

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia n.º 985/2026 de 23 de julio de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 5853/2024***SUMARIO:**

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Actos reclamables. Comunicación de pago de una devolución de la AEAT. La comunicación de pago de una devolución emitida por la AEAT no constituye un mero acto informativo cuando, mediante ella, la Administración aplica una deducción sobre una cantidad previamente reconocida a favor del contribuyente como consecuencia de la ejecución de un embargo judicial, ya que dicha actuación incide directamente en su derecho al cobro y puede ser objeto de reclamación económico-administrativa. Aunque la AEAT no puede revisar la legalidad de la orden judicial de embargo, sí debe justificar su ejecución, acreditar su existencia e incorporar al expediente los elementos que permitan conocer qué cantidad se retiene, cuál es el alcance del embargo y cómo afecta al crédito tributario reconocido. La aplicación del embargo determina que el contribuyente no perciba total o parcialmente una devolución a la que tenía derecho, por lo que no puede quedar excluida de todo control administrativo y jurisdiccional. Conforme a los arts. 226 y 227 de la LGT, la comunicación que determina la cantidad efectivamente abonada y modifica el importe de la devolución tiene alcance tributario y no puede calificarse como un simple acto de trámite, de modo que el contribuyente puede impugnar en vía económico-administrativa la actuación de la AEAT y los efectos que esta atribuye al embargo, sin que ello implique cuestionar la legalidad de la resolución judicial que lo acordó. En el caso analizado, el Tribunal Supremo aprecia además que la denominada comunicación de pago constituía en realidad una comunicación de no pago, al no ofrecer información suficiente sobre la deuda o el embargo que justificaba que la devolución no fuese entregada, por lo que estima el recurso de casación, declara improcedente la inadmisión de la reclamación y ordena retrotraer las actuaciones para que la Audiencia Nacional examine el fondo de la controversia, partiendo de que la actuación administrativa sí es susceptible de impugnación.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

T R I B U N A L S U P R E M O**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 985/2026**

Fecha de sentencia: 23/07/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5853/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 16/06/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Síguenos en...



Nota:

R. CASACION núm.: 5853/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 985/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 23 de julio de 2026.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **5853/2024**,interpuesto por la procuradora doña María José Bueno Ramírez, en nombre y representación de la sociedad **GLOBAL PURCHASE, S.A.**,contra la [Sentencia de 14 de mayo de 2024, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 2804/2021](#). Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

1.Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada [sentencia de 14 de mayo de 2024](#), en cuyo fallo se acordó, literalmente, lo siguiente:

"[...] Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por GLOBAL PURCHASE, S.A., contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 17 de junio de 2021, desestimatorio del recurso de anulación interpuesto contra la resolución del propio órgano económico-administrativo central de fecha 17 de febrero de 2021 que declara inadmisile la reclamación económico administrativa 00-00764-2020, con imposición de las costas a la parte recurrente con el límite fijado en el último fundamento jurídico de esta sentencia [...]"

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1.Notificada la sentencia, la procuradora doña María José Bueno Ramírez, en la representación indicada, formalizó escrito de preparación de recurso de casación el 26 de junio de 2024.

2.Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identificaron en dicho escrito como normas que habrán de ser objeto de interpretación: los [artículos 227.1, 239.4.a\) y 222.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria \(LGT\)](#) en relación con los [artículos 17, 30.1 y 2, 32 y 221.2 de la propia ley](#); y con los [artículos 9.3, 24, 103.1 y 106.1 de la Constitución española \(CE\)](#) y [41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea \(CDFUE\)](#); los [artículos 9.3 y 14 CE](#) y el principio de buena administración; los [artículos 24.1 y 2 CE](#).

3.La Sala *a quo*tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 9 de julio de 2024, que ordenó emplazar a las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Bueno Ramírez, en la citada representación, ha comparecido como recurrente, el 12 de julio de 2024; y el Abogado del Estado, en la que ostenta, como recurrido, lo ha hecho el 2 de septiembre de 2024, dentro ambos del plazo de 30 días del [artículo 89.5 LJCA](#).

Síguenos en...



TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La Sección Primera de [esta Sala admitió el recurso de casación mediante auto de 10 de septiembre de 2025](#), en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si la actividad de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria consistente en la comunicación de pago de devolución del crédito tributario, o la respuesta que dé la Administración tributaria -sea expresa o presunta- ante una reclamación en vía administrativa frente a dicha comunicación, es susceptible de reclamación económico-administrativa de conformidad con el [artículo 227 de la LGT](#) [...]"

