NUEVA FISCALIDAD

Número 1 • Enero-Marzo 2025

ISSN: 1696-0173

Estudios

Sistema económico y fiscal de España en la gobernanza económica europea
J. Andrés Sánchez Pedroche

La devolución del tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos aplicable a los productos de automoción y al gasóleo para calefacción
Fernando Casana Merino

La defectuosa absorción del canon comunitario de sustancia económica por la jurisprudencia contencioso-tributaria sobre la cláusula antiabuso
Jordi De Juan Casadevall

Un siglo de justicia económico-administrativa: balance actual y retos futuros
Fernando Barcia González

La responsabilidad patrimonial del estado legislador: modulaciones jurisprudenciales y perspectivas de reforma
José Luis Burlada Echeveste

Algunas consideraciones sobre el IVA de las plataformas digitales de arrendamientos turísticos a la luz de la Propuesta de la Comisión "IVA en la era digital"
Damià Veny Oliver

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

¿Es válido el cambio sin aviso previo en la forma de notificar a un contribuyente?
José Francisco Sedeño López

La entrada en el domicilio de personas jurídicas
Virginia Martínez Torres

Libre circulación de capitales y tributación de organismos de inversión colectiva
Estela Ferreiro Serret

Nuevo alcance de la «justificación económica» en el artículo 33 del Reglamento Delegado 2015/2446
Montserrat Hermosín Álvarez

El traslado del excedente del IVA tras el cese de actividad económica
Diego González Ortiz

La autorización para instalación y explotación de terrazas no constituye un hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas: límites a la interpretación extensiva de la regla especial del artículo 13.2 TRITPAJD
María Teresa Mories Jiménez

El tipo de gravamen del ITPyAJD aplicado a las sociedades de garantía recíproca ¿un trato discriminatorio?
Albert Navarro García

Las instituciones de inversión colectiva no residentes y la neutralización de la diferencia de trato tributario respecto de las residentes mediante los convenios de doble imposición y la normativa interna del país de la institución no residente
Mónica Siota Álvarez

Dykinson, S.L.

NUEVA FISCALIDAD

Número 1 • Enero-Marzo 2025

Dykinson, S.L.

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
http://www.dykinson.es
http://www.dykinson.com

Impreso por:
Copias Centro

ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012
DOI: https://doi.org/10.14679/4153

CONSEJO ASESOR

A. Di Pietro
Universidad de Bolonia
J. Englisch
Universidad de Münster
M. Fernández Junquera
Universidad de Oviedo
J. Lasarte Álvarez
Universidad Pablo de Olavide
P. Marchessou
Universidad de Estrasburgo
J. Mª Martín Delgado
Universidad de Málaga
J. Martín Queralt
Universidad de Valencia
C. Palao Taboada
Universidad Autónoma de Madrid
J. Ramallo Massanet
Universidad Autónoma de Madrid
Mª.T. Soler Roch
Universidad de Alicante
A. Rodríguez Bereijo
Ex Presidente del Tribunal Constitucional
E. Simón Acosta
Universidad de Navarra
J.M. Tejerizo López
Universidad Nacional de Educación a Distancia

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente
R. Calvo Ortega
Universidad Complutense

Director
I. Merino Jara
Universidad del País Vasco

Coordinadores
J. Calvo Vérgez
Universidad de Extremadura
M. Lucas Durán
Universidad de Alcalá

Secretaria
Irune Suberbiola Garbizu
UPV/EHU

VOCALES

S. Aníbarro Pérez
Universidad de Valladolid
Mª.D. Arias Abellán
Universidad Autónoma de Barcelona
L. Mª. Cazorla Prieto
Universidad Rey Juan Carlos
C. Checa González
Universidad de Extremadura
G. De la Peña Velasco
Universidad Complutense de Madrid
E. Eseverri Martínez
Universidad de Granada
R. Falcón y Tella
Universidad Complutense de Madrid
Y. García Calvente
Universidad de Málaga
T. García Luis
Universidad de Alcalá
A. García-Moncó Martínez
Universidad de Alcalá
C. García Novoa
Universidad de Santiago de Compostela
I. García-Ovies Sarandeses
Universidad de Oviedo
M. González-Cuellar Serrano
Universiad Carlos III de Madrid
C. Mª. López Espadafor
Universidad de Jaén
Mª.T. Mata Sierra
Universidad de León
A. Menéndez Moreno
Universidad de Valladolid
J.R. Ruiz García
Universidad de La Coruña
M. Ruiz Garijo
Universidad Rey Juan Carlos
B. Sesma Sánchez
Universidad de Oviedo
C. Blasco Delgado
Universidad de Burgos
J. Zornoza Pérez
Universidad Carlos III
J.E. Varona Alabern
Universidad de Cantabria
A. Vázquez del Rey Villanueva
Universidad de Navarra

