



Roj: **STS 2431/2022 - ECLI:ES:TS:2022:2431**

Id Cendoj: **28079130022022100179**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **09/06/2022**

Nº de Recurso: **6388/2020**

Nº de Resolución: **713/2022**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 3729/2020,**
ATS 6470/2021,
STS 2431/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 713/2022

Fecha de sentencia: 09/06/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6388/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/05/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

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

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 6388/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 713/2022

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 9 de junio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6388/2020 interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que le es propia de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 22 de julio de 2020, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 1152/2019, relativa a solicitud de rectificación de bases imponibles correspondientes al periodo 06/2014 de la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ha comparecido como parte recurrida la mercantil PETREM DISTRIBUCIÓN, S.A. representada por el procurador don Antonio Álvarez Buylla Ballesteros.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 22 de julio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso 1152/2019, promovido por la mercantil PETREM DISTRIBUCIÓN, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 10 de abril de 2019, dictada en la reclamación económico-administrativa núm. 08/06932/2015, que desestimó la reclamación interpuesta contra la liquidación provisional, por el Inspector Regional Adjunto de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Cataluña, en concepto de IVA.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

1º.- El 11 de julio de 2014 PETREM DISTRIBUCIÓN, S.A. solicitó la rectificación de la base imponible del IVA correspondiente al periodo 06/2014 con origen en la emisión de facturas rectificativas a la entidad Transportes Ceferino Martínez, S.A.

2º.- La Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la AEAT en Cataluña dictó liquidación provisional por importe de 29.708,99 euros, comprensiva de la cuota e intereses de demora.

La liquidación provisional entendió que el artículo 80. Cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido exige que la deuda impagada sea reclamada judicialmente o, en su defecto, mediante requerimiento notarial, no previéndose ningún otro mecanismo para llevar a cabo esa reclamación, de manera que no puede reconocerse eficacia al acta notarial de remisión de documentos por correo, que fue el instrumento empleado por la interesada. Dicha resolución se notificó al obligado tributario el 21 de mayo de 2015.

4º.- Contra el acuerdo de liquidación PETREM DISTRIBUCIÓN, S.A. interpuso reclamación económico-administrativa 08/06932/2015 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña el 19 de junio de 2015.

5º.- El 10 de abril de 2019 el Tribunal Regional dictó resolución por la que desestimó la reclamación.

6º.- PETREM DISTRIBUCIÓN, S.A. interpuso recurso contencioso administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 1252/2019 ante la Sección Primera Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. La sentencia, de 22 de julio de 2020, estimó el recurso, conteniéndose la *ratio decidendi* de la sentencia en el Fundamento de Derecho Cuarto, con el siguiente tenor literal:

"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), 4t de la Ley 37/1992, por lo que procederá anular la resolución del TERC 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 citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

SEGUNDO.- Preparación y admisión.

El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, preparó recurso de casación contra la anterior sentencia.

En su escrito, el Abogado del Estado, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: El artículo 80. cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"] y los artículos 201 y 202 del Reglamento Notarial, aprobado por el Decreto de 2 de junio de 1944 (BOE de 7 de julio) ["RN"].

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 22 de septiembre de 2020. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dictó auto de 20 de mayo de 2021, en el que acordó admitir a trámite el recurso planteado por el Abogado del Estado. La Sección aprecia, en el recurso admitido, que concurren las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en el artículo 88.2.c) y 88.3.a de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés 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 .

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 80. cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.2. Los artículos 201, 202 y 204 del reglamento notarial, aprobado por el Decreto de 2 de junio de 1944.

3.3. El artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

Además, señala el auto que las cuestiones suscitadas en este recurso de casación han dado lugar a la admisión a trámite, por esta Sección, en auto de 11 de febrero de 2021 del RCA/3441/2020, asunto sustancialmente idéntico al que ahora se decide.

TERCERO.- Interposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado interpuso el recurso de casación mediante escrito de 8 de junio de 2021, que observa los requisitos legales y en el que, con base en las infracciones ya señaladas en el escrito de preparación del recurso, propugna como jurisprudencia que debe fijarse en respuesta a la cuestión planteada: "El principio de neutralidad del IVA no se vulnera si, 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, se exige la condición de instar el cobro del crédito mediante reclamación judicial o por medio de requerimiento notarial, condición que no se entiende cumplida en los casos en que 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".

