



Roj: **STS 2207/2026 - ECLI:ES:TS:2026:2207**

Id Cendoj: **28079130022026100164**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/05/2026**

Nº de Recurso: **6365/2023**

Nº de Resolución: **622/2026**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ PV 1324/2023,**
ATS 14779/2024,
STS 2207/2026

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 622/2026

Fecha de sentencia: 19/05/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6365/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/05/2026

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

Procedencia: SECCION 1ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TSJ DEL PAIS VASCO

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6365/2023

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. 622/2026

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 19 de mayo 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 **6365/2023**, interpuesto por el procurador don Jacobo Borja Rayón, en nombre y representación de la entidad mercantil **KUWAIT PETROLEUM ESPAÑA, S.A.**, contra la sentencia nº 226/2023, de 25 de mayo, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso nº 472/2022. Ha comparecido como recurrido el procurador don Jesús López Gracia, en nombre y representación de la **DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA**.

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 25 de mayo de 2023, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Desestimamos el recurso contencioso-administrativo 472/2022 planteado por el procurador de los tribunales don Rafael Eguidazu Buerba, actuando en nombre y representación de Kuwait Petroleum España, S.A., contra la resolución, de veintitrés de marzo de 2022, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya, por la cual se desestimó la reclamación 200 2021. No hacemos expresa imposición de las costas causadas a ninguna de las partes [...]"

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, el procurador don Rafael Eguidazu Buerba, en nombre y representación de la entidad recurrente, presentó ante la Sala de instancia escrito de preparación de recurso de casación el 20 de junio de 2023.

2. En dicho escrito, tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, el artículo 19 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas; el artículo 33 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo; el artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, así como los artículos 4 y 5 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, sin perjuicio de que la sentencia se extienda a otras si así lo exige el debate finalmente trabado en el recurso.

3. La Sala a *quotu*vo por preparado el recurso de casación mediante auto de 28 de julio de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Borja Rayón, en nombre y representación de la sociedad recurrente ha comparecido el 25 de septiembre de 2023; y el procurador Sr. López Gracia, representado a la Administración recurrida, lo ha hecho el 19 de octubre de 2023.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La Sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 11 de diciembre de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] 2.1 Precisar, respecto de las cuotas que hubieran podido soportarse por el tipo impositivo autonómico del IH en territorios forales, cuya autoliquidación e ingreso se hubiera producido ante la correspondiente Hacienda Foral, a quién correspondía pronunciarse y resolver las solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos, si a la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a los órganos de las respectivas Haciendas Forales.

2.2. Determinar si el establecimiento de tipos autonómicos en el IH resultaba contrario a la Directiva 2003/96 [...]"

2. El procurador D. Jacobo Borja Rayón, en nombre y representación de Kuwait Petroleum España, S.A., interpuso recurso de casación mediante escrito de 20 de enero de 2025, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] Que teniendo por interpuesto en tiempo y forma el presente recurso de casación, dicte Sentencia en la que, a la vista de los argumentos previamente expuestos, (i) ratifique la doctrina legal ya fijada en las Sentencias previas en las que se abordaban cuestiones idénticas, a las cuales se ha hecho referencia más arriba y, (ii) adicionalmente, resuelva el recurso contencioso administrativo interpuesto por la entidad KUWAIT PETROLEUM ESPAÑA, S.A. (mi mandante), reconociendo la legitimación pasiva de la Diputación Foral de Bizkaia para realizar la devolución de ingresos indebidos solicitada; y ordenando de manera expresa dicha devolución en los términos y cuantías referidos, junto con sus correspondientes intereses de demora. Todo ello con expresa imposición de las costas a la Administración demandada [...]"

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

El procurador Sr. D. Jesús López Gracia, en nombre y representación de la Diputación Foral de Vizcaya, presentó escrito de oposición el 7 de marzo de 2025, en cuyo suplico solicita de este Tribunal lo siguiente:

"[...]"