2. La procuradora doña María José Bueno Ramírez, en nombre y representación de la entidad recurrente, interpuso recurso de casación en virtud de escrito de 28 de octubre de 2025, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] El [art. 92.3.b\) LJCA](#) establece que en el escrito de interposición se deberá "precisar el sentido las pretensiones que la parte deduce y los pronunciamientos que solicita."

El uso del término "pretensiones" y el hecho de que el [artículo 93 LJCA](#) diga que, estimado el recurso, la Sala resolverá las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso, anulando la Sentencia en todo o en parte (o confirmándola si desestima), supone que además de declarar jurisprudencia, la sentencia responda al legítimo ius litigatoris de la parte recurrente resolviendo en derecho lo que proceda sobre la cuestión planteada.

Por lo que una vez sentada jurisprudencia en los términos solicitados, a partir de la estimación del recurso, con casación y anulación de la Sentencia recurrida, se solicita que ese Tribunal dicte Sentencia resolviendo la cuestión planteada en la instancia al disponer de todos los elementos de juicio para, una vez declarada que la actividad administrativa de la AEAT de extinción de sus obligaciones de devolución tributaria es susceptible de ser impugnada, estime íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto y anule las Resoluciones del TEAC recurridas así como la traslación posesoria del crédito al órgano judicial por los motivos expuestos, y su devolución a la entidad por parte de la AEAT con los intereses de demora devengados desde el 1/3/2016.

Esta pretensión además se encuentra justificada en la medida en que la propia Sentencia de instancia ha entrado en el fondo de la cuestión planteada contra la actividad administrativa impugnada para negar la pretensión de la entidad.

Por lo expuesto, A LA EXCMA. SALA Y SECCION SUPLICA: Que teniendo por presentado este escrito, tenga por interpuesto recurso de casación contra la Sentencia dictada el 14/5/2023 por la Audiencia Nacional, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 7ª, desestimatoria del recurso PO 2804/2021 ; y tras seguir el procedimiento por sus trámites, se dicte Sentencia por la que estimando el recurso se fije la jurisprudencia en los términos solicitados en este recurso sobre la cuestión señalada en el Auto de admisión (o en los que pueda considerar la Sala y Sección más ajustados a Derecho); y con arreglo a dicha doctrina, case y anule la Sentencia recurrida para, en su lugar, dictar Sentencia por la que se estime íntegramente el recurso contencioso administrativo que dio lugar a la misma, anulando las Resoluciones del TEAC así como la traslación posesoria del crédito a terceros y su devolución a la entidad por parte de la AEAT con los intereses de demora devengados desde el 1/3/2016. Con imposición de costas. [...]"

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, formalizó su oposición mediante escrito de 9 de diciembre de 2025, en que manifiesta:

"[...] En cuanto al motivo de admisión determinado por la Sección de Admisión, hay que indicar que la pretensión real de la recurrente debe ser desestimada, por las razones expuestas en el apartado anterior. La discusión sobre la procedencia de un embargo que la AEAT debe cumplimentar por el carácter de acto debido como consecuencia del mandamiento judicial de obligado cumplimiento (ex [art 118 CE](#)), no es materia revisable en sede económico-administrativa, ni corresponde a la AEAT hacer otra cosa que no sea practicarlo sobre las cantidades a pagar al contribuyente, sin que sea función de la AEAT revisar la legalidad o procedencia de dicho mandamiento judicial mientras que no le conste la revocación del mandamiento por el órgano judicial ordenante del mismo. Y por lo tanto es correcta la inadmisión verificada por el TEAC, dado el limitado alcance de la vía económico-administrativa conforme a lo dispuesto en el [artículo 226 de la LGT](#)

En cuanto a la fijación de jurisprudencia, creemos que la cuestión de interés casacional planteada por la Sección de Admisión merece la siguiente respuesta: "Las comunicaciones de la AEAT, relativas a la ejecución de embargos judiciales sobre pagos ordenados, no pueden ser sometidas al conocimiento de los órganos económico-administrativos frente a la AEAT que simplemente ejecutó el mandamiento de embargo, por carecer la AEAT de competencias revisoras sobre la legalidad y pertinencia del mismo, y estar obligada a su estricto cumplimiento, mientras no le conste su revocación, sin perjuicio de que los afectados por los

embargos dirijan sus acciones frente al órgano ordenante del embargo a través del procedimiento que en cada caso corresponda".

En su virtud, SUPLICA A LA SALA que, teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso, previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación tercera de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime, confirmando la sentencia recurrida [...]"

