

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ056131

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 23 de octubre de 2014

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 5909/2011

**SUMARIO:**

**IVA. Obligaciones formales. Baja de oficio en el ROI.** Al objeto de facilitar el control de la correcta aplicación del sistema de IVA en el ámbito comunitario, se ha previsto en la normativa tributaria la creación de un Registro de Operadores Intracomunitarios -ROI- en el que deberán incluirse determinados operadores. La inclusión o baja en el ROI se solicitará mediante la presentación del modelo 036 de declaración censal. Tanto la asignación del número de identificación del IVA, como las obligaciones de los sujetos pasivos de declarar el comienzo, modificación y cese de sus actividades, no son más que requisitos formales a efectos de control, cuyo objetivo es garantizar el buen funcionamiento de la mecánica del IVA, pudiendo los Estados miembros adoptar las medidas necesarias para impedir el uso abusivo del número de identificación del IVA, con el objeto de combatir eficazmente el fraude fiscal y garantizar la recaudación del Impuesto, sin que las medidas vayan más allá de lo necesario para alcanzar dichos fines. En el presente caso, la oficina gestora inicia un procedimiento para rectificar la situación censal del obligado y, acuerda su baja de oficio en el ROI. Por su parte, el obligado alega, que si bien es cierto que no ha realizado operaciones intracomunitarias en los últimos doce meses, no es menos cierto que pueda efectuarlas en cualquier momento y la baja en el ROI puede mermar las posibilidades de negocio de la empresa o incluso hacerla incurrir en costes financieros por tener que soportar cuotas de IVA en otros países de la Unión Europea cuya devolución habría que tramitar. Pues bien, la negativa a identificar -en nuestro caso para que la Administración pueda dar de baja a un sujeto pasivo incluido en el ROI- a un sujeto pasivo mediante un número individual debe basarse en indicios fundados que permitan considerar objetivamente que el número de identificación del IVA atribuido a ese sujeto pasivo se utilizará probablemente de modo fraudulento, decisión que debe basarse en una apreciación global de todas las circunstancias del caso concreto y de las pruebas reunidas al comprobar la información suministrada por la empresa de que se trate -o de las que consten o reúna la Administración, en el caso de promover un procedimiento de baja en el registro-. Por lo tanto, no cabe denegar, -o en el presente caso, dar de baja de oficio- la inscripción en el registro del IVA solo por el hecho de no efectuar operaciones intracomunitarias en el plazo de doce meses, sin hacer antes una apreciación global de las circunstancias concretas de la compañía que demuestre que hay indicios fundados de que el número se va a utilizar de forma fraudulenta. Si bien el plazo de los doce meses puede considerarse un plazo razonable a efectos de constituir un indicio a tener en cuenta al apreciar globalmente el riesgo de fraude, dicha circunstancia debe reforzarse por la presencia de otros elementos objetivos que hagan sospechar una intención fraudulenta por parte del sujeto pasivo. [Vid., en el mismo sentido, Resolución TEAC, de 16 de septiembre de 2014, RG 6137/2011 (NFJ055926)]. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

RD 1041/2003 (Censos Tributarios).

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), arts. 3, 10, 25 y 144 y disp. derog. única.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 14.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 138, 213 y 214.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vista la reclamación económico administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovida por la entidad **X, S.A.**, con NIF: ... y con domicilio a efectos de notificaciones en ... y en su nombre y representación, por Dña. ..., interpuesta contra la resolución expresa del procedimiento de baja en el Registro de Operadores Intracomunitarios, dictada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Madrid.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

En fecha 18 de octubre de 2011 se dicta por la oficina gestora señalada, resolución expresa del procedimiento de baja en el registro de Operadores Intracomunitarios.

Los motivos por los que se da de baja al interesado son los siguientes:

“De acuerdo con la normativa censal, los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que durante los 12 meses anteriores no hayan realizado entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, o no hayan sido destinatarios de prestaciones de servicios cuyo lugar de realización a efectos de aquél se hubiera determinado efectivamente en función del número de identificación fiscal con el que se haya realizado la operación, deberán presentar una declaración censal de modificación solicitando la baja en el Registro de operadores intracomunitarios (ROI).