En consecuencia, no se opone mi mandante a la aplicación al supuesto de autos de la doctrina jurisprudencial establecida, lo que comportaría una estimación parcial del recurso. Es por ello por lo que, estando en todo caso ante una estimación parcial, en atención al carácter controvertido de la cuestión debatida y al diligente acatamiento y sometimiento de mi mandante a los dictados del Tribunal Supremo, considera esta parte que no procede la condena en costas y no ser esta parte merecedora de su imposición.

A LA SALA SUPLICO: Que tenga por presentado este escrito, y formalizada oposición al Recurso de Casación 6365 2023 interpuesto por KUWAIT PETROLEUM ESPAÑA SA, contra la Sentencia no 226 2023, de 25 de mayo 2023, del TSJPV en el recurso no 472 22, no oponiéndose esta parte a una estimación parcial del recurso aplicando la doctrina jurisprudencial establecida por el Tribunal Supremo, dictándose, previos los trámites legalmente preceptivos, sentencia en dichos términos conforme a lo expuesto en el cuerpo de este escrito, sin condena en costas [...]"

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 5 de mayo 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.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en precisar, respecto de las cuotas soportadas por el tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos -IH- en territorios forales, cuya autoliquidación e ingreso se hubiera producido ante la Hacienda Foral, a quién correspondía pronunciarse y resolver las solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos, si a la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a las respectivas Haciendas Forales. Y determinar si el establecimiento de tipos autonómicos en el IH es contrario a la Directiva 2003/96.

SEGUNDO.-Remisión íntegra a las sentencias de este Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2024 (recurso de casación nº 3116/2020); y 26 de enero de 2026 (recurso de casación nº 6149/2022).

Este recurso de casación es idéntico en lo sustancial a otros dos que ya han sido resueltos por esta misma Sala y Sección, que cuentan con sentencias estimatorias de 25 de septiembre de 2024 (recurso de casación nº 3116/2020); y la más reciente de 26 de enero de 2026 (recurso de casación nº 6149/2022).

En la primera de tales sentencias -25 de septiembre de 2024- se declara la siguiente doctrina:

"SÉPTIMO.- Contenido interpretativo de esta sentencia

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar lo siguiente:

1.- La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003 , por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5 , debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consume el producto fuera de los casos previstos a tal efecto.



2.- *La competencia para resolver las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y consiguientes devoluciones de ingresos indebidos respecto de las cuotas soportadas por el tipo impositivo autonómico del IH corresponde a la Hacienda Foral cuando tales autoliquidaciones y los respectivos ingresos se hubieran efectuado a través de dicha Administración, al margen de los ajustes que procedan entre administraciones".*

La segunda sentencia, dictada en otro asunto sustancialmente igual, de 26 de enero de 2026, reproduce la misma doctrina, por remisión a sus propios términos.

En resumen, la doctrina establecida por esta Sala dio respuesta a las dos cuestiones de interés casacional, que son las mismas por las que en los autos de admisión de estos recursos que hoy se deliberan, se nos interroga: de un lado, se declara que el tramo autonómico es contrario al Derecho de la Unión Europea. Es decir, que la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consume el producto fuera de los casos previstos a tal efecto.

Lógicamente, la sentencia de esta Sala que ahora se reproduce, y a la que nos remitimos, se fundamenta a su vez en la doctrina que establece la sentencia del Tribunal de Justicia - STJUE- de 30 de mayo de 2024, DISA, C-743/2022, que contestó a la cuestión prejudicial que planteamos en el recurso de casación nº 1560/2021, lo que dio lugar a la sentencia nº 1470/2024, de 20 de septiembre.

Además, la sentencia de 25 de septiembre de 2024 respondió a una segunda cuestión, ya diferente a las suscitadas en el precedente asunto DISA, la consistente en determinar cuál de las dos Administraciones -si la Hacienda Foral o la AEAT- ostentaba la competencia para pronunciarse sobre las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y, en su caso, devolver los ingresos indebidos respecto de las cuotas soportadas por el tipo impositivo autonómico del IH. Al respecto, nuestra sentencia determinó que esa competencia -y el deber de devolver- corresponde a la Hacienda Foral cuando tales autoliquidaciones y los ingresos se efectúan a través de tal Administración, al margen de los ajustes que procedan entre administraciones.

