

LITIGACIÓN TRIBUTARIA



Fiscal

Las comunicaciones de devoluciones tributarias que alteren la cantidad a percibir por el contribuyente pueden ser susceptibles de impugnación

El Tribunal Supremo declara que los recursos de anulación deben ser resueltos por el mismo órgano que dictó la resolución que se impugna, con la misma forma de funcionamiento (Sala u órgano unipersonal). Asimismo, reconoce que las comunicaciones de devoluciones tributarias que alteren la cantidad a percibir por el contribuyente no son un mero acto de trámite o informativo, sino un acto administrativo frente al que cabe interponer reclamación económico-administrativa.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
CARLA FANDIÑO SEIJAS

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en su reciente Sentencia de 15 de julio del 2026 (rec. núm. 3984/2024), se ha pronunciado sobre dos cuestiones con interés casacional objetivo referidas a la forma de funcionamiento del órgano que debe resolver un recurso de anulación y a la posibilidad de que las *comunicaciones de pago de devolución* sean susceptibles de ulterior recurso.

La controversia tiene su origen en una comunicación de devolución de ingresos indebidos dictada por la Dirección del Servicio de Gestión Económica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuyo pago fue retenido por la Administración tributaria por cuenta de deudas con un juzgado. El contribuyente interpuso frente a la comunicación una reclamación económico-administrativa, de la que conoció el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), quien declaró su inadmisibilidad por entender que dicho acto no era susceptible de impugnación. Disconforme con dicho pronunciamiento, el contribuyente interpuso un recurso de anulación, del que conoció el propio tribunal, si bien, esta vez, como órgano unipersonal (la resolución anterior había sido dictada por la Sala).

La resolución que resolvió sobre el recurso de anulación fue recurrida por el contribuyente ante la Audiencia Nacional, quien confirmó el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central. Disconforme, el contribuyente interpuso un recurso de casación ante el Tribunal Supremo, quien lo admitió por un auto de 10 de septiembre del 2025 en el que se fijaron dos cuestiones que presentaban interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia:

- La primera cuestión con interés casacional consistió en determinar si constituye causa de nulidad de pleno derecho ex ar-

tículo 217.1b de la Ley General Tributaria el dictado de una resolución por el órgano unipersonal del Tribunal Económico-Administrativo Central con respecto a un recurso de anulación formulado contra una resolución dictada por la Sala, en virtud de las reglas establecidas en el Reglamento de desarrollo de la Ley General Tributaria, que establece que lo resolverá «el órgano del tribunal que hubiese dictado el acuerdo o la resolución recurrida».

En relación con esta primera cuestión, la Sala analiza el contenido del artículo 230 de la Ley General Tributaria, el cual regula el funcionamiento de los tribunales económico-administrativos, estableciendo que actuarán «en Pleno, en Salas y de forma unipersonal» y, sobre la base de tal precepto, entiende el Tribunal Supremo que «los órganos unipersonales no son algo distinto del Tribunal Económico-Administrativo, sino, en expresión de la ley, formas de funcionamiento de éste».

En este caso se habría producido una infracción del artículo 60 del Reglamento de desarrollo de la Ley General Tributaria, en la medida en que la primera reclamación económico-administrativa fue resuelta por la Sala del Tribunal Económico-Administrativo Central, mientras que el recurso de anulación lo resolvió el mismo tribunal, pero de forma unipersonal. A juicio del Tribunal Supremo, «siendo cierto que en las pretensiones del procedimiento abreviado cabe que el tribunal, con un amplio margen de discrecionalidad, adopte la forma de Sala o de órgano unipersonal, lo que no parece razonable es que un órgano unipersonal pueda anular la decisión adoptada en forma de Sala». Y termina por confirmar que la regla del referido precepto exige que el órgano que resuelve el recurso

de anulación adopte la misma forma que tomó la decisión cuya anulación se pretende.

No obstante, considera el Tribunal Supremo que lo anterior no implica por sí solo que estemos ante un supuesto de *incompetencia manifiesta* encuadrable en el artículo 217.1b de la Ley General Tributaria. Los supuestos de nulidad de pleno derecho están reservados para las «más groseras infracciones del ordenamiento jurídico» (STS de 19 de febrero del 2018, rec. 122/2016); en este caso, la norma exige una correspondencia entre la forma de funcionamiento adoptada para resolver la primera reclamación y el recurso de anulación, y con ello lo que se infringe es una norma de funcionamiento, no una norma referida a la competencia en sentido estricto.