*De la información en poder de la Administración tributaria se deduce que usted no ha realizado operaciones intracomunitarias en los últimos 12 meses y no ha solicitado la baja en el ROI mediante declaración censal.*

*El día 07-10-2011 le fue notificado trámite de alegaciones en el que se le informaba del inicio de un procedimiento para acordar su baja en el Registro de operadores intracomunitarios, indicándole que de la información disponible en el expediente se podría derivar un acuerdo de baja en dicho Registro.*

*En fecha 13-10-2011 presentó alegaciones. Analizadas las mismas, se considera no desvirtuada la realidad de las circunstancias señaladas anteriormente.*

*Y ello, por los siguientes motivos:*

*Según lo establecido en el artículo 10.2.e) del Reglamento general de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, puesto en relación con el artículo 144.3 de la misma norma, deberá cursarse la baja en el Registro de Operadores Intracomunitarios si no se han efectuado por el sujeto pasivo durante los 12 meses anteriores adquisiciones o entregas intracomunitarias. Por tanto, si se tiene previsto realizar operaciones intracomunitarias en el futuro sin tener una fecha cierta para ello, procede tramitar la baja comunicada, pues la mera posibilidad de realizar adquisiciones o entregas intracomunitarias en un futuro no justifica la permanencia en el Registro de Operadores Intracomunitarios.*

Deberá presentar la solicitud de alta con el modelo 036 en el momento en que tenga conocimiento de la fecha de inicio de operaciones con la U.E.

*Por ello, se **acuerda** su baja en el Registro de operadores intracomunitarios.”*

### **Segundo.**

Contra dicho acuerdo, el interesado interpuso reclamación económico administrativa ante este Tribunal en fecha 18 de noviembre de 2011, alegando que la condición para mantener a la sociedad en el registro de Operadores Intracomunitarios no se ajusta a la normativa comunitaria, señalando que ninguno de los preceptos exige la baja de un sujeto pasivo del ROI por haber transcurrido 12 meses sin realizar operaciones intracomunitarias, exigiendo a los sujetos pasivos españoles requisitos adicionales para poder acceder a este ROI.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en el RD 520/05 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), de aplicación a este procedimiento.

La cuestión que se suscita en el presente expediente es si es conforme a derecho el acuerdo por el que se da de baja al obligado tributario en el Registro de Operadores Intracomunitarios.

### **Segundo.**

Al objeto de facilitar el control de la correcta aplicación del sistema de IVA en el ámbito comunitario, se ha previsto en la normativa tributaria la creación de un Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI) en el que deberán incluirse determinados operadores. La inclusión o baja en el ROI se solicitará mediante la presentación del modelo 036 de declaración censal. Este Registro formará parte del Censo de empresarios, profesionales y retenedores.

En relación con la normativa reguladora del Registro en cuestión, la misma se hallaba básicamente contenida en el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, el cual regulaba determinados censos tributarios, así

como, en lo que aquí interesa, las declaraciones relativas a los mismos y las facultades de comprobación administrativa al resepcto.

A partir de 1 de enero de 2008 (situación concurrente en el caso que nos ocupa) dicho Real Decreto fue derogado por la Disposición derogatoria única, 1ª) del Real Decreto 1065/2007, de 27 julio, por el que se aprobó el Reglamento General de Gestión e Inspección. Este nuevo Reglamento ha incorporado y desarrollado la normativa que nos interesa.

Así, dedica la Sección 1ª del Cap. I del título II, a los “Censos Tributarios”. En concreto se refiere al ROI en el artículo 3, apartado 3:

*“3. El Registro de operadores intracomunitarios estará formado por las personas o entidades que tengan atribuido el número de identificación fiscal regulado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el artículo 25 de este Reglamento, que vayan a efectuar entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas a dicho tributo.*

*Formarán parte igualmente de este registro los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que vayan a ser destinatarios de prestaciones de servicios cuyo lugar de realización a efectos de aquél se determine efectivamente en función de cuál sea el Estado que haya atribuido al adquirente el número de identificación fiscal con el que se haya realizado la operación.*

La inclusión será asimismo obligatoria en el caso de personas o entidades a las que se refiere el artículo 14 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando vayan a realizar adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas a dicho impuesto. En tal caso, la inclusión en este registro determinará la asignación a la persona o entidad solicitante del número de identificación fiscal regulado en el artículo 25 de este Reglamento.

