|  |
| --- |
| V2752-10 |
| **ORGANO** | SG de Impuestos sobre el Consumo |
| **FECHA-SALIDA** | 17/12/2010 |
| **NORMATIVA** | Ley 37/1992 art. 80- Cuatro |
| **DESCRIPCION-HECHOS** | La entidad consultante plantea diversas cuestiones derivadas de la modificación operada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica, en materia de modificación de la base imponible a que se refiere el artículo 80.Cuatro de la Ley del Impuesto. |
| **CUESTION-PLANTEADA** | Las que se relacionan en los hechos. |
| **CONTESTACION-COMPLETA** | 1.- El artículo 80, apartado cuatro, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), según redacción dada al mismo por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril (BOE de 13 de abril), de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, 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, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:  1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.  No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.  Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo de un año a que se refiere esta condición 1.ª será de seis meses.  2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.  3.ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.  4.ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.  Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial a que se refiere la condición 4ª anterior, se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.  La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de un año a que se refiere la condición 1.ª anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.  Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo de un año a que se refiere el párrafo anterior será de seis meses.  Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.  No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, 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.”.  2.- En relación con el concepto de “certificación expedida” recogido en el trascrito artículo 80, apartado cuatro, de la Ley 37/1992, el informe de fecha 21 de septiembre de 2010 de la Intervención General de la Administración del Estado, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda, solicitado por este Centro Directivo, dice lo siguiente:  “Dado que la finalidad de la “certificación” es permitir al sujeto pasivo del impuesto poder acreditar, sin tener que instar la reclamación judicial o el requerimiento notarial, la existencia de (…) un crédito exigible contra la Hacienda Pública, el documento (certificación) que se expida ha de asegurar la certeza de este hecho (…).  Respecto al contenido que ha de tener esta “certificación”, (…) del tenor literal del precepto (referido al artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, tras la modificación operada por el Real Decreto-Ley 6/2010), y en tanto no se dicte norma que pueda desarrollarlo, habrá que entender que el(los) documento(s) que hagan las veces de “certificación”, a los efectos del apartado Cuatro.4º del artículo 80 de la LIVA, será(n) aquel(los) en que quede acreditado el reconocimiento de la obligación exigible a favor del sujeto pasivo y su cuantía, y cuente con el informe del Interventor o Tesorero.”.  Por su parte, el órgano competente para expedir la certificación acreditativa del derecho de cobro a favor del sujeto pasivo será el que corresponda según las normas de organización y atribución de competencias de los distintos entes públicos.  En cuanto al momento en que puede solicitarse la expedición de dicha certificación, teniendo en cuenta que acredita la existencia de un crédito exigible a favor del sujeto pasivo del que resulta deudor la Hacienda Pública, podrá reclamarse su emisión a partir de la fecha en que se tenga derecho al cobro de dicho crédito. 3.- Por lo que se refiere a la falta de expedición del certificado de reconocimiento de deuda a que se ha hecho referencia en el apartado anterior de la presente contestación, por parte del Ente público deudor una vez que el mismo se haya solicitado por el titular del crédito, los informes de fecha 29 de julio y de 16 de septiembre de 2010 de la Subdirección General de Tributos y de la Abogacía del Estado de Hacienda y Financiación Territorial, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda, respectivamente, solicitados por este Centro Directivo, concluyen que en la medida en que la certificación administrativa a la que nos venimos refiriendo es un acto de la Administración que se limita a formular una declaración de conocimiento sobre unos hechos, concretamente de la existencia de una deuda, sin que pueda deducirse ningún otro efecto tal como la constitución o reconocimiento de un derecho o de una situación jurídica individualizada como ocurre con las resoluciones strictu sensu que ponen fin al procedimiento administrativo típico, la ausencia de su emisión por parte del órgano competente no es susceptible de producir los efectos propios del silencio administrativo cuya regulación se contiene en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, tras la modificación operada por la Ley 4/1999, de 13 de enero.  4.- No obstante lo anterior, puede ocurrir que el certificado al que se refiere la presente contestación haya sido solicitado en el plazo previsto para ello y que, sin embargo, su expedición se realice cumplido el plazo legal previsto para la reducción de la base imponible.  En estas circunstancias, la posibilidad de proceder a la reducción de la base imponible conforme a lo dispuesto por el apartado cuatro del artículo 80 de la Ley 37/1992, no puede verse impedida por la inacción administrativa, no obstante la disposición del certificado sea imprescindible para realizar aquélla.  Por lo tanto, cuando se solicite en el plazo previsto para ello el certificado del órgano competente, acorde con el informe del Interventor o Tesorero, en relación con créditos adeudados por Entes públicos, se entenderá que el plazo para la reducción de la base imponible a que se refiere el citado apartado cuatro del artículo 80, queda interrumpido hasta que se disponga del mismo. |