Cabe recordar las razones expresadas en la sentencia de 25 de septiembre de 2024, recurso de casación nº 3116/2020, que fundamentan por qué incumbe a la DFV, aquí recurrida, la competencia para resolver y, en su caso, devolver el impuesto indebidamente satisfecho, dada la infracción del Derecho de la Unión Europea:

"[...] SEXTO.- La competencia para la devolución del tipo autonómico del IH corresponde a la Diputación Foral.

1.- En la medida en que la Diputación Foral no estableció un tipo autonómico propio, las cuotas cuya devolución se solicita se corresponden con tipos autonómicos ingresados ante la Diputación Foral, por los combustibles que abandonaban el depósito fiscal con destino a otras Comunidades Autónomas, que sí habían establecido tipos autonómicos de IH.

2.- El TSJ del País Vasco considera que una interpretación conjunta del artículo 33 del Concierto Económico y del artículo 19 de la LOFCA, excluiría la legitimación pasiva de las Diputaciones Forales para devolver un tributo que ni habían establecido ni gestionaban.

3.- No obstante, no cabe compartir dichas conclusiones, que desembocarían en reconocer exclusivamente una suerte de servicio de caja unidireccional, pues la Hacienda Foral es competente no solo para tramitar las solicitudes de rectificación de aquellas autoliquidaciones presentadas ante ella sino también, en su caso, para devolver los importes indebidamente ingresados que resulten de esa rectificación, con independencia de que no haya establecido tipo impositivo autonómico del IH.

4.- No puede obviarse la perspectiva de la naturaleza jurídica del tramo autonómico del Impuesto de Hidrocarburos. A juicio de la Sala de instancia, la previsión del art. 33 del Concierto Económico en su apartado Dos únicamente resultaría predicable de los Impuestos Especiales de Fabricación en general, y del IH en particular, en su condición de tributo concertado de normativa común exigible en todo el territorio, pero no así cuando se trata de figuras impositivas de ámbito autonómico, entre las que incluye el tipo autonómico del IH, en cuyo caso -postula la Sala de instancia- habría que obviar las normas del Concierto para acudir a las reglas establecidas por la LOFCA, concluyendo así que la competencia para su devolución correspondería a la Administración estatal.

5.- Sin embargo, frente a esta interpretación cabe oponer que el hecho de que la CCAA haga uso o no de la potestad de crear un tipo autonómico suplementario al tipo estatal, no implica que estemos ante una figura impositiva distinta del IH.



Esta afirmación se deduce del artículo 50.1 de la Ley de Impuestos Especiales , que establece que el tipo de gravamen aplicable como Impuesto Especial sobre Hidrocarburos es la suma de los tipos estatal y autonómico. Este precepto, en la redacción que aquí interesa temporalmente, era del siguiente tenor:

"Artículo 50. Tipos impositivos.

1. El tipo de gravamen aplicable se formará mediante la suma del tipo general y del tipo especial. Para los epígrafes en los que no se determinen un tipo general y un tipo especial, el tipo de gravamen será el establecido en el epígrafe. Dichos tipos son los que se indican en las tarifas y epígrafes que figuran a continuación: ...".

Adicionalmente, el artículo 50.ter.1 de la Ley de Impuestos Especiales , aclaraba que "la aplicación del tipo impositivo autonómico se efectuara de acuerdo con lo establecido en esta Ley y con los límites y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la financiación de las Comunidades Autónomas".

6.- Por tanto, el tipo autonómico no es un nuevo gravamen generado ex novo de forma independiente al IH, sino que forma parte de dicho tributo, un tributo parcialmente cedido en los términos del artículo 19 LOFCA, sin que estemos ante un impuesto propio de cada una de las Comunidades Autónomas, sino ante una única obligación tributaria, encuadrada conforme recoge el artículo 2.2 de la Ley de Impuestos Especiales , entre los múltiples impuestos especiales de fabricación y que, en los términos previstos por el art. 50 ter de esa norma, fija su gravamen mediante la suplementaria adición al tipo estatal del tipo autonómico que pudiera haber establecido la Comunidad Autónoma de destino, en ejercicio de su capacidad normativa.