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Imposición directa estatal

M. Siota Álvarez
Universidad de Vigo

Imposición indirecta estatal

D. González Ortiz
Universidad de Valencia

Hacienda Autonómica y Foral

A. Navarro García
Universitat de Girona

Hacienda Local

Mª T. Mories Jiménez
Universidad de Sevilla

Aduanas

M. Hermosín Álvarez
Universidad Pablo de Olavide

Fiscalidad Internacional

V. Martínez Torres
Universidad de Granada

Fiscalidad Europea

E. Ferreiro Serret
Universidad de Barcelona

Procedimientos, derechos y garantías

J. Fco. Sedeño López
Universidad de Málaga

Índice

Tribuna

Respuesta mediante auto motivado a una cuestión prejudicial: art. 99 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia 11

Isaac Merino Jara

Director

Estudios

Sistema económico y fiscal de España en la gobernanza económica europea..... 29

J. Andrés Sánchez Pedroche

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad a Distancia de Madrid
Abogado

La devolución del tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos aplicable a los productos de automoción y al gasóleo para calefacción 73

Fernando Casana Merino

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Córdoba

La defectuosa absorción del canon comunitario de sustancia económica por la jurisprudencia contencioso-tributaria sobre la cláusula antiabuso..... 91

Jordi De Juan Casadevall

Abogado de Estado en excedencia
Universidad Internacional de Catalunya

Un siglo de justicia económico-administrativa: balance actual y retos futuros 109

Fernando Barcia González

Magistrado Especialista de lo Contencioso Administrativo
Letrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo

La responsabilidad patrimonial del estado legislador: modulaciones jurisprudenciales y perspectivas de reforma 147

José Luis Burlada Echeveste

Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario
Universidad del País Vasco[*]

Algunas consideraciones sobre el IVA de las plataformas digitales de arrendamientos turísticos a la luz de la Propuesta de la Comisión "IVA en la era digital" 223

Damià Veny Oliver

Máster UC3M
Universidad Carlos III Madrid

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

Procedimientos, derechos y garantías

¿Es válido el cambio sin aviso previo en la forma de notificar a un contribuyente? Análisis de la STS núm. 1973/2024, de 17 de diciembre, rec. cas. 3605/2023 275

José Francisco Sedeño López

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero
Universidad de Málaga

Fiscalidad internacional

La entrada en el domicilio de personas jurídicas: Análisis de la Sentencia del TEDH de 6 de febrero de 2025 (asunto *Italgomme Pneumatici* S.R.L. y otros c. Italia) y su proyección sobre el sistema tributario español 285

Virginia Martínez Torres

Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada, Campus de Melilla

Fiscalidad europea

Libre circulación de capitales y tributación de organismos de inversión colectiva. Análisis de la STJUE de 27 de febrero de 2025, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*, asunto C-18/23 293

Estela Ferreiro Serret

Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona

Imposición aduanera

Nuevo alcance de la «justificación económica» en el artículo 33 del Reglamento Delegado 2015/2446..... 301

Montserrat Hermosín Álvarez

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Pablo Olavide de Sevilla (en servicios especiales)

Imposición indirecta estatal

El traslado del excedente del IVA tras el cese de actividad económica: interpretación del artículo 183 de la Directiva del IVA. Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de diciembre de 2024, asunto, C-680/23 319

Diego González Ortiz

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València

Hacienda local

La autorización para instalación y explotación de terrazas no constituye un hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas: límites a la interpretación extensiva de la regla especial del artículo 13.2 TRITPAJD..... 331

María Teresa Mories Jiménez

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

El tipo de gravamen del ITPyAJD aplicado a las sociedades de garantía recíproca ¿un trato discriminatorio?: Análisis del Auto del TSXG 15145/2024, de 12 de febrero de 2025 357

Albert Navarro García

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona

Las instituciones de inversión colectiva no residentes y la neutralización de la diferencia de trato tributario respecto de las residentes mediante los convenios de doble imposición y la normativa interna del país de la institución no residente. A propósito del Auto del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2025 (rec. cas. 8746/2022) 373

Mónica Siota Álvarez

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidade de Vigo

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

El traslado del excedente del IVA tras el cese de actividad económica: interpretación del artículo 183 de la Directiva del IVA. Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de diciembre de 2024, asunto, C-680/23

Diego González Ortiz

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València

RESUMEN:

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de diciembre de 2024, dictada en el asunto C-680/23, interpreta el concepto de "periodo impositivo siguiente", que figura en el artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE. La interpretación de dicho precepto le lleva a concluir que no se opone a una normativa nacional que establece que, cuando un sujeto pasivo cesa su actividad económica, dicho sujeto pasivo no puede trasladar a un período impositivo siguiente un excedente del impuesto sobre el valor añadido declarado en el momento del cese de su actividad y solo puede recuperar ese importe solicitando su devolución en un plazo de doce meses a partir de la fecha de dicho cese de actividad, siempre que se respeten los principios de equivalencia y efectividad.