En este sentido, el plazo de solicitud del certificado se extenderá desde el vencimiento de la deuda exigible pero no pagada hasta el final de los tres meses siguientes a que se refiere la condición 4ª del apartado cuatro del artículo 80 de la Ley 37/1992.  
  
En todo caso, la reducción de la base imponible no podrá realizarse hasta que se disponga del certificado, cumplido el resto de requisitos previstos legal y reglamentariamente.  
  
5.- En otro orden de cosas, el último párrafo del apartado cuatro del artículo 80 de la Ley del impuesto prevé expresamente que se deberá modificar de nuevo la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido al alza “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”.  
  
Cuando así proceda, el modo de efectuar la modificación al alza de la base imponible es expidiendo una factura rectificativa de conformidad con lo señalado en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29).  
  
De acuerdo con el mencionado precepto, la expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a su expedición tenga conocimiento de la concurrencia de las causas que motivan la misma, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se produjeron las circunstancias previstas en el artículo 80, apartado cuatro, de la Ley del impuesto y que determinaron que, inicialmente, se redujera la base imponible.  
  
Por otra parte, la factura en la que se rectifique nuevamente la cuota repercutida, esta vez al alza, deberá remitirse al destinatario de las operaciones, conforme a lo establecido en los artículos 15 y siguientes del Reglamento de facturación.   
  
Cumplido lo anterior, el sujeto pasivo deberá declarar el importe del Impuesto cuya repercusión ha rectificado al alza en la declaración-liquidación del periodo de liquidación correspondiente al momento en que hubiera expedido esta factura rectificativa.  
  
6.- Finalmente, en respuesta a consulta formulada 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 primer lugar, que “el concepto de requerimiento notarial es unívoco en cualquier contexto. Con él se hace referencia a un determinado tipo de acta notarial (…) compuesto básicamente de dos secciones:  
  
1ª Una rogación inicial dirigida por el requirente al notario en la que se dejará constancia, entre otros extremos:  
  
a) De los particulares que, como requerimiento o notificación, han de trasladarse a un tercero.  
  
b) La identificación del tercero a quien ha de dirigirse el requerimiento.  
  
c) El domicilio a que debe dirigirse el requerimiento.  
  
2ª Una diligencia redactada y autorizada por el notario en la que se dejará constancia:  
  
a) Del intento de traslado por aquél al tercero de la exigencia, petición, etc. que formula el rogante inicial. Este traslado se efectúa mediante ofrecimiento a su destinatario de una cédula o copia de la rogación inicial. Ofrecimiento que puede efectuarse, bien personalmente por el notario, que en tal caso, además, informará verbalmente del objeto del requerimiento a la persona con quien entienda la diligencia, bien por correo certificado con acuse de recibo, tal como señala el artículo 202 del Reglamento Notarial.  
  
b) Del medio empleado para el ofrecimiento y su resultado; es decir, si efectivamente ha podido entregarse o no a su destinatario (u otra persona legitimada para recibirlo) la cédula o copia y, en caso afirmativo, dónde y a quién se ha efectuado la entrega.  
  
c) En su caso, la contestación que el requerido haya dado al requerimiento.  
  
