

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079147

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de septiembre de 2020

Sala 2.^a

R.G. 5429/2017

SUMARIO:

IVA. Regímenes especiales. Grupo de entidades. *Requisitos necesarios para la aplicación y renuncia del Régimen Especial de Grupo de Entidades de IVA -REGE-*. El art. 163.sexies de la Ley del IVA, relativo a las condiciones para la aplicación del REGE, partiendo del carácter voluntario de este régimen especial, impone la obligación de que todas aquellas entidades que opten por integrarse en un grupo de IVA acogiéndose a la aplicación del régimen especial, permanezcan en el mismo durante, al menos, tres años. A partir del transcurso de los tres años, contados desde el primer año natural en el que dicho régimen sea de aplicación a la respectiva entidad, se podrá acordar la exclusión de la misma del grupo mediante la presentación de la correspondiente renuncia en el plazo establecido legal y reglamentariamente -art. 163.nonies.cuatro.1.^a de la Ley del IVA y art. 61.bis.cinco del Rgto IVA); esto es, en el mes de diciembre, ya sea del tercer año natural de aplicación del régimen o, en su caso, de los posteriores años, renuncia que surtirá efecto al inicio del año natural siguiente a su presentación y que tendrá una validez mínima de tres años.

La existencia de un periodo mínimo de permanencia y renuncia al REGE de tres años responde a la necesidad de prevenir la obtención de alguna ventaja fiscal no querida por la norma a la vez que con ello se evitan problemas de gestión por parte de la Agencia Tributaria derivados de la continua incorporación y exclusión de entidades del perímetro subjetivo del grupo que aplica el régimen especial.

Por otro lado, mediante RD 529/2017 (Modificaciones del Rgto de IVA), se añadió al citado Reglamento una disposición adicional cuarta, en virtud del cual se habilitaba un plazo excepcional de renuncia al REGE.

Ahora bien, esta habilitación de un plazo adicional para la renuncia no modificó las condiciones legales requeridas para el ejercicio de la misma, por lo que, no habiéndose agotado el plazo de tres años previsto al efecto, ha de considerarse la renuncia solicitada como improcedente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 163.quinquies, 163.sexies y 163.nonies.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), arts. 61.bis, 61.sexies y Disp. Trans. Cuarta.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 11.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 29, 70, 103, 104 y 200.

Ley 39/2015 (LPAC), arts. 21.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 104 y 145.

Constitución Española, art. 9.

Código Civil, art. 1.

Orden EHA/3552/2011 (Términos en los que los obligados tributarios pueden ejercitar la posibilidad de señalar días en los que la AEAT no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada), art. 4.

RD 596/2016 (Modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del IVA).

RD 529/2017 (Modificaciones del Rgto de IVA).

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto, en única instancia, la presente reclamación económico-administrativa contra la resolución rectificativa de la situación censal, dictada el 18 de agosto de 2017 por la Dependencia de Asistencia y Servicios

Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se denegaba la baja del Régimen Especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido solicitada por varias entidades del Grupo al que pertenece la entidad X SA (NIF. ...) en calidad de entidad dominante.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 9 de junio de 2017, la reclamante, en su calidad de entidad dominante, presentó comunicación de datos relativa al Régimen Especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido (modelo 039), en virtud de la cual 104 entidades pertenecientes al Grupo de Entidades IVA .../08 presentaron su renuncia al régimen especial. Dicha renuncia fue realizada en el plazo extraordinario (hasta el día 15 de junio de 2017 y con efectos de 1 de julio de ese año) habilitado por la Disposición transitoria cuarta introducida por el Real Decreto 529/2017, de 26 de mayo, en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Segundo.

El 28 de junio de 2017, por parte de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, se dicta propuesta de resolución del procedimiento de rectificación censal acordando rectificar la situación censal declarada por la reclamante sobre la base de que, reuniendo los requisitos establecidos por la normativa a efectos de la aplicación del Régimen Especial del Grupo de Entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido, respecto de 33 entidades, no ha transcurrido el plazo mínimo de 3 años exigido por el artículo 163 sexies. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para el ejercicio de la renuncia al mismo.

Dicha propuesta es confirmada mediante resolución de fecha 18 de agosto de 2017, notificada el 4 de septiembre de ese mismo año, en la que la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, tras desestimar las alegaciones presentadas mediante escrito de 12 de julio de 2017, acuerda rectificar la situación censal declarada por la reclamante estableciendo que, de las 104 entidades que solicitaron la exclusión del Grupo de Entidades IVA .../08, 33 de ellas SI forman parte de dicho Grupo de entidades ya que reúnen los requisitos establecidos por la normativa a efectos de la aplicación del Régimen Especial del Grupo de Entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido y no pueden renunciar al grupo al no haber transcurrido los 3 años que deben permanecer dentro del mismo.

