

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078194

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 3 de junio de 2020

Sala 2.^a

R.G. 3041/2017

SUMARIO:**IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. Acta notarial vs requerimiento notarial.**

En el caso que nos ocupa, la regularización practicada en la liquidación provisional impugnada consiste en el incremento de bases imponibles de IVA devengado minoradas por la entidad de conformidad con el art. 80.Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA), como consecuencia del incumplimiento de la condición 4.º de la letra A) del citado art. 80.Cuatro para considerar un crédito total o parcialmente incobrable. La entidad no insta el cobro del crédito mediante requerimiento notarial al deudor sino mediante acta notarial de remisión de carta por correo y, la Administración tributaria considera que las actas de remisión de documentos por correo no incorporan los elementos exigidos a las actas de requerimiento notarial.

Pues bien, el Tribunal considera que no es posible equiparar las actas de remisión de documentos y las actas de requerimiento como pretende la entidad, sino que existen diferencias fundamentales entre ambos tipos de actas notariales. Las actas de remisión de documentos se limitan a acreditar el hecho del envío, el contenido del documento y la fecha de entrega o su remisión por procedimiento técnico, y no confieren derecho a contestar en la misma acta. Las actas de requerimiento tienen por objeto transmitir una información o decisión a una persona intimando al requerido para que adopte una determinada conducta y se notifican mediante personación del notario en el lugar de notificación -o por correo certificado si no lo impide una norma legal- y contienen una diligencia en la que se hace constar el intento de traslado de la petición por el notario, el medio empleado y su resultado, así como la contestación del requerido.

No podemos obviar estas diferencias pues la Ley es clara en cuanto a la exigencia de requerimiento notarial; por otra parte, la posibilidad de acudir al requerimiento notarial como alternativa a la reclamación judicial fue introducida en la norma legal por el Real Decreto-ley 6/2010 como medida de flexibilización con el fin de facilitar a las empresas el cumplimiento de los requisitos exigidos para modificar las bases imponibles en caso de créditos incobrables, pero entendemos que esta posibilidad no debe interpretarse de forma que llegue a suponer la modificación o eliminación del contenido del propio requisito que se exige. Así, el requerimiento notarial debe revestir una determinada forma para ser equivalente en cuanto a su efecto conminatorio a la presentación de una demanda judicial dirigida al cobro de una deuda, es decir, la flexibilización del requisito no debe menoscabar el resultado buscado con su cumplimiento, que es precisamente la constancia de ese efecto conminatorio dirigido a obtener el cobro.

Por último, no se considera que el requisito relativo a instar el cobro mediante reclamación judicial o requerimiento notarial, vulnere el principio de neutralidad del impuesto. Dicho requisito cumple con las exigencias del TJUE, puesto que contribuye tanto a garantizar la exacta percepción del IVA como a evitar el fraude y a eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. En efecto, instar el cobro mediante reclamación judicial o requerimiento notarial permite verificar que el sujeto pasivo ejerce su derecho y trata de cobrar el importe de su crédito, al tiempo que habilita al destinatario a oponer las excepciones que, en su caso, procedan, puesto que también permite verificar que el destinatario ha recibido (o no) el requerimiento y su contenido. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 80.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 90.

Decreto de 2 de junio de 1944 (Rgto notarial), arts. 201 y 202.

Código Civil, art. 1.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-03041-2017	02/06/2017	12/06/2017
00-03043-2017	02/06/2017	12/06/2017
00-03044-2017	02/06/2017	12/06/2017
00-03045-2017	02/06/2017	12/06/2017
00-03059-2017	02/06/2017	13/06/2017
00-03066-2017	02/06/2017	13/06/2017
00-03073-2017	02/06/2017	13/06/2017
00-03074-2017	02/06/2017	13/06/2017
00-03075-2017	02/06/2017	13/06/2017
00-03771-2017	02/06/2017	19/07/2017
00-03772-2017	02/06/2017	19/07/2017
00-03773-2017	02/06/2017	19/07/2017
00-03774-2017	02/06/2017	19/07/2017
00-03775-2017	02/06/2017	19/07/2017
00-03776-2017	02/06/2017	19/07/2017
00-03777-2017	02/06/2017	19/07/2017
00-03778-2017	02/06/2017	19/07/2017
00-03779-2017	02/06/2017	19/07/2017

Dichas reclamaciones económico-administrativas fueron interpuestas, respectivamente, contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Asistencia y Servicios Tributos de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