La posibilidad de revisar la comunicación de devolución refuerza el derecho a la tutela efectiva del obligado tributario

Por lo tanto, concluye el Tribunal Supremo sentando doctrina en el sentido de que, cuando la resolución frente a la que se interpone un recurso de anulación haya sido dictada por una Sala del Tribunal Económico-Administrativo, no cabe que tal recurso sea resuelto por un órgano unipersonal; lo anterior es constitutivo de infracción, pero no se trata de un supuesto de nulidad de pleno derecho del artículo 217.1b de la Ley General Tributaria,

ya que el órgano unipersonal que dicta la resolución no es manifiestamente incompetente.

- La segunda cuestión con interés casacional consistió en determinar si, ante una reclamación en vía administrativa frente a la actividad de la Administración tributaria consistente en una comunicación de devolución, la respuesta dada por la Administración tributaria (sea expresa o presunta) es susceptible de reclamación económico-administrativa por ser subsumible en el artículo 227.1 de la Ley General Tributaria, el cual permite la impugnación de los actos que «reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber».

El Tribunal Supremo considera que, al ejecutar la orden judicial, la Administración tributaria debe verificar su alcance y cálculo, lo que supone una actuación administrativa que debe estar justificada y ser susceptible de control; no se trata, por lo tanto, de un acto de mera información. En este punto, el alto tribunal recuerda la especial relevancia del expediente administrativo (en el que debe constar acreditada la orden judicial de embargo y el acto administrativo en el que la Administración explique de forma razonable su aplicación y alcance) y que en su conjunto constituye un mecanismo que vela por el derecho a la defensa del obligado tributario, el cual debe poder comprender las razones de la actuación de la Administración.

En definitiva, considera el Tribunal Supremo, en lo que respecta a las *comunica-*

ciones de devolución, que estamos ante un acto de alcance tributario que contiene una decisión de la Administración tributaria y que no puede ser considerado de mero trámite, en la medida en que supone una decisión definitiva que se traduce, en este caso, en la no realización de un pago, por lo que debe ser posible enjuiciar dicha aplicación (no así la decisión de embargo del órgano jurisdiccional). De otro modo, se estaría permitiendo una actuación administrativa no sometida a ningún control, lo que resultaría contrario a los artículos 103 y 24 de la Constitución española.

Concluye por lo tanto el Tribunal Supremo sentando doctrina en el sentido de que

el acto e incluir en el expediente administrativo todos los elementos que fueran necesarios para justificar su decisión y, en definitiva, cómo ello afecta al crédito reconocido al obligado tributario.

Sobre la base de lo anterior, el Tribunal Supremo estima el recurso de casación casando la sentencia de la Audiencia Nacional y ordenando la retroacción de las actuaciones para que el Tribunal Económico-Administrativo Central resuelva sobre el recurso de anulación con arreglo a la doctrina establecida, al objeto de que la resolución sea dictada por la Sala y no por el órgano unipersonal.

Esta sentencia es relevante para la práctica profesional en el ámbito de la litigación tributaria, pues obliga a los tribunales económico-administrativos a respetar la identidad en su formación orgánica para la resolución de los recursos de anulación. Asimismo, refuerza el derecho a la tutela administrativa efectiva del obligado tributario al reconocer la posibilidad de que las comunicaciones de devolución sean susceptibles de ser sometidas al control revisor

en la vía económico-administrativa y al imponer a la Administración tributaria el deber de motivación.

La doctrina jurisprudencial fijada en esta sentencia ha sido reiterada posteriormente en las sentencias del Tribunal Supremo números 946/2026, de 20 de julio, y 975/2026, de 22 de julio, que se remiten *in toto* a la doctrina fijada en el pronunciamiento objeto de análisis.

La Administración tributaria debe motivar suficientemente cualquier modificación que realice en la cantidad que el contribuyente tiene derecho a recibir

las *comunicaciones de devolución* son susceptibles de impugnación en la vía económico-administrativa y, cuando la Administración aplique deducciones que modifiquen la cantidad que el contribuyente tiene derecho a recibir (por ejemplo, por deudas con otras Administraciones Públicas) que neutralicen en todo o en parte el pago al que está obligada (en este caso, por decisión judicial, cuya legalidad no puede entrar a valorar), deberá motivar