Tercero.

Frente a la resolución rectificativa de la situación censal, la reclamante interpone la presente reclamación económico-administrativa alegando, en síntesis, lo siguiente:

1. Que, dados los cambios y adaptaciones que a diferentes niveles exige el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la aplicación del sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) para los obligados al mismo, considera insuficiente el plazo transcurrido desde la aprobación de las normas legales reguladoras de dicho sistema y la entrada en vigor del mismo. A esto añade que, de la información que ha ido facilitándose por parte de la Agencia Tributaria, parecía desprenderse que podría renunciarse al REGE sin ningún tipo de condición. Por último, considera que hubo demora por parte de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de Madrid en la comunicación de la propuesta de resolución por la que denegaba la renuncia al REGE.

2. Que se ha producido un error de técnica legislativa al emplear la figura del real decreto para regular el plazo extraordinario para salir del régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido. En su opinión debería haberse recurrido a la ley para poder adaptar aquellos extremos que se encontraban ya delimitados por una norma de dicho rango. Considera, igualmente, que obligar a la llevanza de los Libros Registro a través del SII a las Entidades de un Grupo REGE que no cumplen con el periodo de permanencia legal conlleva asimismo una infracción del principio de igualdad ante la Ley.

3. Que la aprobación del R.D. 596/2016 y la entrada en vigor del sistema de Suministro Inmediato de Información suponen la quiebra de los principios constitucionales de seguridad jurídica y confianza legítima ya que en el momento en que las entidades objeto de la presente reclamación optaron por la incorporación al REGE desconocían las obligaciones que la aplicación del sistema supondría.

4. Que resulta de aplicación la clausula rebus sic stantibus por haberse producido una alteración sobrevenida de las circunstancias y obligaciones originales del REGE.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustada a Derecho la resolución rectificativa de la situación censal a que se refieren los antecedentes de esta resolución.

Tercero.

Respecto a la cuestión de fondo planteada, de los antecedentes expuestos se pone de manifiesto que la discusión se centra en los requisitos necesarios para la aplicación y renuncia del Régimen Especial de Grupo de Entidades de IVA (en lo sucesivo, REGE). Dicho régimen se encuentra regulado por los artículos 163 quinques a 163 nonies de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, Ley del IVA) y se desarrolla por los artículos 61 bis a 61 sexies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en lo sucesivo, Reglamento del IVA).

En particular, a efectos del presente caso, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los apartados Uno a Tres del artículo 163 sexies de la Ley del IVA:

"Uno. El régimen especial del grupo de entidades se aplicará cuando así lo acuerden individualmente las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo anterior y opten por su aplicación. La opción tendrá una validez mínima de tres años, siempre que se cumplan los requisitos exigibles para la aplicación del régimen especial, y se entenderá prorrogada, salvo renuncia, que se efectuará conforme a lo dispuesto en el artículo 163 nonies.cuatro.1.ª de esta Ley. Esta renuncia tendrá una validez mínima de tres años y se efectuará del mismo modo. En todo caso, la aplicación del régimen especial quedará condicionada a su aplicación por parte de la entidad dominante.

Dos. Los acuerdos a los que se refiere el apartado anterior deberán adoptarse por los Consejos de administración, u órganos que ejerzan una función equivalente, de las entidades respectivas antes del inicio del año natural en que vaya a resultar de aplicación el régimen especial.

Tres. Las entidades que en lo sucesivo se integren en el grupo y decidan aplicar este régimen especial deberán cumplir las obligaciones a que se refieren los apartados anteriores antes del inicio del primer año natural en el que dicho régimen sea de aplicación."

Por su parte, según el artículo 163 nonies.Cuatro de la Ley del IVA:

"La entidad dominante, sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones propias, y con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, será responsable del cumplimiento de las siguientes obligaciones:

1.ª Comunicar a la Administración tributaria la siguiente información:

a) El cumplimiento de los requisitos exigidos, la adopción de los acuerdos correspondientes y la opción por la aplicación del régimen especial a que se refieren los artículos 163 quinquies y sexies de esta Ley. Toda esta información deberá presentarse en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que se vaya a aplicar el régimen especial.

b) La relación de entidades del grupo que apliquen el régimen especial, identificando las entidades que motiven cualquier alteración en su composición respecto a la del año anterior, en su caso. Esta información deberá comunicarse durante el mes de diciembre de cada año natural respecto al siguiente.

c) La renuncia al régimen especial, que deberá ejercitarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto, tanto en lo relativo a la renuncia del total de entidades que apliquen el régimen especial como en cuanto a las renunciaciones individuales.

