



Roj: **STS 2351/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:2351**

Id Cendoj: **28079130022019100305**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **05/07/2019**

Nº de Recurso: **535/2017**

Nº de Resolución: **996/2019**

Procedimiento: **Recurso ordinario**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 996/2019**

Fecha de sentencia: 05/07/2019

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/d)

Número del procedimiento: 535/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/05/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: CONSEJO MINISTROS

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: LMR

Nota:

REC.ORDINARIO(c/d) núm.: 535/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 996/2019**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 5 de julio de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo núm. 535/17 interpuesto por la procuradora de los tribunales doña Marta María Barthe García de Castro en nombre y representación del COLEGIO DE ECONOMISTAS DE PONTEVEDRA, contra el Real Decreto 529/2017, de 26 de mayo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto Sobre el Valor Añadido, personándose como parte demandada el Sr. Abogado del Estado en la representación que ostenta.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** En escrito presentado en el Registro General de este Tribunal el 28 de julio de 2017, la procuradora Sra. Barthe García de Castro actuando en nombre y representación de COLEGIO DE ECONOMISTAS DE PONTEVEDRA interpone el presente recurso contencioso-administrativo contra el Real Decreto 529/2017, de 26 de mayo, que modifica el Reglamento del Impuesto Sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre.

**SEGUNDO.-** Admitido a trámite el recurso contencioso-administrativo y reclamado el expediente administrativo, por diligencia de ordenación de 31 de julio de 2017, se procedió a formalizar la demanda el 3 de noviembre de 2017, en la que, en los antecedentes de hecho, la parte actora expone que "El citado Real Decreto procede a la modificación del Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, con el objeto de habilitar un plazo extraordinario, con efectos desde el 1 de julio de 2017, para que los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual regulado en el artículo 30 de este Reglamento, puedan solicitar la baja voluntaria y la renuncia respectivamente.

Asimismo, se excluye la posibilidad de que los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado puedan optar por la aplicación del Suministro Inmediato de Información (SII)".

Posteriormente, entre los fundamentos de derecho jurídico materiales señala que: "El argumento para impugnar el Real Decreto Recurrido, es la vulneración de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del consejo de Estado. Y ello, porque se ha obviado un trámite esencial en su tramitación como es no haber pedido al Consejo de Estado que se pronuncie mediante el oportuno dictamen. Concretamente el precepto legal infringido es el artículo 22, apartados 2 y 3, de la Ley orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado : [...]"

Estos dos apartados disponen, respectivamente, que: "la Comisión Permanente del Consejo de Estado deberá ser consultada en los siguientes asuntos:

Dos. Disposiciones reglamentarias que se dicten en ejecución, cumplimiento o desarrollo de tratados, convenios o acuerdos internacionales y del derecho comunitario europeo.

Tres. Reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las Leyes, así como sus modificaciones".

**TERCERO.-** Por el Sr. Abogado del Estado, en su escrito de contestación a la demanda, se solicitó la desestimación del recurso pues si bien reconoce que se ha omitido el dictamen al que ya se ha hecho referencia, argumenta que: "[...] se ha excluido del preceptivo dictamen a aquellas disposiciones reglamentarias que no tengan carácter ejecutivo de una Ley y carezcan de carácter innovador del Ordenamiento jurídico o de aquellas Reglamentos que comporten en la práctica el desarrollo de una norma de inferior rango ( Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 1999 (r.1335/1994 y 1045/1994 ) o 22 de diciembre de 2006 r. 70/2003) o cuando se introducen modificaciones no sustanciales en normas reglamentarias ya informadas por el propio Consejo de Estado ( Sentencias de 27 de mayo de 1993 (r.1470/1991 ), 14 de octubre de 1996 (r.151/1991 y 7471/1992 ), 28 de abril de 1997( r.319/1994 ) o 27 de enero de 1998 (r.70/1995 ), citada expresamente en la Memoria de Impacto Normativo que acompaña al proyecto de Real Decreto. Pág. 7, obrante en el expediente).

Pues bien, con este importante bagaje de doctrina jurisprudencial estamos ya en condiciones de oponernos a la pretensión de la recurrente, pudiendo afirmarse que las modificaciones introducidas en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido por el Real Decreto 529/2017, impugnado, no tienen un contenido material propio en el sentido de que no innovan, ni desarrollan o cambian ningún precepto legal que necesitara tal



desarrollo, sino que simplemente tratan de reponer la situación jurídica de determinados contribuyentes a los que la aprobación de SII no había permitido ejercer -como debería- sus derechos de renuncia al régimen fiscal correspondiente tal como se prevé en la normativa para estos supuestos. Dicho de otro modo, las modificaciones no resultan trascendentes ni revisten carácter esencial y tienen un contenido meramente instrumental, no pudiéndose hablar en sentido estricto de un auténtico reglamento ejecutivo".