Palabras clave: IVA – derecho a deducir – periodo impositivo – cese de actividad

ABSTRACT:

The Judgment of the Court of Justice of the European Union of December 5, 2024, delivered in Case C-680/23, interprets the concept of the "subsequent tax period" as set out in Article 183 of Directive 2006/112/EC. The Court's interpretation of this provision leads to the conclusion that it does not preclude national legislation establishing that, when a VAT debtor ceases its economic activity, that VAT debtor may not carry forward to a subsequent tax period any surplus value-added tax declared at the time of cessation and

may only recover that amount by requesting its refund within twelve months from the date of cessation, provided that the principles of equivalence and effectiveness are respected.

Keywords: VAT – right to deduct – tax period – cessation of activity

1. HECHOS DE LOS QUE TRAE CAUSA LA SENTENCIA COMENTADA

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), de 5 de diciembre de 2024, asunto C-680/23 (ECLI:EU:C:2024:1000) interpreta la expresión "periodo impositivo siguiente", que figura en el artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DOUE de 11 de diciembre de 2006) (en adelante, Directiva del IVA), en un procedimiento en el que se discutía si una empresa que había cesado en el ejercicio de la actividad, con un saldo a su favor en concepto de IVA, tenía derecho a su deducción en la primera declaración de IVA presentada tras la reanudación de su actividad, después de haber transcurrido el plazo de 12 meses que la legislación portuguesa concede al sujeto pasivo para solicitar la devolución de dicho saldo.

El litigio que da origen a la sentencia objeto de comentario trae causa de la negativa de la Administración Tributaria de la Región Autónoma de Madeira a permitir que la empresa Modexel – Consultores e Serviços SA trasladara a un período impositivo posterior el excedente del IVA declarado en el momento del cese de su actividad económica. La sociedad recurrente alegaba que dicho saldo debía poder ser aplicado en la primera declaración de IVA presentada tras la reanudación de su actividad, mientras que la Administración Tributaria portuguesa sostenía que, conforme a la normativa interna, el contribuyente solo podía recuperar el excedente si lo solicitaba expresamente dentro de los doce meses posteriores al cese de actividad, sin posibilidad de imputarlo en un período impositivo futuro.

Concretamente, la empresa Modexel había cesado su actividad económica con efectos desde el 28 de febrero de 2015, presentando en su última declaración de IVA correspondiente al primer trimestre de ese año un saldo a su favor de 12.456,20 euros. Dicho saldo representaba el exceso de deducciones del IVA soportado sobre el IVA devengado en el desarrollo de su actividad empresarial. Posteriormente, el 10 de mayo de 2016, la sociedad reanudó su actividad y, al presentar su primera declaración del IVA tras la reanudación, incluyó en ella el saldo pendiente como un importe deducible.

Sin embargo, la Administración Tributaria rechazó dicha imputación, argumentando que, según el artículo 22 del Código del Impuesto sobre el Valor Añadido portugués, cuando un sujeto pasivo cesa su actividad económica, el único mecanismo disponible para recuperar un saldo positivo de IVA es la solicitud de devolución, la cual debe efectuarse dentro de los doce meses siguientes al cese de la actividad. Como la sociedad no había formulado tal solicitud dentro del plazo legalmente establecido, la Administración consideró que había perdido

su derecho a recuperar el saldo, y, por tanto, no podía trasladarlo a un período impositivo posterior.

Modexel impugnó la decisión administrativa ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Tributario de Funchal, el cual albergó dudas acerca de la interpretación del concepto de "período impositivo siguiente", que figura en el art. 183, párrafo primero, de la Directiva del IVA. Y es que, este precepto dispone que, cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

Mientras que la Administración tributaria mantenía una interpretación literal de la expresión "período impositivo siguiente", entendido como período inmediatamente posterior en el calendario al período en el que se declaró el saldo del IVA a favor, sin embargo, Modexel sostuvo que, debido al cese de la actividad económica de la empresa de que se trate, puede existir un intervalo de tiempo entre el período respecto del cual se declaró el saldo a favor del IVA en cuestión y el período en el que se efectúa su deducción, que se producirá tras la reanudación de la actividad económica de dicha empresa.

