

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086600

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 667/2022, de 2 de junio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3441/2020

### SUMARIO:

**IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. Cuestiones formales. Requerimiento notarial instando al deudor al pago.** La cuestión controvertida consiste en dilucidar la validez que ha de darse a las actuaciones de los dos Notarios encargadas por la entidad demandante. Es decir, si estamos ante un verdadero requerimiento notarial, como aboga la parte recurrente, o ante un acta de remisión, como sostiene la Administración. Con la modificación del art. 80.Cuatro Ley IVA, en relación con la conducta de instar el cobro, sigue siéndole exigible al interesado, acreedor en la relación jurídica comercial determinante del devengo del IVA «que el sujeto pasivo haya instado el cobro» sin trasladar dicha carga legal al juez ni al notario. En otras palabras, bastaba con la regulación precedente, en el caso de la reclamación judicial, con que se admitiera a trámite la demanda por el juez para poder ejercer el derecho a modificar la base imponible por parte del sujeto pasivo acreedor, sin necesidad, por tanto, ni de sentencia estimatoria, ni siquiera de la constancia, por el deudor-demandado, de que a éste le fuera notificada por el órgano judicial dicha admisión a trámite, a los efectos de considerar cumplido el requisito legal que abre la puerta a la reducción de la base imponible, toda vez que el art. 80.Cuatro Ley IVA no requiere para ejercitar tal derecho ni la constancia de que el deudor ha sido notificado de la reclamación por parte del acreedor ni tampoco la respuesta o reacción del deudor, en uno u otro sentido, pues tal exigencia significaría dejar en sus manos la aplicación efectiva del derecho a modificar la base imponible por parte del acreedor, haciéndola depender de la respuesta del deudor. La Administración tributaria notificó a la recurrente propuesta de liquidación y tramite de alegaciones, rechazando la modificación de la base imponible practicada por créditos incobrables al no haber instado el cobro mediante requerimiento notarial, pues se entendió que no tiene dicha naturaleza el acta notarial de remisión de documentos empleado por el sujeto pasivo. La exigencia del requerimiento al deudor, pues, en los términos que exige la Ley del IVA, se cumple sobradamente, queda íntegramente satisfecha, afirma la sociedad recurrida, sujeto pasivo del impuesto, a través de la efectuada acta de remisión por correo, sin que dicha doctrina del TJUE ampare o permita el requisito añadido que ahora impone la Administración, consistente en exigir la respuesta del deudor a dicha comunicación. Ratificamos explícitamente el acierto de tal opinión. resulta necesario afirmar que la doctrina emanada del TJUE [Vid., STJUE de 6 de diciembre de 2018, asunto C-672/17 (NFJ072024)] no respalda la exégesis postulada en el recurso acerca de la exigencia formal de respuesta del deudor a la comunicación fehaciente previamente a él dirigida por el acreedor, poniendo en su conocimiento que se va a modificar la base imponible -como requisito previo a reducir la base imponible, atemperándolo al precio efectivamente satisfecho en caso de créditos devenidos incobrables-. El art.80. Cuatro, regla 4ª, Ley IVA debe interpretarse en el sentido de que el requisito legal de que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante requerimiento notarial al deudor se satisface con cualquier clase de comunicación a éste por conducto notarial, cualquier que sea la modalidad del acta extendida al efecto. No se precisa, para la observancia de tal requisito, el empleo de fórmula especial alguna que singularice unas clases de actas notariales en menoscabo de otras. La exigencia de cumplimiento de requisitos formales extremos, rigurosos o del empleo de fórmulas solemnes, contradice el principio de neutralidad del IVA, por el que el sujeto pasivo -máxime en supuestos ajenos a fraude o evasión fiscal- no debe afrontar con sus propios recursos la carga del IVA que corresponde a terceros. Finalmente, aun cuando, a efectos dialécticos, aceptáramos que no haber intimado al pago al deudor mediante una concreta modalidad de acta notarial, contraría una imaginaria obligación tributaria -interpretando inflexible e implacablemente el precepto legal y la Directiva a que da desarrollo y aplicación interna-, debe además traerse a colación el principio, capital en materia fiscal armonizada, del predominio de la forma sobre el fondo, de suerte que habría que acreditarse, por la Administración, además, que los objeto de intimación al pago notarialmente practicada, no son incobrables. [Vid., ATS de 11 de febrero de 2021, recurso n.º 3441/2020 (NFJ081244) y STSJ de Cataluña, de 27 de enero de 2020, recurso n.º 558/2018 (NFJ078117) que se confirma].

### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 75 y 80.

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

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

**PONENTE:**

*Don Francisco José Navarro Sanchís.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 667/2022

Fecha de sentencia: 02/06/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3441/2020

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 24/05/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3441/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 667/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 2 de junio de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 3411/2020, interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia nº 279/2020, de 27 de enero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 558/2018. Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Ángel Joaniquet Tamburini, en nombre y representación de la entidad mercantil CDC HIACRE, S.A.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 27 de enero de 2020, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] 1º) Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 558/2018, interpuesto por la entidad CDC HIACRE, S.A., contra la Resolución arriba indicada, la cual anulamos por no ser conforme a Derecho y declarando la nulidad de las liquidaciones objeto de autos, así como ordenando a la AEAT a restituir a la entidad demandante las cantidades indebidamente abonadas, más los intereses de demora que correspondan hasta la fecha de su devolución de la cantidad de 38.833,73, más intereses por 3.154,58 euros.

2º) Imponer las costas causadas en esta instancia a la parte demandada con el límite fijado en el último fundamento de derecho de la presente [...]"

#### **Segundo.** *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de 2 de marzo de 2020, de preparación de recurso de casación, contra aquella, que le es desfavorable.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como norma jurídica infringida el artículo 80. cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en relación con los artículos 201 y 202 del reglamento notarial, aprobado por el Decreto de 2 de junio de 1944.

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 11 de marzo de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Abogado del Estado, como recurrente, ha comparecido el 9 de julio de 2020 y el procurador Sr. Joaniquet Tamburini en nombre de CDC HIACRE, S.A., como recurrido, lo ha hecho el 15 de junio de 2020, ambas dentro del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

#### **Tercero.** *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 11 de febrero de 2021, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...]Determinar si, a tenor del principio de neutralidad del IVA, y a los efectos de modificar la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, la condición de instar el cobro del crédito mediante reclamación judicial o por medio de requerimiento notarial, se cumple también cuando el sujeto pasivo procede a enviar al deudor por correo certificado

actas notariales en las que se contiene información sobre la deuda y el requerimiento de que se proceda al pago [...]".

2. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación en escrito de 9 de abril de 2021, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando de este Tribunal Supremo : "[...] que por esa Sala se declare que la sentencia de instancia ha infringido el artículo 80.Cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su virtud, se solicita de la Sala a la que nos dirigimos que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustadas a derecho tanto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 29 de enero de 2018, como los actos administrativos de los que trae causa [...]".

**Cuarto.** *Oposición al recurso de casación.*

La entidad mercantil CDC HIACRE, S.A, debidamente representada, recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 31 de mayo de 2021, donde solicita: "[...] acuerde confirmar la Sentencia recurrida y desestimar el Recurso de Casación presentado por el Abogado del Estado [...]".

