

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 14 de enero de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 203/2022***SUMARIO:**

IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. Cuestiones formales. El presente recurso se dirige contra una resolución del TEAC, desestimatoria de las reclamaciones acumuladas formuladas contra los acuerdos de resolución con liquidación provisional. La regularización practicada consiste en el incremento de las bases imponibles del IVA devengado, minoradas por la entidad de conformidad con el art. 80. Cuatro de la Ley del IVA, como consecuencia del incumplimiento de la condición 4ª de la letra A) para considerar un crédito total o parcialmente incobrable, y ello con fundamento en que la recurrente no insta el cobro del crédito mediante requerimiento notarial al deudor sino mediante acta notarial de remisión de carta por correo, considerando que estas últimas no incorporan los elementos exigidos a las actas de requerimiento notarial, en aplicación de la consulta V2534-10 de la Dirección General de Tributos. La parte recurrente señala que la interpretación administrativa supone exigir un requisito formal contrario al principio de neutralidad que rige en el IVA, así como a los principios de proporcionalidad y efectividad del derecho de la Unión Europea. Subsidiariamente, aduce la concurrencia del supuesto de nulidad de pleno derecho recogido en el art. 217.1.e) de la LGT al haberse dictado las liquidaciones provisionales prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello. El pronunciamiento de la Sala sobre la cuestión controvertida, expresa que, en este punto se ha de recordar que la posibilidad de acudir al requerimiento notarial como alternativa a la reclamación judicial fue introducida 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. Teniendo en cuenta que el art. 80. cuatro requiere que se haya instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, pero no exige contestación a la reclamación judicial o al requerimiento ni establece plazo alguno que haya de mediar entre tal reclamación o requerimiento y la modificación de la base imponible. Desde esta perspectiva no se presenta como determinante la función que cumple el requerimiento notarial de dejar constancia, en su caso, de la contestación que el requerido haya dado al mismo, sin olvidar que, las actas notariales de remisión de documentos que nos ocupan no privan ni impiden la contestación que pudiere otorgar el deudor por vía distinta del requerimiento notarial. A la luz del principio de neutralidad del IVA, conduce a considerar por el Tribunal, que la argumentación de la demanda debe prosperar al concurrir el esencial cumplimiento de la condición que nos ocupa, pues queda demostrada la voluntad de cobro del sujeto pasivo y la comunicación de la reclamación al deudor por conducto notarial. La sala, además, se ha referido al pronunciamiento del Tribunal Supremo en su sentencia de 2 de junio de 2022, donde fija como criterio interpretativo, que 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.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL***Sala de lo Contencioso-Administrativo***SECCIÓN QUINTA****Núm. de Recurso:** 0000203/2022**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO**Núm. Registro General:** 02273/2022**Demandante:** REPSOL COMERCIALIZADORA DE ELECTRICIDAD Y GAS, S.L.U.**Procurador:** SRA. GUTIÉRREZ ACEVES, MARÍA JESÚS**Demandado:** MINISTERIO DE HACIENDA**Abogado Del Estado**

Síguenos en...



Ponente Ilma. Sra.: D^a. MARGARITA PAZOS PITA

SENTENCIANº:

Ilma. Sra. Presidenta:

D^a. ALICIA SANCHEZ CORDERO

Ilmos./as. Sres./as. Magistrados/as:

D^a. MARGARITA PAZOS PITA

D. EDUARDO HINOJOSA MARTINEZ

D^a. ALICIA ESTHER ORTUÑO RODRIGUEZ

D^a. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

Madrid, a 14 de enero de 2026.

Esta Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha visto el recurso contencioso administrativo número 203/2022, interpuesto por la procuradora de los tribunales D.^a María Jesús Gutiérrez Aceves, en nombre y representación de **Repsol Comercializadora de Electricidad y Gas, S.L.U.**, con la asistencia letrada de D. Maximino I. Linares Gil, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de diciembre de 2021, desestimatoria de las reclamaciones formuladas contra los acuerdos de resolución con liquidación provisional dictados por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos de noviembre y diciembre del ejercicio 2018. Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Es ponente la Ilma. Sra. Magistrada **D^a. Margarita Pazos Pita**.

ANTE CEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-La entidad Viesgo Energía, S.L., que posteriormente cambió su denominación a Repsol Comercializadora de Electricidad y Gas, presentó, en los periodos mensuales correspondientes a noviembre y diciembre del ejercicio 2018, autoliquidación en la que incluía modificaciones de bases imponibles correspondientes a diversos deudores, en aplicación de lo previsto en el [artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA](#).

La Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria Administración, en el curso de procedimiento de verificación de datos, dictó acuerdos de resolución con liquidación provisional de 11 de julio de 2019, en los que considera improcedentes las modificaciones efectuadas, por entender que no concurren los requisitos señalados al efecto en el [artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA](#).

Por la recurrente se interpusieron las respectivas reclamaciones económico-administrativas que, acumuladas, fueron desestimadas por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de diciembre de 2021.

Disconforme con la anterior resolución acude a la vía jurisdiccional.

SEGUNDO.-Interpuesto el recurso contencioso-administrativo y turnado a esta Sección, fue admitido a trámite, reclamándose el expediente administrativo, para, una vez recibido, emplazar a la parte actora a fin de que formalizara la demanda, lo que así hizo en un escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró oportunos, terminó suplicando se *"dicte Sentencia estimatoria por la que se anule la Resolución del TEAC, en virtud de la cual se desestiman de forma acumulada las reclamaciones económico-administrativas 00/04541/2019 y 00/04537/2019, anulando al mismo tiempo los actos administrativos de las que traen causa"*.

Emplazada la Abogacía del Estado para que contestara la demanda, así lo hizo en escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó convenientes, terminó suplicando se dicte sentencia por la que se desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

TERCERO.-Dene gado el recibimiento del proceso a prueba, por innecesario, al formar parte de las actuaciones el expediente administrativo y no aportarse documentación alguna con el escrito de demanda, así como la suspensión solicitada por la parte recurrente "al haber dictado [sentencia la Sala Tercera del Tribunal Supremo -Sección Segunda- con fecha 2 de junio de 2022, resolviendo el recurso de casación número 3441/2020](#)", se concedió sucesivo traslado a las partes para formular escrito de conclusiones.

Síguenos en...



Evacuado por ambas partes dicho trámite, seguidamente quedaron los autos conclusos y pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que finalmente se efectuó con relación al día 13 de enero de 2026, en el que así tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-La resolución administrativa impugnada.

El presente recurso contencioso-administrativo se dirige contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de diciembre de 2021, desestimatoria de las reclamaciones acumuladas formuladas contra los acuerdos de resolución con liquidación provisional dictados por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria con fecha 11 de julio de 2019, relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a noviembre de 2018, del que resulta una cantidad a compensar de 1.558.054,82 euros, y a diciembre de 2018, del que resulta una cantidad a ingresar de 19.438,99 euros.

Como señala la resolución impugnada, la regularización practicada en las liquidaciones provisionales impugnadas consiste en el incremento de las bases imponibles del IVA devengado, minoradas por la entidad de conformidad con el [artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA](#), como consecuencia del incumplimiento de la condición 4ª de la letra A) del citado artículo 80.Cuatro para considerar un crédito total o parcialmente incoobrable, y ello con fundamento en que la recurrente no insta el cobro del crédito mediante requerimiento notarial al deudor sino mediante acta notarial de remisión de carta por correo, considerando la Administración tributaria 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.

Y partiendo sustancialmente de lo dispuesto en los [artículos 201 y 202 del Reglamento de organización y régimen del Notariado](#), aprobado por [Decreto de 2 de junio de 1944](#), de la citada consulta de la Dirección General de Tributos V2534-10 de fecha 24 de noviembre de 2010, que incorpora el informe emitido en fecha 26 de octubre de 2010 por la Dirección General de los Registros y del Notariado y, adicionalmente, del informe de esta última Dirección General 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 VI 047-15 de 7 de abril de 2015, el TEAC *"concluye que no es posible equiparar las actas de remisión de documentos y las actas de requerimiento como pretende la reclamante, existiendo 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. Es de ver que 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 so imponibles en caso de créditos incoobrables, 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 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 otra parte, en cuanto a una vulneración del principio de neutralidad si no se permite la rectificación, recuerda el TEAC que 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). Y tras los razonamientos y pronunciamientos del TJUE que expone, viene a concluir que «(...) 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.

(...) Considera relevante, este Tribunal, indicar 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 (...)".

SEGUNDO.-Posiciones de las partes.

Síguenos en...



En su escrito de demanda la parte recurrente señala que la cuestión litigiosa reside en determinar si, a efectos de considerar satisfechos la totalidad de los requisitos previstos en el [artículo 80 de la LIVA](#) para proceder a la reducción de la base imponible del impuesto derivada de la consideración de determinados créditos como incobrables, resulta posible instar el cobro de dicho crédito mediante "actas de remisión de documentos por correo".

