

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087543

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de septiembre de 2022

Sala 2.^a

R.G. 3635/2020

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. Acta notarial vs requerimiento notarial. La regularización practicada en la liquidación provisional aquí impugnada consiste en el incremento de bases imponibles de IVA devengado al no admitirse las minoradas por la entidad de conformidad con el art. 80.Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA), como consecuencia del incumplimiento de la condición 4^a del art. 80.Cuatro.A) para considerar un crédito total o parcialmente incobrable.

En el caso que analizamos, no se insta el cobro del crédito mediante requerimiento notarial al deudor sino mediante acta notarial de remisión de documentos por correo y, la Administración tributaria considera que las actas de remisión de documentos por correo no incorporan los elementos exigidos a las actas de requerimiento notarial.

Pues bien, en lo referente a si la condición de instar el cobro del crédito mediante reclamación judicial o por medio de requerimiento notarial, se cumple también cuando el sujeto pasivo procede a enviar al deudor por correo certificado actas notariales en las que se contiene información sobre la deuda y el requerimiento de que se proceda al pago, el Tribunal Supremo establece la siguiente doctrina -véase STS, de 2 de junio de 2022, recurso nº 3441/2020 (NFJ086600)-:

-El art. 80.Cuatro.A).4^a de la Ley 37/1992 (Ley IVA), debe interpretarse en el sentido de que el requisito legal de que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante requerimiento notarial al deudor se satisface con cualquier clase de comunicación a éste por conducto notarial, cualquiera que sea la modalidad del acta extendida al efecto.

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

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

-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, 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.

Dicho esto, a la vista de la citada sentencia del Tribunal Supremo, el TEAC modifica el criterio recogido en resoluciones anteriores como la Resolución TEAC, de 3 de junio de 2020, RG 3041/2017 (NFJ078194).
(Criterio 1 de 1)

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 80.

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

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 28/07/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 27/07/2020 contra la correspondiente resolución con liquidación provisional dictada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Sede Madrid, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), relativa al ejercicio 2019, períodos 01, 02, 03, 04, 05.

Segundo.

En fecha 28 de enero de 2020 fue notificada a XZ SA una propuesta de liquidación, mediante la cual, se iniciaba un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido (régimen especial del grupo de entidades, modelo agregado), correspondiente al ejercicio 2019, períodos 01, 02, 03, 04, 05. Dicho procedimiento concluyó mediante la notificación, el día 3 de julio de 2020, de resolución con liquidación provisional, de la que resultó una deuda a ingresar de 75.702,08 euros.

La motivación del acuerdo de liquidación fue realizada, en síntesis, en los siguientes términos:

- Las entidades TW S.L. y TR S.L., sociedades dependientes del Grupo I.V.A. .../08, cuya entidad dominante es XZ S.A., en aplicación de lo establecido en el artículo 80.Cuatro de la Ley del I.V.A, han procedido a modificar bases imponibles de diversos deudores, mediante facturas rectificativas expedidas en los períodos 01, 02, 03, 04 y 05 de 2019.

Dichas entidades adjuntan a las comunicaciones de modificación de base imponible "Acta de envío de requerimiento de pago", protocolizado por el notario de ... D. ..., para que el requerimiento que le entregan, sea enviado por correo certificado con acuse de recibo a su notaría.

- Según se establece en el artículo 80.Cuatro de la Ley del I.V.A. un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna, entre otras, la siguiente condición:

"4. 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".

La Dirección General de Tributos entre otras, en las Consultas V2534-10, de fecha 24 de noviembre de 2010 y V1047-15, de fecha 7 de abril de 2015, y específicamente en su Consulta Vinculante número V2240-17 de fecha 5 de septiembre de 2017, basadas en informes de la Dirección General de Registros y Notariado, señala que, el concepto de requerimiento notarial es unívoco, e indica el contenido de este tipo determinado de acta notarial. Además, advierte que no cumplen la función de requerimiento notarial otros tipos de actas como la de remisión de documentos por correo, ya que no incorporan los elementos exigidos a las actas de requerimiento notarial.