**CUARTO.-** Por Auto de 11 de enero de 2018 se denegó el recibimiento a prueba solicitado por la parte actora y no estimándose necesaria la celebración de vista pública, se dio traslado a las partes para que formularan escrito de conclusiones, llevándose a cabo según consta en autos. Habiéndose acordado la publicación de la interposición del presente recurso en el Boletín Oficial del Estado, el anuncio se llevó a cabo en la publicación del 23 de marzo de 2018.

**QUINTO.-** Declarado concluso el procedimiento, se procedió a señalar para su votación y fallo el día 21 de mayo de 2019, designándose Magistrado Ponente al Excmo. Sr. don Isaac Merino Jara, comenzando la deliberación en la fecha señalada al efecto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El Real Decreto 529/2017, de 26 de mayo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en adelante, RIVA), introduce dos nuevas disposiciones transitorias: la cuarta ("baja extraordinaria en el registro de devolución mensual y renuncia extraordinaria a la aplicación del régimen especial del grupo de entidades durante el año 2017") y la quinta ("opción por llevar los libros registros a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado para el año 2017").

Es preciso explicar que esta modificación viene motivada por otra modificación previa del RIVA, concretamente la llevada a cabo por el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el 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 el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, con objeto de establecer un nuevo sistema de llevanza de los libros de registro del Impuesto a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El proyecto de dicho Real Decreto fue informado por la Comisión Permanente del Consejo de Estado, en su sesión celebrada el día 3 de diciembre 2015 (número de expediente: 1099/2015). La mayor novedad que incorporaba el proyecto entonces sometido a consulta derivaba conjuntamente de las modificaciones del RIVA y del RGIT ("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") y consiste, como se indica en el apartado IV "Consideraciones y observaciones de carácter general" del Dictamen, en el establecimiento de un sistema llamado de "suministro inmediato de información" (SII, al que se refieren casi todos los alegantes en el expediente), aun cuando la denominación técnica que emplea el proyecto es el "suministro electrónico de los registros de facturación" (nuevo artículo 62.6 del RIVA y concordantes) o, como dice su parte expositiva "nuevo sistema de llevanza de los libros registro de IVA a través de la sede electrónica que obligará a realizar el suministro electrónico de los registros de facturación individualizada". El proyecto, tras su aprobación por el Consejo de Ministros, se acabó convirtiendo en el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre. Ello, no obstante, apenas cinco meses después de su publicación, fue precisa una nueva modificación del RIVA, como ya se ha dicho, por las razones que se explican en su preámbulo y que se explicitan con más detalle en la contestación a la demanda.

La nueva disposición transitoria cuarta del RIVA establece:

"1. Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual regulado en el artículo 30 de este Reglamento *podrán solicitar labaja voluntaria* en el mismo.

En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto, la solicitud de baja se presentará por la entidad dominante y habrá de referirse a la totalidad de las entidades del grupo que apliquen el régimen especial.

2. Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto *podrán renunciar* a la aplicación de este régimen especial.



3. La solicitud de *baja y la renuncia* establecidas en los apartados anteriores podrán efectuarse hasta el día 15 de junio de 2017 y con efectos de 1 de julio de ese año".

En definitiva, se establece un régimen transitorio para 2017 de bajas y renunciaciones.

Por su parte, la nueva disposición transitoria quinta se expresa en estos términos:

"No obstante lo previsto en los artículos 62.6 y 68 bis de este Reglamento, los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado no podrán optar por llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con efectos para el año 2017".

En conclusión, se establece, también con carácter transitorio, que los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado no pueden optar por la aplicación del nuevo sistema de llevanza de libros registros.

Esta modificación reglamentaria, a diferencia de la anterior, no fue dictaminada por el Consejo de Estado. Tampoco se realizó el trámite de consulta pública previa a que se refiere el artículo 26.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, ni el trámite de audiencia e información públicas que establece el artículo 26.6 de la misma Ley. La omisión del dictamen del Consejo de Estado se justifica por la memoria del proyecto diciendo que "si bien de acuerdo con el artículo 22.3 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado, es preceptivo recabar el dictamen de citado órgano consultivo cuando se trate de reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las Leyes así como sus modificaciones, el presente proyecto de Real Decreto lo que establece es una modificación no esencial del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y que en su momento ya fue informado por el Consejo de Estado" y, por ello, "atendiendo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (entre otras la STS de 27 de enero de 1998, RJ 1016, que establece que cuando se realicen modificantes no esenciales en reglamentos que hayan sido informados por el Consejo de Estado no será necesario volver a solicitar dicho dictamen, no se ha considerado necesario volver a recabar dicho dictamen".