- El acuerdo de liquidación 2016... relativo al IVA del período 6 del año 2016 (RG 00/03041/2017).
- El acuerdo de liquidación 2015... relativo al IVA del período 2 del año 2015 (RG 00/03043/2017).
- El acuerdo de liquidación 2015... relativo al IVA del período 4 del año 2015 (RG 00/03044/2017).
- El acuerdo de liquidación 2015... relativo al IVA del período 5 del año 2015 (RG 00/03045/2017).
- El acuerdo de liquidación 2014... relativo al IVA del período 4 del año 2014 (RG 00/03059/2017).
- El acuerdo de liquidación 2016... relativo al IVA del período 4 del año 2016 (RG 00/03066/2017).
- El acuerdo de liquidación 2014... relativo al IVA del período 7 del año 2014 (RG 00/03073/2017).
- El acuerdo de liquidación 2014... relativo al IVA del período 6 del año 2014 (RG 00/03074/2017).
- El acuerdo de liquidación 2015... relativo al IVA del período 3 del año 2015 (RG 00/03075/2017).
- El acuerdo de liquidación 2015... relativo al IVA del período 7 del año 2015 (RG 00/03771/2017).
- El acuerdo de liquidación 2014... relativo al IVA del período 2 del año 2014 (RG 00/03772/2017).
- El acuerdo de liquidación 2014... relativo al IVA del período 10 del año 2014 (RG 00/03773/2017).
- El acuerdo de liquidación 2014... relativo al IVA del período 12 del año 2014 (RG 00/03774/2017).
- El acuerdo de liquidación 2015... relativo al IVA del período 10 del año 2015 (RG 00/03775/2017).
- El acuerdo de liquidación 2015... relativo al IVA del período 12 del año 2015 (RG 00/03776/2017).
- El acuerdo de liquidación 2016... relativo al IVA del período 7 del año 2016 (RG 00/03777/2017).
- El acuerdo de liquidación 2016... relativo al IVA del período 9 del año 2016 (RG 00/03778/2017).
- El acuerdo de liquidación 2015... relativo al IVA del período 9 del año 2015 (RG 00/03779/2017).

Segundo.-

De los antecedentes que obran en los expedientes, se comprueba que la mencionada Dependencia notificó a **X, SL** el inicio de los procedimientos de verificación de datos relativos a los períodos anteriores el día 7 de abril de 2017, salvo los procedimientos cuya resolución se ha impugnado en los RG 00/03074/2017, 00/03771/2017 y 00/03773/2017, que se iniciaron el 29 de marzo de 2017.

Dicho inicio se produjo mediante la notificación de una propuesta de regularización por incumplir los requisitos previstos por el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA en cuanto a la rectificación de los créditos total o parcialmente incobrables. En particular, se consideraba por la Administración que no cumplía el requisito de haber "instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo".

Dichos procedimientos finalizaron mediante los acuerdos referidos notificados el 3 de mayo de 2017.

Tercero.-

Disconforme con las resoluciones anteriores, el día 2 de junio de 2017 **X, SL** interpuso las reclamaciones económico-administrativas anteriormente referenciadas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, alegando, en síntesis:

- 1) Que cumple todos los requisitos enumerados por el artículo 80.Cuatro de la LIVA, puesto que se instó el cobro mediante un acta de remisión de documentos.
- 2) Que se produce una ruptura del principio de neutralidad.

Asimismo, solicita la acumulación de todas las reclamaciones interpuestas.

Este Tribunal procedió a acumular dichas reclamaciones, tras lo que notificó a **X, SL** la puesta de manifiesto del expediente el 24 de abril de 2018. El reclamante presentó el 24 de mayo de 2018 alegaciones, en las que reiteraba en esencia los argumentos anteriores.

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.-

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.-

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

Cuarto.-

Tal como se expone en los antecedentes de hecho, la regularización practicada en la liquidación provisional impugnada consiste en el incremento de bases imponibles de IVA devengado minoradas por la entidad

de conformidad con el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992 (en adelante LIVA), como consecuencia del incumplimiento de la condición 4.º de la letra A) del citado artículo 80.Cuatro. A) para considerar un crédito total o parcialmente incobrable.

El artículo 80.Cuatro de la LIVA establece:

"La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos:

A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo de un año a que se refiere esta condición 1.ª será de seis meses.

2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.

3.ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.

4.ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

Cuando se trate de las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1ª anterior, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial a que se refiere la condición 4.ª anterior, se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía".

En el caso que analizamos, la entidad no insta el cobro del crédito mediante requerimiento notarial al deudor sino mediante acta notarial de remisión de carta por correo. La Administración tributaria considera que las actas de remisión de documentos por correo no incorporan los elementos exigidos a las actas de requerimiento notarial, en aplicación de la consulta V2534-10 de la Dirección General de Tributos que incorpora un informe de la Dirección General de los Registros y del Notariado en el que se indica que el concepto de requerimiento notarial es unívoco y recoge el contenido de este tipo de acta notarial.

Por su parte, la entidad reclamante alega que tanto las actas de remisión de documentos por correo como las actas de requerimiento cumplen las mismas funciones, por lo que el uso de unas u otras debe ser indiferente a efectos del artículo 80.Cuatro.A) 4.ª de la LIVA.