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 16 de junio de 2026, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación y términos del auto de admisión y de la sentencia impugnada.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si la actividad de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria consistente en la comunicación de pago de devolución del crédito tributario, o la respuesta que dé la Administración tributaria -sea expresa o presunta- ante una reclamación en vía administrativa frente a dicha comunicación, es susceptible de reclamación económico-administrativa de conformidad con el artículo 227 de la LGT.

El auto de admisión recoge los siguientes hechos y antecedentes, relevantes para la decisión del presente recurso de casación:

"[...] PRIMERO. Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

1. El 1 de marzo de 2016 la Dirección del Servicio de Gestión Económica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) dictó "Comunicación de pago por devolución" por importe de 12.901,72 euros, efectuándose el pago a través de su deducción a favor de "Por deudas con Juzgados" (Exp. N.º 3757000005145809).

2. La representación de la mercantil Global Purchase, S.A. interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central frente a dicha comunicación, la cual fue declarada inadmisibile por resolución de 17 de febrero de 2021, por entender que es un acto de trámite que se limita a poner en conocimiento del interesado que "se ha ordenado el pago de la devolución" y, en consecuencia, no susceptible de reclamación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 227 y 239.4.a) de la LGT .

3. Frente a dicha resolución la recurrente promovió recurso de anulación, que fue desestimado por resolución dictada el 17 de junio de 2021 por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), al reiterar que la comunicación impugnada era un mero acto de trámite no susceptible de recurso en el que únicamente se informaba del pago de una devolución.

4. Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra las anteriores resoluciones del TEAC, la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia, en fecha 14 de mayo de 2024, desestimando el recurso n.º 2804/2021 deducido.

5.- El fallo desestimatorio se fundamentó, en síntesis, en que:

«Contra las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas, las personas a que se refiere el artículo 241.3 de esta Ley podrán interponer recurso de anulación en el plazo de 15 días ante el tribunal que hubiera dictado la resolución que se impugna, exclusivamente en los siguientes casos: ...a) Cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación.

En el caso presente dicha inadmisibilidad de la reclamación se acordó en aplicación del artículo 227 de la LGT que define cuales son los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa no incluyéndose como tal un acto como el de la Directora del Servicio de Gestión en el que se detalla el cálculo que ha dado lugar a que el importe inicialmente solicitado a devolver por la parte recurrente no llegara a hacerse efectivo (...).

En definitiva, el hecho de que la retención sea ordenada por un juzgado en relación con cualquier saldo a favor del contribuyente, no determina que la práctica de la misma convierta dicho acto en un acto administrativo de gestión recaudatoria, sino en un acto debido o de obligado cumplimiento para la AEAT por exigencias del principio de cumplimiento obligatorio de las resoluciones judiciales que establece la Constitución en su artículo 118 . En su caso, las acciones o solicitudes procedentes deben ser instadas al órgano jurisdiccional que ordenó la práctica de los embargos sobre los saldos acreedores del demandante en la AEAT».

Síguenos en...



6. La representación procesal de la parte recurrente solicitó el complemento y subsanación de dicha sentencia, lo que fue rechazado mediante auto de fecha 13 de junio de 2024.

Frente a la citada sentencia Global Purchase, S.A. presentó escrito preparando recurso de casación".

La sentencia recurrida se remite a otras precedentes de la propia Sala a quoque también se resolvieron las pretensiones en el mismo sentido:

"SEGUNDO. Decisión del recurso. Remisión a la [sentencia de esta Sección de 26 de octubre de 2023 en el recurso 1846/2021](#) .

El debate procesal suscitado en este recurso no difiere en nada que sea relevante del que se trabó en el recurso número 1846/2021, en el que hemos dictado sentencia desestimatoria con fecha 26 de octubre de 2023 y hemos reiterado en la de 22 de abril de 2024 en el recurso 2082/2021 . En consecuencia, el principio de igualdad en la aplicación de la ley obliga ahora a llegar a igual pronunciamiento con sustento en los mismos razonamientos jurídicos, reflejados, en lo que hace a los motivos impugnatorios y al fondo del asunto, en los fundamentos de Derecho cuarto, quinto y sexto de aquella sentencia.

Tales fundamentos son del siguiente tenor:

«CUARTO.- El recurso de anulación está correctamente rechazado en aplicación del [artículo 241.1 bis de la LGT](#) cuando señala que: "Contra las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas, las personas a que se refiere el [artículo 241.3 de esta Ley](#) podrán interponer recurso de anulación en el plazo de 15 días ante el tribunal que hubiera dictado la resolución que se impugna, exclusivamente en los siguientes casos: ...a) Cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación.