7.- La regulación de los Impuestos Especiales configura como sujetos pasivos del IH en calidad de contribuyentes (art. 8.2 Ley de Impuestos Especiales) a los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo.

Como enfatiza el escrito de interposición, conforme a su naturaleza de tributo indirecto monofásico, los contribuyentes así identificados, repercutirán la cuota devengada sobre los adquirentes de los productos objeto de este impuesto, quedando estos últimos obligados a soportar esa repercusión (art. 14 Ley de Impuestos Especiales).

8.- Ahondando en lo que se acaba de decir, debe repararse en que la resolución de 21 de febrero de 2019, del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, expresa que la "documentación presentada por la reclamante (facturas) no permite conocer quién es el destinatario del producto: consumidor final o un establecimiento reexpedidor que posteriormente pueda enviarlo a otra Comunidad Autónoma, repercutir el tipo autonómico de la Comunidad de destino del producto y deducirse el soportado, y en este caso, no tendría derecho [...] a la devolución de la diferencia entre ambas cuotas. Por tanto, no se dispone de datos para hacer un seguimiento de la trazabilidad del impuesto, con repercusión en su tramo autonómico, desde la salida del producto del depósito fiscal en Bizkaia hasta la Comunidad Autónoma del consumidor final del producto."

Sin embargo, no puede perderse de vista la configuración legal del IH como un impuesto de carácter monofásico, que grava los productos a la salida de la fábrica o depósito fiscal, como se infiere de los artículos 5 y 7 de la Ley de Impuestos Especiales , en particular, el apartado primero de este último, que prevé el devengo del impuesto "[e]n los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo".

Este carácter monofásico comporta que se hace tributar de una vez y sobre unos productos concretos, siendo la fase del proceso de producción y/o distribución la que determinará los elementos de la relación jurídico-tributaria.

En definitiva, la obligación de repercutir (y de hacerlo separadamente en factura) incumbe únicamente a los sujetos pasivos, sin perjuicio de que la circunstancia de que las cuotas del impuesto puedan eventualmente trasladarse, como un coste más, al precio del producto, lo que en modo alguno comportaría una modificación o ampliación de la relación jurídico-tributaria sin que, en definitiva, quepa hablar de "repercusión jurídica" en las sucesivas transacciones del producto en cuestión, como se infiere de las sentencias 1470/2024, de 20 de septiembre, rca. 1560/2021 y 1502/2024 de 25 de septiembre, rca. 1902/2021 .

En el mercado español de productos petrolíferos, lo habitual es que el devengo del IH tenga lugar con la salida del producto del depósito fiscal, siendo sujeto pasivo su titular, que repercutiría en fase única el impuesto al adquirente o propietario del producto, normalmente para el aprovisionamiento de combustible en una estación de servicio en territorio español.

Con estas coordenadas se ha de proceder a la delimitación de la denominada trazabilidad del impuesto, operación que no debería resultar especialmente compleja conforme a su naturaleza monofásica, reconociendo la Diputación Foral que en los modelos 581 se hacen constar las Comunidades Autónomas a las que se envía el producto, señalándose en las instrucciones del modelo, que en concepto de tipo impositivo debe indicarse para cada epígrafe la suma de los tipos (estatal general, estatal especial y autonómico, en su caso) en el momento



del devengo del impuesto y que "[r]ecibida la autoliquidación por la Diputación Foral de Bizkaia, que actuaba como ventanilla única de sujetos pasivos que dispusieran de establecimientos en Bizkaia, se procedía por esta a remitir el importe recaudado en concepto de recargo autonómico a la Agencia Tributaria, que a su vez procedía a transferirlo a cada una de las CCAA que habían establecido el citado tipo."