Para decidir sobre la cuestión planteada, acudimos al Decreto de 2 de junio de 1944 por el que se aprueba con carácter definitivo el Reglamento de la organización y régimen del Notariado. El artículo 201 regula las actas notariales de remisión de documentos, disponiendo:

"El simple hecho del envío de cartas u otros documentos por correo ordinario, procedimiento telemático, telefax o cualquier otro medio idóneo podrá hacerse constar mediante acta, que acreditará el contenido de la carta o documento, y según el medio utilizado la fecha de su entrega, o su remisión por procedimiento técnico adecuado

y, en su caso, la expedición del correspondiente resguardo de imposición como certificado, entrega o remisión, así como la recepción por el notario del aviso de recibo, o del documento o comunicación de recepción.

En la carta o documentos remitidos quedará siempre constancia de la intervención notarial.

Las sucesivas actuaciones notariales a que se refiere este artículo se harán constar por diligencias.

Las actas de remisión de documentos no confieren derecho a contestar en la misma acta y a costa del requirente.

El notario no admitirá requerimientos para envío de sobres cerrados cuyo contenido no aparezca reproducido en el acta".

En cuanto a las actas de requerimiento notarial, el artículo 202 establece:

"Las actas de notificación tienen por objeto transmitir a una persona una información o una decisión del que solicita la intervención notarial, y las de requerimiento, además, intimar al requerido para que adopte una determinada conducta.

El notario, discrecionalmente, y siempre que de una norma legal no resulte lo contrario, podrá efectuar las notificaciones y los requerimientos enviando al destinatario la cédula, copia o carta por correo certificado con aviso de recibo.

Siempre que no se utilice el procedimiento a que hace referencia el párrafo anterior, el notario se personará en el domicilio o lugar en que la notificación o el requerimiento deban practicarse, según la designación efectuada por el requirente, dando a conocer su condición de notario y el objeto de su presencia. De no hallarse presente el requerido, podrá hacerse cargo de la cédula cualquier persona que se encuentre en el lugar designado y haga constar su identidad. Si nadie se hiciera cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia. Cuando el edificio tenga portero podrá entenderse la diligencia con el mismo.

La diligencia se cumplimentará mediante entrega de cédula que, suscrita por el notario con media firma al menos, contendrá el texto literal de la notificación o el requerimiento y expresará el derecho de contestación del destinatario y su plazo, conforme al artículo 204. Si la diligencia se entendiera con persona distinta de éste, la cédula deberá entregarse en sobre cerrado en el que se hará constar la identidad del notario y el domicilio de la Notaría.

El notario advertirá, en todo caso, al receptor de la obligación de hacer llegar a poder del destinatario el documento que le entrega, consignando en la diligencia este hecho, la advertencia y la respuesta que recibiere.

La cédula podrá ir extendida en papel común y no será necesario dejar en la matriz nota de su expedición; bastará indicar el carácter con que se expide y la fecha de su entrega.

El notario siempre que no pueda hacer entrega de la cédula deberá enviar la misma por correo certificado con acuse de recibo, tal y como establece el Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, o por cualquier otro procedimiento que permita dejar constancia fehaciente de la entrega.

La diligencia podrá practicarse en cualquier lugar distinto del designado, siempre que el destinatario se preste a ello y sea identificado por el notario.

Si se hubiere conseguido cumplimentar el acta, se hará constar así, la manera en que se haya producido la notificación y la identidad de la persona con la que se haya entendido la diligencia; si ésta se negare a manifestar su identidad o su relación con el destinatario o a hacerse cargo de la cédula, se hará igualmente constar. Si se hubiere utilizado el correo, o cualquier otro medio de envío de los previstos en este artículo, se consignarán sucesivamente las diligencias correspondientes.

La notificación o el requerimiento quedarán igualmente cumplimentados y se tendrán por hechos en cualquiera de las formas expresadas en este artículo".

Asimismo, conviene acudir al antes citado informe de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 26 de octubre de 2010 sobre los requisitos que hacen válido a un requerimiento notarial, emitido a instancia de la Dirección General de Tributos, e incorporado a la consulta V2534-10 de 24 de noviembre de 2010:

"2.- En respuesta a consulta formulada por este Centro Directivo a la Dirección General de Registros y del Notariado, en relación con los requisitos que hacen válido un requerimiento notarial, dicha Dirección General señala en su informe de 26 de octubre de 2010, en primer lugar, que "el concepto de requerimiento notarial es unívoco en cualquier contexto. Con él se hace referencia a un determinado tipo de acta notarial (...) compuesto básicamente de dos secciones:

1ª Una rogación inicial dirigida por el requirente al notario en la que se dejará constancia, entre otros extremos:

- a) De los particulares que, como requerimiento o notificación, han de trasladarse a un tercero.
- b) La identificación del tercero a quien ha de dirigirse el requerimiento.
- c) El domicilio a que debe dirigirse el requerimiento.