**SEGUNDO.** - Nos hallamos ante un "reglamento ejecutivo", entendiendo por tales "los que la doctrina tradicional denominaba "reglamentos de ley" y se caracterizan, en primer lugar, por dictarse como ejecución o consecuencia de una norma de rango legal que, sin abandonar el terreno a una norma inferior, mediante la técnica deslegalizadora, los acota al sentar los criterios, principios o elementos esenciales de la regulación pormenorizada que posteriormente ha de establecer el Reglamento en colaboración con la Ley y, en segundo lugar, en que el Reglamento que se expida en ejecución de una norma legal innove, en su desarrollo, el ordenamiento jurídico" (Cfr. por todas, SSTs de 19 de marzo de 2007, recurso de casación 1738/2002 y 25 de junio de 2009, recurso de casación 992/2007). Nos hallamos, pues, ante un reglamento ejecutivo, como también lo es el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre. Sin embargo, uno ha sido dictaminado y el otro no. Siendo, sin duda un reglamento ejecutivo el que nos ocupa, como tal debe ser dictaminado por el Consejo de Estado, aunque sea una modificación de otro anterior que sí ha sido informado, en tanto en cuanto este también innova el ordenamiento jurídico al introducir dos disposiciones transitorias totalmente necesarias para poner en práctica, en los términos pretendidos, el nuevo sistema de llevanza de los libros registro de IVA el 1 de julio de 2017.

En la contestación a la demanda se exponen con detalle las razones que conducen a la introducción de las antedichas disposiciones transitorias cuarta y quinta en el RIVA, pero esas razones, al fin y al cabo, no hacen otra cosa que demostrar el carácter esencial de las modificaciones introducidas y, por ende, la necesidad de que antes de su aprobación el Consejo de Estado hubiere dictaminado el proyecto del correspondiente real decreto. No compartimos la tesis expresada en la contestación a la demanda de que las modificaciones introducidas en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido por el Real Decreto 529/2017, impugnado, no tienen un contenido material propio en el sentido de que no innovan, ni desarrollan o cambian ningún precepto legal que necesitara tal desarrollo, al contrario, consideramos que las modificaciones sí resultan trascendentes y revisten carácter esencial. Se señala en la contestación a la demanda que ambas modificaciones dan respuesta a la demanda de buena parte del colectivo afectado por la obligación de llevar los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. No negamos que sea así, pero ello, confirma que ninguna de las dos previsiones encuentra acomodo en el Real Decreto 596/2016, que fue el único sometido al Dictamen del Consejo de Estado, encontrándonos, por consiguiente, ante una modificación relevante.

**TERCERO.** - Llegados a este punto es oportuno recordar, siguiendo lo que al respecto señalan las STS 9 de abril de 2019, recurso de casación, 1807/2016 y de 31 de mayo de 2011, recurso de casación 5345/2009, "la singular relevancia de la intervención del Consejo de Estado en el procedimiento de elaboración de las disposiciones de carácter general, mediante la emisión de dictamen preceptivo. Tal intervención constituye una garantía de naturaleza preventiva que tiene por objeto asegurar en lo posible el sometimiento de la Administración en el ejercicio de su potestad reglamentaria a la ley y el Derecho que proclama el artículo 103.1 CE, introduciendo mecanismos de ponderación, freno y reflexión que son imprescindibles en dicho procedimiento de elaboración.



De hecho, su función consultiva se centra en velar por la observancia de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico, valorando los aspectos de oportunidad y conveniencia cuando lo exija la índole del asunto o lo solicite expresamente la autoridad consultante, así como la mayor eficacia de la Administración en el cumplimiento de sus fines, como señala el artículo 2.1 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado ( STS de 24 de marzo de 2009, Rec. 3563/2005 ).

Por consiguiente, la ausencia del dictamen preceptivo del Consejo de Estado en el procedimiento de elaboración de una disposición general debe reputarse un vicio sustancial que determina la nulidad de pleno derecho de la disposición general que lo padezca, tal y como ha reiterado nuestra jurisprudencia ( SSTs de 17 de julio de 2009 , Rec. 1031/2007, de 24 de noviembre de 2009 , Rec. 11/2006 , y de 1 de junio de 2010 , Rec. 3701/2008 , entre otras)".

La nulidad del Real Decreto 529/2017, de 26 de mayo, se origina en la inobservancia de lo dispuesto en el 3 del artículo 22 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado , en el procedimiento de su elaboración. Ello nos excusa de pronunciarnos sobre el quebrantamiento de lo dispuesto en el apartado 2 del indicado precepto.

**CUARTO.-** A tenor del artículo 139.1 LJCA no procede la imposición de costas, dado que el caso presentaba serias dudas de derecho.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Estimar el recurso contencioso administrativo núm. 535/17 interpuesto por la procuradora de los tribunales doña Marta María Barthe García de Castro en nombre y representación del COLEGIO DE ECONOMISTAS DE PONTEVEDRA, contra el Real Decreto 529/2017, de 26 de mayo y, por tanto, se declara nulo de pleno derecho, sin expreso pronunciamiento en costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

**PUBLICACIÓN** . Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.