



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

**PLAN ACTUACION, 2022**

**FORO**

**«INTERPRETACION INTERNA DE LA NORMATIVA NACIONAL»**

**«Criterios interpretativos en materia tributaria»**

TRIBUNAL SUPREMO (SALA 3ª SECCION 2ª)

Sesión celebrada el día 19 de julio de 2022

**Sentencia 667/2022 de 2 Jun. 2022, Rec. 3441/2020**

**Ponente: Francisco José Navarro Sanchís**

Documento al que se ha trasladado el contenido de la sesión que se desarrolló conforme un guion previamente expuesto a los asistentes. La sesión se efectuó telemáticamente y se desarrolló conforme la regla de Chatham House, por tanto los participantes tenían el derecho a utilizar la información recibida pero no podrían revelar ni la identidad ni la afiliación de ningún otro participante [en consecuencia, en el presente documento se incluye exclusivamente un resumen de las opiniones vertidas por los asistentes]

SUMARIO:

- I. Presentación
- II. Antecedentes
- III. Posición del Abogado del Estado
- IV. Razonamiento del Tribunal
- V. Coloquio: resumen



## I. PRESENTACION

Buenas tardes, amigas y amigos.

En la sesión de hoy vamos a proceder al análisis de un pronunciamiento jurisprudencial que establece doctrina esencial, de gran importancia práctica por cuanto supone un paso más, en la línea marcada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en orden a corregir la posición formalista, restrictiva, mantenida por la Administración Tributaria española en la aplicación de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Como sabéis, en su apartado cuatro el artículo 80 IVA contempla la posibilidad de que la base imponible se reduzca proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, precisando en la letra A) de ese apartado cuatro que a los indicados efectos un crédito se considerará total o parcialmente incobrable si concurren las condiciones que se establecen y entre las que se encuentra la especificada como condición 4.<sup>a</sup>

(Se dio lectura al texto legal):

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

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

*Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial a que se refiere la condición*



**FORO: «INTERPRETACION INTERNA DE LA NORMATIVA NACIONAL»**

*4.ª anterior, se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía»*

De la Sentencia 667/2022 se desprende que, en interpretación del Tribunal Supremo, lo dispuesto en la que se denomina regla 4ª debe interpretarse en el sentido de que el requisito -según el cual el sujeto pasivo debe instar el 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.

A juicio pues de la Sala 3ª del Tribunal Supremo, para considerarse cumplido tal requisito no es preciso el empleo de fórmula especial alguna que singularice unas clases de actas notariales en menoscabo de otras.  
(Se procedió a la lectura del FALLO)

FALLO:

*1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto.*

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

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

Veamos que pronunciamientos contiene el fundamento jurídico quinto

[Se procedió a la lectura de tal fundamento jurídico]

*Jurisprudencia que se establece:*

«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 inco-brables.

Consecuencia ineludible de todo cuanto se ha dicho es que el recurso de casación promovido por la Administración del Estado debe ser