2ª Una diligencia redactada y autorizada por el notario en la que se dejará constancia:

a) Del intento de traslado por aquél al tercero de la exigencia, petición, etc. que formula el rogante inicial. Este traslado se efectúa mediante ofrecimiento a su destinatario de una cédula o copia de la rogación inicial. Ofrecimiento que puede efectuarse, bien personalmente por el notario, que en tal caso, además, informará verbalmente del objeto del requerimiento a la persona con quien entienda la diligencia, bien por correo certificado con acuse de recibo, tal como señala el artículo 202 del Reglamento Notarial.

b) Del medio empleado para el ofrecimiento y su resultado; es decir, si efectivamente ha podido entregarse o no a su destinatario (u otra persona legitimada para recibirlo) la cédula o copia y, en caso afirmativo, dónde y a quién se ha efectuado la entrega.

c) En su caso, la contestación que el requerido haya dado al requerimiento.

(...)

Cumplimentado todo ello, del documento autorizado el notario librará copia autorizada (artículos 221 y siguientes del Reglamento Notarial), la cual acreditará el contenido del requerimiento, cómo, cuándo y en dónde se ha hecho el ofrecimiento de la copia o cédula, quién, en su caso lo ha recibido, o que no ha sido posible entregarla a nadie legitimado para ello, y, en su caso, la contestación recibida. Todo lo cual, en conjunto, puede llamarse "requerimiento notarial" o, con más propiedad, "requerimiento a través de notario."

Aparte de esta descripción, la Dirección General de Registros y del Notariado advierte que, en principio, no cumplen la función del requerimiento notarial, otros tipos de actas como las de presencia o las de remisión de documentos por correo, ya que en ellas el notario puede presenciar la formulación de un requerimiento verbal o escrito, pero se priva al requerido del derecho de contestación inherente al acta de requerimiento. En el caso de las actas de remisión de documentos por correo, además, la fe notarial cubre únicamente el contenido del documento remitido y el hecho de su remisión por un determinado medio, pero no los extremos relativos a si el envío llegó o no a su destinatario ni, en su caso, quién ni cuándo la haya recibido, o si ha podido quedar enterado de su contenido o no.

No obstante lo anterior, reconoce la citada Dirección General que al haber introducido el Real Decreto 45/2007, de 19 de enero, en el artículo 202 del Reglamento Notarial la posibilidad de envío de la cédula o copia por correo certificado con aviso de recibo, la distinción entre las actas de requerimiento y las actas de envío de documentos por correo se torna borrosa. Sin embargo, cabe señalar que:

- Aunque podría considerarse que los envíos por correo podrían estar cubiertos por la fehacencia reconocida al operador del servicio postal universal para las "notificaciones de órganos administrativos", lo cierto es que los notarios no están encuadrados en ninguna Administración Pública, y además los requerimientos a los que nos estamos refiriendo "se encauzan por el notario pero no dejan de ser requerimientos emanados de particulares".

- En relación con la competencia territorial de los notarios, partiendo de la base de que todas las actuaciones que desarrolle el notario han de verificarse en el lugar para el que sea territorialmente competente, las actas de envío de documentos por correo deberán verificarse por el notario competente en el lugar del "hecho del envío". En cambio, en el caso de las actas de requerimiento, lo que deberá tener lugar en el territorio de competencia del notario es esencialmente la entrega u ofrecimiento de la cédula al destinatario. Así, considera la Dirección General que podría ser nula por falta de competencia territorial del notario el acta de requerimiento propiamente dicha, cuando el notario autorizante, haciendo uso de la posibilidad de envío por correo de la cédula o copia del requerimiento, la remitiese a un domicilio situado fuera del ámbito territorial de su competencia. Si este fuera el caso, el ofrecimiento de la cédula o copia deberá efectuarse por notario territorialmente competente para

actuar en el domicilio de que se trate, efectuándose la rogación a dicho notario bien directamente por el requirente, bien a través de otro notario y del llamado exhorto notarial.

3.- Por lo tanto, para cumplir las exigencias previstas por el artículo 80.Cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido la consultante deberá reclamar la deuda impagada judicialmente o, en su defecto, mediante requerimiento notarial".

Adicionalmente, podemos citar el informe la Dirección General de los Registros y del Notariado de 8 de octubre de 2014 sobre los requisitos que hacen válido a un requerimiento notarial, emitido a instancia de la Dirección General de Tributos, e incorporado a la consulta V1047-15 de 7 de abril de 2015, que a continuación transcribimos parcialmente:

"2.- En respuesta a consulta formulada por este Centro Directivo a la Dirección General de Registros y del Notariado, en relación con los requisitos que hacen válido un requerimiento notarial, dicha Dirección General señala en su informe de 8 de octubre de 2014, en primer lugar, que:

"La cuestión por tanto se circunscribe a saber qué requerimiento notarial es equivalente en cuanto a su efecto conminatorio, a la presentación de una demanda judicial dirigida al cobro de la deuda, tema que sin duda ha de decidirse a la vista de la legislación notarial a la que corresponde establecer la forma que debe revestir el requerimiento notarial conminatorio para ver si se acomoda la actuación consultada."