(…)  
  
Cumplimentado todo ello, del documento autorizado el notario librará copia autorizada (artículos 221 y siguientes del Reglamento Notarial), la cual acreditará el contenido del requerimiento, cómo, cuándo y en dónde se ha hecho el ofrecimiento de la copia o cédula, quién, en su caso lo ha recibido, o que no ha sido posible entregarla a nadie legitimado para ello, y, en su caso, la contestación recibida. Todo lo cual, en conjunto, puede llamarse “requerimiento notarial” o, con más propiedad, requerimiento a través de notario”.  
  
Aparte de esta descripción, la Dirección General de Registros y del Notariado advierte que, en principio, no cumplen la función del requerimiento notarial, otros tipos de actas como las de presencia o las de remisión de documentos por correo, ya que en ellas el notario puede presenciar la formulación de un requerimiento verbal o escrito, pero se priva al requerido del derecho de contestación inherente al acta de requerimiento. En el caso de las actas de remisión de documentos por correo, además, la fe notarial cubre únicamente el contenido del documento remitido y el hecho de su remisión por un determinado medio, pero no los extremos relativos a si el envío llegó o no a su destinatario ni, en su caso, quién ni cuándo la haya recibido, o si ha podido quedar enterado de su contenido o no.  
  
No obstante lo anterior, reconoce la citada Dirección General que al haber introducido el Real Decreto 45/2007, de 19 de enero, en el artículo 202 del Reglamento Notarial la posibilidad de envío de la cédula o copia por correo certificado con aviso de recibo, la distinción entre las actas de requerimiento y las actas de envío de documentos por correo se torna borrosa. Sin embargo, cabe señalar que:  
  
- Aunque podría considerarse que los envíos por correo podrían estar cubiertos por la fehacencia reconocida al operador del servicio postal universal para las “notificaciones de órganos administrativos”, lo cierto es que los notarios no están encuadrados en ninguna Administración Pública, y además los requerimientos a los que nos estamos refiriendo “se encauzan por el notario pero no dejan de ser requerimientos emanados de particulares”.  
  
- En relación con la competencia territorial de los notarios, partiendo de la base de que todas las actuaciones que desarrolle el notario han de verificarse en el lugar para el que sea territorialmente competente, las actas de envío de documentos por correo deberán verificarse por el notario competente en el lugar del “hecho del envío”. En cambio, en el caso de las actas de requerimiento, lo que deberá tener lugar en el territorio de competencia del notario es esencialmente la entrega u ofrecimiento de la cédula al destinatario. Así, considera la Dirección General que podría ser nula por falta de competencia territorial del notario el acta de requerimiento propiamente dicha, cuando el notario autorizante, haciendo uso de la posibilidad de envío por correo de la cédula o copia del requerimiento, la remitiese a un domicilio situado fuera del ámbito territorial de su competencia. Si este fuera el caso, el ofrecimiento de la cédula o copia deberá efectuarse por notario territorialmente competente para actuar en el domicilio de que se trate, efectuándose la rogación a dicho notario bien directamente por el requirente, bien a través de otro notario y del llamado exhorto notarial.  
  
De acuerdo con lo anteriormente dispuesto, no se puede considerar que los medios de comunicación a que se refiere la entidad consultante, tales como el requerimiento vía carta notarial o mediante burofax, cumplan los requisitos exigidos por la normativa del impuesto para ser considerados como requerimiento notarial.  
  
Por lo tanto, dado 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 esta reclamación, puede concluirse que el uso de los instrumentos de notificación mencionados en la consulta no es suficiente para entender cumplidos los requisitos que dan derecho a la modificación de la base imponible.  
  
7.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.