El Tribunal de Funchal decidió suspender el procedimiento y elevar dos cuestiones prejudiciales al TJUE. En ellas, preguntó si la expresión "período impositivo siguiente", del artículo 183 de la Directiva del IVA, debía ser interpretada literalmente como el período temporal inmediatamente siguiente en el calendario natural y, en caso negativo, si una empresa cesa en su actividad y la reinicia posteriormente, mediando un lapso de quince meses entre esos dos momentos, puede deducir en la primera declaración que presente tras reiniciar su actividad el importe del excedente que trasladó cuando cesó en su actividad.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El objeto central de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-680/23 es la interpretación del concepto de "período impositivo siguiente" que figura en el artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE, pero en el contexto de un supuesto en el que un contribuyente cesa su actividad económica y la reanuda posteriormente, intentando trasladar un saldo de IVA a su favor a la primera declaración del impuesto presentada tras dicha reanudación.

Por eso, el Tribunal reformula las dos cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal de Funchal respondiendo a la pregunta de si, el artículo 183, párrafo primero, de la Directiva del IVA, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece que, cuando un sujeto pasivo cesa su actividad económica, dicho sujeto pasivo no puede trasladar a un período impositivo siguiente un excedente del IVA declarado en el momento del cese de su actividad y solo puede recuperar ese importe solicitando su devolución en un plazo de doce meses a partir de la fecha de dicho cese de actividad.

El Tribunal de Justicia comienza su análisis ofreciendo una interpretación de la expresión "periodo impositivo siguiente", utilizada en el artículo 183 de la Directiva del IVA, con tal de poder responder después a la pregunta de cuál es el periodo impositivo siguiente de un sujeto pasivo que ha cesado en el ejercicio de su actividad. A continuación, el Tribunal aborda la compatibilidad de la normativa nacional portuguesa con los principios de equivalencia y efectividad, cuya observancia es exigida por el Derecho de la Unión en relación con los procedimientos de devolución o compensación del IVA.

2.1. El derecho a la deducción del excedente de IVA declarado en caso de cese en el ejercicio de una actividad económica

En primer lugar, tras recordar que el derecho a la deducción forma parte del mecanismo del IVA y que, en principio, no puede limitarse, el Tribunal efectúa una interpretación del artículo 183, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE. Este precepto establece que, cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

El Tribunal comienza acudiendo a la literalidad del art. 183 de la Directiva del IVA para interpretar la expresión "período impositivo siguiente", coincidiendo con las observaciones escritas formuladas por la Comisión Europea en que el uso del singular sugiere que la norma comunitaria se refiere al período inmediatamente posterior al período impositivo en el que la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado.

Ahora bien, el Tribunal recuerda que es la existencia de una actividad económica lo que justifica la calificación de sujeto pasivo, que es a quien la Directiva del IVA reconoce un derecho a la deducción. Es decir que, según señala el Tribunal, para poder disfrutar de ese derecho es necesario, en particular, que el interesado sea un "sujeto pasivo" en el sentido de la Directiva. Consiguientemente, concluye, un operador que cesa en su actividad económica deja también de ser sujeto pasivo del IVA.

Precisamente, que la existencia de una actividad económica sea considerada por el Tribunal como un presupuesto del derecho a la deducción, le lleva a interpretar que el art. 183 de la Directiva del IVA exige que, para trasladar el excedente a uno o a varios períodos impositivos siguientes, siempre deberá existir una solución de continuidad de los períodos impositivos. Así pues, el cese de la actividad económica del sujeto pasivo tendría como consecuencia que no exista un período impositivo siguiente, en el sentido del art. 183, párrafo primero, de la Directiva del IVA, al que pueda trasladarse dicho excedente.

Además, el Tribunal considera que, el hecho de dar a un operador económico la posibilidad de trasladar, tras una reanudación de la actividad económica, un excedente del IVA declarado en el momento del cese de la actividad anterior podría fomentar los abusos y el establecimiento de montajes artificiales por parte de los

operadores económicos. Incluso, a su juicio, tal posibilidad de traslado podría también ser contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que no pueda cuestionarse indefinidamente la situación fiscal del sujeto pasivo.