El informe continúa refiriéndose a los elementos del acta notarial de notificación de requerimiento, cualquiera que sea la forma de su práctica, que debe contener los siguientes elementos documentales:

"1. La rogación inicial dirigida por el requirente al Notario en la que se dejará constancia, entre otros extremos: a) La identificación e interés legítimo del requirente; b) De los particulares que, como requerimiento o notificación, han de trasladarse a un tercero; c) La identificación del tercero a quien ha de dirigirse el requerimiento; d) El domicilio a que debe dirigirse el requerimiento. 2. Una diligencia redactada y autorizada por el Notario en la que se dejará constancia por una parte, del intento de traslado por aquél al tercero de la exigencia, petición o en general la pretensión de la que el rogante inicial pide traslado, el cual se efectúa mediante ofrecimiento a su destinatario de una cédula o copia de la rogación inicial y de otra, del medio empleado para el ofrecimiento y su resultado; es decir, si efectivamente ha podido entregarse o no a su destinatario (u otra persona legitimada para recibirlo) la cédula o copia y, en caso afirmativo, dónde y a quién se ha efectuado la entrega.

En su caso, se dejará asimismo constancia, de la eventual contestación que el requerido hubiere dado al requerimiento ya practicado."

Por otra parte, en relación con los medios que debe elegir el Notario como forma de practicar el ofrecimiento, cédula o copia, el informe continua diciendo que "puede hacerlo personalmente y en tal caso, además, informará verbalmente del objeto del requerimiento a la persona con quien entienda la diligencia o por correo certificado con acuse de recibo, tal como señala el artículo 202 del Reglamento Notarial, que presenta además medios subsidiarios a los alternativos citados.

En efecto, los artículos 201 y 202 del Reglamento Notarial, en su actual redacción, disponen el modo en el que el Notario debe realizar su actividad en las actas de requerimiento y notificación, - además de las de simple envío de documentos, que no habrán de confundirse con las primeras- permitiendo ahora que la diligencia de entrega de la cédula que contiene el acto intimidatorio o notificado se entregue personalmente o bien, a su criterio discrecional, mediante remisión por correo certificado con acuse de recibo.

La forma de, cumplimentación queda a criterio del Notario que habrá de valorar las circunstancias del caso y deberá controlar por sí mismo la totalidad del procedimiento iniciado con la rogación y finalizado con el cierre del acta y expedición de traslado o copia.

Es decir, para lograr el carácter fehaciente que le es propio al acta, en cuanto instrumento público notarial, el Notario debe controlar todo el procedimiento notificante o requisitorio, desde el interés legítimo del requirente al contenido de lo notificado o requerido, la entrega o remisión al destinatario y su contestación en el propio acta, en su caso. Así resulta del citado artículo 201 del Reglamento Notarial y del artículo 202, dirigido especialmente a la práctica de notificaciones y requerimientos.

(...)"

A partir de lo expuesto, este Tribunal concluye que no es posible equiparar las actas de remisión de documentos y las actas de requerimiento como pretende la reclamante, sino que existen diferencias fundamentales entre ambos tipos de actas notariales, como claramente se deduce de los preceptos e informes transcritos. Las actas de remisión de documentos se limitan a acreditar el hecho del envío, el contenido del documento y la fecha de entrega o su remisión por procedimiento técnico, y no confieren derecho a contestar en la misma acta. Las actas de requerimiento tienen por objeto transmitir una información o decisión a una persona intimando al requerido para que adopte una determinada conducta y se notifican mediante personación del notario en el lugar de notificación (o por correo certificado si no lo impide una norma legal) y contienen una diligencia en la que se hace constar el intento de traslado de la petición por el notario, el medio empleado y su resultado, así como la contestación del requerido.

No podemos obviar estas diferencias pues la Ley es clara en cuanto a la exigencia de requerimiento notarial; por otra parte, la posibilidad de acudir al requerimiento notarial como alternativa a la reclamación judicial fue introducida en la norma legal por el Real Decreto-ley 6/2010 como medida de flexibilización con el fin de facilitar a las empresas el cumplimiento de los requisitos exigidos para modificar las bases imponibles en caso de créditos incobrables, pero entendemos que esta posibilidad no debe interpretarse de forma que llegue a suponer la modificación o eliminación del contenido del propio requisito que se exige. Como se deduce del informe de 8 de octubre de 2014, el requerimiento notarial debe revestir una determinada forma para ser equivalente en cuanto a su efecto conminatorio a la presentación de una demanda judicial dirigida al cobro de una deuda, es decir, la flexibilización del requisito no debe menoscabar el resultado buscado con su cumplimiento, que es precisamente la constancia de ese efecto conminatorio dirigido a obtener el cobro.