*La circunstancia de que las personas o entidades a las que se refiere el artículo 14 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dejen de estar incluidas en el Registro de operadores intracomunitarios, por producirse el supuesto de que las adquisiciones intracomunitarias de bienes que realicen resulten no sujetas al impuesto en atención a lo establecido en dicho precepto, determinará la revocación automática del número de identificación fiscal específico regulado en el artículo 25 de este Reglamento.*

*Este registro formará parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.”*

Por su parte, el artículo 25 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas de los procedimientos de aplicación de los tributos, dispone lo siguiente:

*“1. A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, para las personas o entidades que realicen operaciones intracomunitarias a las que se refiere el apartado 2, el número de identificación será el definido de acuerdo con lo establecido en este reglamento, al que se antepondrá el prefijo ES, conforme al estándar internacional código ISO-3166 alfa 2.*

*Dicho número se asignará cuando se solicite por el interesado la inclusión en el Registro de operadores intracomunitarios, en la forma prevista para la declaración de alta o modificación de datos censales. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá denegar la asignación de este número en los supuestos comprendidos en los artículos 24.1 y 146.1.b) de este reglamento. Si la Agencia Estatal de Administración Tributaria no hubiera resuelto en un plazo de tres meses, podrá considerarse denegada la asignación del número solicitado.*

*2. El número de identificación fiscal definido en el apartado anterior se asignará a las siguientes personas o entidades:*

*a) Los empresarios o profesionales que realicen entregas de bienes, prestaciones de servicios o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al citado impuesto, incluso si los bienes objeto de dichas adquisiciones intracomunitarias se utilizan en la realización de actividades empresariales o profesionales en el extranjero.*

*b) Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, cuando las adquisiciones intracomunitarias de bienes que efectúen estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 13.1.º y 14 de la ley reguladora del mismo.*

*3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2 anterior, no se asignará el número de identificación específico a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a las siguientes personas o entidades:*

*a) Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no atribuyan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto o que realicen exclusivamente actividades a las que sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o las personas jurídicas que no actúen como empresarios o*

profesionales, cuando las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por dichas personas no estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la ley de dicho impuesto.

b) Las indicadas en la letra anterior y las que no actúen como empresarios o profesionales, cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos.

c) Las comprendidas en el artículo 5.uno.e) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, que realicen en dicho territorio exclusivamente operaciones por las cuales no sean sujetos pasivos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.uno, números 2.º, 3.º y 4.º de la ley reguladora de dicho impuesto.

e) Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido que realicen en el mismo exclusivamente las adquisiciones intracomunitarias de bienes y entregas subsiguientes a las que se refiere el artículo 26.tres de la ley de dicho impuesto.

4. Las personas o entidades que entreguen bienes o efectúen prestaciones de servicios que se localicen en otros Estados miembros podrán solicitar a la Administración tributaria la confirmación del número de identificación fiscal atribuido por cualquier Estado miembro de la Comunidad Europea a los destinatarios de dichas operaciones.

5. Los empresarios o profesionales que realicen entregas de bienes con destino a otros Estados miembros o que efectúen prestaciones de servicios que se localicen en otros Estados miembros, podrán solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la confirmación del número de identificación fiscal atribuido por cualquiera de dichos Estados a los destinatarios de las citadas operaciones.”