9.- De la regla establecida en el artículo 33 del Concierto Económico resulta que, en el caso de los Impuestos Especiales de Fabricación y, en concreto, en el ámbito del IH, el punto de conexión se sitúa en el devengo que, en este caso, se produjo en el territorio foral, con motivo de la salida de los carburantes gravados del depósito fiscal (artículo 7.13 Ley de Impuestos Especiales); y si, sobre esa premisa, la Diputación Foral es la competente para gestionar y recaudar el tributo, también lo es para devolverlo en el caso de que sea considerado indebido, conforme al apartado Dos del artículo 33 -"las devoluciones de los Impuestos Especiales de Fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita"-, al margen de cuáles sean los cauces de compensación entre las distintas Administraciones implicadas, pues lo fundamental es que el impuesto se ha devengado en su territorio e ingresado en la Diputación Foral.

Como oportunamente ilustra la abogacía del Estado, ese criterio se refleja en los acuerdos celebrados entre el Estado y la Hacienda Foral, trayendo a colación el acta 1/2014 de la Comisión Mixta del Concierto Económico, de 16 de enero de 2014, cuyo acuerdo Cuarto se refiere a las "adaptaciones de las relaciones financieras por aplicación de los tipos impositivos autonómicos del Impuesto sobre Hidrocarburos", y el Quinto al "procedimiento de intercambio de información y determinación de saldos relativo a la aplicación de los tipos impositivos autonómicos del Impuesto sobre Hidrocarburos", lo que determina un posterior ajuste financiero entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales en lo relativo a los tipos autonómicos recaudados por las Haciendas Forales que corresponden a las Comunidades de régimen común y viceversa.

10.- Por otra parte, cabe evocar la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2010, rca. 300/2009, en cuanto que, con relación a asumir el coste de una de las exenciones de la Ley de Impuestos Especiales, resalta la relevancia del punto de conexión y la necesidad de evitar soslayar el mismo o desnaturalizarlo por vía indirecta:

«CUARTO.- La cuestión básica que plantea la recurrente es la de la imposibilidad de conocer la cuantía de biocarburante contenido en la mezcla de producto objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos y, en consecuencia, la imposibilidad de localizar el territorio, común o foral, del que el producto sale para su puesta a consumo. Dado que es esta circunstancia, la salida del biocarburante de los establecimientos en que se encuentre con destino a su consumo, como regla general, es la que determina el devengo del impuesto y, reconocido por ambas Administraciones en conflicto que se trata de una circunstancia indeterminable, es obvio que nos encontramos ante una situación en la que el contribuyente no dispone de una regla expresa de actuación.

Ello implica la necesidad de fijar un punto de conexión específico, porque el que existe en la regularización de Impuestos Especiales es exclusivamente formal, sin contenido material alguno. La fijación de ese punto de conexión no es atribución de la Junta Arbitral del Concierto Económico sino de la Comisión Mixta.

QUINTO.- No ofrece dudas que conforme a la Ley reguladora del Concierto Económico del País Vasco, en el artículo 32.2 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, el punto de conexión es el devengo, cuando de Impuestos Especiales se trata.

Por su parte, y dada la remisión contenida en el artículo 33.2 a la legislación estatal, las normas que rigen dicho impuesto, tanto en los aspectos sustantivos como formales, son las establecidas en cada momento por el Estado.

De otro lado, la Disposición Transitoria Sexta de la Ley 53/2002 contempla un mecanismo para la aplicación de la exención regulada en el artículo 51.3 de la Ley 38/1992, exención que es la aquí controvertida. La disposición mencionada establece: "Cuando dichos acuerdos de exención se refieran a biocarburantes que se mezclan con carburantes convencionales, directamente o previa transformación, la aplicación de la exención comprenderá todos aquellos que hayan sido objeto de la certificación prevista en el artículo 105.5.b) del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio".

SEXTO.- Con respecto a la primera de las cuestiones planteadas, la de la inexistencia de punto de conexión que regule la Administración competente para hacer frente al coste recaudatorio que se deriva de la exención prevista en el artículo 51.3 a) de la Ley 38/92, de 28 de diciembre, es clara la necesidad de su rechazo.

En primer término, hay que dejar sentada la competencia de la Junta Arbitral para resolver el Conflicto, pues es evidente que el fondo de la discusión radica en fijar el punto de conexión que ha de servir de criterio para determinar la Administración competente para hacer frente a la exención. Es claro que el artículo 66.1 a) de la Ley del Concierto atribuye a la Junta Arbitral la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados.