Considera relevante este TEAC señalar que los anteriores criterios son plenamente coincidentes con los establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, acerca de la posibilidad de modificar la base imponible por impago del destinatario y, en particular, sobre la distinción entre las operaciones que quedan sin efecto y aquellas otras cuya contraprestación resulta impagada. De ello se ha ocupado en sus sentencias de 15 de mayo de 2014, asunto C-337/13, Almos Agrárkülkereskedelmi, 12 de octubre de 2017, asunto C-404/16, Lombard Ingatlan Lízing, o de 3 de julio de 2019, asunto C-242/18, UniCredit Leasing, la última de las cuales, en relación con la posibilidad de excepcionar la posibilidad de modificar la base imponible para los supuestos de impago, se expresa en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

54. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, esta facultad de establecer excepciones, que está estrictamente limitada a los casos de impago total o parcial, se basa en la idea de que el impago de la contraprestación, en determinadas circunstancias y por razón de la situación jurídica que exista en el Estado miembro de que se trate, puede ser de difícil verificación o meramente provisional (sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, apartado 17).

55. En efecto, el impago del precio de compra no devuelve a las partes a la situación anterior a la celebración del contrato. Por un lado, el comprador sigue estando, cuando menos, obligado a pagar la totalidad del precio inicialmente convenido en caso de impago total o de la parte del precio que resta por pagar en caso de impago parcial. Por otro lado, el vendedor sigue disponiendo, en principio, de su crédito, que puede exigir judicialmente (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, apartado 29).

56. Por lo tanto, si bien los términos de anulación y rescisión se refieren a situaciones en las que la obligación del deudor de pagar su deuda o bien se extingue totalmente, o bien deja de existir en un momento determinado con carácter definitivo, el impago se caracteriza por la incertidumbre inherente a su naturaleza no definitiva (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, apartados 30 y 31).

Residencia, pues, el TJUE la distinción entre impagados y operaciones que cesan en sus efectos en la subsistencia del crédito en sede del vendedor de bienes o servicios al que su deudor no ha satisfecho su deuda. Esta subsistencia del crédito es, precisamente, la que se constata con el requerimiento notarial al que nos venimos refiriendo, garante de la subsistencia del derecho de crédito cuyo pago se intima de este modo, por lo

que no puede este TEAC sino adherirse al criterio administrativo antes descrito, que considera en línea con la jurisprudencia comunitaria al respecto.

Asimismo, ha de indicarse que este criterio ha sido reiterado con anterioridad por este TEAC, como en las resoluciones de 15 de octubre de 2019 (RG 00/09776/2015) y de 22 de mayo de 2019 (RG 00/07624/2015).

Finalmente, respecto a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 6 de marzo de 2015, debemos confirmar lo señalado por la Administración tributaria en las liquidaciones impugnadas, en cuanto a que dicha sentencia no constituye jurisprudencia en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil.

Quinto.-

Por otro lado, el reclamante argumenta que se produce una vulneración del principio de neutralidad si no se permite la rectificación.

El artículo 80.Cuatro de la LIVA es trasposición del artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE (anterior artículo 11 parte C, apartado 1 de la Sexta Directiva), según el cual:

"1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1".

El TJUE ha examinado en reiteradas ocasiones este precepto. En este sentido, resulta reveladora la sentencia de 23 de noviembre de 2017, asunto C-246/16, Di Maura (el subrayado es de la presente resolución):

"19. Del apartado 23 de la sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C 337/13, EU:C:2014:328), se desprende por analogía que, cuando el Estado miembro de que se trata ha pretendido aplicar la excepción prevista en el artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, los sujetos pasivos no pueden invocar, sobre la base del artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo primero, de la Sexta Directiva, un derecho a la reducción de su base imponible del IVA en caso de impago del precio.

21. A este respecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las excepciones deben interpretarse de manera restrictiva (véanse, en ese sentido, las sentencias de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania, C 287/00, EU:C:2002:388, apartado 47; de 14 de junio de 2007, Horizon College, C 434/05, EU:C:2007:343, apartado 16, y de 21 de marzo de 2013, PFC Clinic, C 91/12, EU:C:2013:198, apartado 23). Pues bien, del propio tenor del artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se desprende que los Estados miembros, aunque tienen la posibilidad de introducir una excepción a la corrección de la base imponible prevista en el párrafo primero, no han recibido del legislador de la Unión la facultad de excluirla pura y simplemente.

22. Esa conclusión se ve confirmada por una interpretación finalista del artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. En efecto, si bien resulta pertinente que los Estados miembros puedan combatir la incertidumbre inherente al carácter definitivo del impago de una factura, recordada en el apartado 16 de la presente sentencia, dicha facultad de introducir excepciones no puede extenderse más allá de esa incertidumbre, y en particular a la cuestión de si, en caso de impago, puede no efectuarse una reducción de la base imponible.