En el caso presente dicha inadmisibilidad de la reclamación se acordó por la resolución de fecha 27 de Junio de 2019 en aplicación del [artículo 227 de la LGT](#) que define cuales son los actos susceptibles de reclamación económico administrativa no incluyéndose como tal un acto como el de la Directora del Servio de Gestión de fecha 5 de Junio de 2015 en el que se detalla el cálculo que ha dado lugar a que el importe inicialmente solicitado a devolver por la parte recurrente de 49,72 euros no llegara a hacerse efectivo.

Ninguna razón aporta la recurrente por la que dicho acto de fecha 5 de Junio de 2015, que nada acuerda ni tiene ningún contenido material propio ni autónomo, pueda ser objeto de impugnación separada por la vía de la reclamación económico administrativa.

(...) En el Acuerdo de Ejecución se hace mención a la compensación, por una parte, del crédito que tiene la recurrente frente a la AEAT por el concepto de devolución de ingresos indebidos y, por otra parte la deuda que mantiene la recurrente en relación a deudas de procedencia judicial.

La devolución de ingresos indebidos se regula por el [artículo 221 de la Ley General Tributaria](#) y los [artículos 131 y ss. del RD. 1065/2007](#) cuyo [artículo 132.2](#) es claro: "2. Una vez reconocido el derecho a la devolución, podrá procederse a su compensación a petición del obligado o de oficio de acuerdo con el procedimiento y plazos establecidos en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio , y su normativa de desarrollo. En este caso, sobre el importe de la devolución que sea objeto de compensación, el interés de demora a favor del obligado tributario se devengará hasta la fecha en que se produzca la extinción del crédito como consecuencia de la compensación.

La inadmisibilidad que ha sido correctamente decretada por la Administración se basa (tal como ya dijo esta Sala en la sentencia, que ha adquirido firmeza, dictada en un procedimiento idéntico plantado por la misma parte recurrente y que se tramitó como el PO 1225/2018 en que "A la vista de los preceptos antes transcritos y del expediente administrativo, el recurso no puede ser estimado: no todos los actos de la Administración Tributaria son recurribles en la vía económico-administrativa, sino únicamente aquellos que tienen una naturaleza sustantiva y donde se despliegue el ejercicio de potestades administrativas, en cuanto que de los mismos puedan derivar de forma directa e inmediata consecuencias para los administrados, pero no los que sean simples actuaciones de trámite o preparatorias de actos sustantivos o meras actuaciones informativas o comunicativas, ni cuando no desplieguen ningún tipo de potestad administrativa en su actuación. Por ello, debe concluirse que el acto recurrido en la presente reclamación, la comunicación de pago de devolución referida, no es susceptible de recurso en esta vía económico-administrativa, como tampoco la deducción. Como señala la resolución impugnada "la AEAT carece de la posibilidad de enjuiciar o valorar la procedencia o no de los embargos decretados... ya que lo único que recibe son diligencias de embargo que debe cumplir y su actuación se limita a realizar el pago a la autoridad que emite la correspondiente diligencia de embargo..."

Ninguna razón aporta la recurrente por la que dicho acto de fecha 8 de Marzo de 2016, que nada acuerda ni tiene ningún contenido material propio ni autónomo pueda ser objeto de impugnación separada por la vía de la reclamación económico administrativa.

SEXTO. - Otros argumentos para desestimar.

-No es la cuestión la diferenciación entre actos de trámite y definitivos. Aquí se trata de actos de cumplimiento obligado.

-La existencia de causas de inadmisibilidad no supone violación de los derechos reconocidos en los [artículos 24 y 14 de la CE](#).

-No se trata de que exista un embargo tributario; se trata de unas deudas reconocidas por un determinado órgano jurisdiccional previamente determinado y acreditado.

-La existencia de otras resoluciones del TEAC que hubieran admitido a trámite resoluciones como la presente no se pueden aplicar al caso presente por dos razones:

1.- La igualdad solo se puede alegar ante la legalidad y no se ha acreditado el destino de esas resoluciones que admitieron a trámite las reclamaciones económico-administrativas (que pudieron ser anuladas en su impugnación jurisdiccional).

2.- De la simple lectura de las resoluciones aportadas parece deducirse que la razón de la estimación radicó en la no justificación de la deducción a otros entes y en este caso está plenamente justificada la deuda con la que se produce la compensación».