De esta forma, para la Dirección General de Tributos, según la definición de requerimiento reflejada en el Reglamento Notarial, es esencial para que nos hallemos propiamente ante un requerimiento notarial que se intime al requerido a adoptar una determinada conducta (ya sea el pago de la deuda o la contestación que el requerido tenga que dar al requerimiento) y se establezca un plazo para ello, y que produzca un efecto equivalente al emanado de una demanda judicial.

Asimismo, respecto a la competencia territorial de los notarios, advierten dichas consultas, que 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.

- Por lo anteriormente expuesto, los créditos no tienen la consideración de incobrables, ya que no cumplen con el requisito de haber instado el cobro mediante reclamación judicial o requerimiento notarial al deudor, y por ello no puede admitirse las modificaciones practicadas mediante las facturas rectificativas relacionadas en el Anexo I, de los períodos 01, 02, 03, 04 y 05 del ejercicio 2019.

- Asimismo se señala que esta interpretación del artículo 80.cuatro de la LIVA no es contraria al principio de neutralidad (en aras a la neutralidad del impuesto, es importante conocer con claridad los requisitos que hay que exigir para que sea considerada o no procedente la modificación porque según sea ajustada a derecho o no, podrá la Administración exigir su ingreso al destinatario que se convierte en deudor de la Hacienda Pública), ni a los principios de proporcionalidad y efectividad del Derecho de la Unión (la entidad tiene un abanico de posibilidades para cumplir con este requisito, pues además del requerimiento notarial existe la posibilidad de emplear el procedimiento judicial monitorio, donde no es necesario la participación en el mismo de procurador y abogado con el consiguiente ahorro de costes, o también es posible utilizar como reclamación judicial la demanda de conciliación, empleado por entidades que tienen muchos deudores).

Tercero.

Contra la resolución descrita en el punto anterior, se interpone el 27 de julio de 2020 la presente reclamación económico-administrativa, alegándose en síntesis lo siguiente:

- XZ S.A. considera que los créditos que se tuvieron en cuenta para la modificación de la base imponible del IVA reunían los requisitos enunciados en el artículo 80.Cuatro de la LIVA para ser considerados como incobrables y, en particular, el previsto en el punto 4º que impone haber instado su cobro al deudor, el cual entiende cumplido

al acudir al notario D. ... que procedió a solicitar el cobro de las deudas a los clientes por medio de "actas de remisión de documentos por correo".

Afirma en este sentido que la utilización del instrumento de "Actas de remisión de documentos por correo" debe considerarse acorde con las exigencias materiales previstas en el artículo 80.Cuatro.4º de la LIVA, y suficiente para entender cumplida la ratio legis o finalidad de la norma, acreditando el intento de cobro efectuado por el acreedor al deudor, en tanto que atestiguado por un fedatario público y ejecutado por un servicio público expresamente habilitado para la práctica de notificaciones fehacientes (correo certificado).

- Manifiesta asimismo que la interpretación administrativa del artículo 80.cuatro.a)4º LIVA 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, afirmando en este sentido que, conforme a la jurisprudencia del TJUE, el mero incumplimiento de requisitos formales no puede suponer una limitación del derecho a la deducción del impuesto, que impida al empresario liberarse completamente de la carga del impuesto debido o abonado en el marco de sus actividades económicas.

- Por otra parte, alega infracción de los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos establecidos en el artículo 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Señala en este punto que razones de eficiencia, agilización y mejor gestión, motivan la utilización de actas de remisión de documentos por correo para instar el cobro de la deuda frente a la utilización de los requerimientos notariales, argumentando que la utilización de las actas de remisión de documentación por correo no solo acredita con fehaciencia haber instado el cobro del crédito al deudor, sino que además presentaría ventajas sustantivas en lo que se refiere a eficiencia y gestión del impuesto, en tanto que mediante éstas, se soluciona el grave problema de competencia territorial de que adolecen los requerimientos notariales, puesto que en aquellas el notario puede notificar en todo el territorio español e incluso en el extranjero, al contrario que en el supuesto de los requerimientos notariales.

- Por último se hace alusión a la obligación del Tribunal Económico-Administrativo Central de interpretar el Derecho interno conforme al Derecho de la Unión Europea.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la adecuación a derecho de la liquidación impugnada.

Tercero.