23. Por otro lado, admitir la posibilidad de que los Estados miembros excluyan cualquier reducción de la base imponible del IVA iría contra el principio de neutralidad del IVA, del que se desprende en particular que, en su condición de recaudador de impuestos por cuenta del Estado, el empresario debe liberarse por entero de la carga del impuesto debido o abonado en el marco de sus actividades económicas a su vez sujetas a IVA (véanse, en ese sentido, las sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta, C 437/06, EU:C:2008:166, apartado 25, y de 13 de marzo de 2014, Malburg, C 204/13, EU:C:2014:147, apartado 41)".

De lo anterior, se desprenden varias conclusiones. En primer lugar, que la Directiva permite que los Estados miembros no apliquen la reducción de la base imponible en los supuestos de impago (total o parcial), por

lo que los sujetos pasivos, en tal caso, no tienen un derecho a la reducción basándose en ese artículo. En segundo lugar que, sin embargo, ese precepto no permite que los Estados miembros excluyan esa reducción pura y simplemente, sino que tan sólo pueden hacerlo en aquellas situaciones en las que hay la incertidumbre propia del impago.

Sin perjuicio de lo anterior, el precepto mencionado establece que la reducción de la base imponible habrá de hacerse "en las condiciones que los Estados miembros determinen". De nuevo, esta mención específica también ha sido examinada por el TJUE, siendo destacable la sentencia de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska, que efectúa las siguientes consideraciones (el subrayado es de este Tribunal):

"24. En el caso de autos no se discute que, si se reduce el precio después del momento en que la operación quede formalizada, la normativa polaca controvertida en el asunto principal supedita la correspondiente reducción de la base imponible a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificadora entregado por el destinatario de los bienes o servicios, ni que este requisito pretende garantizar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude, tal como alegó, en particular, el Gobierno polaco.

25. Tal requisito está comprendido simultáneamente en el concepto de condición del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA y en el de obligación del artículo 273 de dicha Directiva.

26. Por lo que respecta a si los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad se oponen a tal requisito, procede recordar que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA obliga a los Estados miembros a reducir siempre la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo (véase la sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C 330/95, Rec. p. I 3801, apartado 16).

27. Dicha disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Directiva IVA, según el cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la Administración Tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia Goldsmiths, antes citada, apartado 15).

28. De la jurisprudencia también se desprende que las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales, en principio, sólo pueden constituir una excepción al respeto de la base imponible del IVA dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico. En efecto, deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva IVA y, por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión en la materia (véanse, en este sentido, las sentencias Goldsmiths, antes citada, apartado 21, de 18 de junio de 2009, Stadeco, C 566/07, Rec. p. I 5295, apartado 39 y la jurisprudencia allí citada, así como de 27 de enero de 2011, Vandoorne, C 489/09, Rec. p. I 225, apartado 27).

[...]

32. En el caso de autos, debe señalarse que la posesión, por el proveedor de bienes o servicios, de un acuse de recibo de una factura rectificadora entregado por el destinatario de los bienes o servicios puede demostrar que este último está informado de que debe calcular su posible derecho de deducción del IVA sobre la base de dicha factura rectificadora.

33. En principio, el requisito controvertido puede contribuir tanto a garantizar la exacta percepción del IVA como a evitar el fraude y a eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. De ello se deduce que la República de Polonia puede sostener válidamente que dicho requisito persigue los objetivos legítimos enunciados en los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA.

[...]

37. Además, dado que la posesión del acuse de recibo de que se trata permite al proveedor de los bienes y servicios calcular el IVA adeudado sobre la base de los importes indicados en la factura rectificadora o recuperar la totalidad del excedente de IVA ingresado en la Administración Tributaria, dicho requisito no cuestiona, en principio, la neutralidad del IVA.

38. Sin embargo, al ser la posesión de un acuse de recibo, en el Derecho interno, una *conditio sine qua non* para el cálculo del IVA adeudado sobre la base de los importes indicados en la factura rectificadora o para la recuperación del excedente de IVA ingresado, procede señalar, habida cuenta de la jurisprudencia citada en los apartados 29 a 31 de la presente sentencia, que la neutralidad del IVA queda afectada cuando para el proveedor de los bienes o servicios es imposible o excesivamente difícil obtener tal acuse de recibo en un plazo razonable.

39. A este respecto, KFP precisó, sin ser rebatida, que el Derecho polaco no impone al destinatario de los bienes o servicios ninguna obligación jurídicamente vinculante de acusar recibo de una factura rectificada, lo que compete verificar al órgano jurisdiccional remitente.

40. Si la recuperación en un plazo razonable, por el proveedor de los bienes o servicios, del excedente del IVA ingresado en la Administración Tributaria sobre la base de la factura inicial resulta imposible o excesivamente difícil por la condición controvertida en el asunto principal, los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad exigen que el Estado miembro de que se trata permita al sujeto pasivo demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su poder la factura rectificada y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación en cuestión ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificada.