Así pues, la primera conclusión a la que llega el Tribunal es que, en el caso de autos, el hecho de que Modexel cesara su actividad económica tuvo como consecuencia que dejara de ser sujeto pasivo del IVA, y que el excedente del IVA deducible no pudiera trasladarse al período impositivo siguiente, en el sentido del artículo 183 de la Directiva del IVA, debido a la solución de continuidad entre el período impositivo correspondiente al mes en el que esa sociedad cesó su actividad, a saber, febrero de 2015, y el período impositivo correspondiente al mes en el que dicha sociedad reanudó su actividad, a saber, mayo de 2016.

2.2. El respeto a los principios de equivalencia y efectividad

A continuación, el Tribunal examina si la normativa portuguesa, que, si bien impide trasladar el excedente del IVA declarado a otro período impositivo después de que el sujeto pasivo haya cesado en el ejercicio de su actividad económica, sin embargo, sí le permite su devolución en un plazo de doce meses, contado a partir del período impositivo en el que se haya producido dicho excedente, es compatible con el principio de neutralidad y, en particular, con los principios de equivalencia y efectividad.

En efecto, aunque los Estados miembros disponen ciertamente de un margen al fijar las modalidades a las que se refiere el artículo 183 de la Directiva del IVA, tales modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA deducible. En particular, considera el Tribunal que esa autonomía procedimental de los Estados miembros en la aplicación del derecho a la devolución del excedente del IVA, prevista en el art. 183 de la Directiva, está limitada por los principios de equivalencia y efectividad.

Así, el Tribunal considera que un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que no ha solicitado la devolución del IVA, con la pérdida del derecho a esa devolución, no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva del IVA siempre que dicho plazo, por una parte, se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la devolución del IVA (principio de efectividad).

En relación con este segundo principio, el Tribunal señala que no parece que un plazo de caducidad de doce meses a contar desde el período impositivo en el que se ha generado el excedente del IVA, y, menos todavía, un plazo de cuatro años, haga imposible en la práctica o excesivamente difícil para un sujeto pasivo o un antiguo sujeto pasivo ejercer su derecho a la devolución de tal excedente.

En particular, el ejercicio del derecho de Modexel a la devolución del IVA, a juicio del Tribunal, no era imposible en la práctica ni excesivamente difícil.

3. COMENTARIO CRÍTICO

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la Sentencia de 5 de diciembre de 2024, asunto C-680/23, según se ha expuesto en el apartado anterior, realiza una vinculación entre el desarrollo de una actividad económica y el ejercicio del derecho a la deducción del IVA, que le lleva considerar compatible con el art. 183 de la Directiva del IVA una legislación nacional que, en caso de cese en el desarrollo de una actividad económica, únicamente permita solicitar la devolución del excedente de IVA declarado previamente, y que impida trasladarlo a un periodo impositivo iniciado tras la reanudación de la actividad económica por el sujeto pasivo.

Pero, la interpretación del art. 183 de la Directiva del IVA efectuada por el Tribunal, no solo lleva al Tribunal a considerar compatible con lo establecido en dicho precepto una legislación nacional que, después del cese en la actividad económica, únicamente permita solicitar una devolución del excedente declarado previamente. Además, la interpretación llevada a cabo por el Tribunal permitiría considerar incompatible con el art. 183 de la Directiva una legislación nacional que permitiera a un sujeto pasivo, después de haber cesado en el ejercicio de su actividad económica, ejercer el derecho a la deducción mediante la traslación del expediente a un periodo impositivo iniciado tras la reanudación de la actividad.

A continuación, en primer lugar, argumentaré que la exigencia de continuidad en la actividad económica introduce una restricción no contemplada expresamente en la normativa comunitaria. En segundo lugar, abordaré la interpretación realizada por el Tribunal de la legislación portuguesa y plantearé cuáles son las implicaciones de esa interpretación de la legislación nacional. Por último, reflexionaré sobre la adecuación del derecho español al artículo 183 de la Directiva del IVA, tal y como es interpretado por el Tribunal, y sobre la interpretación que el criterio mantenido en la sentencia comentada obligaría a efectuar de la normativa española.

3.1. La limitación al derecho a la deducción resultante de la interpretación del art. 83 de la Directiva

La interpretación del art. 183 de la Directiva del IVA realizada por el Tribunal de Justicia en la sentencia comentada le lleva a considerar compatible con el derecho europeo una legislación nacional que, después de que se haya producido el cese de la actividad, solo permita al sujeto pasivo solicitar la devolución del excedente declarado antes de dicho cese. Pero, además, le conduce a la conclusión de que, por el contrario, no sería compatible con la Directiva una legislación nacional que permitiese al empresario la deducción mediante la compensación del excedente generado con anterioridad al cese en la actividad, con el IVA devengado tras su reanudación.