(...)."

Asimismo, esta materia se desarrolla por el artículo 61 bis del Reglamento del IVA en los siguientes términos:

"1. Las entidades que formen parte de un grupo de entidades y que vayan a aplicar el régimen especial previsto en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto deberán comunicar esta circunstancia al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Esta comunicación se efectuará por la entidad dominante en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto y contendrá los siguientes datos:

(...)

4. En el mes de diciembre de cada año natural, la entidad dominante deberá comunicar al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria la relación de entidades que, dentro de su grupo, apliquen el régimen especial, identificando las que motiven cualquier alteración respecto a las del año anterior. No obstante, en el caso de que se hayan incorporado entidades al grupo en el citado mes de diciembre, la información relativa a dichas entidades se podrá presentar hasta el 20 de enero siguiente.

En el caso de entidades que se incorporen al grupo, junto con esta comunicación se deberá aportar copia de los acuerdos por los que esas entidades han optado por el régimen especial. Estos acuerdos se deberán haberse adoptado antes del inicio del año natural en el que se pretenda la aplicación del régimen especial. No obstante, para las entidades de nueva creación que se incorporen a un grupo que ya viniera aplicando el régimen especial, será válida la adopción del acuerdo antes de la finalización del período de presentación de la primera declaración-liquidación individual que corresponda en aplicación del régimen especial, aplicándose en tal caso el régimen especial desde el primer día del período de liquidación al que se refiera esa declaración-liquidación.

5. La renuncia al régimen especial se ejercitará mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se deberá formular en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

6. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas podrá aprobar un modelo específico a través del cual se sustancien las comunicaciones que se citan en los apartados anteriores de este artículo, regulando la forma, lugar y plazos de presentación.

(...)."

Esta normativa es la transposición del artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, según el cual:

"Previo consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (denominado en lo sucesivo «Comité del IVA»), cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas

establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales".

En el presente caso, la reclamante es la entidad dominante del Grupo REGE número .../08. Si bien el Grupo viene aplicando el REGE desde su implantación en el sistema legal español en el año 2008, el perímetro del mismo ha sido objeto de variación a lo largo de los años. Para los años 2015, 2016 y 2017, la entidad dominante solicitó la inclusión en el REGE de diferentes entidades sobre las que se cumplían los requisitos materiales dispuestos en los artículos 165 quinquies y siguientes de la Ley del IVA.

Por consiguiente, el perímetro subjetivo del Grupo REGE de IVA al que pertenece la reclamante estará integrado por todas aquellas entidades respecto de las que se cumplan los requisitos legales y hayan optado por aplicar el REGE, comunicándose así a la Administración Tributaria, entidades que formarán parte del mismo en tanto no concurra ninguna de las causas legales determinantes de la pérdida del derecho al régimen especial o se opte por su exclusión a través de la presentación de la correspondiente renuncia a dicho régimen especial en la forma y con cumplimiento de los requisitos previstos legal y reglamentariamente al efecto.

En este sentido, el artículo 163 sexies de la Ley del IVA, relativo a las condiciones para la aplicación del REGE, partiendo del carácter voluntario de este régimen especial, impone la obligación de que todas aquellas entidades que opten por integrarse en un grupo de IVA acogido a la aplicación del régimen especial, permanezcan en el mismo durante, al menos, tres años. A partir del transcurso de los tres años, contados desde el primer año natural en el que dicho régimen sea de aplicación a la respectiva entidad, se podrá acordar la exclusión de la misma del grupo mediante la presentación de la correspondiente renuncia en el plazo establecido legal y reglamentariamente (artículo 163 nonies.cuatro.1.^a de la Ley del IVA y artículo 61 bis.cinco del Reglamento del IVA); esto es, en el mes de diciembre, ya sea del tercer año natural de aplicación del régimen o, en su caso, de los posteriores años, renuncia que surtirá efecto al inicio del año natural siguiente a su presentación y que tendrá una validez mínima de tres años.

La existencia de un periodo mínimo de permanencia y renuncia al REGE de tres años responde a la necesidad de prevenir la obtención de alguna ventaja fiscal no querida por la norma a la vez que con ello se evitan problemas de gestión por parte de la Agencia Tributaria derivados de la continua incorporación y exclusión de entidades del perímetro subjetivo del grupo que aplica el régimen especial.