Se alega que la demandante redujo la base imponible del impuesto ya que cumplía la totalidad de los requisitos contemplados en el [artículo 80 de la LIVA](#), aduciendo sustancialmente en apoyo de su pretensión las siguientes argumentaciones:

-La interpretación administrativa supone exigir un requisito formal contrario al principio de neutralidad que rige en el IVA, así como a los principios de proporcionalidad y efectividad del derecho de la Unión Europea.

- Acogimiento de los principios del derecho de la Unión Europea en la aplicación de la LIVA, incompatible con la interpretación del acto recurrido.

En un supuesto de impago como el presente -dice la actora- no puede denegarse el derecho a la modificación de la base imponible del IVA por el mero hecho de que no se hubiera instado el cobro de la deuda por medio un acta de requerimiento notarial sino a través de las actas de remisión de documentos por correo, pues este último procedimiento no provoca menoscabo alguno en la finalidad perseguida por la norma, esto es, la acreditación de la intimación al deudor mediante la intervención de fedatario público en el requerimiento efectuado y del servicio público de Correos en su ejecución.

- Infracción de los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos establecidos en el [artículo 3 de la Ley General Tributaria](#).

Y, subsidiariamente, aduce la concurrencia del supuesto de nulidad de pleno derecho recogido en el [artículo 217.1.e\) de la LGT](#) al haberse dictado las liquidaciones provisionales prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

Por su parte, la Administración demandada se opone al recurso deducido de adverso sosteniendo, en síntesis, que en el presente caso el sujeto pasivo no instó el pago mediante acta de requerimiento sino mediante un acta notarial de remisión de documentos por correo y, en consecuencia, la modificación de la base imponible no se ajustó a los requisitos establecidos en el [artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992](#).

Señala que el legislador, dentro del margen conferido por el derecho comunitario, ha establecido el medio que considera más adecuado y el sujeto pasivo no puede acudir a otros medios por el simple hecho de que considere que tienen la misma eficacia. Sin que puede aceptarse -dice-, como afirma la demanda, que se han cumplido los requisitos materiales para la reducción de la base imponible, porque en estos casos la distinción entre requisitos materiales y formales queda diluida cuando el legislador establece los dos instrumentos que considera suficientes a esos efectos.

Sostiene la disconformidad a Derecho de la interpretación postulada en sede de demanda y, finalmente, en cuanto a la petición subsidiaria de nulidad de pleno derecho del [artículo 217.1.e\) LGT](#) por haberse dictado las liquidaciones en un procedimiento de verificación de datos, señala que dicha pretensión no se hizo valer ante la Administración tributaria, ni en vía económico-administrativa, por lo que nos encontraríamos ante una cuestión nueva, sobre la que no ha podido pronunciarse la Administración, y, por lo tanto, ante un caso de desviación procesal, lo que determina su inadmisibilidad. Y sin que, en cualquier caso, pueda prosperar tal petición, pues no concurre el supuesto de nulidad del citado [artículo 217.1.e\) LGT](#).

TERCERO.-El entorno jurídico del asunto.

Así planteados los términos del debate, para su adecuada resolución ha de tenerse presente que el [artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre](#), en la redacción aplicable *ratione temporis*, dispone lo siguiente:

"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:

1ª 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.

(...)

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

3ª 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.

4ª 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.

(...)"

Por su parte, el Reglamento de organización y régimen del Notariado, aprobado por Decreto de 2 de junio de 1944, regula en sus artículos 201 y 202 y siguientes, redactados por el Real Decreto 45/2007, las actas notariales de remisión de documentos y las actas de requerimiento notarial. En relación con las primeras, el artículo 201 establece:

"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".

El artículo 202 del mismo Reglamento dispone con respecto a las actas de requerimiento notarial:

"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 hiciere 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.

Síguenos en...



Asimismo, el artículo 204 prevé que " *El requerido o notificado tiene derecho a contestar ante el notario dentro de la misma acta, pero sin introducir en su contestación otros requerimientos o notificaciones que deban ser objeto de acta separada. (...)*"

Por otra parte, la consulta de la Dirección General de Tributos V2534-10, de fecha 24 de noviembre de 2010, incorpora el informe emitido en fecha 26 de octubre de 2010 por la Dirección General de los Registros y del Notariado, que señala:

«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"».

Además, en la mencionada consulta de la Dirección General de Tributos se añade lo siguiente:

"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 fehabencia 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".

Como ya se ha señalado en el precedente fundamento de derecho primero, partiendo de todo lo anterior y, adicionalmente, del informe de 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 VI 047-15 de 7 de abril de 2015, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de diciembre de 2021, impugnada en el presente recurso, concluye desestimando las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por la recurrente.