**Quinto.** *Vista pública y deliberación.*

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 24 de mayo de 2022, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de este recurso de casación consiste, desde el punto de vista del ius constitutionis, esto es, de la finalidad procesal de establecer doctrina jurisprudencial a partir de la resolución del recurso entablado, estriba en determinar si, con fundamento en el principio capital de neutralidad del IVA -en lo referente a la modificación de la base imponible derivada de la falta de pago parcial del precio en la operación gravada-, cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, la condición legal establecida en el artículo 80. Cuatro de la Ley del IVA, consistente en haber instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial o por medio de requerimiento notarial, se cumple también cuando el sujeto pasivo procede a enviar al deudor por correo certificado actas notariales en las que se contiene información sobre la deuda y el requerimiento de que se proceda al pago.

**Segundo.** *Descripción de los hechos litigiosos y contenido al respecto del auto de admisión.*

Hemos de resolver, en este asunto, el recurso de casación que ha interpuesto el Abogado del Estado, en la representación que la ley le atribuye, contra la sentencia arriba indicada, estimatoria del recurso jurisdiccional promovido por CDC HIACRE, S.A. frente a la resolución del TEAR de Cataluña, de 29 de enero de 2018, que desestimó las reclamaciones contra liquidaciones provisionales de 6 de octubre de 2013, en concepto de IVA, por importe global de 41.988,31 euros.

En el auto de admisión se narran sucintamente los hechos:

"[...] SEGUNDO.- Hechos relevantes y controversia.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, nos lleva a destacar que, a efectos de la admisión del presente recurso de casación, la Administración tributaria notificó a la recurrente propuesta de liquidación y trámite de alegaciones, rechazando la modificación de la base imponible practicada por créditos incobrables al no haber instado el cobro mediante requerimiento notarial, pues se entendió que no tiene dicha naturaleza el acta notarial de remisión de documentos empleado por el sujeto pasivo.

Según se infiere de la sentencia de instancia la entidad demandante encargó a la Notaria que emitiera un "requerimiento de deuda" a la sociedad deudora, cliente de la actora, por deudas vencidas e impagadas mediante un "Acta Notarial de Remisión de Documento por correo autorizada", requerimiento que tenía por finalidad recuperar el IVA ingresado por la actora en la AEAT y no cobrado. El documento enviado por conducto notarial fue una carta de una sola cara protocolizada en el Acta (Folio BE7493854) donde se dice literalmente que la actora, en su condición de acreedor, instó en el cobro al deudor Conformados del Norte, S.A: " Mediante la presente, requerimos a Conformados del Norte S.A, con domicilio en (...) para que de inmediato abone la cantidad de 254.576,66 Eur.

correspondiente a las Facturas emitidas por suministro de material que a fecha de hoy continúan pendientes de pago según detalle...".

Posteriormente, la entidad recurrente remitió nuevo "requerimiento" -por medio de otro Notario- a otra empresa, Posvid, S.A. procediendo en la misma forma.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo, la Sección Primera de Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, lo estimó, concluyendo que las "Actas de remisión por correo" obrantes en el expediente acreditan el cumplimiento del requisito controvertido, de manera que la resolución impugnada no se ajusta a derecho, siendo procedente anular la resolución del TEARC y la anulación de las liquidaciones para que sean sustituidas por otras en que se tenga en cuenta la modificación de las bases imponibles no admitida por el incumplimiento del requisito establecido en el artículo 80, apartado cuatro, A ), 4ª, de la Ley 37/1992 [...]."

La cuestión que hemos de responder es la siguiente:

"[...] Determinar si, a tenor del principio de neutralidad del IVA, y a los efectos de modificar la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, la condición de instar el cobro del crédito mediante reclamación judicial o por medio de requerimiento notarial, se cumple también cuando el sujeto pasivo procede a enviar al deudor por correo certificado actas notariales en las que se contiene información sobre la deuda y el requerimiento de que se proceda al pago".

El artículo 80 de la Ley 37/1992, del IVA, sobre la modificación de la base imponible, se refiere a la que procede del carácter incobrable de un crédito que ostente el sujeto pasivo, en los términos siguientes:

"Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes: ...

...Cuatro. 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...

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 [...]."

El fundamento de la Sala de instancia para estimar el recurso promovido por la sociedad demandante radica en el cumplimiento adecuado, por parte del demandante en la instancia, del requisito del requerimiento notarial a que se refiere el art. 80, cuatro, 4º LIVA.

**Tercero.** *La fundamentación de la sentencia a quo que culmina con el fallo estimatorio del recurso contencioso-administrativo.*

La sentencia que aquí se impugna analiza el sentido y finalidad del artículo 80. Cuatro de la Ley del IVA, que necesariamente ha de ser interpretado en relación con la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido -Directiva IVA, en adelante-. De forma destacada, ha de efectuarse esa exégesis con el máximo respeto al principio de neutralidad de dicho impuesto, que no tolera -esta Sala lo ha dicho con reiteración- que como consecuencia del incumplimiento de los requisitos formales, para el caso hipotético de que aquí concurriera, lo que solo resulta aceptable a efectos puramente dialécticos, se pierda el derecho material cuando se ha acreditado que se observan tales requisitos. Dice así la sentencia a quo:

"[...] PRIMERO.- Objeto del recurso y posición de la parte demandante.

Es objeto de este recurso la Resolución del TEAR de Cataluña, de 29 de enero de 2018, dictada en la reclamación económico-administrativa nº 08/12693/2014, en virtud de la cual se desestimaron las reclamaciones acumuladas interpuestas por contra las Resoluciones de liquidación provisional, dictadas en fecha 6 de octubre de 2013, por el Inspector Regional Adjunto de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Cataluña, en concepto de IVA, cuantía 41.988,31 euros (38.833,73 euros de principal e intereses de demora), que es la objeto de este proceso.

La demanda articula como motivo de impugnación la infracción por incorrecta aplicación del art. 80.Cuatro.4º de la Ley 30/1992 ; la vulneración de la normativa y jurisprudencia europea en materia de IVA y la vulneración del principio de neutralidad. Alega también la violación del espíritu de la norma por primar una interpretación formalista de la misma.

La demanda pone de relieve que: (i) El 12 de diciembre de 2012, la entidad demandante encargó a la Notaría de Granollers, Sra. Olivencia, que emitiera un "requerimiento de deuda" a la mercantil "Conformados del Norte", cliente de la actora, por una deuda vencida e impagada de 254.576,66 euros mediante un "Acta Notarial de Remisión de Documento por correo autorizada", encargo que aceptado por la Notaria y que consta en el expediente. El destinatario era la entidad deudora. El requerimiento tenía la finalidad de poder recuperar el IVA ingresado por la actora en la AEAT y no cobrado, que ascendía a 38.833,73 euros.

El documento enviado por conducto notarial fue una carta de una sola cara protocolizada en el Acta (folio BE7493854) donde se dice literalmente que la actora, en su condición de acreedor, instó en el cobro al deudor Conformados del Norte, S.A.

"Mediante la presente, requerimos a Conformados del Norte S.A, con domicilio en (...) para que de inmediato abone la cantidad de 254.576,66 Eur correspondiente a las Facturas emitidas por suministro de material que a fecha de hoy continúan pendientes de pago según detalle...".

(ii) El 9 de enero de 2013, la recurrente presentó una comunicación dirigida a la AEAT, en cumplimiento del art. 24 del Reglamento del IVA , informando que había procedido a rectificar las cuotas de IVA del cliente deudor Conformados del Norte, S.A. por importe de 38.833,73 euros, adjuntando copia de la reclamación de cobro de la deuda mediante requerimiento notarial (según Comunicación de la AEAT de 9 de enero de 2013, acompañando "copia de la reclamación del cobro de la deuda mediante requerimiento notarial").