Por último, en ejercicio de la facultad concedida por el artículo 61.bis.6 del Reglamento del IVA, mediante Orden EHA/3788/2008, de 29 de diciembre, se aprueba el modelo 039 de Comunicación de datos, relativa al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, a través del cual, en su caso, se presentará la opción por la aplicación de dicho régimen especial o la renuncia al mismo.

A partir de dicha regulación, en cuanto a la renuncia a la aplicación del régimen especial del grupo de entidades, deben destacarse los siguientes aspectos:

- Se deberá presentar mediante el modelo 039 durante el mes de diciembre anterior al año en que deba surtir efecto dicha renuncia.
- Ejercida la renuncia, la misma surtirá efectos durante los tres años naturales siguientes a su presentación.
- Sólo podrá ejercerse respecto de aquellas entidades a las que les haya sido de aplicación el REGE, como mínimo, durante tres años.

No obstante lo anterior, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 163 sexies.Uno in fine de la Ley del IVA, y sin perjuicio de las causas reguladas en el artículo 163 septies.Uno de la mencionada Ley, se prevé un único caso en que se pueda producir la exclusión de una entidad del grupo REGE sin que se haya cumplido el plazo de tres años de duración mínima en dicho régimen especial. Sería el supuesto en el que la sociedad dominante del grupo, transcurridos al menos tres años desde el inicio de la aplicación del REGE, renuncie ella misma a la aplicación del citado régimen especial. En este caso, el abandono de la sociedad dominante del grupo REGE determina la salida del grupo tanto de esta como de todas las entidades dependientes, aun cuando estas últimas no hayan cumplido el plazo de permanencia mínimo exigido por la Ley del IVA.

Cuarto.

Con la aprobación del 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, a partir del 1 de julio de 2017 están obligados a llevar electrónicamente los Libros Registros del IVA mediante el sistema de Suministro Inmediato de Información (en lo sucesivo, SII) aquellos sujetos pasivos que presenten declaraciones del IVA con carácter mensual, es decir, aquellos que (i) tengan la consideración de gran empresa por superar su volumen de facturación anual 6.010.024 Euros, (ii) estén inscritos en el Régimen de Devolución Mensual del IVA y/o (iii) formen parte de un Grupo REGE.

El SII, consistente, en líneas generales, en la obligación de los sujetos pasivos mencionados de suministrar los registros de facturación (tanto facturas emitidas como recibidas) a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en un plazo máximo de 4 u 8 días, según los casos, surge de la necesidad de adaptación de la Administración Tributaria a la propia evolución tecnológica de la sociedad, agilizando, de esta forma, la gestión del IVA y favoreciendo las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Teniendo en cuenta que la publicación del Real Decreto 596/2016 se produjo el día 6 de diciembre de 2016 y que la renuncia al REGE del IVA, tal y como se ha expuesto, se debe realizar durante el mes de diciembre, se habilitó un plazo extraordinario de renuncia a dicho régimen especial mediante 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. Se añade así al Reglamento del IVA una disposición adicional cuarta con el siguiente tenor:

"Disposición transitoria 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.

1. Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual regulado en el artículo 30 de este Reglamento podrán solicitar la baja 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 consecuencia, las entidades que cumplían los requisitos para poder quedar excluidas del Grupo REGE del IVA en los términos señalados en el fundamento de derecho anterior, esto es, aquellas que hubieran agotado el plazo de tres años de duración mínima en el REGE, podían presentar la renuncia a la aplicación de este régimen especial durante el plazo que iba del 28 de mayo de 2017 hasta el 15 de junio del mismo año, surtiendo efecto dicha renuncia a partir del 1 de julio de 2017.

En esta línea, la entidad reclamante, dentro del plazo extraordinario de renuncia habilitado al efecto, en fecha 9 de junio de 2017 y mediante el correspondiente Modelo 039, solicitó la baja de diversas entidades a los efectos de modificar el perímetro del Grupo IVA .../08.

No obstante lo anterior, en fecha 4 de septiembre de 2017, la reclamante recibió notificación de resolución rectificativa de situación censal en la que se denegaba la baja del REGE de 33 entidades con motivo del incumplimiento del requisito de permanencia mínima de 3 años en el REGE establecido por el artículo 163 sexies de la Ley del IVA.