En el mismo sentido se ha pronunciado [esta Sala y Sección en las sentencias de 3 de noviembre de 2023 \(recurso 1119/2022\), de 19 de septiembre de 2023 \(recurso 20/2021\), de 22 de diciembre de 2023 \(recurso 1295/2022\)](#), y [de 5 de diciembre de 2023 \(recurso 1157/2020\)](#), ésta última siendo la parte recurrente GLOBAL PURCHASE SA.

En definitiva, el hecho de que la retención sea ordenada por un juzgado en relación con cualquier saldo a favor del contribuyente, no determina que la práctica de la misma convierta dicho acto en un acto administrativo de gestión recaudatoria, sino en un acto debido o de obligado cumplimiento para la AEAT por exigencias del principio de cumplimiento obligatorio de las resoluciones judiciales que establece la [Constitución en su artículo 118](#). En su caso, las acciones o solicitudes procedentes deben ser instadas al órgano jurisdiccional que ordenó la práctica de los embargos sobre los saldos acreedores del demandante en la AEAT.

Así pues, procede la desestimación del recurso".

SEGUNDO.-Remisión a la doctrina establecida en la [sentencia de esta Sala y Sección de 15 de julio de 2026, pronunciada en el recurso de casación nº 3984/2024](#).

El recurso que ahora hemos de dilucidar es sustancialmente semejante al ya decidido en la sentencia mencionada en la rúbrica de este fundamento. Sin embargo, existe una diferencia entre ambos, porque en el asunto de referencia se suscitó una cuestión relativa a la pretendida nulidad del acuerdo del TEAC que resolvió el recurso de anulación frente a otra anterior del mismo órgano colegiado, cuestión que, si bien también está latente en este asunto, no ha sido recogida en el auto de admisión como portadora de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia.

La cuestión litigiosa, por lo tanto, se contrae a la determinación de si el acto de la Administración que infructuosamente pretendió impugnar la mercantil GLOBAL PURCHASE en la vía económico-administrativa era o no, por su naturaleza y contenido, susceptible de reclamación en esa vía y, por ende, en el proceso jurisdiccional.

La argumentación ofrecida en los respectivos escritos procesales es sustancialmente idéntica en esta casación y en la que nos sirve de referencia, de suerte que resulta procedente una remisión íntegra a los razonamientos expresados en ella, plenamente trasladables al presente caso. Dice así la sentencia expresada, dando respuesta a lo que en ella es la segunda cuestión -y en este asunto, la única- cuestión dotada de interés casacional:

"[...] 1.- El TEAC acordó la inadmisión del recurso económico-administrativo en aplicación del [art. 239.4 LGT](#), que establece que "se declarará la inadmisibilidad en los siguientes supuestos: a.- Cuando se impugnen actos o resoluciones no susceptibles de reclamación o recurso en vía económico-administrativa".

Razonando, en su primera resolución, que "la retención de los créditos embargados (como deudor de un deudor) ...no se trata de actos de trámite ni de gestión tributaria a los que se hace referencia el citado [artículo 227 de la LGT](#), no contienen los elementos integrantes de un acto administrativo", y añadiendo, en la misma, que "la AEAT carece de la posibilidad de enjuiciar o valorar la procedencia o no de los embargos decretados y de las deudas con Juzgados, ya que lo único que recibe son diligencias de embargo que debe cumplir y su actuación se limita a realizar el pago a la autoridad que emite la correspondiente diligencia de embargo en lugar de a su acreedor".

Al resolver el recurso de anulación, se añadió:"la comunicación que impugnaba la interesada era una comunicación administrativa no susceptible de recurso, informando únicamente al interesado el pago de una devolución".

Por su parte, la sentencia recurrida se remite a lo acordado en la [SAN de 28 de octubre de 2020 \(Rec. 1225/2018\)](#), que razonó: "A la vista de los preceptos antes transcritos y del expediente administrativo, el recurso no puede ser estimado: no todos los actos de la Administración Tributaria son recurribles en la vía económico-administrativa, sino únicamente aquellos que tienen una naturaleza sustantiva y donde se despliegue el ejercicio de potestades administrativas, en cuanto que de los mismos puedan derivar de forma directa e inmediata consecuencias para los administrados, pero no los que sean simples actuaciones de trámite o preparatorias de actos sustantivos o meras actuaciones informativas o comunicativas, ni cuando no desplieguen ningún tipo de potestad administrativa en su actuación. Por ello, debe concluirse que el acto recurrido en la presente reclamación, la comunicación de pago de devolución referida, no es susceptible de recurso en esta vía económico-administrativa, como tampoco la deducción. Como señala la resolución impugnada" *la AEAT carece de la posibilidad de enjuiciar o valorar la procedencia o no de los embargos decretados... ya que lo único que recibe son diligencias de embargo que debe cumplir y su actuación se limita a realizar el pago a la autoridad que emite la correspondiente diligencia de embargo...*

En suma, como la Administración no puede enjuiciar o valorar el embargo ordenado por un órgano jurisdiccional, se limita a comunicarlo, sin que dicha comunicación pueda ser objeto de recurso económico-administrativo.