CUARTO. - *Oposición al recurso.*

Dado traslado del escrito de interposición, el 7 de septiembre de 2021 la representación procesal de PETREM DISTRIBUCIÓN, S.A. presentó escrito de oposición en el que se remitía y daba por reproducida "la fundamentación jurídica expuesta de forma clara y concisa por el Tribunal Superior de Justicia de Catalunya en la Sentencia que es objeto del presente recurso, además de la expuesta en el cuerpo del presente escrito, citando la STSJC nº 2705/2020 el día 26-6-2020 (Recurso Ordinario 780/2019), la Sentencia del TSJC nº 270/2019, de 15 de marzo, la STSJC nº 279/2020, de 27 de enero, y la STSJ de Sevilla de 6 de marzo de 2015 en el recurso número 705/2013", solicitando finalmente la desestimación del recurso y la confirmación de la sentencia recurrida.

QUINTO.- *Señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 24 de mayo de 2022 para la votación y fallo del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - *Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional.*

Como se ha dicho, con respecto a la reclamación de la deuda impaga, la AEAT considera que del artículo 80. Cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido se desprende que tal reclamación tiene que llevarse a cabo judicialmente o, en su defecto, mediante requerimiento notarial. Ello trae consigo que no pueda reconocerse eficacia al acta notarial de remisión de documentos por correo, que fue el mecanismo empleado por la mercantil PETREM DISTRIBUCIÓN, S.A. La sentencia recurrida, en cambio, considera que las "Actas de remisión por correo" también son idóneas para tal reclamación y, por tanto, que la actuación administrativa no se ajusta a derecho en la medida en que confirma las liquidaciones en la parte correspondiente al incremento de bases imponibles y cuotas de IVA devengadas por no admitir la reducción de bases imponibles.

La controversia queda condensada en la cuestión con interés casacional, del siguiente tenor: "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".

SEGUNDO. - *Alegaciones de las partes.*

La Abogacía del Estado comienza resumiendo determinadas sentencias del TJUE que avalarían su recurso. Sintetiza la doctrina del TJUE sobre el art. 90 de la Directiva 2006/112/CE, de la siguiente forma:

- (i) Ha de partirse de la distinción entre impago definitivo y mero impago, puesto que en esta última situación, el Estado puede establecer condiciones para admitir la reducción de la base imponible.
- (ii) El fundamento de las condiciones que limitan la reducción debe ponerse en conexión en las dificultades de verificación de la realidad del impago o en su provisionalidad. Tales condiciones por objeto limitar o eliminar la incertidumbre.
- (iii) Los artículos 90 y 273 de la Directiva confieren a los Estados miembros un margen de apreciación para establecer las formalidades que han de cumplirse para la reducción de la base imponible, y
- (iv) Esas medidas no pueden utilizarse de manera que afecten negativamente a la neutralidad del IVA., de suerte que deben limitarse 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.

Señala después que el artículo 80. Cuatro LIVA es plenamente compatible con la normativa comunitaria, ya que fija "una serie de requisitos de fácil cumplimiento por parte del sujeto pasivo para considerar que existe una situación de impago que permite, por su grado de certidumbre, concluir que puede ser definitivo y, en consecuencia, que es posible la reducción de la base imponible".



Defiende que por parte del legislador español se hace uso del margen de apreciación que se confiere a los Estados miembros respetando el principio de neutralidad que informa el IVA, sin que las exigencias contenidas en dicho artículo puedan considerarse desproporcionadas. No infringe, pues, la LIVA la normativa comunitaria.

Tas recordar que el PETREM DISTRIBUCIÓN, S.A no instó el pago mediante acta de requerimiento sino mediante un acta notarial de remisión de documentos por correo, sostiene que el legislador español, "dentro del margen conferido por la Directiva, ha fijado como requisito alternativo a la reclamación judicial el que se practique un requerimiento notarial, y, además, no hay posible confusión, pues nadie duda de que una cosa es el requerimiento notarial (art. 2020 del Reglamento Notarial) y otra el acta de remisión de documentos (art. 201 del Reglamento Notarial), el sujeto pasivo que pretende beneficiarse de la reducción de la base imponible debe emplear el acta de requerimiento que es la que, a juicio del legislador, garantiza en mayor medida la realidad del impago".