(iii) La comunicación no recibió respuesta administrativa, ni le fue notificado ningún requerimiento de subsanación del medio utilizado para instar el cobro al deudor.

(iv) Diez meses después, el 20 de noviembre de 2013, la entidad recurrente remitió nuevo "requerimiento" - por medio de otro Notario- a otra empresa, Posvid, S.A. procediendo en la misma forma (doc. 2). También en fecha 20 de diciembre de 2013 comunicó dicha reclamación a la AEAT, sin obtener respuesta administrativa alguna.

(v) El 16 de octubre de 2014, tras haber sido notificado de diversos requerimientos y propuesta de liquidación provisional, se le notificó la Resolución con Liquidación por concepto de IVA 2013, periodo 01, con el importe arriba indicado.

(vi) La AEAT, basándose en una Consulta Vinculante de 2010, no reconoce como método válido el medio de "requerimiento" utilizado por ambos Notarios.

(vii) La entidad se dirigió a ambos Notarios que informaron que su actuación se ajusta al art. 80 de la Ley del IVA , porque dicho precepto no exige una respuesta del deudor para poder efectuar la modificación de la base imponible siendo suficiente que haya instado el cobro, lo que se cumple con el Acta de remisión.

El único motivo de impugnación se basa en una interpretación errónea, primero por la AEAT y después por el TEAR de la voluntad del Gobierno que, el 9 de abril de 2010, decidió modificar el art. 80.Cuatro.4 de la Ley del IVA , referido a la modificación de la base imponible y a los requisitos para considerar un crédito incobrable, cuestionándose la interpretación de un redactado mediante un Real Decreto Ley, que fue solo objeto de convalidación por Las Cortes (Real Decreto Ley 6/2010, de 9 de abril). A estos efectos transcribe parte de la Exposición de Motivos y el art. 7 del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril , que flexibilizó los requisitos de la normativa anterior que exigía instar el cobro mediante reclamación judicial al deudor. Ahora, además de esa reclamación judicial al deudor, dispone como medio de instar al cobro el requerimiento notarial al deudor. Al amparo de la nueva normativa se exige al deudor que "inste al cobro" y en la anterior era suficiente que se admitiera la demanda por el Juez para poder modificar la base imponible por parte del sujeto pasivo acreedor sin necesidad de que el deudor fuera notificado de la reclamación porque el art. 80.Cuatro no requiere para ejercitar tal derecho (i) ni la constancia de que el deudor ha sido notificado de la reclamación por parte del acreedor; (ii) ni ninguna respuesta por parte del deudor (de ser así se dejaría en manos de deudor la aplicación efectiva del derecho del acreedor a modificar la base imponible) ni que dependa de la respuesta del deudor el ejercicio del derecho de la Administración Tributaria a exigir al deudor la rectificación de las deducciones del IVA impagado que se hubiera deducido en sus declaraciones tributarias.

En definitiva, cuando la AEAT recibió las comunicaciones de los requerimientos nació su derecho para proceder contra el deudor y exigirle que rectificase y reintegrase el IVA deducido y no pagado en aras a cumplir con

el principio de neutralidad del IVA ( STSJ de Andalucía, Sede en Sevilla, de 6 de julio de 2016 (recurso nº 195/2015 )).

Sostiene que es incomprensible que se niegue el derecho de la demandante a recuperar el IVA, aprovechando una confusa y formalista interpretación del concepto genérico "requerimiento notarial" (introducido por el Real Decreto 6/2010) y que se basa en que el medio de instar el cobro por parte de la entidad actora mediante un "Acta Notarial de Remisión" no es correcto porque no "se le da al deudor la oportunidad de contestar" cuando ha quedado acreditado que ni siquiera se exigía otorgar tal oportunidad al deudor de contestar, con la norma anterior -requerimiento judicial- que era menos flexible. Considera que la incorporación en 2010 del requerimiento notarial como nuevo medio de instar el cobro, para "simplificar el ejercicio del derecho", se endurece ahora al exigirse una respuesta del deudor como pretenden la AEAT y el TEAR, lo que no se desprende de la literalidad del art. 80.Cuatro que vulnera el criterio de la Dirección General de Tributos (Consulta 1674/2001), el principio de neutralidad del IVA y una flagrante violación de la normativa y jurisprudencia europea y del propio espíritu del Real Decreto 6/2010 , ya que ello no supondría flexibilizar sino empeorar los requisitos de modificación de la base imponible ( STSJ de Madrid, de 7 de marzo de 2018, recurso 447/2016 ).

En definitiva, la expresión "requerimiento notarial" introducida por el Real Decreto 6/2010, ha de interpretarse en sentido genérico como "requerimiento ante notarios" tal como fue interpretado por los dos notarios intervinientes por lo que el Reglamento Notarial vigente al tiempo de entrar en vigor el Real Decreto Ley 6/2010, permitía interpretar como "requerimiento notarial" las Actas Notariales de remisión de autos, en los términos que solicitó el demandante y no exclusivamente a través del Acta de requerimiento del art. 202 del Reglamento y de la Organización del Régimen del Notariado , aprobado por Decreto de 2 de junio de 1944. Y la modificación del art. 24 , vigente a partir del 11 de noviembre de 2011, amplió el crédito incobrable como causa de modificación de la base imponible, manteniendo la necesidad únicamente de "comunicar" a la AEAT dicha modificación acompañando la documentación requerida.

Por todo ello, solicita que se estime el recurso, se anule la Resolución impugnada y se declare la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones de autos, ordenando a la AEAT a restituir a CDC HIACRE, S.A. las cantidades indebidamente abonadas, más los intereses de demora que correspondan hasta la fecha de su devolución.

## **Segundo. Posición de la Administración demandada.**

El Abogado del Estado se opone al recurso remitiéndose a la relación fáctica consignada en las resoluciones obrantes en el expediente administrativo y muy especialmente el relato de hechos resultante de la Resolución recurrida.

En su contestación delimita el objeto del recurso pues el recurrente se ha aquietado en la denegación declarada por el TEAR en la denegación de devolución de 18.548,98 euros, impugnando solo la denegación de la devolución de 38.833,73, más intereses, por 3.154,58 euros.

Considera, en la misma línea que el TEAR, que no se ha producido un requerimiento notarial en los términos exigidos por el art. 80.Cuatro de la Ley del IVA y parte de la sujeción al impuesto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios al art. 4.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA ; del concepto de empresarios y profesionales, art. 5 de la misma ley y del devengo del Impuesto, art. 75.1 de la Ley del IVA .

Examina los supuestos de modificación que se regulan en el art. 80 de la Ley, en especial el apartado 2 y el apartado Cuatro, en relación con el art. 24 del Reglamento, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre .

De todo ello, concluye que la normativa interna exige que el cobro de la deuda se haya instado mediante reclamación judicial o requerimiento notarial, como se recoge en la contestación vinculante a la consulta de 24 de noviembre de 2010 (JUR 2011, 3809-V2536-10) y consulta, de 30 de mayo de 2017 (JUR 2017, 296839- V224017) en relación con los requisitos que hacen válido un requerimiento notarial, que es unívoco pues hace referencia a un determinado tipo de acta notarial y de cuya cumplimentación el Notario librará copia autorizada ( art. 221 y siguientes del Reglamento Notarial ).