**FORO: «INTERPRETACION INTERNA DE LA NORMATIVA NACIONAL»**

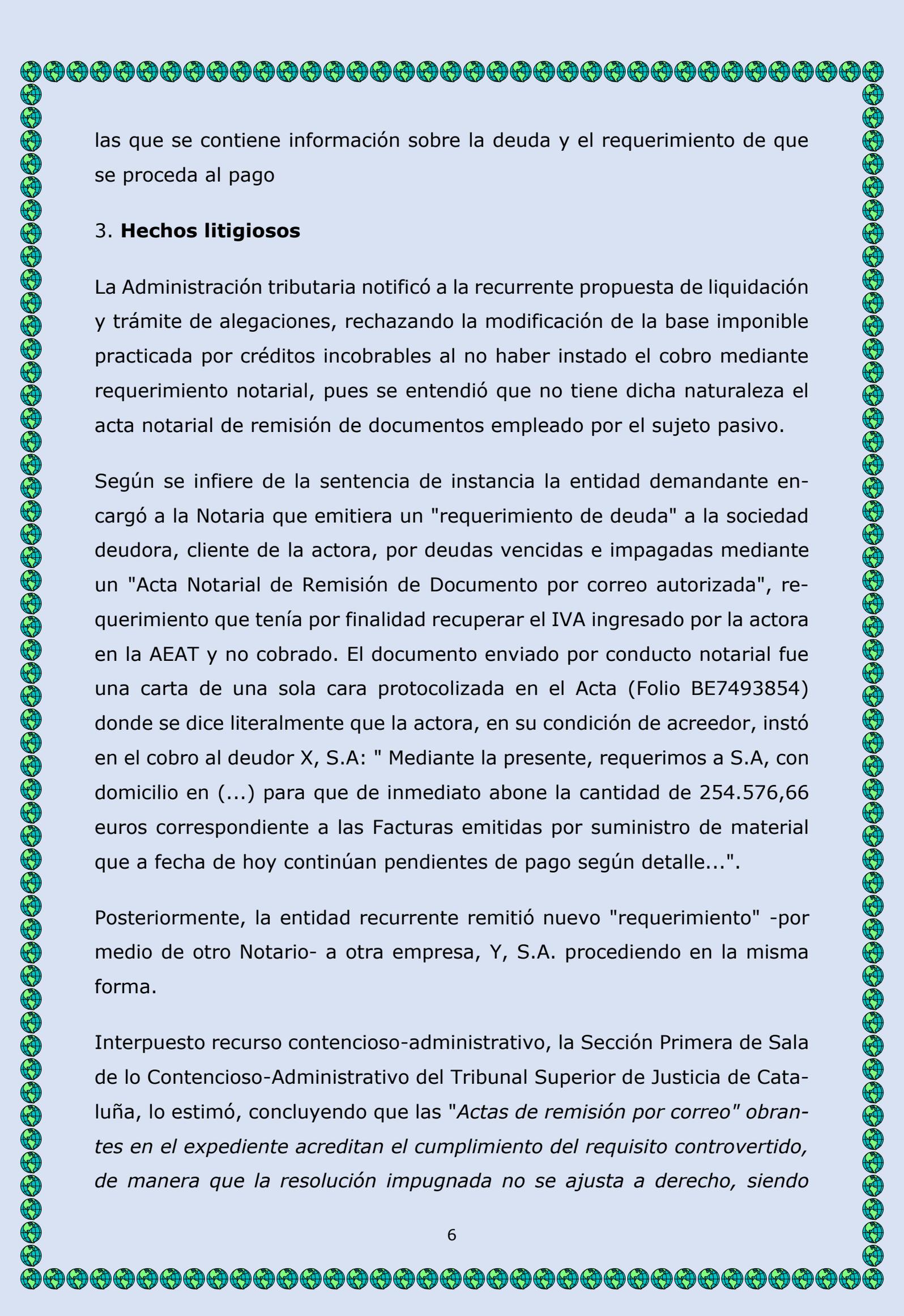
*desestimado, dado que la sentencia de instancia ha acertado plenamente en el sentido y finalidad del precepto de la Ley del IVA relativo a la modificación de la base imponible del impuesto, por el carácter incobrable de los créditos que dieron lugar en su día a un ingreso fiscal sobrevenidamente indebido»*

## II. ANTECEDENTES

1. **Sentencia recurrida:** Sentencia de 27 de enero de 2020, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de cuyo fallo resulta lo siguiente:

- Se estima el recurso contencioso-administrativo nº 558/2018, interpuesto por la entidad CD , S.A., contra la Resolución arriba indicada, la cual es anulada por no ser conforme a Derecho, declarándose la nulidad de las liquidaciones objeto de autos y ordenándose a la AEAT que restituya a la entidad demandante las cantidades indebidamente abonadas, más los intereses de demora que correspondan hasta la fecha de su devolución de la cantidad de 38.833,73, más intereses por 3.154,58 euros.

2. **Objeto del recurso:** determinar si, con fundamento en el principio capital de neutralidad del IVA -en lo referente a la modificación de la base imponible derivada de la falta de pago parcial del precio en la operación gravada-, cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, la condición legal [establecida en el artículo 80. Cuatro de la Ley del IVA y consistente en haber instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial o por medio de requerimiento notarial], se cumple también cuando el sujeto pasivo procede a enviar al deudor por correo certificado actas notariales en



las que se contiene información sobre la deuda y el requerimiento de que se proceda al pago

### 3. Hechos litigiosos

La Administración tributaria notificó a la recurrente propuesta de liquidación y trámite de alegaciones, rechazando la modificación de la base imponible practicada por créditos incobrables al no haber instado el cobro mediante requerimiento notarial, pues se entendió que no tiene dicha naturaleza el acta notarial de remisión de documentos empleado por el sujeto pasivo.