En este sentido, cabe anticipar que este Tribunal Central, por los motivos que a continuación se expondrán, considera conforme a Derecho el acuerdo denegatorio de la baja en el registro REGE de aquellas entidades respecto de las que, no concurriendo ninguna de las causas legales de pérdida del derecho al régimen especial, no se hubiera aplicado dicho régimen durante los tres años siguientes a su incorporación al perímetro subjetivo del Grupo REGE.

En efecto, como ya se ha formulado, entre las condiciones legales que se establecen para la aplicación y, en su caso, renuncia al REGE, según lo previsto en el artículo 163 sexies de la Ley del IVA, se encuentra la permanencia en el REGE de aquellas entidades que voluntariamente hubieran optado por la aplicación del mismo durante un periodo que, como mínimo, sea de tres años. Transcurridos esos tres años, dichas entidades seguirán permaneciendo en el grupo acogido al REGE si se cumplen los requisitos para ello, salvo que se opte por su exclusión.

Alega la reclamante que con la habilitación de un plazo extraordinario para la baja en el REGE se asumía que la misma sería concedida si se solicitaba, puesto que no se preveía ningún requisito ulterior para la tramitación de la renuncia. "Tal y como su nombre indica, la renuncia en cuestión tendría el carácter de extraordinaria."

En este orden de cosas, debe tenerse en cuenta que con la aprobación del Real Decreto 529/2017, por el que se modifica el Reglamento del IVA, lo que se establece es la posibilidad de que aquellos empresarios o profesionales que cumplan los requisitos legales puedan renunciar a determinados regímenes cuyo plazo de renuncia ya había vencido (en el caso del REGE, el plazo de renuncia es el mes de diciembre anterior al año en que deba surtir efecto la renuncia). Por tanto, con la reforma normativa operada se amplía el plazo de renuncia, entre otros, al REGE sin que ello implique una modificación ni exoneración del cumplimiento de los requisitos que legalmente se exigen para poder renunciar a dicho régimen.

No puede calificarse, tal y como señala la reclamante, de renuncia extraordinaria sino que lo que resulta extraordinario es el plazo para ejercer dicha renuncia, por ser distinto al usual regulado tanto en la Ley del IVA como en el Reglamento de desarrollo de la mencionada Ley. Por lo demás, las condiciones legales que deben concurrir para poder solicitar la renuncia a la aplicación del REGE quedan intactas.

Sería, por otra parte, contrario al principio de jerarquía normativa, consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución Española, el considerar que el Reglamento del IVA, con la modificación operada en el mismo por el Real Decreto 529/2017, deroga o excepciona un requisito de aplicación o renuncia al REGE previsto legalmente. A tal efecto, el número 2 del artículo 1 del Código Civil declara, significativamente, que "carecen de validez las disposiciones que contradigan otras de rango superior".

Por consiguiente, dado que la Ley del IVA regula un plazo de permanencia mínimo en el REGE de tres años, de forma que, solo una vez transcurrido el mismo, se podrá optar por la renuncia general o individual al régimen, debe entenderse que la ampliación del plazo de renuncia en virtud de la reforma del Reglamento del IVA no afecta a dicho requisito.

Partiendo de lo anterior, exclusivamente aquellas entidades del Grupo REGE, del que la reclamante es la dominante, que llevarán acogidas al régimen al menos tres años, podían optar a la renuncia a su aplicación, ya fuera en el plazo ordinario previsto legal y reglamentariamente o, en su caso, en el plazo extraordinario arbitrado por el Real Decreto 529/2017, de 26 de mayo (BOE de 27 de mayo), el cual abre un nuevo plazo de renuncia hasta el 15 de junio de 2017 pero sin que, como ya se ha expuesto, tenga lugar ninguna otra modificación acerca de la regulación del derecho a renunciar a la aplicación de un régimen que resulta voluntario.

A mayor abundamiento, debe señalarse que, con fecha 5 de julio de 2019, el Tribunal Supremo dictó sentencia por la que declaró nulo de pleno derecho el Real Decreto 529/2017 por defectos formales.

Quinto.

En segundo lugar, alega la reclamante el retraso de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de Madrid en comunicar la propuesta de resolución por la que denegaba la renuncia al REGE.

Tal y como se ha descrito en los antecedentes fácticos, con fecha 9 de junio de 2017, la reclamante presentó el modelo 039 de renuncia a la aplicación del REGE de 104 entidades que formaban parte del perímetro subjetivo del Grupo IVA .../08. Con ello, se da cumplimiento a la obligación de comunicación a la Administración Tributaria de las opciones ejercidas válidamente por el Grupo si bien no da lugar al inicio de ningún procedimiento tributario que esté sometido a un plazo específico de resolución.