En este caso, el Notario no practicó un requerimiento sino que remitió los documentos entregados por la empresa por correo y la fe notarial alcanza solo al contenido del documento remitido y al hecho de su remisión por un determinado medio, pero no los extremos relativos a si el envío llegó o no a su destinataria, ni quién o cuando lo recibió o si había podido quedar enterado de su contenido o no.

Y aunque pudiera considerarse que los envíos por correo podrían estar cubiertos por la fehaciencia reconocida al operador del servicio postal universal para las notificaciones de órganos administrativos, los Notarios no están encuadrados en ninguna administración pública y los requerimientos a los que se refiere se encauzan a través de notario pero no dejan de ser requerimientos emanados de particulares.

Del mismo modo, examina la competencia territorial del Notario que exige que las actuaciones se verifiquen en el lugar para el que sea territorialmente competente. Las actas de envío de documentos por correo deben verificarse por Notario competente en el lugar del hecho del envío. En cambio, en el caso del requerimiento, que ha de tener lugar en el territorio competencia del Notario, es esencial que la entrega u ofrecimiento de la cédula al

destinatario se lleve a cabo por Notario competente en el lugar de entrega (habiendo considerado la DGRN que podría ser nula la actuación por falta de competencia territorial: Resoluciones de 8 de octubre de 2014, al que hace referencia la contestación vinculante a la consulta de 7 de abril de 2015, JT 2015, 1066 y en la más reciente consulta V0210/18, de 30 de enero).

Al no haberse cumplimentado el requerimiento notarial en forma, solicita que se desestime la demanda.

### **Tercero.** *Resolución de la controversia.*

Como ha quedado dicho más arriba la cuestión controvertida consiste en dilucidar la validez que ha de darse a las actuaciones de los dos Notarios encargadas por la entidad demandante. Es decir, si estamos ante un verdadero requerimiento notarial, como aboga la parte recurrente, o ante un acta de remisión, como sostiene la Administración.

Sobre esta cuestión, la Sección Primera de esta Sala ha dictado la Sentencia nº 270/2019, de 15 de marzo, cuya doctrina acogemos en aras a garantizar el principio de unidad de doctrina y la igualdad en la aplicación de la ley.

En ella se decía que: "No podemos compartir la resolución del TEARC impugnada cuando afirma -y así lo reitera el Abogado del Estado- que las escrituras de "Acta de remisión por correo" obrantes en los expedientes remitidos acreditan el envío de facturas rectificadas, pero no que se haya instado el cobro de las mismas. La remisión de las facturas rectificadas no ha sido en momento alguno cuestionada por la UGGE ni por el TEARC.

Obran en el expediente remitido actas notariales de remisión por correo certificado con acuse de recibo de los documentos en que la aquí demandante se dirigía a los diversos deudores reclamando la deuda que mantenían con la aquí recurrente y le requería formalmente el pago de su importe total en un plazo improrrogable de 72 horas. Tales actas indudablemente acreditan que la sociedad recurrente instó el cobro de las deudas de que se trata. El motivo por el que la UGGE no admitió la rectificación de las facturas no fue que no se hubiera instado el cobro, sino que no se hizo en ninguna de las dos formas legalmente previstas, reclamación judicial o requerimiento notarial, al entender que el acta notarial de remisión por correo certificado de un documento en que se reclama el pago no era asimilable a un acta de requerimiento notarial de pago.

El artículo 201 del Reglamento de la organización y régimen del Notariado dispone:

"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 (...).

A su vez, el artículo 202 del mismo Reglamento regula las actas de notificación, que tienen por objeto transmitir a una persona una información o una decisión del que solicita la intervención notarial, y las de requerimiento, que tiene por objeto, además, intimar al requerido para que adopte una determinada conducta. Dicho precepto establece que "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" y que "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".

Tal y como la propia resolución de la DGT en que se basa la UGGE y el TEARC reconoce, la Dirección General de Registros y del Notariado ha advertido que tras la introducción por el R.D. 45/2007 de la posibilidad de que el Notario pueda efectuar las notificaciones y los requerimientos enviando al destinatario la cédula, copia o carta por correo certificado con aviso de recibo, la distinción entre las actas de notificación y requerimiento y las actas de envío de documentos por correo certificado con aviso de servicio se torna borrosa. Cuando como aquí ocurre el documento remitido es un requerimiento de pago, salvo el hecho que quien realiza la intimación de pago no es el Notario por encargo del acreedor, sino el deudor mismo, las consecuencias prácticas vendrían a ser las mismas que un requerimiento notarial efectuado por correo certificado con aviso de servicio.

Llegados a este punto, hemos de traer a colación la sentencia de 6 de marzo de 2015 de la Sala de lo Contencioso Administrativo con sede en Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en el recurso número 705/2013 , que en un caso análogo al presente, consideró lo siguiente:

"TERCERO.- Disentimos de la interpretación del texto legal que efectúa el TEARA.

Es cierto que, en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas han de entenderse conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda - artículo 12.2 Ley 58/2003, General Tributaria - pero esto no implica que forzosamente tenga que darse a la expresión "requerimiento" el sentido que pretende el TEARA, teniendo en cuenta que, incluso cuando regula las actas de remisión de documentos por correo, se deslizan en el texto del Reglamento Notarial alusiones a quien identifica como requirente -artículo 201 : Las actas de remisión de documentos no confieren derecho a contestar en la misma acta y a costa del requirente-.

En cualquier caso, más importante es interpretar las normas tributarias conforme a los criterios establecidos en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil , entre los que se encuentra el que atiende a su finalidad, es decir a su función como instrumento de regulación de la vida jurídica. Y es que nos parece claro que la ratio legis de la Ley del IVA en este punto concreto no es otra que solemnizar de alguna forma las intimaciones que los sujetos pasivos que no ven atendidos sus créditos se ven obligados a formular, mediante la intervención de una instancia judicial o notarial, con el fin de poder hacer valer con la debida seriedad su voluntad frustrada de cobro frente a la Administración tributaria. La intervención de notario permite, en beneficio del acreedor, obtener una prueba fehaciente tanto del envío del documento de rogación como de su contenido, junto con acreditación, en su caso, de su recepción por el destinatario, lo que resulta fundamental por tratarse de declaraciones de voluntad recepticias que luego se oponen a terceros. Siendo así, el requerimiento notarial legalmente exigido se colma con la rogación efectuada bajo la tutela de la fe pública notarial, sin que sea decisivo que las actas con remisión de documentos no confieran al destinatario derecho a contestar "in actu" y sí lo hagan las actas de requerimiento en sentido estricto, ya que incluso en el primer caso el deudor retiene siempre el derecho a parlamentar con el acreedor fuera del conducto notarial. Y como no ofrece dudas que el mecanismo al que se refiere el artículo 201 del Reglamento Notarial permite al acreedor instar el pago de la deuda con garantía de que su voluntad de cobro es conocida por el deudor, al tiempo que la intervención del fedatario pre-constituye frente a terceros (ante todo, la Hacienda Pública) prueba del intento serio de cobrar efectuado antes de reducir la base imponible correspondiente, con el consiguiente perjuicio para las arcas públicas, no existe inconveniente en considerar correctamente realizado el procedimiento de rectificación de la base imponible.

Entendemos que este es el sentido que más fielmente se adapta a la finalidad de la Norma 4.<sup>a</sup> de la letra A) del número cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido , por lo que procede estimar el presente recurso".