2.- Esta forma de razonar no nos parece correcta. En efecto, la Administración no dicta la orden de embargo y, como explicaremos, no puede enjuiciarla, pero no es menos cierto que al ejecutar la orden judicial debe verificar su alcance y cálculo, lo que supone una actuación administrativa susceptible de control, pues la deducción, de hecho, implica la terminación de un procedimiento encaminado a la devolución de una cantidad que ha sido reconocida a favor de la recurrente o una minoración de ese crédito. En suma, estamos ante una actuación administrativa que debe estar justificada y sometida a control tanto en vía económico-administrativa como en vía contencioso-administrativa.

No estamos, por lo tanto, ante un acto de mera información, pues como se reconoce en la sentencia -con cita del [art. 221 de la LGT](#) y [131 y 132 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio](#), que aprueba el reglamento general de actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGIT)- el obligado tributario tenía derecho a un pago por el concepto de "devolución de ingresos indebidos", al haberse estimado su recurso de reposición, el cual no se materializa por "la deuda que mantiene la recurrente en relación a deudas de procedencia judicial".

3.- La imposibilidad de valorar y enjuiciar la decisión de un órgano jurisdiccional de embargar un crédito tributario no impide enjuiciar la corrección de la decisión administrativa, al ejecutarla, de retener el crédito.

La Administración tiene la obligación de devolver lo indebidamente percibido y proceder a la "ejecución de la devolución" - [art. 131.1 RGIT](#) -. Pues bien, para no hacer efectiva dicha obligación, la Administración tiene la carga de justificar las razones por las que no hace efectivo dicho pago y esta justificación sí resulta controlable jurisdiccionalmente.

4.- La posibilidad de que un órgano jurisdiccional embargue créditos se encuentra regulada en el [art. 592.2 LEC](#), que permite el embargo de "créditos y derechos realizables en el acto o a corto plazo".

Por otra parte, el [art. 1.165 CC](#) establece que "no será válido el pago hecho al acreedor por el deudor después de habérsele ordenado judicialmente la retención de la deuda". Por lo tanto, en principio, la decisión de la Administración de no proceder al pago cuando recibe una comunicación de embargo de un órgano jurisdiccional está justificada.

En efecto, para que el pago sea válido es preciso que el acreedor tenga la libre disponibilidad sobre el crédito ([art. 1.165 CC](#)). Libre disponibilidad que no tiene desde el momento en que, en un proceso judicial en el que se está dirimiendo un conflicto entre el acreedor y un tercero, el juez ordena la retención del crédito mediante su embargo.

Para que se aplique el [art. 1.165 CC](#) es preciso que exista una orden judicial y que la orden de retención sea conocida por el deudor -en este caso la Administración-. Concurriendo estas notas, está justificado que el deudor no abone la cantidad -de hecho, si lo hace el pago no será válido-. En tal caso, el acreedor no tiene acción para exigir el pago.

5.- Ciertamente la Administración no puede enjuiciar y valorar la orden judicial de retención -acto debido-, la cual, como venimos razonando, vincula al deudor desde que la recibe. Ahora bien, precisamente porque la falta de pago del ingreso indebido constituye una excepción a su obligación de pago, la Administración debe justificar que existe dicha orden en el expediente administrativo y explicar cómo la aplica de forma comprensible para el administrado.

La decisión de la Administración supone una limitación al derecho a la devolución garantizado en el [art. 34.1.b\) LGT](#) y, por lo tanto, el obligado tributario tiene derecho a una especial motivación - [art. 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas](#), en relación con el [art. 103.3 LGT](#) -.

Siendo necesario que la motivación por la que no se procede al pago -es decir, la existencia de un embargo judicial- esté debidamente acreditada y de una forma que permita al obligado tributario ejercitar su derecho a la defensa, el cual difícilmente puede hacerse efectivo de no ser adecuadamente informado. En este punto, cobra especial relevancia el expediente, en el que debe constar acreditada, con la debida precisión, la orden jurisdiccional de embargo y cómo afecta su aplicación al crédito tributario al que se tiene derecho. El expediente no es sólo un conjunto ordenado de actos que contribuyen a la formación de la voluntad de la Administración, lejos de ello, es también un mecanismo que contribuye al derecho de defensa del obligado tributario en la medida en que permite comprender las razones de la actuación de la Administración.