En este sentido, el artículo 103 de la Ley General Tributaria, relativo a la obligación de resolver de la Administración, en su apartado dos dispone lo siguiente:

"2. No existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados."

No obstante lo anterior, la Administración puede llevar a cabo actuaciones de comprobación censal al objeto de verificar la veracidad de los datos comunicados por los obligados tributarios en sus declaraciones censales, de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos en poder de la Administración, y mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario. En el caso de que, en el desarrollo de dichas actuaciones, se ponga de manifiesto alguna discrepancia, podrá iniciarse de oficio un procedimiento de rectificación censal mediante requerimiento de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración censal, o mediante la notificación de la propuesta de resolución, cuando la Administración Tributaria cuente con datos suficiente para formularla. Iniciado el procedimiento, este deberá finalizar en el plazo de 6 meses.

En el presente caso, la reclamante, dentro del plazo extraordinario habilitado al efecto entre el 28 de mayo y 15 de junio de 2017, presentó modelo 039 de comunicación de datos el 9 de junio de 2017, sin que por ello la Administración esté sometida a la necesidad de observar un plazo de resolución por cuanto no ha tenido lugar el inicio de ningún procedimiento tributario, al margen del plazo general de prescripción en relación con las obligaciones formales regulado en el artículo 70 de la Ley General Tributaria, según el cual:

"1. Salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas.

2. A efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias de otras personas o entidades, las obligaciones de conservación y suministro de información previstas en los párrafos d), e) y f) del apartado 2 del artículo 29 de esta ley deberán cumplirse en el plazo previsto en la normativa mercantil o en el plazo de exigencia de sus propias obligaciones formales al que se refiere el apartado anterior, si este último fuese superior.

3. La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente y, en todo caso, en los supuestos a que se refiere el artículo 66.bis.2 y 3 de esta Ley."

Por su parte, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, mediante propuesta de resolución y apertura del trámite de alegaciones, notificada el 28 de junio de 2017, inició un procedimiento de rectificación censal, estando, ahora sí, sometida a la obligación de resolver en plazo tal y como se establece, con carácter general, en el artículo 21 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y, en particular, en los artículos 103 y 104 de la Ley General Tributaria. De acuerdo con el contenido de este último precepto:

"1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

- a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.
- b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.

Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

(...).".

El procedimiento de rectificación censal encuentra su regulación en el artículo 145 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, dentro de los procedimientos de gestión tributaria. Al no preverse normativamente el plazo máximo de resolución de dicho procedimiento, este será de 6 meses.

Considerando que la propuesta de rectificación censal que da inicio al procedimiento de gestión tributaria fue notificada el 28 de junio de 2017, la Administración Tributaria disponía hasta el 28 de diciembre de 2017 para dictar resolución.

Con fecha 18 de agosto de 2017, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios dicta resolución rectificativa de la situación censal modificando lo declarado por la reclamante en lo relativo a la exclusión del Grupo REGE de 33 entidades y confirmando así la propuesta de rectificación previamente notificada.

Por lo que se refiere a su notificación, la mencionada resolución no pudo ser notificada hasta el 4 de septiembre de 2017 como consecuencia del señalamiento por el obligado tributario de días en los que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no podía poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada. De conformidad con lo previsto en el artículo 4.1 de la Orden EHA/3552/2011, de 19 de diciembre, el retraso en la notificación derivado del señalamiento de los días en los que no se ha podido poner a disposición del obligado tributario la referida notificación se considerará dilación no imputable a la Administración, en los términos establecidos en el artículo 104.i) del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributarias 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, es decir, en supuestos en que el acto a notificar se refiera a un procedimiento de aplicación de los tributos ya iniciado. Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, se produjo una dilación no imputable a la Administración Tributaria de 17 días.

En cualquier caso, el procedimiento de rectificación censal se entiende finalizado el 4 de septiembre de 2017 y, por tanto, dentro del plazo de 6 meses previsto para ello.

En consecuencia con todo lo expuesto, cabe concluir que, en el caso objeto de análisis, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios no incumplió ningún plazo legal, debiendo desestimar la alegación de la reclamante.

Sexto.

En relación con las otras alegaciones de la reclamante, reiteración de las presentadas en sede del procedimiento de rectificación censal, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, en la resolución que pone fin a dicho procedimiento, procedió a su desestimación sobre la base de la siguiente fundamentación que este Tribunal Central comparte y considera conforme a Derecho:

"(...)la Constitución Española recoge el concepto de seguridad jurídica expresamente en su Título Preliminar, artículo 9.3, según el cual "la Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos". Recoge este artículo una serie de principios propios del Estado de Derecho, vinculados entre sí y reconducibles todos ellos a dos grandes principios, el de legalidad o imperio de la ley, dogma básico del sistema democrático, y el de seguridad jurídica.