La Sala comparte plenamente el criterio expuesto en dicha Sentencia. Las exigencias del principio de neutralidad del IVA nos llevan a no mantener una interpretación de la norma fiscal en el sentido jurídico estricto propio de la normativa notarial, cuando las actas notariales de envío por correo certificado con aviso de servicio de un escrito del acreedor reclamación de pago hacen igualmente prueba de la reclamación y de su conocimiento por el deudor que un acta notarial de requerimiento de pago, sin que la interpretación restrictiva de la norma fiscal tenga justificación en la evitación del fraude o la elusión fiscal.

Téngase en cuenta además que el mismo artículo 80 LIVA prevé la posibilidad que cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de éste o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

En definitiva, las actas "Acta de remisión por correo" obrantes en el expediente acreditan el cumplimiento del requisito controvertido, de manera que la resolución impugnada no se ajusta a derecho al confirmar las liquidaciones en la parte correspondiente al incremento de bases imponibles y cuotas de IVA devengadas por no admitir la reducción de bases imponibles correspondiente a las comunicaciones de modificación de base imponible a que se refiere por entender incumplido uno de los requisitos que se establecen en el artículo 80, apartado cuatro, A ), 4.<sup>a</sup>, de la Ley 37/1992 , por lo que procederá anular la resolución del TEARC y la anulación de las liquidaciones para que sean sustituidas por otras en que se tenga en cuenta la modificación de las bases imponibles no admitida por el incumplimiento del requisito establecido en el artículo 80, apartado cuatro, A ), 4.<sup>a</sup>, de la Ley 37/1992 [...]"

**Cuarto.** *Consideraciones jurídicas que presenta el asunto.*

El escrito de interposición formulado por el Abogado del Estado, hemos de decir, no parece muy convencido de la bondad jurídica de la tesis que preconiza en este recurso para neutralizar la sentencia adversa. De entrada, se olvida, en su planteamiento, del principio de neutralidad que preside la mecánica del IVA y, desde luego, se sitúa

en el centro de la interrogante que nos suscita el auto de admisión, toda vez que exacerba la interpretación ultra restringida del art. 80, Cuatro LIVA, entendiendo que el precepto exige un requerimiento notarial dado, con unas características concretas en detrimento de otras posibles, pese a que es claro que unas y otras suponen el hecho o acción de instar el pago.

En efecto, lo que aquí se ha utilizado es el envío de cartas por conducto notarial, acompañadas de un requerimiento, lo que, fuera cual fuese la modalidad empleada, advierte la realidad del envío y su contenido, que además incorpora un requerimiento, intimación o advertencia al deudor incumplidor. Sea como fuere, resulta obvio, patente y apodíctico, que hay, en cualquier caso, requerimiento o intimación al pago y hay también prueba acreditativa de tal reclamación, porque el Notario -en el caso examinado, ambos notarios intervinientes en relación con respectivos créditos incobrados- acredita o certifica el contenido de las cartas enviadas a través de conducto suyo.

Según el escrito de oposición de la mercantil HIACRE, con invocación de doctrina del TJUE, se asevera el cumplimiento al caso del requisito legal del requerimiento notarial, en que también se incluye como argumento un comentario acerca del contenido del Reglamento notarial a propósito de la regulación de las distintas clases de actas:

"[...] La recurrente en el epígrafe 2.2.1 de su Escrito, efectúa una distinción técnica entre 2 modalidades de comunicación notarial contempladas en los arts. 201 y 202 del Reglamento Notarial ; "el acta de remisión de documentos"- del Art 201 y "el acta de notificación y requerimiento" del Art. 202 y concluye que el único medio que permite el apartado 4º del art. 80.Cuatro, letra A de la LIVA , como válido es el "acta de notificación y requerimiento" pero basta fijarse en la literalidad del precepto para concluir a juicio de este Letrado, que la expresión " o por medio de requerimiento notarial" contiene una expresión genérica del medio de comunicación, la cual bien podría referirse a una "acta de remisión" o a un acta de "requerimiento" o a cualquier otro medio de comunicación notarial que permite instar" al deudor del cobro" de manera menos costosa que la reclamación Judicial. Si el legislador hubiera exigido un instrumento notarial concreto como el "acta de requerimiento" del art 202, lo hubiera señalado explícitamente pero no alude a ningún medio concreto sino a cualquier medio de requerimiento a través de notario, se llame acta de requerimiento acta de remisión o cualquier otro instrumento de comunicación notarial que en un futuro sea equivalente.

En cuanto al espíritu o finalidad de la norma jurídica que debe ser objeto de interpretación, no puede olvidarse que el Real Decreto-Ley 6/2010 de 9 abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, modificó el art 80. Cuatro LIVA, introduciendo, junto a la reclamación judicial, el requerimiento notarial, tal y como señala su preámbulo, con la finalidad de facilitar el ejercicio del derecho a recuperar el IVA en caso de impago de facturas:

"[...] I. Consecuencia de ese acuerdo básico es la adopción por parte del Consejo de Ministros y con carácter inmediato, con el fin de que incidan cuanto antes en el proceso de recuperación económica, de las medidas surgidas de esa ronda de negociaciones mediante los correspondientes acuerdos, normas reglamentarias o iniciativas legislativas. El presente real decreto-ley recoge de entre esas medidas las que unen a su carácter urgente la exigencia de rango legal.

(...) Por su parte, el capítulo II, incluye un conjunto de reformas necesarias para favorecer la actividad empresarial, de aplicación general a todo el sector productivo.

Incluyen, en primer lugar, medidas que aligeran las cargas impositivas de las empresas, como la prórroga de libertad de amortización en el marco del Impuesto sobre Sociedades o la flexibilización de los requisitos para la recuperación del Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de impago de facturas, que se consideran especialmente relevantes para aliviar el impacto que el debilitamiento de la actividad económica produce a las empresas (...).

III

Las medidas incluidas en capítulo II están destinadas a favorecer la actividad empresarial, en diversos ámbitos (...).

En el artículo 7 se modifica la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido que permite a las empresas la reducción proporcional de la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, flexibilizando los requisitos para recuperar el impuesto en el caso de impago de las facturas, y acortando los plazos en el caso de las empresas de menor dimensión".

Por lo demás, si acudimos a la reforma del artículo 80 LIVA que el Real Decreto-Ley 6/2010 introdujo en su artículo 7 con el objetivo de "flexibilizar los requisitos para recuperar el IVA en el caso de impago de facturas", cabe reseñar:

"Artículo 7. Simplificación de los requisitos para recuperar el Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de créditos incobrables.

Se modifican los apartados cuatro y cinco del artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que quedan redactados de la siguiente forma:

"Cuatro. 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, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

- 1.<sup>a</sup> (...).
- 2.<sup>a</sup> (...).
- 3.<sup>a</sup> (...).

4.<sup>a</sup> 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 [...]"

De la dicción literal de la norma introducida y de la propia rúbrica del artículo 7 que ha quedado transcrito - Simplificación de los requisitos para recuperar el Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de créditos incobrables- cabe inferir, sin asomo de duda, el designio del legislador de flexibilizar, simplificar o facilitar al sujeto pasivo la observancia de los requisitos formales exigidos con anterioridad a dicha reforma, con el objetivo de que el empresario pueda recuperar el IVA anticipado y no percibido por parte de sus clientes morosos, todo ello en un contexto legal de adopción de medidas políticas encaminadas al impulso de la recuperación económica y el empleo.