El art. 70 de la (LPACyAP), define al expediente administrativo como "el conjunto ordenado de documentos y actuaciones que sirven de antecedente y fundamento a la resolución administrativa, así como las diligencias encaminadas a ejecutarla". Y entre estos documentos debe encontrarse descrita, en forma suficiente para hacer efectivo el derecho a la defensa, la orden judicial de embargo y el acto motivado por el que se justifica como afecta su aplicación al crédito debido por la Administración tributaria.

6.- El propio TEAC es especialmente riguroso al exigir que el expediente contenga la documentación necesaria para la defensa. Así, en su Resolución de 18 de enero de 2022 (RG 6616/2020), indica que "la Administración Tributaria tiene la obligación de enviar los expedientes completos para que la labor de revisión de los actos administrativos que abordan los Tribunales económico-administrativos se pueda realizar de manera correcta".

Precisamente esto explica que, sobre la misma materia que enjuiciamos, se hayan dictado resoluciones, por el propio TEAC, contradictorias con la aquí enjuiciada -la sentencia recurrida no niega su existencia, pero les resta valor-. Así, en la Resolución del TEAC de 21 de noviembre de 2018 (RG1565/2018), se analiza un supuesto en el que consta que "la deducción practicada respecto de la devolución acordada se debe a "deudas con juzgados. JUZGADOS Y AUDIENCIAS MJU NIF. por Exp. NO.. por importe de 832,60 euros". No constando en el expediente administrativo "mayor expresión o fundamento en torno a la deducción practicada, por lo que este Tribunal Económico-Administrativo Central, no puede considerar suficientemente motivada y acreditada la deducción practicada, generando una evidente indefensión al reclamante por cuanto no se puede comprobar la procedencia de las deudas o su recaudación por la AEAT".

En aplicación de dicha doctrina, la Resolución del TEAC de 30 de junio de 2021 (RG 2639/2020/50) razona que "efectivamente tal y como alega la parte reclamante en este caso la comunicación de pago decide definitivamente sobre el pago del crédito tributario por la Administración deudora, sin que por lo demás esté justificado en los antecedentes del expediente las deducciones practicadas a favor de otros entes, siendo por tanto un acto susceptible de impugnación".

Deberá, pues, examinarse en cada caso si la deducción -o retención- que justifica el impago está o no debidamente justificada en el expediente y deberá la Administración explicar, de forma razonable, cómo aplica la misma y el alcance con el que afecta a la obligación de pago por parte de la Administración tributaria.

Prosigue la sentencia de referencia razonando así:

"[...] 7.- El art 226 de la LGT regula el "ámbito de las reclamaciones económico-administrativas", estableciendo que sólo "podrá reclamarse en vía económico-administrativa en relación con las siguientes materias: a) La aplicación de los tributos del Estado o de los recargos establecidos sobre ellos y la imposición de sanciones tributarias que o realicen la Administración General del Estado...b) Cualquier otra que se establezca por precepto legal del Estado expreso".

Por su parte, dentro del ámbito establecido por el art 226 LGT , el art. 227 de la LGT determina qué "actos [son] susceptibles de reclamación económico-administrativa" O actuaciones reclamables.

El art. 227.1 LGT establece, con carácter general, que será admisible la reclamación administrativa "en relación con las materias a las que se refiere el artículo anterior, contra los actos siguientes:

- a).- Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.
- b).- Los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento".

Pues bien, de lo razonado con anterioridad se infiere que estamos ante un acto de alcance tributario, pues contiene una decisión de la Administración que supone la no realización del pago debido; se trata de un acto que no puede ser calificado como de trámite en la medida en que supone una decisión definitiva y se traduce en la decisión de no realizar el pago, debiendo constar claramente determinada en el expediente la orden judicial de embargo de forma que permita su identificación, su alcance y cómo ha sido aplicada por la Administración, siendo posible enjuiciar la corrección de dicha aplicación, no así la decisión de embargo del órgano jurisdiccional.

Una interpretación que no permitiese el control de la actuación administrativa en los términos indicados resultaría contraria a los art. 103 y 24 CE, pues el recurrente tiene derecho a discutir la aplicación efectuada por la Administración en el caso de actuaciones como la enjuiciada, las cuales suponen para el obligado tributario ver afectado en todo o en parte su derecho al pago.