En segundo lugar, y visto el contenido del precepto del artículo 33.2 de la Ley del Concierto es claro que dicho punto de conexión es el del devengo, pues lo que está en cuestión es una exención en materia de Impuestos Especiales.

Finalmente, es indudable que no puede tomarse en consideración otro punto de conexión que no sea el mencionado. Se opone a ello diversas consideraciones. La primera, que esos "otros" puntos de conexión no pueden ser creados fuera del Convenio, porque ello desnaturalizaría éste y excedería de las facultades de la Junta que se circunscribe a la "aplicación" de los puntos de conexión y no a su "creación". La segunda, que los puntos de conexión específicos a que alude la Diputación Foral, además de estar previstos de modo taxativo en la Ley del Concierto, contemplan situaciones al menos relativamente autónomas con el hecho imponible básico, lo que no puede predicarse del conflicto planteado, en el que la exención controvertida está íntimamente ligada al hecho imponible. Por último, no se ve dificultad específica en extender ese punto de conexión a todo lo que delimita el "hecho imponible" y todas las situaciones fácticas que tienen en él su origen, en este caso la exención discutida.

SÉPTIMO.- Es claro que la dificultad propuesta por la recurrente, en el sentido de que es imposible física y técnicamente delimitar la parte que origina la devolución controvertida, parece desvirtuar la argumentación precedente.

Y decimos parece porque la dificultad se centra en el "quantum" no en el "que", lo que demuestra que el criterio adoptado, en lo sustancial, es correcto.

Sin embargo, esta validez cualitativa tiene mucho más valor del que inicialmente pudiera pensarse. Efectivamente, y pese a las dificultades puramente físicas y técnicas, la Comisión de Concierto ha llegado a un acuerdo para la fijación del "quantum" controvertido lo que acredita que la dificultad técnica esgrimida no era insuperable. Además, una vez alcanzado un mecanismo de fijación del "quantum" no se ve razón que impida aplicar dicho criterio a los ejercicios aquí cuestionados y combatidos, pese a que la decisión es de 30 de julio de 2007.

OCTAVO.- La recurrente, en realidad, lo que plantea es la necesidad de un "ajuste" en el Concierto por la vía de un Conflicto. Es evidente que esa cuestión no puede ser resuelta en el marco en que ha sido formulada [...].»

11.- En consecuencia, si bien la Comunidad Autónoma del País Vasco no aprobó tipo autonómico del IH durante los ejercicios analizados, esta circunstancia no obsta ni excluye el derecho a la devolución de la obligada tributaria -repercutida- de unas cuotas cuyo ingreso fue realizado en la Administración Foral, a través de las autoliquidaciones del IH, objeto de rectificación. Es cierto que la propia sistemática de ese Impuesto especial determina que la cuantificación de la cuota tributaria se haga depender del tipo autonómico aprobado por las respectivas Comunidades Autónomas de destino, pero, igualmente lo es -cabe reiterar- que el ingreso indebido se realizó a la Administración Foral, en tanto que la gestión del Impuesto comporta que el ingreso se efectúe por los sujetos pasivos a través de las autoliquidaciones presentadas ante la Administración del domicilio fiscal del depósito fiscal desde el que se realiza la salida del carburante y, con ello, el devengo del tributo, en este concreto caso, Bizkaia.

12.- No sobra considerar, por lo demás, la particular posición en la que queda el obligado tributario, situado en medio de un contexto de disenso entre diversas administraciones públicas territoriales, extremo que, en última instancia, le debe resultar ajeno. El contenido de sus derechos y obligaciones viene regido por la obligación tributaria, y aunque la Comunidad Autónoma de País Vasco no aprobó tipo autonómico alguno durante los ejercicios analizados, tal circunstancia no puede servir de excusa para negar al contribuyente la devolución de unas cuotas tributarias, cuyo ingreso a favor de la Administración Foral, a través de las autoliquidaciones del impuesto presentadas por TEPESA por las salidas de hidrocarburos de sus depósitos sitios en ese territorio, no puede resultar en ningún momento cuestionado. Al margen, claro está, de los ajustes que procedan entre administraciones [...]."