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

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

Interpuesto recurso contencioso-administrativo, la Sección Primera de Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, lo estimó, concluyendo que las "*Actas de remisión por correo*" obrantes en el expediente acreditan el cumplimiento del requisito controvertido, de manera que la resolución impugnada no se ajusta a derecho, siendo



## FORO: «INTERPRETACION INTERNA DE LA NORMATIVA NACIONAL»

*procedente anular la resolución del TEARC y la anulación de las liquidaciones para que sean sustituidas por otras en que se tenga en cuenta la modificación de las bases imponibles no admitida por el incumplimiento del requisito establecido en el artículo 80, apartado cuatro, A ), 4ª, de la Ley 37/1992[...]"*.

### III. POSICIÓN DEL ABOGADO DEL ESTADO.

El Abogado del Estado:

- Se opone al recurso remitiéndose a la relación fáctica consignada en las resoluciones obrantes en el expediente administrativo y muy especialmente el relato de hechos resultante de la Resolución recurrida.

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

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

- Concluye que la normativa interna exige que el cobro de la deuda se haya instado mediante reclamación judicial o requerimiento notarial, como se recoge en la contestación vinculante a la consulta de 24 de noviembre de



2010 (JUR 2011, 3809-V2536-10) y consulta, de 30 de mayo de 2017 (JUR 2017, 296839- V224017) en relación con los requisitos que hacen válido un requerimiento notarial, que es unívoco pues hace referencia a un determinado tipo de acta notarial y de cuya cumplimentación el Notario libraré copia autorizada ( art. 221 y siguientes del Reglamento Notarial ).

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

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

- Examina la competencia territorial del Notario que exige que las actuaciones se verifiquen en el lugar para el que sea territorialmente competente. Las actas de envío de documentos por correo deben verificarse por Notario competente en el lugar del hecho del envío. En cambio, en el caso del requerimiento, que ha de tener lugar en el territorio competencia del Notario, es esencial que la entrega u ofrecimiento de la cédula al destinatario se lleve a cabo por Notario competente en el lugar de entrega (habiendo considerado la DGRN que podría ser nula la actuación por falta de competencia territorial: Resoluciones de 8 de octubre de 2014, al que hace referencia la contestación vinculante a la consulta de 7 de abril de 2015, JT 2015, 1066 y en la más reciente consulta V0210/18, de 30 de enero).



## FORO: «INTERPRETACION INTERNA DE LA NORMATIVA NACIONAL»

---

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

### IV. RAZONAMIENTO DEL TRIBUNAL

La Sala considera que:

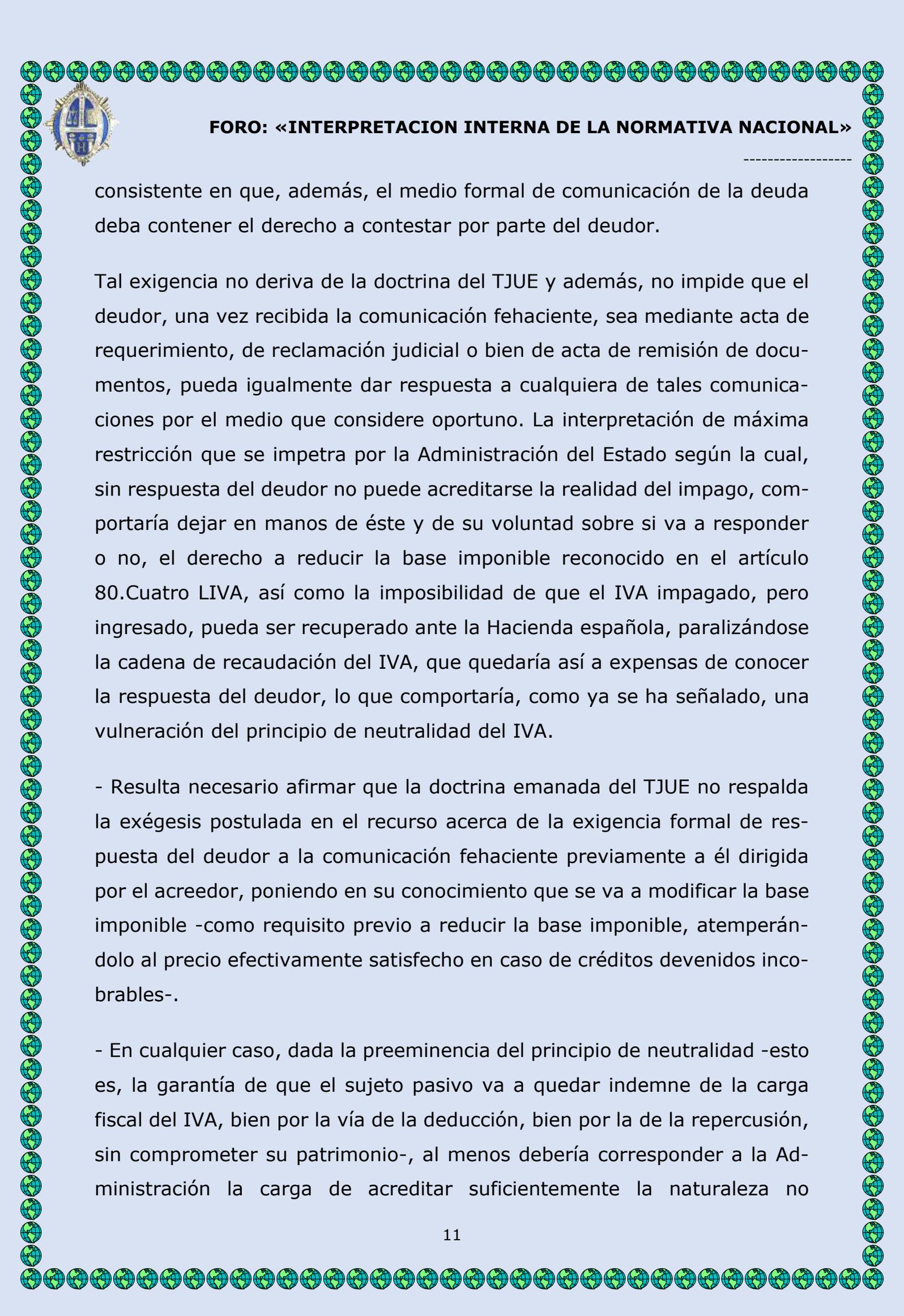
- En su escrito de interposición, el Abogado del Estado no parece muy convencido de la bondad jurídica de la tesis que preconiza en este recurso para neutralizar la sentencia adversa. De entrada, se olvida, en su planteamiento, del principio de neutralidad que preside la mecánica del IVA y, desde luego, se sitúa en el centro de la interrogante que nos suscita el auto de admisión, toda vez que exacerba la interpretación ultra restringida del art. 80, Cuatro LIVA, entendiendo que el precepto exige un requerimiento notarial dado, con unas características concretas en detrimento de otras posibles, pese a que es claro que unas y otras suponen el hecho o acción de instar el pago.

- 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.



- 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.

- De tal sentencia [26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10] 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,



## FORO: «INTERPRETACION INTERNA DE LA NORMATIVA NACIONAL»

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 se ha señalado, una vulneración del principio de neutralidad del IVA.

- 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-.