41. A este respecto pueden servir tanto copias de la factura rectificada y del recordatorio remitido al destinatario de los bienes o servicios para que envíe el acuse de recibo como, tal como KFP alegó en la vista sin ser rebatida, justificantes de pagos o la presentación de asientos contables que permitan identificar el importe que el sujeto pasivo percibió efectivamente del destinatario de los bienes o servicios por la operación de que se trate.

42. Habida cuenta de todas las consideraciones precedentes procede responder a la cuestión planteada que:

- el requisito de supeditar la reducción de la base imponible, tal como aparece en una factura inicial, a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificada entregado por el destinatario de los bienes o servicios está comprendido en el concepto de condición contemplado en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA;

- los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad no se oponen, en principio, a tal requisito. Sin embargo, cuando resulta imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo, proveedor de bienes o servicios, que le entreguen, en un plazo razonable, tal acuse de recibo, no puede impedírsele demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su poder la factura rectificada y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación de que se trata ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificada".

De acuerdo con esta sentencia, una normativa que exija al sujeto pasivo acreditar que el destinatario ha recibido la factura rectificativa, por cualquier medio, para poder ejercitar el derecho a la modificación de la base imponible es una condición del artículo 90.1 de la Directiva que resulta proporcionada. Además, dicha norma no vulnera el principio de neutralidad.

Pues bien, este Tribunal, examinando el artículo 80.Cuatro de la LIVA en conexión con la interpretación del TJUE del artículo 90.1 de la Directiva, no puede más que concluir que España no ha excluido pura y simplemente la modificación de la base imponible en los casos de impago, puesto que ha sido específicamente prevista. Sin embargo, dicha modificación está sometida a una serie de condiciones, entre las que se encuentra que el sujeto pasivo "haya instado su cobro (del crédito) mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo".

Dicho requisito o condición cumple con las exigencias del TJUE anteriores, puesto que puede contribuir tanto a garantizar la exacta percepción del IVA como a evitar el fraude y a eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. En efecto, instar el cobro mediante reclamación judicial o requerimiento notarial permite verificar que el sujeto pasivo ejerce su derecho y trata de cobrar el importe de su crédito, al tiempo que habilita al destinatario a oponer las excepciones que, en su caso, procedan, puesto que también permite verificar que el destinatario ha recibido (o no) el requerimiento y su contenido. En este sentido, cabe recordar que:

"[...] la Dirección General de Registros y del Notariado advierte que, en principio, no cumplen la función del requerimiento notarial, otros tipos de actas como las de presencia o las de remisión de documentos por correo, ya que en ellas el notario puede presenciar la formulación de un requerimiento verbal o escrito, pero se priva al requerido del derecho de contestación inherente al acta de requerimiento. En el caso de las actas de remisión de documentos por correo, además, la fe notarial cubre únicamente el contenido del documento remitido y el hecho

de su remisión por un determinado medio, pero no los extremos relativos a si el envío llegó o no a su destinatario ni, en su caso, quién ni cuándo la haya recibido, o si ha podido quedar enterado de su contenido o no".

Asimismo, en ningún caso puede considerarse este requisito como desproporcionado, puesto que depende exclusivamente del sujeto pasivo cumplir con él. En particular, debe recordarse que el TJUE consideró como plenamente compatible con la Directiva una condición que exigía acreditar la recepción de la factura rectificativa por el destinatario, de modo que acreditar el haber instado el cobro mediante una actuación propia del sujeto pasivo es aún más flexible y, por ello, proporcionada.

En consecuencia, dado que se trata de una condición dirigida a prevenir el fraude y eliminar el riesgo de pérdidas de ingresos fiscales que es proporcionada, dicha condición es plenamente compatible con la Directiva y, por ello, no puede producirse una vulneración de la neutralidad.

Por último, debe indicarse que negar la posibilidad de rectificar la base imponible por el incumplimiento de esta condición no implica, necesariamente, que el sujeto pasivo no pueda rectificar la base imponible, sino que tan sólo se lo impide en ese momento, pero no en un momento posterior. En efecto, en este sentido, según el artículo 80.Dos de la LIVA:

"Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente".

Pues bien, si como consecuencia del impago, éste adquiere carácter definitivo, de tal manera que se extingue una parte del crédito, el reclamante podrá en ese momento proceder a modificar la base imponible conforme al artículo 80.Dos de la LIVA en la parte que corresponda.

Esta interpretación se desprende de la jurisprudencia del TJUE, de acuerdo con la sentencia de 3 de julio de 1997, asunto C-330/95, Goldsmiths y posteriores a esta, como serían la sentencia de 15 de mayo de 2014, asunto C 337/13, Almos Agrárkülkereskedelmi Kft; la sentencia de 12 de octubre de 2017, asunto C 404/16, Lombard Ingatlan Lízing Zrt.; la sentencia de 6 de diciembre de 2018, asunto C 672/17, Tratave; o la sentencia de 3 de julio de 2019, asunto C-242/18, UniCredit Leasing.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

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