La norma flexibilizadora, resulta palmario, acude a resolver, o a facilitar, el grave problema económico o empresarial, pero también jurídico, de ingreso del IVA en caso en que el precio no sólo no se ha pagado, sino que se teme fundadamente que es incobrable. En tal caso, también es pertinente considerar que el hecho de impedir, dificultar o someter a requisitos extremadamente solemnes o sacramentales la recuperación del IVA ingresado para adaptar a la realidad posterior la verdadera base imponible es una medida abiertamente contraria a tales fines de recuperación económica y, ocioso es añadirlo, al principio de neutralidad.

Consecuencia necesaria de ello, por tanto, es que se quebranta frontalmente el principio de neutralidad en materia de IVA, porque el empresario, si no acierta con la forma que la Administración apetece e impone caprichosamente, habrá de afrontar con su propio patrimonio la carga fiscal del IVA, una vez constatada la inviabilidad del cobro de la cantidad repercutida a quien no quiere o no puede pagar su importe.

Por lo tanto, si con anterioridad a esta reforma, únicamente cabía considerar un crédito incobrable en el caso que "...el contribuyente acreedor hubiera instado el cobro a su cliente deudor mediante una reclamación judicial", con la entrada en vigor de la reforma de 2010 a que se ha hecho referencia, será suficiente para modificar la base imponible derivada del importe consignado en una factura la demostración, por parte del acreedor de que ha "instado de cobro al deudor" mediante un requerimiento notarial.

Como afirma la empresa recurrida en esta sede casacional, dicha modificación de mejora del requisito solo puede obedecer al convencimiento del legislador gubernamental, en la redacción del transcrito artículo 7 RD-Ley 6/2010, de que introducir como medio de instar el cobro un requerimiento del acreedor (sujeto pasivo) a través de un notario, iba a resultar un mecanismo más simple, efectivo y rápido de conseguir que instar o intimar a dicho cobro a través de una reclamación o demanda judicial.

Es de resaltar que con la modificación del art 80.Cuatro de la Ley del IVA, en relación con la conducta de instar el cobro, sigue siéndole exigible al interesado, acreedor en la relación jurídica comercial determinante del devengo del IVA "que el sujeto pasivo haya instado el cobro" sin trasladar dicha carga legal al juez ni al notario.

En otras palabras, bastaba con la regulación precedente, en el caso de la reclamación judicial, con que se admitiera a trámite la demanda por el juez para poder ejercer el derecho a modificar la base imponible por parte del sujeto pasivo acreedor, sin necesidad, por tanto, ni de sentencia estimatoria, ni siquiera de la constancia, por el deudor-demandado, de que a éste le fuera notificada por el órgano judicial dicha admisión a trámite, a los efectos de considerar cumplido el requisito legal que abre la puerta a la reducción de la base imponible, toda vez que el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA no requiere para ejercitar tal derecho:

- a) ni la constancia de que el deudor ha sido notificado de la reclamación por parte del acreedor.
- b) ni tampoco la respuesta o reacción del deudor, en uno u otro sentido, pues tal exigencia significaría dejar en sus manos la aplicación efectiva del derecho a modificar la base imponible por parte del acreedor, haciéndola depender de la respuesta del deudor.
- c) Es significativo que el propio criterio de la Dirección General de Tributos, así, en su consulta nº 1674/2001 de 14 de septiembre de 2001, sea el de que basta la "admisión a trámite" de la demanda judicial instada por el acreedor contra su deudor para que el acreedor pueda rectificar la base imponible de sus facturas y recuperar el

IVA correspondiente, sin necesidad de esperar a que le sea notificada al deudor dicha reclamación, quien incluso puede que ni siquiera pueda comparecer en los autos. La expresada respuesta a la consulta, por la Dirección General de Tributos nº 1674/2001, se expresa así:

"(...) 3.- Vigente ya la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil y a los efectos interpretar cuando se entiende que el sujeto pasivo ha instado el cobro de los créditos mediante reclamación judicial al deudor, debemos entender que ello ha ocurrido una vez que se ha planteado la demanda, si después ésta es admitida. Así resulta de lo previsto en los artículos 399 LEC, según el cual el juicio principiará por demanda y 410 LEC que prevé que la litispendencia se produce desde la interposición de la demanda, si después es admitida. Así pues, se entenderá cumplido el requisito previsto en el artículo 80 apartado Cuatro números 3º de la Ley del Impuesto desde que el sujeto pasivo presente la demanda en reclamación de su crédito, siempre que ésta sea después admitida por el juez [...]".

A partir de tal aseveración incuestionable -el requerimiento no es recepticio ni requiere conocimiento o respuesta alguna del deudor, no es incoherente trasladar esa mecánica al caso, más flexible y menos formal en sí mismo, del requerimiento notarial, esto es, que basta la constancia de que se ha reclamado por vía notarial la deuda, con indicación del importe debido y la intimación al pago dirigida por conducto notarial al moroso, para que se tenga por cumplida la condición legal para la reducción de la base imponible.

En suma, es la propia Administración quien así lo defiende, esto es, que el artículo 80.Cuatro LIVA no exige para ejercer el derecho a modificar la base imponible -como manifestación del principio de neutralidad, que es también de indemnidad del sujeto pasivo-, ni siquiera tener constancia de que el deudor ha sido notificado, siendo exigible únicamente acreditar la conducta del acreedor de haber instado el cobro, que es la exacta fórmula legal, algo que se acredita perfectamente con la presentación de una demanda judicial admitida a trámite y sin todavía serle notificada al deudor, y tal mecánica es perfectamente trasladable al caso de la reclamación por la vía notarial del requerimiento.

En otras palabras, si en 2010 se incorporó, como un nuevo medio más informal, sencillo y flexible de instar el cobro de la deuda el requerimiento notarial, con el designio de simplificar el ejercicio del derecho, no es en absoluto congruente que, a un tiempo, se pretendiera, en un sentido rigurosamente contrario al de la propia norma con rango de ley, de cuño gubernamental, justificada en la urgencia de la regulación, entorpecer o impedir el ejercicio del derecho hasta la extenuación, mediante interpretaciones rigoristas, desatentas a su sentido y finalidad y gravemente irrespetuosas del principio de neutralidad.

Tal como se sostiene en el escrito de oposición, al exigirse ahora por la Administración, como requisito, una respuesta activa del deudor -tesis que sostiene el TEAR de Cataluña y que, en modo alguno, se infiere de la letra ni del espíritu del artículo 80 Cuatro de la LIVA-, nos encontraríamos ante una inservible e inútil reforma legal del precepto, inconciliable con el criterio de la propia Administración, para el caso de la reclamación judicial de la deuda (criterio de la DGT expresado en la citada respuesta a la consulta nº 1674/2001), y también ignorante del principio de neutralidad del IVA, pilar del sistema del impuesto armonizado.

Por todo lo expuesto, ni cabe elegir entre unos y otros actos notariales como idóneos, todos ellos, para canalizar a su través la observancia del requisito del requerimiento notarial introducido en el RD-Ley 6/2010 de 9 de agosto, ni debe interpretarse sino, en un sentido global y omnicompreensivo, como un requerimiento, cualquier requerimiento, efectuado ante notario; ni tampoco es exigible que conste la recepción por el deudor ni la adopción de reacción alguna por su parte.