- 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



incobrible 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 incobrible

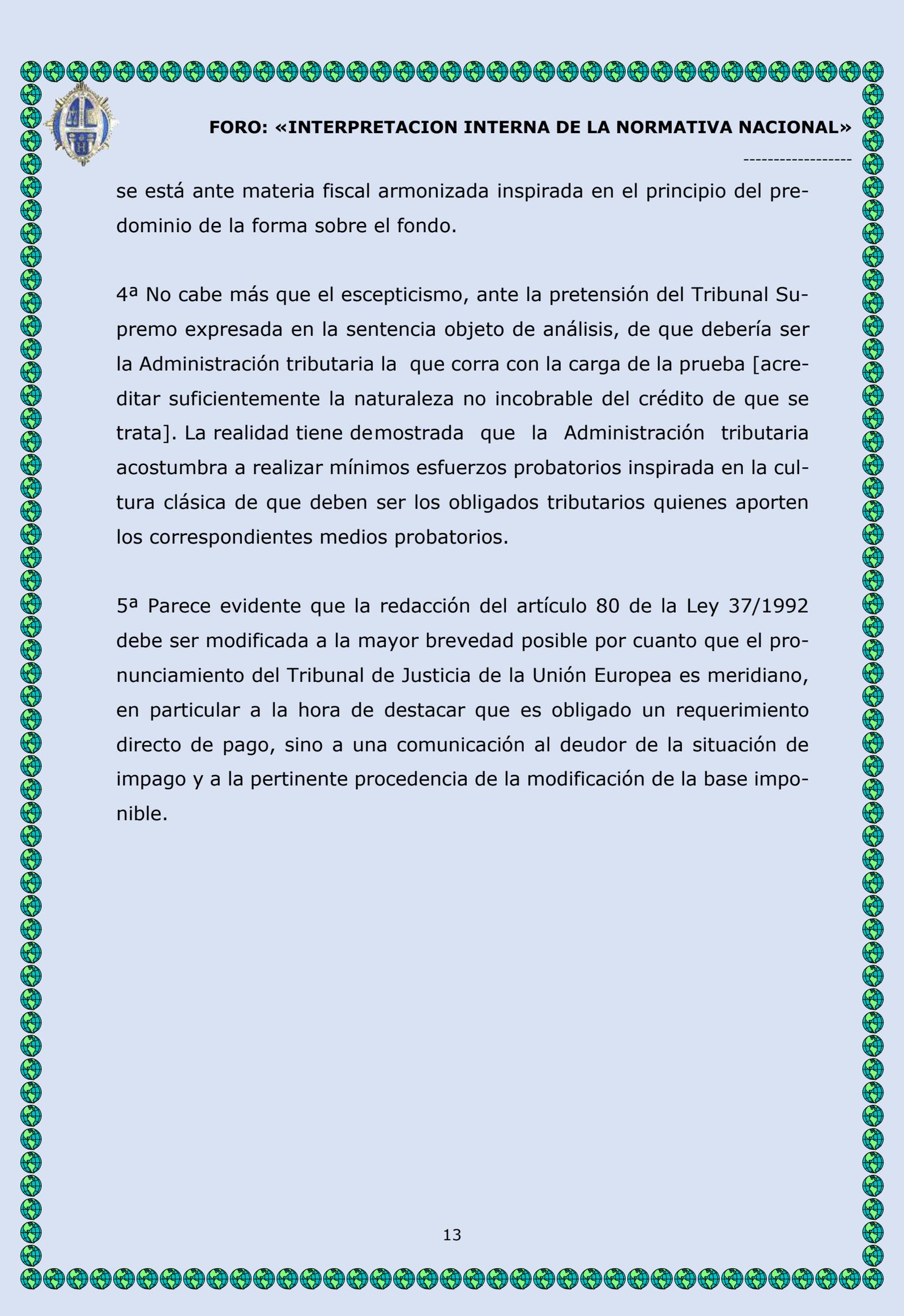
## V. COLOQUIO: RESUMEN

En el curso del coloquio, alcanzaron el mayor grado de coincidencia las siguientes consideraciones.

1ª Una vez más se pone de manifiesto que la Administración tributaria con templa «ab initio» las situaciones tributarias desde la óptica de que detrás de cualquier decisión del contribuyente se encuentra una operación de fraude o evasión fiscal.

2ª No le resulta fácil a la Administración tributaria tener en consideración el principio de neutralidad fiscal que preside la aplicación del IVA y que, por tanto, el sujeto pasivo no debe afrontar con sus propios recursos la carga del IVA que corresponde a terceros.

3ª No deja de ser cuestionable que el Centro Directivo competente haya mantenido en las contestaciones a consultas (algunas de ellas invocadas por el Abogado del Estado) la rigurosidad en la interpretación de la exigencia formal, máxime cuando: i) se la supone concedora de la doctrina, expresada en otros ámbitos de la aplicación de la regulación del IVA, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al respecto de la flexibilidad con la que se deben contemplar la exigencia de requisitos formales; ii)



## FORO: «INTERPRETACION INTERNA DE LA NORMATIVA NACIONAL»

---

se está ante materia fiscal armonizada inspirada en el principio del predominio de la forma sobre el fondo.

4ª No cabe más que el escepticismo, ante la pretensión del Tribunal Supremo expresada en la sentencia objeto de análisis, de que debería ser la Administración tributaria la que corra con la carga de la prueba [acreditar suficientemente la naturaleza no incobrable del crédito de que se trata]. La realidad tiene demostrada que la Administración tributaria acostumbra a realizar mínimos esfuerzos probatorios inspirada en la cultura clásica de que deben ser los obligados tributarios quienes aporten los correspondientes medios probatorios.

5ª Parece evidente que la redacción del artículo 80 de la Ley 37/1992 debe ser modificada a la mayor brevedad posible por cuanto que el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es meridiano, en particular a la hora de destacar que es obligado un requerimiento directo de pago, sino a una comunicación al deudor de la situación de impago y a la pertinente procedencia de la modificación de la base imponible.