Es importante destacar que la normativa anteriormente citada tiene su fundamento en el artículo 214 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 L 347 de 11.12.2006), que regula la materia relativa a la identificación de las personas o entidades que apliquen dicho Impuesto y, en particular la atribución por la Administración de cada Estado miembro de un número de identificación individual por el referido tributo, entre otras finalidades, para acreditar su condición empresario o profesional con derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con la realización de adquisiciones intracomunitarias de bienes y la aplicación de la correspondiente exención en las correspondientes entregas intracomunitarias (art. 138 Directiva 2006/112/CE). Señala el citado artículo:

“1. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas siguientes sean identificadas con un número individual:

a) todos aquellos sujetos pasivos, a excepción de los previstos en el apartado 2 del artículo 9, que efectúen en su territorio respectivo entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción y que no sean entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario, de conformidad con los artículos 194 a 197 y con el artículo 199;

b) los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos que efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA de conformidad con la letra b) del apartado 1 del artículo 2 o que hayan ejercitado la opción prevista en el apartado 3 del artículo 3 de someter al IVA sus adquisiciones intracomunitarias;

c) los sujetos pasivos que efectúen en su territorio respectivo adquisiciones intracomunitarias de bienes para la realización, fuera de ese territorio, de operaciones comprendidas en las actividades a que se refiere el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9.

d) los sujetos pasivos que reciban en el interior de su territorio respectivo servicios respecto de los cuales sean deudores del IVA con arreglo al artículo 196;

e) los sujetos pasivos establecidos en su territorio respectivo que presten servicios en el territorio de otro Estado miembro en el cual el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario del servicio según lo dispuesto en el artículo 196.

2. Los Estados miembros podrán no proceder a la identificación de determinados sujetos pasivos que efectúen operaciones con carácter ocasional como las previstas en el artículo 12”.

El ROI es un instrumento que facilita a la Administración el control de la correcta aplicación del sistema del IVA en el ámbito comunitario, lo que pone de manifiesto la extraordinaria relevancia que un adecuado cumplimiento de estos procedimientos censales tiene en la correcta aplicación de los tributos.

Por tal motivo, se reconocen a la Administración las adecuadas funciones de comprobación censal, entre las que se encuentra la posibilidad de dar de baja a las personas que ya están incluidas en el registro de Operadores Intracomunitarios, cuando se den algunas de las circunstancias previstas en el artículo 144.4, que dispone que:

*“4. Se podrá acordar la baja cautelar en los Registros de operadores intracomunitarios y de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial de las personas o entidades incluidos en ellos mediante acuerdo motivado del delegado o del director de departamento competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previo informe del órgano proponente, en los siguientes supuestos:*

*a) Cuando en una actuación o procedimiento tributario se constate la inexistencia de la actividad económica o del objeto social declarado o de su desarrollo en el domicilio comunicado, o que en el domicilio fiscal no se desarrolla la gestión administrativa y la dirección efectiva de los negocios.*

*b) Cuando el obligado tributario hubiera resultado desconocido en la notificación de cualquier actuación o procedimiento de aplicación de los tributos.*

*c) Cuando se constate la posible intervención del obligado tributario en operaciones de comercio exterior o intracomunitario, de las que pueda derivarse el incumplimiento de la obligación tributaria o la obtención indebida de beneficios o devoluciones fiscales en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido. (...)”*

Por su parte, el Real Decreto 192/2010, de 26 de febrero, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, para la incorporación de determinadas directivas comunitarias, introduce determinadas modificaciones que afectan al apartado 3 del artículo 3, al apartado 2 del artículo 10 y al apartado 2 del artículo 25, del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Dichas modificaciones traen causa, asimismo, del Derecho de la Unión, con el fin de que el ROI y, por ende, la atribución del número de identificación a efectos del Impuesto, se adapte a la ampliación que la Directiva 2008/8/CE realiza respecto de los empresarios o profesionales que deben estar identificados, estableciendo dos nuevos supuestos en el artículo 214 de la Directiva 2006/112/CE [nuevas letras d) y e) de dicho artículo 214].