La seguridad jurídica implica principalmente dos exigencias para el ordenamiento jurídico: publicidad de las normas, vinculada a la posibilidad de exigir su cumplimiento, e irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales.

El Tribunal Constitucional ha dedicado numerosas sentencias a este concepto. Así, en Sentencia 27/1981, de 20 de julio, señala que la seguridad jurídica es "suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad". De la citada jurisprudencia del Tribunal Constitucional se deduce que la seguridad jurídica despliega sus efectos en diferentes ámbitos, que abarcan a todo el proceso de creación y aplicación del Derecho. En un primer momento, la seguridad jurídica permite una correcta elaboración del Derecho, en cuanto implica la claridad y sencillez de la ley. En un segundo momento, de vigencia de las normas una vez aprobadas, la seguridad jurídica garantiza la estabilidad del ordenamiento jurídico y su ejecución.

No obstante, la seguridad jurídica no es un valor o principio absoluto, sino que se ve limitado en su aplicación por la existencia de otros principios que, en ocasiones, tendrán un carácter privilegiado, como la justicia o la legalidad. En cuanto a la relación entre la seguridad jurídica y el principio de legalidad, a priori este último principio de legalidad coadyuva al aumento de la seguridad jurídica, en cuanto un mayor número de normas, tanto de rango legal como de desarrollo reglamentario, supone una mayor cobertura de los posibles supuestos y por tanto una mayor predictibilidad de las consecuencias de los actos previstos en dichas normas, objetivo último de la seguridad jurídica.

En lo que se refiere al sistema de Suministro Inmediato de Información, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, modifica el artículo 29 de la Ley 58/2003, General Tributaria, destinado a regular las obligaciones formales de los obligados tributarios, para referirse específicamente a la posibilidad de establecer la exigencia de llevanza de los libros registro por medios telemáticos vía desarrollo reglamentario.

Así, el artículo 29.3 LGT quedaba redactado de la siguiente forma:

"3. En desarrollo de lo dispuesto en este artículo, las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.

En particular, se determinarán los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos".

Esta modificación no suponía una nueva obligación formal en sentido estricto ya que es el apartado 2º del artículo citado el que en su letra d) establece la obligación por parte del contribuyente de llevar y conservar los libros de contabilidad y registros.

Junto a esta modificación, la Ley 34/2015 también incluía en el artículo 200 de la Ley General Tributaria la tipificación de una nueva infracción tributaria específica de la obligación anterior definida como "el retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente".

Al mismo tiempo, la Disposición Final 12ª de la Ley 34/2015 posponía la entrada en vigor de estas modificaciones al 01 de enero de 2017, fecha inicialmente prevista para la entrada en vigor del sistema de Suministro Inmediato de Información.

Con carácter previo, la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, ya había modificado el artículo 164.Uno.4º LIVA para permitir la definición reglamentaria de la forma de llevanza de los libros registro de IVA en la enumeración de las obligaciones de los sujetos pasivos del impuesto, quedando redactado este apartado de la siguiente forma "Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables".

Finalmente, para dar forma a la regulación definitiva del sistema de Suministro Inmediato de Información, se ha aprobado 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, que fijó su entrada en vigor para el 1 de julio de 2017 y la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo.

Adicionalmente, el Real Decreto 529/2017, de 26 de mayo, ha modificado el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, para añadir una disposición transitoria cuarta (...)

A la vista de todo lo expuesto, a juicio de este órgano, resulta evidente que el principio de seguridad jurídica ha quedado plenamente preservado a lo largo del desarrollo y aplicación de las normas de implementación del sistema de Suministro Inmediato de Información.

En este mismo sentido, la exposición de motivos del Real Decreto 529/2017 destaca que:

" (...) El presente real decreto se ajusta a los principios de buena regulación contenidos en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia, en tanto que la misma persigue un interés general al pretender facilitar la adaptación de los sujetos pasivos al nuevo sistema de llevanza de libros registros del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no existe ninguna alternativa regulatoria menos restrictiva de derechos, resulta coherente con el ordenamiento jurídico y no introduce nuevas cargas administrativas. Del mismo modo, quedan justificados en el preámbulo los objetivos que persigue este real decreto. (...)"

(...)