En efecto, según el Tribunal, el art. 183 de la Directiva del IVA exige una solución de continuidad de los periodos impositivos siguientes a aquel en el que se haya generado el excedente, a los que poder trasladar el mismo. El Tribunal entiende que esa solución de continuidad deja de existir si el sujeto pasivo cesa en la actividad económica, porque "un operador que cesa su actividad económica deja también de ser sujeto pasivo del IVA". En caso de reanudación de la actividad, se tratará de una nueva actividad. Según el Tribunal, para el sujeto pasivo que cesa en la actividad económica no existe un período impositivo siguiente. De la misma manera que, para el sujeto pasivo que reanuda la actividad, tampoco hay un período impositivo presente.

Así pues, según el Tribunal, puesto que el art. 183 de la Directiva del IVA exige una solución de continuidad entre el período impositivo en el que se haya generado el excedente y el período impositivo al que se traslade el mismo, entonces, dicho precepto impide trasladar el excedente a un período impositivo que no pueda considerarse un período impositivo siguiente, debido a la solución de continuidad entre ambos períodos impositivos. Consiguientemente, una legislación nacional que facultase al sujeto pasivo a trasladar el expediente a un período impositivo iniciado después de haber reanudado la actividad en la que antes hubiera cesado, cabría entender que entraría en conflicto con el art. 183 de la Directiva del IVA.

La argumentación del Tribunal de Justicia parte de la premisa de que el excedente de IVA solo se puede compensar con el IVA devengado en el desarrollo de la misma actividad económica, y nunca con el devengado en el desarrollo de una nueva actividad. También parte de la premisa de que la actividad desarrollada después de la reanudación de la actividad, tras un previo cese en su desarrollo, debe ser considerada una nueva actividad, porque el cese en la actividad produce la pérdida de la condición de sujeto pasivo. Por tanto, concluye que el excedente del IVA declarado antes del cese no se puede compensar con el IVA devengado en el desarrollo de cualquier actividad realizada después de aquel cese.

El Tribunal, con su interpretación del art. 183 de la Directiva del IVA, está introduciendo una condición adicional para ejercer el derecho a deducir, que solo condicionaría el traslado del excedente a otro período impositivo, y que ni siquiera lo condicionaría en todos los casos de cese de una actividad económica. La interpretación del art. 183 de la Directiva conduce a condicionar el ejercicio del derecho a la deducción mediante el traslado del excedente a que exista una identidad entre la actividad para cuyo desarrollo se ha soportado el IVA deducible y la actividad en cuyo desarrollo se hayan devengado las cuotas de las que deducir el excedente.

En efecto, la continuidad sin solución de la actividad económica no condicionaría el ejercicio del derecho a deducir si el sujeto pasivo, aunque hubiera cesado y después reanudado la actividad, nunca hubiera imputado las cuotas deducibles, cuyo derecho a deducir hubiera nacido antes del cese de la actividad, sobre las cuotas devengadas en un período impositivo iniciado antes de dicho cese. Aunque se entendiera que la actividad iniciada no es la misma que la actividad en la que se cesó, al no tratarse de un traslado del excedente al período impositivo siguiente *ex* art. 183 de la Directiva del IVA, la falta de identidad de la actividad no condicionaría el ejercicio del derecho a deducir.

Precisamente, el Tribunal de Justicia en la Sentencia de 3 de marzo de 2005, *Fini H*, asunto C-32/03, apartado 35, declaró que "el artículo 4, apartados 1 a 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que procede considerar sujeto pasivo a efectos de este artículo a una persona que ha dejado de ejercer una actividad comercial, pero continúa abonando la renta y los gastos conexos del local que sirvió para ejercer dicha actividad debido a que el contrato de arrendamiento contiene una cláusula que impide resolverlo, permitiendo en consecuencia que dicha persona deduzca el IVA correspondiente a las cantidades pagadas por estos conceptos, siempre que exista una relación directa e inmediata entre los pagos realizados y la actividad comercial y se haya acreditado que no existió intención de actuar de forma fraudulenta o abusiva".

Pero es que, la continuidad sin solución de una actividad económica, ni siquiera condicionaría en todo caso el ejercicio del derecho a deducir mediante el traslado del excedente. Incluso, habiéndose producido un cese y una reanudación en el desarrollo de una actividad económica, la interpretación del Tribunal hace posible el traslado del excedente si el operador no hubiera perdido la condición de sujeto pasivo. Así, en aquellos casos en los que el sujeto pasivo hubiera cesado en el desarrollo de una actividad que constituya un sector diferenciado, pero hubiera continuado desarrollando otras actividades económicas, al no haber perdido en ningún momento la condición de sujeto pasivo, sería posible la traslación del excedente a los períodos impositivos siguientes.