Consecuencia de dicha modificación, el artículo 10, del Real Decreto 1065/2007, modifica el párrafo e) del apartado 2 del artículo 10, que queda redactado de la siguiente forma:

*“1. Cuando se modifique cualquiera de los datos recogidos en la declaración de alta o en cualquier otra declaración de modificación posterior, el obligado tributario deberá comunicar a la Administración tributaria, mediante la correspondiente declaración, dicha modificación.*

*2. Esta declaración, en particular, servirá para: (...)*

*e) Solicitar la inclusión en el Registro de operadores intracomunitarios cuando se vayan a producir, una vez presentada la declaración censal de alta, las circunstancias que lo requieran previstas en el artículo 3.3 de este reglamento.*

*Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que cesen en el desarrollo de las actividades sujetas al mismo sin que ello determine su baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, y las personas o entidades que durante los 12 meses anteriores no hayan realizado entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o no hayan prestado o sido destinatarios de las prestaciones de servicios a que se refieren los párrafos c) y d) del artículo 3.3 de este reglamento, deberán presentar, asimismo, una declaración censal de modificación solicitando la baja en el Registro de operadores intracomunitarios.”*

En el presente caso, la Administración, según lo establecido en el artículo 10.2.e) del Reglamento general de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, puesto en relación con el artículo 144.3 de la misma norma, procede a tramitar la baja al reclamante, previo trámite de audiencia, al no efectuar durante los 12 meses anteriores adquisiciones o entregas intracomunitarias.

El reclamante, por su parte, considera que la condición para mantener a la sociedad en el ROI no se ajusta a la normativa comunitaria, señalando que ninguno de los preceptos exige la baja de un sujeto pasivo del ROI por haber transcurrido 12 meses sin realizar operaciones intracomunitarias, exigiendo a los sujetos pasivos españoles requisitos adicionales para poder acceder a este ROI.

Habrà que determinar en el presente caso, si la Administración Tributaria está facultada para dar de baja a una sociedad en el ROI por el hecho de no efectuar adquisiciones o entregas intracomunitarias durante los doce meses anteriores.

**Tercero.**

Conforme al artículo 213, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, los sujetos pasivos deben declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos. Por su parte, 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.

El objetivo esencial de la identificación de los sujetos pasivos prevista en el artículo 214, es garantizar el buen funcionamiento del sistema del IVA. A este respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ya ha declarado que la atribución de un número de identificación del IVA prueba el estatuto fiscal del sujeto pasivo a efectos de la aplicación del IVA y facilita el control de los sujetos pasivos con miras a la correcta recaudación del impuesto.

Ahora bien, el artículo 214 de la Directiva 2006/112 enumera las categorías de personas que deben identificarse mediante un número individual, no obstante esta disposición no establece los requisitos a los que puede supeditarse la concesión del número de identificación del IVA. En efecto de la redacción del citado artículo y del artículo 213 de la misma Directiva 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 de IVA. Sin embargo, este margen de apreciación no es ilimitado, y si bien un Estado miembro puede denegar a un sujeto pasivo la atribución de un número individual, no puede hacer uso de dicha facultad sin motivo legítimo.

Según la jurisprudencia del TJUE, los Estados miembros están legitimados para 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 2006/112. Sin embargo dichas medidas no deben ir más allá de lo que sea necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y para evitar el fraude.

En concreto, en relación con el número de identificación a efectos de IVA, procede recordar la Sentencia del TJUE de 6 de septiembre de 2012, en el asunto C-273/11 (Sentencia Mecsek-Gabona KFT), o la Sentencia del TJUE de 21 de octubre de 2010, en el asunto C-385/09 (Sentencia Nidera Handelscompagnie), en las que se establece que la identificación prevista en el artículo 214 de la Directiva 2006/112, al igual que las obligaciones establecidas en su artículo 213, no son más que requisitos formales a efectos de control, que no pueden poner en tela de juicio, en particular, el derecho a la deducción ni el derecho a la exención del IVA en relación con una entrega intracomunitaria si se cumplen los requisitos materiales que dan lugar a esos derechos.