En lo que se refiere a la cláusula *Rebus sic stantibus* alegada por el interesado, únicamente podemos decir que es una expresión latina que puede traducirse como "estando así las cosas". En el ámbito jurídico, constituye hoy en día aquel principio de derecho a cuyo tenor todo contrato lleva implícito y de manera tacita una cláusula sobreentendida, en virtud de la cual se entiende que las estipulaciones establecidas lo son habida cuenta de las circunstancias concurrentes en el momento, esto es, estando así las cosas, de forma que cualquier alteración sustancial de las mismas puede dar lugar a la modificación de aquellas estipulaciones.

En el Derecho Internacional se rige por el artículo 62 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969. De acuerdo con el mismo, si se produce un cambio fundamental en las circunstancias preponderantes en el momento de la celebración del tratado y ese cambio conlleva un cambio radical de las obligaciones que en virtud del tratado todavía quedan por cumplir, la parte perjudicada puede alegar el cambio para desvincularse del tratado o suspenderlo.

Por tanto, no entiende esta parte su relación con el objeto jurídico aquí analizado, en el que no interviene contrato o tratado alguno, ni público ni privado."

En línea con lo señalado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, este Tribunal Central considera que no tiene lugar en el presente caso una quiebra del principio de seguridad jurídica, toda vez que, normativamente, se han cumplido todos los trámites al efecto para llevar a cabo las modificaciones operadas y los administrados han podido tener conocimiento de las mismas. Por otra parte, en la medida en que tanto la Ley General Tributaria como la Ley del IVA establecen la obligación de llevanza de unos libros registro y se habilita a que, reglamentariamente, pueda desarrollarse la manera en que dicha obligación formal debe llevarse a efecto, no existe, en este sentido, un incumplimiento del principio de reserva de ley que rige en el ámbito tributario. En efecto, la reserva de ley tributaria se califica, por el propio Tribunal Constitucional, como reserva relativa en tanto que solo afecta a la definición de los elementos esenciales del tributo y, en todo caso, a las materias reguladas en el artículo 8 de la Ley General Tributaria, por lo que, establecido por ley el marco general de la obligación de llevanza de libros registros del IVA, cabe remitirse al reglamento para su desarrollo.

No existe, por otra parte, infracción del principio de igualdad ante la Ley por cuanto que la reclamante y sus entidades dependientes que voluntariamente optaron por la aplicación del REGE se encuentran en las mismas circunstancias que todas las entidades que, asimismo, se acogieron con carácter voluntario al REGE, en el sentido de tener que dar cumplimiento a las condiciones de aplicación del mismo, entre las que se encuentra el periodo de permanencia mínimo de tres años. De esta forma, solo se encontrarían en igualdad de condiciones con otros obligados tributarios no acogidos al REGE si optan por la renuncia generalizada a dicho régimen. En tal caso, al igual que el resto de empresarios o profesionales, solo quedarían sometidas al SII las entidades que tengan un periodo de liquidación mensual.

Por último, en relación con la alegación de la reclamante por la que se invoca la cláusula *rebus sic stantibus* al tener lugar una alteración sobrevenida de las circunstancias y obligaciones originales del REGE, debe ponerse de manifiesto, tal y como señaló la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, que dicha cláusula solo rige en el marco de las relaciones contractuales, que implican un acuerdo o convenio en virtud del cual las partes intervinientes se obligan al cumplimiento de determinadas condiciones, de forma que la alteración por

circunstancias excepcionales de los términos del contrato debe llevar a su reconsideración. Así, como ha señalado el Tribunal Supremo en sentencia de 17 de enero de 2013 (Nº Rec: 1579/2010):

"La cláusula o regla rebus sic stantibus [estando así las cosas] trata de solucionar los problemas derivados de una alteración sobrevenida de la situación existente o circunstancias concurrentes al tiempo de la celebración del contrato, cuando la alteración sea tan acusada que aumente extraordinariamente la onerosidad o coste de las prestaciones de una de las partes o bien acabe frustrando el propio fin del contrato. Reconocida dicha regla por la jurisprudencia, esta se ha mostrado siempre, sin embargo, muy cautelosa en su aplicación, dado el principio general, contenido en el art. 1091 CC , de que los contratos deben ser cumplidos (p. ej. SSTs 10-12-90 , 6-11-92 y 15-11-00).".

No obstante lo anterior, dicha cláusula no sería oponible ante un cambio en una situación individual propiciado por una modificación normativa, como ocurre en el caso que nos ocupa.

A la vista de todo lo anterior, deben desestimarse las alegaciones presentadas por la reclamante considerándose conforme a Derecho la resolución de rectificación censal dictada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

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