CUARTO.-Parecer de la Sala sobre la cuestión controvertida.

Sentado lo anterior, se ha de tener en cuenta que sobre la cuestión a resolver en el presente recurso, esto es, si una interpretación acorde al principio de neutralidad del IVA ha de determinar la admisión de las actas notariales de remisión por correo enviadas por la entidad actora a los deudores para entender cumplido el [artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992](#) y, en particular, la condición 4ª de su apartado A, en la redacción a la sazón aplicable, ya se ha pronunciado [esta Sección en la sentencia de fecha 16 de marzo de 2022, recaída en el recurso número 663/2020](#), en la que declaramos lo siguiente:

«Téngase en cuenta que el mentado artículo 80. cuatro requiere que se haya instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, pero no exige contestación a la reclamación judicial o al requerimiento ni establece plazo alguno que haya de mediar entre tal reclamación o requerimiento y la modificación de la base imponible.

Desde esta perspectiva no se presenta como determinante la función que cumple el requerimiento notarial previsto en el artículo 202 y concordantes del Reglamento de la organización y régimen del Notariado de dejar constancia, en su caso, de la contestación que el requerido haya dado al mismo, sin olvidar que, en cualquier caso, las actas notariales de remisión de documentos que nos ocupan no privan ni impiden la contestación que pudiese otorgar el deudor por vía distinta del requerimiento notarial.

A ello debe unirse otro dato esencial, ya puesto de manifiesto en el informe de la Dirección General de Registros y del Notariado incorporado a la consulta de la Dirección General de Tributos V2534-10, de fecha 24 de noviembre de 2010, cual es que, tal y como la propia Administración reconoce, la citada Dirección General ha advertido que tras la introducción por el Real Decreto 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 recibo se torna borrosa.

Y puede asimismo notarse que incluso el propio Reglamento, al regular en su artículo 201 las actas de remisión de documentos por correo, prevé que tales actas "no confieren derecho a contestar en la misma acta y a costa del requirente", añadiendo que "El notario no admitirá requerimientos para envío de sobres cerrados cuyo contenido no aparezca reproducido en el acta".

En este punto se ha de recordar que la posibilidad de instar el sujeto pasivo el cobro del crédito mediante "requerimiento notarial", fue introducido por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, en cuyo preámbulo precisamente se señala que su "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.(...)".

Todo lo anterior, a la luz del principio de neutralidad del IVA, conduce a considerar que la argumentación de la demanda debe prosperar al concurrir el esencial cumplimiento de la condición que nos ocupa, pues queda demostrada la voluntad de cobro del sujeto pasivo y la comunicación de la reclamación al deudor por conducto notarial.

No se trata, como ya hemos señalado, de si la norma española se ajusta al [artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE](#), lo que no se discute, sino si, a la luz de la normativa y principios inspiradores del IVA, y entre ellos como fundamentales el de neutralidad y proporcionalidad, las actas notariales de remisión de documentos enviadas por la recurrente a los deudores por correo certificado, conteniendo información sobre la deuda y el requerimiento de su pago, cumplen la condición prevista en el [artículo 80. cuatro de la LIVA](#).

lo que, a juicio de esta Sección, ha de recibir una respuesta afirmativa, sin que la interpretación restrictiva de la norma tenga justificación en la evitación del fraude o la elusión fiscal.

Procede, por consiguiente, la estimación del recurso interpuesto».

Criterio el expuesto en la anterior sentencia que resulta avalado y confirmado por los pronunciamientos de la [STS de 2 de junio de 2022 -recurso 3441/2020-](#), y que fija los siguientes criterios interpretativos con respecto a la cuestión con interés casacional:

"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 objetos 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."

QUINTO.-Conclusión de la Sala

Por consiguiente, lo expuesto determina, sin necesidad ya de ninguna otra consideración, la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con expresa imposición a la parte demandada de las costas procesales causadas - [artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa](#)-.

Por todo lo expuesto

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la mercantil **Repsol Comercializadora de Electricidad y Gas, S.L.U.** contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de diciembre de 2021, desestimatoria de las reclamaciones formuladas contra los acuerdos de resolución con liquidación provisional dictados por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos de noviembre y diciembre de 2018, resolución que se anula, así como los acuerdos de liquidación que confirma, que igualmente se anulan y dejan sin efecto.

Con expresa imposición de costas a la Administración demandada.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Recursos: La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción](#) justificando el interés casacional objetivo que presenta, así como la constitución del depósito de 50€, en caso preceptivo, en la cuenta del B. Santander 2605000000, más el número de procedimiento y año.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