En la Sentencia Nidera Handelscompagnie se recoge de forma expresa:

*“48. Es cierto que, en virtud del artículo 213 de la Directiva 2006/112, los sujetos pasivos también están obligados a declarar el comienzo, la modificación y el cese de sus actividades, con arreglo a las medidas que adopten a estos efectos los Estados miembros. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que esta disposición no autoriza en absoluto a los Estados miembros, en caso de que no se presente dicha declaración, a retrasar el ejercicio del derecho a deducir hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas o a privar del ejercicio de este derecho al sujeto pasivo (véase, por analogía, la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 51).*

*49. Además, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud del artículo 273 de la Directiva 2006/112, a fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni deben cuestionar la neutralidad del IVA (véase, por analogía, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, Rec. p. I-7861, apartado 26 y la jurisprudencia citada).*

*50. En consecuencia, la identificación prevista en el artículo 214 de la Directiva 2006/112, al igual que las obligaciones establecidas en su artículo 213, citadas en el apartado 48 de la presente sentencia, no constituye un acto que dé lugar al derecho a deducir, que nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, sino un requisito formal a efectos de control.*

*51. De lo anterior se desprende que no se puede impedir que un sujeto pasivo del IVA ejerza su derecho a deducir por el hecho de que no se haya identificado a efectos del IVA antes de utilizar los bienes adquiridos en el marco de su actividad gravada. (...).”*

Por otro lado, la Sentencia Mecsek- Gabona, señala expresamente:

*“58 Por una parte, la Directiva 2006/112, en su artículo 214, apartado 1, letra b), impone a los Estados miembros la obligación de adoptar las medidas necesarias para garantizar que todo sujeto pasivo que efectúe adquisiciones intracomunitarias sea identificado con un número individual. Por otra parte, dicha Directiva exige, conforme a su artículo 226, número 4, que la factura, que debe emitirse siempre en caso de una entrega intracomunitaria, mencione obligatoriamente el número de identificación del adquirente a efectos del IVA, con el que éste ha recibido una entrega de bienes contemplada en el artículo 138 de la citada Directiva.*

**59** No obstante, ni el tenor literal del artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112 ni la jurisprudencia recordada en el apartado 31 de la presente sentencia mencionan, entre los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria enumerados de manera exhaustiva, la obligación de disponer de un número de identificación a efectos del IVA.

**60** Ciertamente, la atribución de tal número aporta la prueba del estatuto fiscal del sujeto pasivo a efectos de la aplicación del IVA y facilita el control fiscal de las operaciones intracomunitarias. Sin embargo, se trata de un requisito formal, que no puede poner en tela de juicio el derecho a la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria (véanse, por analogía, respecto del derecho a deducción, las sentencias de 21 de octubre de 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, Rec. p. I-10385, apartado 50, y de 22 de diciembre de 2010, *Dankowski*, C-438/09, Rec. p. I-14009, apartados 33 y 47).

**61** En efecto, de la jurisprudencia se deduce que una disposición nacional que supedita, en lo esencial, el derecho a la exención de una entrega intracomunitaria al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto (sentencia *Collée*, antes citada, apartado 29), salvo si el incumplimiento de los requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (véase, en este sentido, la sentencia *Collée*, antes citada, apartado 31). (...)”

Por otro lado, es necesario traer a colación la Sentencia del TJUE de 14 de marzo de 2013, Asunto C-527/11 (*Ablessio*), en la que se analiza si la Administración tributaria está facultada para denegar la atribución de un número de identificación fiscal a efectos de IVA a una sociedad que, según la propia Administración, no dispone de medios materiales, técnicos y financieros para ejercer la actividad económica declarada.

De ella se deriva que la Administración Tributaria no puede denegar la atribución de un número de identificación de IVA a un solicitante únicamente porque no pueda demostrar que disponga de los referidos medios para ejercer la actividad económica en el momento en que presenta su solicitud de inscripción en el registro de sujetos pasivos. Señala el órgano jurisdiccional en la sentencia que los Estados miembros están legitimados para adoptar medidas que impidan el uso abusivo de los números de identificación, pero sin que dichas medidas vayan más allá de lo que sea necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude y sin cuestionar sistemáticamente el derecho a la deducción del IVA ni su neutralidad.