El Reglamento de la organización y régimen del Notariado, aprobado con carácter definitivo mediante Decreto de 2 de junio de 1944 -RN-, no establecía, en su versión original, ni tampoco en la redacción actual de los preceptos correspondientes, dentro de la categoría de actas notariales ( art. 198 RN), de forma literal, la categoría o modalidad singularizada del requerimiento notarial. Al contrario, la Sección 4ª, Subsección 1ª del Reglamento y de la Organización del Régimen del Notariado , bajo el título de actas notariales, establece la siguiente clasificación de las actas relacionadas con el caso que nos ocupa:

- Arts. 199 y 200, actas de presencia.
- Art. 201, actas de remisión de documentos por correo
- Arts. 202 a 206, actas de notificación y requerimiento

No existe en la regulación mención singularizada o diferenciada al concepto y expresión requerimiento notarial como clase de acta, por lo que no es problemático inferir que, siendo la voluntad del legislador del art 80. Cuatro LIVA, a virtud del Real Decreto-Ley a que se ha hecho continua mención, la de flexibilizar y facilitar los requisitos y exigencias para reducir la base imponible en caso de créditos incobrables, para aliviar la pesada carga de las empresas, introdujo la expresión genérica requerimiento notarial para referirse a un requerimiento seguido ante Notario, sin especificación de categorías.

Precisamente, dado que el art 80. Cuatro LIVA contiene una norma que regula un derecho del contribuyente, ampliándolo sobre la regulación precedente, no debería ser interpretado en un sentido tan sumamente restrictivo o

rigorista, que culminaría en su inutilidad como medio acreditativo de la reducción de la base imponible, máxime cuando dicha norma tiene como propósito jurídico y económico el de favorecer y simplificar el ejercicio del tal Derecho y no el de dificultarlo o impedirlo.

Afirma el escrito de oposición que, debido a que, como hemos señalado, no existe en el Reglamento Notarial una categoría formal y diferenciada, esto es, una clase de documento público clasificado literalmente como requerimiento notarial, debe interpretarse la expresión en el contexto del art. 80. Cuatro de la Ley del IVA, favorecedor de la agilidad para recuperar el IVA devengado con ocasión de la entrega de bienes que se han efectuado, total o parcialmente, sin retribución a cargo del receptor. Dicho en otras palabras, si el legislador hubiera querido limitar *numerus clausus* el tipo de actuación notarial válido y eficaz para cumplir con el requisito del requerimiento ante notario del art 80. Cuatro LIVA, a efectos de precisar el concepto de crédito incobrable, a fin de reducir la base imponible del IVA inicialmente establecida, hubiera citado en concreto el acta notarial de requerimiento, regulada en el artículo 202 del Reglamento Notarial, excluyendo la modalidad del artículo 201, distinción que no ha sido efectuada.

Asevera, la parte recurrida en casación, como argumento decisivo de defensa de la sentencia que anuló los actos administrativos denegatorios de la reducción de la base imponible, cómo el principio de neutralidad del IVA, verdadero norte y fundamento institucional del impuesto armonizado, por virtud del cual el sujeto pasivo del impuesto no puede afrontar con sus propios recursos económicos la carga fiscal del impuesto, quedaría vulnerado en caso de admitirse una interpretación tan ilógica y absurda como la sostenida por la Administración recurrente, dado que la doctrina comunitaria permite imponer límites a la deducción del IVA, pero únicamente de forma excepcional y con la finalidad de evitar el fraude o la elusión fiscal, circunstancias que, ni remotamente, guardan relación con el caso debatido.

Así, se afirma por el recurrido que la exigencia de comunicación previa del acreedor al deudor de su intención de anular una parte o la totalidad del IVA como requisito para reducir la base imponible es respaldada por la jurisprudencia del TJUE, toda vez que su objetivo es el de eliminar o reducir a posteriori una parte del impuesto ya devengado, en atención a hechos o circunstancias sobrevenida, modificando para ello la base imponible.

La exigencia del requerimiento al deudor, pues, en los términos que exige la Ley del IVA, se cumple sobradamente, queda íntegramente satisfecha, afirma la sociedad recurrida, sujeto pasivo del impuesto, a través de la efectuada acta de remisión por correo, sin que dicha doctrina del TJUE ampare o permita el requisito añadido que ahora impone la Administración, consistente en exigir la respuesta del deudor a dicha comunicación. Ratificamos explícitamente el acierto de tal opinión.

La doctrina del TJUE invocada en el escrito de interposición por el Abogado del Estado no contiene referencia ni indicación alguna que avale lo sostenido por la recurrente en casación, esto es, la exigencia formal de que la comunicación al deudor, en caso de impago de todo o parte del precio de la operación gravada, deba hacerse necesariamente a través de un medio de notificación concreto, con exclusión de otros posibles -el acta de requerimiento notarial- dado que únicamente ésta confiere el derecho a contestar en la misma acta. Según esta doctrina jurisprudencial, en caso de impago, no comportará vulneración del principio de neutralidad del IVA el que los estados nacionales, a fin de evitar actuaciones de evasión o fraude de fiscal, impongan ciertas formalidades como "la comunicación previa al deudor de la intención de rectificar una parte o la totalidad del IVA".

Así lo establece, la STJUE, de 6 de diciembre de 2018, Asunto n.º C-672/17, asunto *Tratave* :

"(...) 34. Así pues, es preciso que las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir para ejercitar, ante las autoridades tributarias, el derecho a reducir la base imponible del IVA se limite a aquellas formalidades que permitan acreditar que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no ha sido definitivamente percibida. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar que las formalidades exigidas por el Estado miembro de que se trate cumplen este requisito ( sentencias de 15 de mayo de 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13 , EU:C:2014:328 , apartado 39, y de 12 de octubre de 2017, *Lombard Ingtatlan Lízing*, C-404/16 , EU:C:2017:759 , apartado 44).

35. En el presente asunto, resultan aplicables tanto el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA como el artículo 273 de la misma a un requisito -como el controvertido en el litigio principal- que supedita la correspondiente reducción de la base imponible de un sujeto pasivo, en caso de impago, a la comunicación que este debe realizar previamente a su deudor, siempre que este último esté sujeto al impuesto, de su intención de anular una parte o la totalidad del IVA (véase, por analogía, la sentencia de 26 de enero de 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10 , EU:C:2012:40 , apartados 24 y 25).

36. Por lo que se refiere al respeto de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, debe señalarse que el citado requisito, que permite informar al deudor del hecho de que debe regularizar el importe del IVA soportado que ha podido deducir, puede contribuir tanto a garantizar la exacta percepción del IVA como a evitar el fraude y eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales (véase, por analogía, la sentencia de 26 de enero de 2012, *Kraft Foods Polska*, C- 588/10 , EU:C:2012:40 , apartados 32 y 33).

37. A este respecto, la obligación del deudor insolvente de identificar sus deudas impagadas y a sus acreedores a la cual se refiere *Tratave* para alegar la falta de utilidad de la exigencia controvertida en el litigio

principal y, por consiguiente, la vulneración del principio de neutralidad- no puede ser considerada como una formalidad que permita garantizar de forma suficiente el respeto de estos objetivos, aunque solo sea porque esta obligación de identificación se basa únicamente en la iniciativa del deudor.

38. Por otra parte, tal como resulta de la resolución de remisión, el carácter previo respecto de la regularización de la base imponible del IVA por el sujeto pasivo, proveedor de bienes o de servicios de la comunicación al deudor insolvente que le incumbe hacer debe permitir al Estado miembro actuar dentro de los plazos establecidos, en el marco del procedimiento de insolvencia, para recuperar el IVA soportado que ese mismo deudor haya podido deducir.