Siguiendo, por lo tanto, la anterior doctrina, procede la declaración de haber lugar al recurso de casación.

TERCERO.- Sobre la posibilidad de retroacción de actuaciones pretendida por la Administración recurrida.

La parte recurrida -DFV-, en su escrito de oposición, reconoce la procedencia de la estimación del recurso de casación, dada la identidad del asunto con los que ya fueron resueltos por esta Sala en las sentencias a que se he hecho anterior mención, de 25 de septiembre de 2024 (recurso de casación nº 3116/2020); y 26 de enero de 2026 (recurso de casación nº 6149/2022). Sin embargo, su posición procesal expresa una concordancia meramente parcial con la pretensión actora, en tanto admite que se deba seguir el mismo criterio jurisprudencial, pero con reenvío a la Sala de instancia para que analice la prueba y determine el importe de las cantidades que deben ser devueltas. Las referencias a la condena en costas no son aquí relevantes, atendido



el hecho de que, ausente toda idea de temeridad o mala fe en el recurso de casación, no se imponen las costas de este recurso, ni aun en caso de estimación total.

A este respecto, el artículo 93.1 de la Ley de esta Jurisdicción -LJCA- dispone:

"1. La sentencia fijará la interpretación de aquellas normas estatales o la que tenga por establecida o clara de las de la Unión Europea sobre las que, en el auto de admisión a trámite, se consideró necesario el pronunciamiento del Tribunal Supremo. Y, con arreglo a ella y a las restantes normas que fueran aplicables, resolverá las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso, anulando la sentencia o auto recurrido, en todo o en parte, o confirmándolos. Podrá asimismo, cuando justifique su necesidad, ordenar la retroacción de actuaciones a un momento determinado del procedimiento de instancia para que siga el curso ordenado por la ley hasta su culminación".

La parte subrayada del precepto habilita al Tribunal Supremo para ordenar la retroacción de actuaciones a un momento determinado del pleito de origen, para que sea el órgano a quocompetente el que determine, finalmente, la solución del litigio.

Sin embargo, esa posibilidad procesal, introducida en la regulación del vigente recurso de casación en la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, que, es de reconocer, extiende el ámbito objetivo en que la retroacción de actuaciones es posible, atribuyendo al Tribunal Supremo un cierto margen de apreciación discrecional para acordarla, no es ilimitada, de suerte que debe ser objeto de cierta aplicación moderada, en tanto: a) la regla general es que el Tribunal Supremo, una vez casada la sentencia impugnada en casación -cuando ello sucede-, se sitúe procesalmente en el lugar de la Sala de instancia para resolver el litigio con el material disponible; b) la propia enunciación del precepto somete la decisión de retrotraer actuaciones a una motivación reforzada, al exigir al Tribunal Supremo que justifique la necesidad -no la mera conveniencia u oportunidad- para hacerlo; c) la decisión del proceso de instancia por el Tribunal Supremo es, por tanto, la regla general y la retroacción de actuaciones, la excepción, objeto de necesaria interpretación restrictiva; d) se trata, además, de una decisión más acorde, en general, con la satisfacción del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas (art. 24.2 de la Constitución Española y 47 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales, que habla de la causa sea oída dentro de un plazo razonable -siendo así que en este proceso está presente, como ordenamiento aplicable, el de la Unión Europea); e) la propia expresión *retroacción de actuaciones* y la referencia a la identificación de un momento del procedimiento de instancia evoca la idea, en principio, del quebrantamiento de forma procesal, constitutivo de las infracciones o vicios *in procedendo*, que es el origen legislativo de esa posibilidad, bajo el régimen del recurso de casación anterior al vigente; f) aunque esa limitación o distinción ya no está presente, la justificación de la necesidad, en tanto habilitante de la retroacción, solo puede guardar relación con aquellos casos en que la respuesta judicial que el Tribunal Supremo, para resolver el litigio de instancia cuando la sentencia que le puso fin ha sido anulada, debe ofrecer, deviene imposible o es de gran dificultad, lo que quiere decir, limitada a los casos en que a la hora de adoptar una decisión sobre la pretensión ejercitada en la instancia no estén en su poder todos los datos, pruebas y elementos de juicio necesarios para resolver en Derecho.