Desde luego, el establecimiento de esta condición para ejercer el derecho a la deducción mediante el traslado del excedente no puede justificarse acudiendo al tenor literal de la Directiva del IVA. La Directiva solo condiciona la deducibilidad de las cuotas soportadas a que los bienes y servicios adquiridos se utilicen para las necesidades de las operaciones gravadas. Y, además, prevé que la deducción se practique globalmente por los sujetos pasivos mediante la imputación sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción. La interpretación de la expresión "período impositivo siguiente" no debería conducir a introducir una condición adicional.

Resulta difícil justificar esta limitación a la traslación del excedente de las deducciones para evitar abusos, tal y como argumenta el Tribunal. Aun cuando la normativa nacional estableciera un plazo para solicitar la devolución del excedente, y que ese plazo fuera más corto que el plazo previsto para trasladar el excedente a un período impositivo posterior, incluso en el caso de que un operador reiniciase la actividad solamente para poder trasladar el excedente dentro del plazo del que hubiera dispuesto en caso de no haber interrumpido el desarrollo de su actividad, no habría ningún abuso de las formas jurídicas ni montaje artificial alguno que justificase la incorporación de una condición adicional para ejercer el derecho a la deducción[1].

1 El fraude, como señaló el TJUE en la Sentencia de 12 de julio de 2012, en el asunto C-284/11, implica, por una parte, que las operaciones de que se trate, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva IVA y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, deben tener como resultado la obtención de

También resulta difícil justificar la introducción de una condición adicional para el ejercicio del derecho a la deducción mediante la interpretación de la expresión "período impositivo siguiente", utilizada en el art. 183 de la Directiva, aduciendo razones de seguridad jurídica. Que la posibilidad de ejercer el derecho a deducir el IVA sin limitación temporal sería algo contrario al principio de seguridad jurídica, no permite deducir que, permitir la traslación del excedente a un período impositivo posterior, dentro del plazo general del que hubiera dispuesto el sujeto pasivo para efectuar ese traslado de no haber cesado en su actividad, equivale a que pueda cuestionarse indefinidamente la situación fiscal del sujeto pasivo.

3.2. La interpretación de la legislación nacional conforme al art. 183 de la Directiva del IVA

El Tribunal de Justicia declara que el artículo 183, párrafo primero, de la Directiva del IVA, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece que, cuando un sujeto pasivo cesa su actividad económica, dicho sujeto pasivo no puede trasladar a un período impositivo siguiente un excedente del impuesto sobre el valor añadido declarado en el momento del cese de su actividad y solo puede recuperar ese importe solicitando su devolución en un plazo de doce meses a partir de la fecha de dicho cese de actividad, siempre que se respeten los principios de equivalencia y efectividad.

Así pues, el Tribunal de Justicia, si responde a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal de Funchal en el sentido expuesto, es porque, según su interpretación de la legislación portuguesa, cuando un sujeto pasivo cesa su actividad económica, considera que el derecho portugués no permite a dicho sujeto pasivo trasladar a un período impositivo siguiente un excedente del impuesto sobre el valor añadido declarado en el momento del cese de su actividad y solo puede recuperar ese importe solicitando su devolución en un plazo de doce meses a partir de la fecha de dicho cese de actividad.

El apartado 4 del art. 22 del Código del Impuesto sobre el Valor Añadido permite deducir en los períodos impositivos siguientes el excedente de IVA deducible de un período impositivo. El apartado 5 de ese mismo precepto dispone que, después de trascurridos doce meses desde el período en que se originó el excedente, si siguiera existiendo saldo a favor del sujeto pasivo, se "podrá solicitar su devolución". No obstante, de acuerdo con el apartado 6, "el sujeto pasivo podrá solicitar la devolución antes de que finalice el período de doce meses cuando cese su actividad".

No parece razonable interpretar que la legislación portuguesa, la cual siempre habla de que el sujeto pasivo "podrá solicitar" la devolución, obligue a solicitarla, ni siquiera cuando el sujeto pasivo cese en su actividad. Solicitar la devolución,

---

una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de la operación de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal.

una vez transcurridos doce meses desde el período en el que se originó el expediente, parece ser una opción para el sujeto pasivo. Y parece seguir siendo una opción cuando el sujeto pasivo cese su actividad, con la diferencia de que, en ese caso, de optar por solicitar la devolución, no deberá esperarse a que hayan transcurrido doce meses desde el período en el que se originó el expediente.