Apunta que "la situación de impago definitivo es una situación incierta y esa incertidumbre queda eliminada si se cumplen las exigencias establecidas por el legislador, en este caso y por lo que aquí interesa, el requerimiento notarial.

Para el legislador, el requerimiento notarial es un medio apto para eliminar la incertidumbre y no lo es, porque no lo contempla, el acta de remisión de documentos".

Mantiene que "no resulta aplicable aquí la doctrina según la cual si se acredita que concurren los requisitos materiales para disfrutar del derecho (en este caso, para practicar la reducción), el defecto formal no puede erigirse en impedimento para ello pues esa forma de actuar sería contraria al principio de neutralidad". Entre esos requisitos está el requerimiento notarial y no el acta de remisión.

Concluye señalando que "el acta de remisión de documentos no constituye prueba, por sí misma, del carácter definitivo del impago. Esto es, el acta de remisión de documentos no acredita el cumplimiento del requisito material al que se supedita la reducción que, según el TJUE, es el impago definitivo.

Y si el acta de remisión de documentos no acredita por sí misma el carácter definitivo del impago, no puede decirse que cuando se le priva de efectos se esté denegando la aplicación de la reducción pese a que concurre el presupuesto material para ello, pues no es así".

Mediante su escrito de oposición, la mercantil PETREM DISTRIBUCIÓN, S.A, esencialmente, y según confiesa, a efectos de evitar reiteraciones innecesarias, se remite y da por reproducida la fundamentación jurídica del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya en la Sentencia que es objeto del presente recurso, además, cita otras sentencias que conducen a la misma solución cuales, son la STSJC nº 2705/2020 el día 26 de junio de 2020 (Recurso Ordinario 780/2019), la Sentencia del TSJC nº 270/2019, de 15 de marzo, la STSJC nº 279/2020, de 27 de enero, y la STSJ de Sevilla de 6 de marzo de 2015 en el recurso número 705/2013.

Añade que la Dirección General del Registro y Notariado se pronunció en la resolución de 10 de enero de 2013 sobre la interpretación del contenido de su Reglamento en el siguiente sentido:

"Dice en este sentido el párrafo segundo del artículo 202 RN que el notario, discrecionalmente, y siempre que de una norma legal no resulte lo contrario, podrá efectuar las notificaciones y los requerimientos enviando a los destinatarios la cédula, copia o carta por correo certificado con aviso de recibo.

En las actas de notificación y requerimiento puede decidir el notario, salvo disposición (legal, tal y como prevé el propio artículo 202 RN) en contrario (que no existe para el caso que nos ocupa, al no existir ninguna especificación o determinación en este sentido en la ley del IVA en la regulación del procedimiento de modificación de base imponible), si practica la diligencia presencialmente o por medio del correo certificado con aviso de recibo".

TERCERO.- *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional y resolución de las pretensiones. Remisión a la sentencia 667/2022 de 2 de junio, recaída en el recurso 3441/2020 .*

En el fundamento de derecho cuarto de dicha sentencia realizamos una serie de consideraciones jurídicas que conviene reproducir, en tanto en cuanto, proceden de un recurso que es semejante al que ahora nos ocupa:

"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, adviera 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.ª (...). 2.ª (...). 3.ª (...).



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 [...]".

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 omnicomprensivo, 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 Lizing, 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".

Por su parte, en el fundamento juicio quinto, en el que se contiene la jurisprudencia que establecemos, afirmamos que la consecuencia necesaria de lo argumentado es:

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.

Declaramos en dicha sentencia y ahora reiteramos en ésta, dada la identidad sustancial de los recursos, que la consecuencia ineludible de todo cuanto se ha dicho es que el presente 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".

CUARTO.- Pronunciamento 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.

FALLO

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 tercero de esta sentencia por remisión al fundamento jurídico quinto de nuestra sentencia núm. 667/2022 de 2 de junio, recaída en el recurso 3441/2020.

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 de 22 de julio de 2020, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso núm. 1152/2019.



3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