Tal como se expone en los antecedentes de hecho, la regularización practicada en la liquidación provisional impugnada consiste en el incremento de bases imponibles de IVA devengado al no admitirse las minoradas por la entidad de conformidad con el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992 (en adelante LIVA), como consecuencia del incumplimiento de la condición 4.º de la letra A) del citado artículo 80.Cuatro. A) para considerar un crédito total o parcialmente incobrable.

El artículo 80.Cuatro de la LIVA establece:

"La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos:

A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

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 las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1.^a 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 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".

En el caso que analizamos, no se insta el cobro del crédito mediante requerimiento notarial al deudor sino mediante acta notarial de remisión de documentos por correo. La Administración tributaria considera 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 24 de noviembre de 2010, de la Dirección General de Tributos que incorpora un informe de la Dirección General de los Registros y del Notariado en el que se indica que el concepto de requerimiento notarial es unívoco y recoge el contenido de este tipo de acta notarial.

Por su parte, la entidad reclamante alega que las actas de remisión de documentos por correo cumplen las mismas funciones que los requerimientos notariales, e incluso su utilización mejoraría la eficiencia y gestión del impuesto, en tanto que mediante éstas, se soluciona el grave problema de competencia territorial de que adolecen los requerimientos notariales. Por lo tanto, considera la entidad ahora reclamante que el uso de unas u otros debe ser indiferente a efectos del artículo 80.Cuatro.A) 4.^a de la LIVA.

Para decidir sobre la cuestión planteada, acudimos al Decreto de 2 de junio de 1944 por el que se aprueba con carácter definitivo el Reglamento de la organización y régimen del Notariado. El artículo 201 regula las actas notariales de remisión de documentos, disponiendo:

"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".

En cuanto a las actas de requerimiento notarial, el artículo 202 establece:

"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 hiciera 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".

Tal y como la propia resolución de la Dirección General de Tributos a la consulta V2534-10, de 24 de noviembre de 2010, en que se basa la Delegación central de Grandes Contribuyentes reconoce, la Dirección General de Registros y del Notariado ha advertido que tras la introducción por el R.D. 45/2007 de la posibilidad de que el Notario pueda efectuar las notificaciones y los requerimientos enviando al destinatario la cédula, copia o carta por correo certificado con aviso de recibo, la distinción entre las actas de notificación y requerimiento y las actas de envío de documentos por correo certificado con aviso de servicio se torna borrosa. Cuando, como aquí ocurre, el documento remitido es un requerimiento de pago, salvo el hecho que quien realiza la intimación de pago no es el Notario por encargo del acreedor, sino el deudor mismo, las consecuencias prácticas vendrían a ser las mismas que un requerimiento notarial efectuado por correo certificado con aviso de recibo.

Llegados a este punto, se debe traer a colación la sentencia de 6 de marzo de 2015 de la Sala de lo Contencioso Administrativo con sede en Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en el recurso número 705/2013, invocada por la entidad reclamante en sus alegaciones en la que en un caso análogo al presente, estableció lo siguiente:

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

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

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

Notarial permite al acreedor instar el pago de la deuda con garantía de que su voluntad de cobro es conocida por el deudor, al tiempo que la intervención del fedatario pre-constituye frente a terceros (ante todo, la Hacienda Pública) prueba del intento serio de cobrar efectuado antes de reducir la base imponible correspondiente, con el consiguiente perjuicio para las arcas públicas, no existe inconveniente en considerar correctamente realizado el procedimiento de rectificación de la base imponible.

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

El criterio expuesto en esta sentencia no solo ha sido compartido por otros Tribunales Superiores de Justicia sino también, recientemente, por el propio Tribunal Supremo en sentencias como la de 2 de junio de 2022 (Recurso de casación número 3441/2020) y de 9 de junio de 2022 (Recurso de casación número 6388/2020), a las que nos remitimos y de acuerdo con las cuales:

"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".

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

1) El artículo 80. Cuatro, regla 4.^a, 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, cualquiera 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.

A la vista de las citadas sentencias del Tribunal Supremo, este TEAC modifica el criterio recogido en resoluciones anteriores como la de 3 de junio de 2020 (RG 3041/2017).

Consecuencia de todo cuanto se ha dicho es que la reclamación promovida por XZ S.A. debe ser estimada, dado el carácter incobrable de los créditos, entendiéndose cumplidos a estos efectos los requisitos previstos en el artículo 80.Cuatro de la LIVA.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.