Fuera de tales casos, por ende, el Tribunal Supremo debe proceder del modo indicado en el art. 93.1 LJCA y, así, en los casos en que haya decidido anular la sentencia recurrida, seguidamente debe examinar la pretensión cursada en la instancia -cuya sentencia ha desaparecido-, lo que hará con plenitud de jurisdicción, situándose pues en la misma posición frente a las pretensiones, alegaciones y pruebas que, inicialmente, ostentaba el juez o tribunal sentenciador en la instancia.

Además, en este concreto asunto, no existen razones, como las aducidas por la Administración foral recurrida, que avalen la posibilidad de dilatar de forma indebida, por un tiempo indefinido, la resolución del proceso, cuando ya constan todos los elementos de convicción necesarios para que este Tribunal Supremo pueda analizar y, en su caso, reconocer, por sí mismo, el derecho de la parte recurrente a la devolución de ingresos indebidos.

Para alcanzar esta conclusión, basta con la consideración de que, si bien en este caso la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral que fue objeto de impugnación en la instancia, a diferencia de lo que sucedía con la recurrida en el proceso jurisdiccional de que dimana nuestro recurso de casación nº 3663/2021, no realiza una afirmación rotunda sobre la realidad de la repercusión padecida, cabe decir que entre las razones esgrimidas en la vía económico-administrativa por el Tribunal que la decide, el TEAF de Vizcaya, no se niega, en modo alguno, la realidad de lo reclamado, ya que se pone el acento en que dicho órgano no puede examinar la conformidad con el Derecho de la Unión Europea del elemento del tributo provocador de la solicitud de devolución de ingresos indebidos; y, en todo caso, la incompetencia de la Hacienda Foral para proceder a esa devolución, afirmaciones que presuponen dialécticamente, aun no expuesto de un modo explícito, que no existen dudas acerca de las cantidades reclamadas, su origen y cuantificación pues, de lo contrario, en ese punto se habría detenido necesariamente su análisis.



A partir de dicho dato fundamental, no existe un derecho subjetivo procesal a la retroacción de actuaciones en favor de la parte que ha visto rechazadas sus pretensiones en el recurso de casación, para constreñir el derecho de la parte recurrente a la satisfacción íntegra y tempestiva de su pretensión, de ser ello posible, o para demorar significativamente esa satisfacción máxime cuando, como aquí ocurre, la Administración foral que solicita la retroacción de actuaciones no argumenta de un modo suficiente acerca de los motivos por virtud de los cuales solo podría examinarse el fondo de la cuestión por la Sala de esta jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco -por la vía de la retroacción-; o bien, expresado de otro modo, por qué este Tribunal Supremo estaría privado de hacerlo, una vez acreditada suficientemente la realidad de la repercusión y del ingreso, en tal concepto, ante la Hacienda Foral.

CUARTO.-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 segundo de esta sentencia, por remisión al séptimo de la sentencia reproducida.

2º)Ha lugar al recurso de casación deducido por la entidad mercantil **KUWAIT PETROLEUM ESPAÑA, S.A.** contra la sentencia nº 226/2023, de 25 de mayo, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso nº 472/2022, sentencia que se casa y anula.

3º)Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 472/2022, entablado por la entidad aquí recurrente contra los acuerdos de 23 de marzo y 27 de mayo de 2022, desestimatorios de las reclamaciones nº 200/2021 y acumuladas 683, 684 y 685/2021, promovidas contra la denegación presunta -la primera- de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones del Impuesto Especial de Hidrocarburos (IEH) de 2016; y expresa (las otras tres), todas referidas al mismo impuesto, periodos 2013 a 2016) y, en su virtud, declaramos la nulidad de los mencionados actos administrativos de gestión y revisión, por ser contrarios al ordenamiento, reconociendo el derecho de la recurrente a obtener de la Administración recurrida el reembolso de la cantidad global de 867.782,19 euros, incrementada con los intereses legales que correspondan desde las fechas de sus respectivos ingresos.

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.