39. Asimismo, dado que el respeto del requisito controvertido en el litigio principal permite al sujeto pasivo, proveedor de bienes o de servicios recuperar íntegramente el IVA abonado en exceso a la administración tributaria en relación con créditos impagados, este requisito no compromete, en principio, la neutralidad del IVA (véase, por analogía, la sentencia de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10 , EU:C:2012:40 , apartado 37) (...).

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Sexta) declara:

El principio de neutralidad y los artículos 90 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que dispone que el sujeto pasivo solo puede reducir la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en caso de impago cuando previamente haya comunicado al adquirente del bien o del servicio, siempre que este esté sujeto al impuesto, su intención de anular una parte o la totalidad del IVA, a efectos de la rectificación de la deducción del importe del IVA que este último haya podido practicar (...).

De tal sentencia debe destacarse -así lo indica el escrito de oposición, acertadamente- que la comunicación previa al deudor a la que se refiere la Jurisprudencia comunitaria como requisito formal aceptado para modificar la base imponible si así lo establece la legislación de un estado miembro de la UE -es preciso reparar que el TJUE no utiliza el término requerir sino comunicar-, se puede efectuar a través de requerimiento judicial, acta de remisión de documentos y acta de requerimiento notarial, medios todos ellos plenamente válidos de comunicación al deudor, pero en ningún caso avala el TJUE la exigencia formal adicional que requiere el Estado para combatir la sentencia, consistente en que, además, el medio formal de comunicación de la deuda deba contener el derecho a contestar por parte del deudor.

Tal exigencia no deriva de la doctrina del TJUE y además, no impide que el deudor, una vez recibida la comunicación fehaciente, sea mediante acta de requerimiento, de reclamación judicial o bien de acta de remisión de documentos, pueda igualmente dar respuesta a cualquiera de tales comunicaciones por el medio que considere oportuno. La interpretación de máxima restricción que se impetra por la Administración del Estado según la cual, sin respuesta del deudor no puede acreditarse la realidad del impago, comportaría dejar en manos de éste y de su voluntad sobre si va a responder o no, el derecho a reducir la base imponible reconocido en el artículo 80.Cuatro LIVA, así como la imposibilidad de que el IVA impagado, pero ingresado, pueda ser recuperado ante la Hacienda española, paralizándose la cadena de recaudación del IVA, que quedaría así a expensas de conocer la respuesta del deudor, lo que comportaría, como ya hemos señalado, una vulneración del principio de neutralidad del IVA.

En definitiva, resulta necesario afirmar que la doctrina emanada del TJUE no respalda la exégesis postulada en el recurso acerca de la exigencia formal de respuesta del deudor a la comunicación fehaciente previamente a él dirigida por el acreedor, poniendo en su conocimiento que se va a modificar la base imponible -como requisito previo a reducir la base imponible, atemperándolo al precio efectivamente satisfecho en caso de créditos devenidos incobrables-.

Carece por completo, en suma, de sentido lógico, discutir si el acta de remisión de documentos es o no un medio adecuado de comunicación al deudor, de instancia de pago a éste, porque nadie pone en duda que cumple con la función de garantizar que se va a notificar a su destinatario, de la misma forma que por medio del acta de requerimiento notarial o la reclamación judicial, sin que sea en modo alguno relevante si dicho medio de comunicación contiene en sí mismo un cauce formal de respuesta del deudor o no lo contiene. En cualquier caso, dada la preeminencia del principio de neutralidad -esto es, la garantía de que el sujeto pasivo va a quedar indemne de la carga fiscal del IVA, bien por la vía de la deducción, bien por la de la repercusión, sin comprometer su patrimonio-, al menos debería corresponder a la Administración la carga de acreditar suficientemente la naturaleza no incobrable del crédito de que se trata, lo que habría exigido un mínimo esfuerzo probatorio que, en este caso, brilla por su ausencia, tanto en la vía administrativa -también su fase revisora- para alcanzar la conclusión de que la falta de requerimiento en la forma apetecida por la Administración -cuya única finalidad, no legítima, es negar a ultranza el derecho al reembolso en caso de impago de la operación sometida a gravamen- guarda relación necesaria de causalidad con la inexistencia de un crédito incobrable.

Finalmente, resulta impecable el razonamiento de la Sala de instancia contenido en los siguientes párrafos, recapitulatorios, en la sentencia impugnada, de los argumentos ampliamente expuestos en ella:

"[...] La Sala comparte plenamente el criterio expuesto en dicha Sentencia. Las exigencias del principio de neutralidad del IVA nos llevan a no mantener una interpretación de la norma fiscal en el sentido jurídico estricto propio de la normativa notarial, cuando las actas notariales de envío por correo certificado con aviso de servicio de un escrito del acreedor reclamación de pago hacen igualmente prueba de la reclamación y de su conocimiento por el deudor que un acta notarial de requerimiento de pago, sin que la interpretación restrictiva de la norma fiscal tenga justificación en la evitación del fraude o la elusión fiscal.

Téngase en cuenta además que el mismo artículo 80 LIVA prevé la posibilidad que cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de éste o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente".

#### **Quinto.** *Jurisprudencia que se establece.*

Consecuencia necesaria de lo ampliamente hasta ahora es la siguiente doctrina, a fin de dar respuesta a la pregunta suscitada en el auto de admisión:

Determinar si, a tenor del principio de neutralidad del IVA, y a los efectos de modificar la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, la condición de instar el cobro del crédito mediante reclamación judicial o por medio de requerimiento notarial, se cumple también cuando el sujeto pasivo procede a enviar al deudor por correo certificado actas notariales en las que se contiene información sobre la deuda y el requerimiento de que se proceda al pago.

1) El artículo 80. Cuatro, regla 4ª, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe interpretarse en el sentido de que el requisito legal de que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante requerimiento notarial al deudor se satisface con cualquier clase de comunicación a éste por conducto notarial, cualquier que sea la modalidad del acta extendida al efecto.

2) No se precisa, para la observancia de tal requisito, el empleo de fórmula especial alguna que singularice unas clases de actas notariales en menoscabo de otras.

3) La exigencia de cumplimiento de requisitos formales extremos, rigurosos o del empleo de fórmulas solemnes, contradice el principio de neutralidad del IVA, por el que el sujeto pasivo -máxime en supuestos ajenos a fraude o evasión fiscal- no debe afrontar con sus propios recursos la carga del IVA que corresponde a terceros.

4) Aun cuando, a efectos dialécticos, aceptáramos que no haber intimado al pago al deudor mediante una concreta modalidad de acta notarial, contraría una imaginaria obligación tributaria -interpretando inflexible e implacablemente el precepto legal y la Directiva a que da desarrollo y aplicación interna-, debe además traerse a colación el principio, capital en materia fiscal armonizada, del predominio de la forma sobre el fondo, de suerte que habría que acreditarse, por la Administración, además, que los objeto de intimación al pago notarialmente practicada, no son incobrables.

Consecuencia ineludible de todo cuanto se ha dicho es que el recurso de casación promovido por la Administración del Estado debe ser desestimado, dado que la sentencia de instancia ha acertado plenamente en el sentido y finalidad del precepto de la Ley del IVA relativo a la modificación de la base imponible del impuesto, por el carácter incobrable de los créditos que dieron lugar en su día a un ingreso fiscal sobrevenidamente indebido.

#### **Sexto.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

## F A L L O

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) No haber lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia nº 279/2020, de 27 de enero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 558/2018.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.