En la sentencia se recoge de forma expresa:

**“34** Para ser considerada proporcionada al objetivo de prevención del fraude, la negativa a identificar a un sujeto pasivo mediante un número individual debe basarse en indicios fundados que permitan considerar objetivamente que el número de identificación del IVA atribuido a ese sujeto pasivo se utilizará probablemente de modo fraudulento. Esta decisión debe basarse en una apreciación global de todas las circunstancias del caso concreto y de las pruebas reunidas al comprobar la información proporcionada por la empresa de que se trate.

**35** Corresponde al tribunal remitente, que es el único competente tanto para interpretar el Derecho nacional como para comprobar y apreciar los hechos del litigio principal –y concretamente el modo en que aplica ese Derecho la Administración tributaria (sentencia *Mednis*, antes citada, apartado 33 y jurisprudencia citada)– apreciar la compatibilidad de las medidas nacionales con el Derecho de la Unión y, concretamente, con el principio de proporcionalidad. El Tribunal de Justicia sólo es competente para proporcionar al mencionado órgano jurisdiccional los elementos de interpretación que puedan permitirle apreciar dicha compatibilidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard*, C-55/94, Rec. p. I-4165, apartado 19, y de 29 de julio de 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, Rec. p. I-7639, apartado 30).

**36** Por lo que respecta a las circunstancias del litigio principal, debe destacarse que el hecho de que un sujeto pasivo no disponga de medios materiales, técnicos y financieros para ejercer la actividad económica declarada no es suficiente, por sí solo, para demostrar que tiene probablemente intención de cometer un fraude fiscal. Sin embargo, no cabe excluir que circunstancias de esta naturaleza, reforzadas por la presencia de otros elementos objetivos que haga sospechar una intención fraudulenta por parte del sujeto pasivo, puedan constituir indicios que deben tenerse en cuenta al apreciar globalmente el riesgo de fraude. (...)”

El TJUE concluye que en virtud de los preceptos de la Directiva y del principio de proporcionalidad, no cabe denegar a una entidad la inscripción en el registro del IVA por el hecho de no tener medios materiales, técnicos y financieros, sin hacer antes una apreciación global de las circunstancias concretas de la compañía que demuestre que hay indicios fundados de que el número se va a utilizar de forma fraudulenta.

Pues bien, de la jurisprudencia señalada podemos concluir que la asignación del número de identificación del IVA del artículo 214 de la Directiva 2006/112, así como las obligaciones de los sujetos pasivos de declarar el comienzo, modificación y cese de sus actividades prevista en el artículo 213, no son más que requisitos formales a efectos de control, cuyo objetivo es garantizar el buen funcionamiento de la mecánica del IVA, pudiendo los Estados miembros adoptar las medidas necesarias para impedir el uso abusivo del número de identificación del

IVA, con el objeto de combatir eficazmente el fraude fiscal y garantizar la recaudación del impuesto, sin que las medidas vayan más allá de lo necesario para alcanzar dichos fines.

#### Cuarto.

En el presente caso, la oficina gestora inicia un procedimiento para rectificar la situación censal del obligado y, acuerda su baja de oficio en el ROI.

El motivo de iniciar el expediente es porque *“de la información en poder de la Administración tributaria se deduce que usted no ha realizado operaciones intracomunitarias en los últimos 12 meses y no ha solicitado la baja en el ROI mediante declaración censal.”*

El interesado alega, que si bien es cierto que no ha realizado operaciones intracomunitarias en los últimos doce meses, no es menos cierto que pueda efectuarlas en cualquier momento y la baja en el ROI puede mermar las posibilidades de negocio de la empresa o incluso hacerla incurrir en costes financieros por tener que soportar cuotas de IVA en otros países de la Unión Europea cuya devolución habría que tramitar.

La oficina gestora desestima las alegaciones sin más actuaciones que las señaladas en la presente resolución y, según lo establecido en el artículo 10.2.e) del Reglamento general de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, puesto en relación con el artículo 144.3 de la misma norma, procede a tramitar la baja al reclamante, previo trámite de audiencia, al no efectuar durante los 12 meses anteriores adquisiciones o entregas intracomunitarias.