Debe, por lo expuesto, admitirse el control económico-administrativo y, posteriormente, jurisdiccional de este acto en los términos que hemos indicado, no siendo correcta la decisión de inadmitir el recurso acordada por el TEAC, y refrendada por la SAN, basándose en que se está ejecutando una orden judicial sin determinar cuál es el contenido de dicha orden, cómo se aplica al caso y cómo afecta al derecho a la devolución al que se tiene derecho, cuestiones estas que deben ser analizadas en cada caso".

Debe añadirse que, en este concreto asunto, el acto indebidamente excluido del control económico-administrativo, denominado *comunicación de pagocundo*, en rigor, *era una comunicación de no pago*, omite total y absolutamente cualquier referencia a la deuda o cantidad proveniente de embargo judicial -por razón de pretendida de decisión de algún órgano judicial que en dicho acuerdo se omite cuál es- que justificase, en su caso, que una cantidad que se acordó devolver al interesado quedaba retenida o aplicada a esa finalidad tan vagamente sugerida.

TERCERO.-Jurisprudencia que se establece.

En relación con la única cuestión de interés casacional por la que nos pregunta el auto de admisión del presente recurso, coincidente con la resuelta en la sentencia de 15 de julio último en la [sentencia pronunciada en el recurso de casación nº 3984/2024](#), se establece la siguiente doctrina, por remisión a la declarada en el asunto precedente que hemos mencionado:

"1.- La denominada "comunicación de pago de devolución", en la medida en que aplica "deducciones" y concluye con la decisión de alterar la cantidad líquida a favor del contribuyente, puede ser impugnada, en su aplicación por la Administración, en la vía económico-administrativa al concurrir los requisitos establecidos en los arts. 226 y 227 de la LGT para la admisión de tales reclamaciones.

b.- Cuando la Administración aplique deducciones que neutralizan en todo o en parte el pago al que está obligada, debe motivar el acto e incluir en el expediente los elementos necesarios para justificar su decisión.

c.- Cuando la razón de la deducción sea un embargo judicial, la Administración no puede controlar la legalidad de la decisión judicial, pero sí está obligada a motivar cómo aplica la orden de embargo y como afecta al crédito reconocido al obligado tributario, siendo dicho extremo susceptible de control en la vía económico-administrativa".

CUARTO.-Aplicación de la expresada doctrina al caso debatido.

La aplicación de la doctrina que hemos establecido en el fundamento anterior implica necesariamente la estimación del recurso de casación, declarando haber lugar a él, pues la decisión desestimatoria adoptada por la Sala de instancia en su sentencia, con fundamento en la procedencia de inadmitir la reclamación económico-administrativa por parte del TEAC, en sus dos resoluciones, no es conforme a derecho, siendo así que, aunque formalmente el fallo es de desestimación, en realidad el órgano *a quo* se ha abstenido de examinar el acto administrativo objeto de impugnación jurisdiccional, por considerarlo, de forma indebida, como de trámite.

La consecuencia procedente, en relación con esa indebida inadmisión material del recurso es la retroacción de actuaciones para que la Sala de instancia analice el fondo del asunto, sobre el que no se ha pronunciado, examinando al efecto el acto impugnado jurisdiccionalmente -esa denominada comunicación de pago- partiendo de su recurribilidad administrativa y judicial, y resuelva explícitamente sobre las pretensiones y motivos esgrimidos en la demanda en relación con el expresado acto, estudio que debe realizar de conformidad con los parámetros indicados en esta sentencia.

QUINTO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4 LJCA](#), al no haber 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 quinto de la sentencia reproducida.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora Sra. Bueno Ramírez, en nombre y representación de la sociedad mercantil **GLOBAL PURCHASE, S.A.**, contra la [sentencia de 14 de mayo de](#)

2024, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 2804/2021, sentencia que se casa y anula.

3º) Ordenar la retroacción de actuaciones del proceso *a quo* al momento anterior a dictar sentencia para que la Sala de instancia, con nuevo señalamiento, dicte sentencia que resuelva sobre las pretensiones y motivos que se articularon en la demanda en relación con el acto recurrido, consistente en la comunicación de pago por devolución dictada por la Dirección del Servicio de Gestión Económica de la Delegación en Madrid de la AEAT, de 1 de marzo de 2016, con referencia nº 2010DEVSR75760007J, así como frente a los actos de inadmisión de la vía revisora obligatoria dictados por el TEAC, análisis que podrá realizar la Sala de instancia con plena libertad, excepto que necesariamente ha de partir de la recurribilidad administrativa y judicial de los mencionados actos administrativos.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

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

Síguenos en...