Pero, tampoco parece razonable interpretar que ese plazo de doce meses, que el sujeto pasivo debe esperar para poder solicitar la devolución, y que no es necesario respetar cuando el sujeto pasivo cese en su actividad, sea un plazo máximo para solicitar la devolución, que comience a contar a partir de la fecha de dicho cese de actividad. La legislación portuguesa es muy clara al establecer un período de tiempo que, con carácter general, deberá transcurrir antes de poder solicitar la devolución. Y también es muy clara al señalar que ese período de doce meses deberá transcurrir desde el período en que se originó el excedente.

Lo razonable hubiera sido interpretar que, en aplicación del derecho portugués, cuando un sujeto pasivo cese su actividad y tenga un excedente no deducido, podrá solicitar la devolución de dicho excedente, sin esperar a que transcurra un período de doce meses desde el período en que se originó el excedente. Que el sujeto pasivo que haya cesado en su actividad, además de poder solicitar la devolución, no pueda deducir el excedente en los períodos impositivos siguientes, no es algo que pueda razonablemente inferirse de lo dispuesto en el art. 22, apartados 4 a 6, del Código del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Interpretar que el art. 22, apartados 4 a 6, del Código portugués del Impuesto sobre el Valor Añadido, obliga al sujeto pasivo, en caso de cese de la actividad, a solicitar la devolución del excedente no deducido en un plazo de 12 meses desde la fecha de dicho cese, ni es la única interpretación posible de la legislación portuguesa ni, a mi juicio la más razonable. Sin embargo, es la única interpretación conforme al art. 183 de la Directiva del IVA, si, como parece entender el Tribunal de Justicia, resultaría contraria al mismo una legislación nacional que autorizase a trasladar el excedente de impuesto declarado a un período impositivo iniciado después de la reanudación de una actividad económica.

3.3. La adecuación del derecho español al art. 83 de la Directiva del IVA

La interpretación del art. 183 de la Directiva del IVA, considerando contraria al derecho comunitario una legislación nacional que permitiese a quien ha perdido su condición de sujeto pasivo, a causa del cese en el desarrollo de cualquier actividad económica, el traslado del excedente generado con anterioridad al cese en la actividad a un periodo impositivo posterior a la reanudación de su actividad, obliga a plantearse si la legislación española es susceptible de ser interpretada de acuerdo con la doctrina de la Sentencia del Tribunal de Justicia, de 5 de diciembre de 2024.

Según el apartado Cinco del art. 99 de la LIVA, cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones

posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso. No obstante, se permite al sujeto pasivo optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el periodo de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

Por su parte, según el artículo 115 de la LIVA, los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año. A diferencia de la legislación portuguesa, la legislación española no contempla expresamente un adelanto del período de espera para solicitar la devolución del excedente en el caso de cese de la actividad[2].

La legislación española, pues, cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, ofrece al sujeto pasivo la opción de compensar dicho exceso en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso, o bien solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

El único límite que parece imponer la legislación española a la compensación del exceso de las deducciones en las declaraciones-liquidaciones posteriores es que, con posterioridad a la finalización del período de liquidación en el que se haya generado tal exceso, se hayan devengado cuotas. Y ello, como observó correctamente la DGT en su Consulta Vinculante V723-10, de 15 de abril de 2010, "de forma ineludible, exige la realización de operaciones sujetas y no exentas que generen cuotas devengadas que a su vez produzcan cantidades a ingresar".

Ahora bien, el art. 99 de la LIVA no condiciona expresamente la compensación del exceso de las deducciones a la continuación interrumpida en la realización de operaciones sujetas y no exentas que generen cuotas devengadas. Y la solicitud de la devolución del exceso, según el art. 115 de la LIVA, siempre es un derecho del sujeto pasivo, nunca una obligación. En la literalidad de la legislación española, por tanto, no encontramos ninguna limitación al derecho a la compensación en un período de liquidación posterior de un sujeto pasivo que hubiera cesado temporalmente la realización de una actividad económica.

Sin embargo, una interpretación de la legislación española conforme al criterio expresado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Sentencia de 5 de diciembre de 2024 pasaría por entender que, en los supuestos de cese temporal

2 El TEAC, en su Resolución de 27 de abril de 1994, se opone expresamente a un anticipo en el reconocimiento del derecho a la devolución en los supuestos de cese de la actividad.

de la actividad, el exceso de deducciones en un período de liquidación solamente podrá ser recuperado mediante la solicitud de la devolución del saldo a favor del sujeto pasivo existente a 31 de diciembre, mediante la presentación de la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año.