Pues bien, como hemos señalado anteriormente el artículo 10.2.e) del reglamento de aplicación de los tributos, establece lo siguiente:

*e) Solicitar la inclusión en el Registro de operadores intracomunitarios cuando se vayan a producir, una vez presentada la declaración censal de alta, las circunstancias que lo requieran previstas en el artículo 3.3 de este reglamento.*

*Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que cesen en el desarrollo de las actividades sujetas al mismo sin que ello determine su baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, y las personas o entidades que durante los 12 meses anteriores no hayan realizado entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o no hayan prestado o sido destinatarios de las prestaciones de servicios a que se refieren los párrafos c) y d) del artículo 3.3 de este reglamento, deberán presentar, asimismo, una declaración censal de modificación solicitando la baja en el Registro de operadores intracomunitarios.”*

Como señala la jurisprudencia comunitaria, la atribución de un número de identificación a efectos de IVA es un requisito formal a efectos de control que garantiza el buen funcionamiento del impuesto, permitiendo a los operadores intracomunitarios efectuar operaciones comerciales dentro del territorio común del impuesto, garantizando así la tributación en destino de las mercancías y la correcta recaudación del impuesto. Es por ello, que para ser considerada proporcionada al objetivo de prevención del fraude, la negativa a identificar (en nuestro caso para que la Administración pueda dar de baja a un sujeto pasivo incluido en el ROI) a un sujeto pasivo mediante un número individual debe basarse en indicios fundados que permitan considerar objetivamente que el número de identificación del IVA atribuido a ese sujeto pasivo se utilizará probablemente de modo fraudulento, decisión que debe basarse en una apreciación global de todas las circunstancias del caso concreto y de las pruebas reunidas al comprobar la información suministrada por la empresa de que se trate (o de las que consten o reúna la Administración, en el caso de promover un procedimiento de baja en el registro).

Por lo tanto, este Tribunal considera que el artículo citado debe interpretarse de acuerdo a los preceptos de la Directiva y del principio de proporcionalidad, por lo que no cabe denegar, (o en el presente caso, dar de baja de oficio) la inscripción en el registro del IVA solo por el hecho de no efectuar operaciones intracomunitarias en el plazo de doce meses, sin hacer antes una apreciación global de las circunstancias concretas de la compañía que demuestre que hay indicios fundados de que el número se va a utilizar de forma fraudulenta.

Si bien el plazo de los doce meses puede considerarse un plazo razonable a efectos de constituir un indicio a tener en cuenta al apreciar globalmente el riesgo de fraude, dicha circunstancia debe reforzarse por la presencia de otros elementos objetivos que hagan sospechar una intención fraudulenta por parte del sujeto pasivo.

En el presente caso, la única circunstancia que determina la baja en el ROI, es el transcurso del plazo de doce meses sin efectuar operaciones intracomunitarias. No se deduce del expediente que la entidad haya cesado en el desarrollo de actividades sujetas al impuesto, ni tampoco se deduce que no haya efectuado ninguna otra operación interna en dicho plazo, por lo que nos encontramos ante una empresa que sigue desarrollando su actividad empresarial o profesional en el territorio de aplicación del impuesto, que no obstante, no ha efectuado operaciones intracomunitarias en dicho plazo. Tampoco se deduce del expediente cualquier otro indicio que

permita sospechar a la Administración que este sujeto pasivo va a utilizar el número de identificación de IVA de forma fraudulenta.

Por lo tanto, considera este Tribunal, que dar de baja de oficio en el ROI a una entidad que está desarrollando una actividad empresarial o profesional por el mero hecho de no efectuar operaciones intracomunitarias en el plazo de doce meses, es una medida que va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido, que no es otro que combatir el fraude fiscal y garantizar la recaudación del impuesto.

Por lo expuesto,

El **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, vista la presente reclamación económico-administrativa,

**ACUERDA:**

**estimarla** ordenando anular la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.