Roj: **STS 6079/2025** - **ECLI:ES:TS:2025:6079**

Id Cendoj: **28079130022025100359**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **15/12/2025**
Nº de Recurso: **371/2024**
Nº de Resolución: **1636/2025**
Procedimiento: **Recurso ordinario**
Ponente: **SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.636/2025

Fecha de sentencia: 15/12/2025

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/a)

Número del procedimiento: 371/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/12/2025

Ponente: Excma. Sra. D.ª Sandra María González de Lara Mingo

Procedencia: JUNTA DE ARBITRAJE

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

Transcrito por: RMG

Nota:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 371/2024

Ponente: Excma. Sra. D.ª Sandra María González de Lara Mingo

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1636/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 15 de diciembre de 2025.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados y las Excmas. Sras. Magistradas indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo núm. 371/2024, interpuesto por el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, contra la resolución R26/2024, de 19 de marzo de 2024 dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco por la que se declaró la extensión de los efectos de las resoluciones de la Junta Arbitral 11/2017, de 21 de junio, dictada en el expediente acumulado de los conflictos 18/2012 y 27/2014; 13/2017, de 15 de noviembre, dictada en el conflicto 19/2012; y la 35/2022, de 28 de julio de 2022, dictada en el conflicto 34/2015, a este conflicto 137/2023, y en consecuencia, declaró que las entregas de bienes que Hafesa Energía realizó durante el ejercicio 2020 en depósitos fiscales situados en el Territorio Histórico de Vizcaya, tanto dentro de los referidos depósitos como a la salida de los mismos, se entienden localizadas en los respectivos depósitos fiscales, correspondiendo por tanto a la Diputación Foral de Vizcaya, en el ejercicio 2020 por el IVA, la proporción de volumen de operaciones correspondiente a dichas entregas.

Ha sido parte demandada la Diputación Foral de Vizcaya, representada por el procurador don Jesús López Gracia y defendida por el Letrado integrante de sus Servicios Jurídicos don Josune Rodríguez Parra.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.ª Sandra María González de Lara Mingo.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución R26/2024, de 19 de marzo de 2024 dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco por la que se declaró la extensión de los efectos de las resoluciones de la Junta Arbitral 11/2017, de 21 de junio, dictada en el expediente acumulado de los conflictos 18/2012 y 27/2014; 13/2017, de 15 de noviembre, dictada en el conflicto 19/2012; y la 35/2022, de 28 de julio de 2022, dictada en el conflicto 34/2015, a este conflicto 137/2023, y en consecuencia, declaró que las entregas de bienes que Hafesa Energía realizó durante el ejercicio 2020 en depósitos fiscales situados en el Territorio Histórico de Vizcaya, tanto dentro de los referidos depósitos como a la salida de los mismos, se entienden localizadas en los respectivos depósitos fiscales, correspondiendo por tanto a la Diputación Foral de Vizcaya, en el ejercicio 2020 por el IVA, la proporción de volumen de operaciones correspondiente a dichas entregas.

SEGUNDO.- Interposición de recurso contencioso-administrativo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, mediante escrito presentado el 6 de mayo de 2024 en el Registro General de este Tribunal Supremo, y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

TERCERO.- Formalización de la demanda.

Evacuando el traslado conferido, el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, presentó escrito el 7 de agosto de 2024, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que:

«[...] dicte sentencia por la que estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta Abogacía del Estado en representación de la AEAT contra resolución R26/2024, de 19 de marzo de 2024, de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, dictada en el expediente nº 137/2023 de los seguidos ante la misma, que se tramita como procedimiento ordinario 371/2024 por esa Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y, en consecuencia:

1. Anule la resolución R26/2024, de 19 de marzo de 2024, dictada en el expediente 137/2023 por la Junta Arbitral del Concierto Económico.

2. Declare a efectos del IVA que las entregas de bienes realizadas por HAFESA, S.L. en el ejercicio 2020 se entienden realizadas exclusivamente en territorio común».

CUARTO.- Contestación a la demanda.

La Diputación Foral de Vizcaya, representada por el procurador don Jesús López Gracia y defendida por el Letrado integrante de sus Servicios Jurídicos don Josune Rodríguez Parra por escrito que tuvo entrada en este Tribunal Supremo el 4 de octubre de 2024, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que:

«[...] dicte Sentencia por la que se desestime el recurso contencioso administrativo promovido por la Administración del Estado contra la Resolución dictada por la Junta Arbitral número 26/2024, de 19 de marzo, dictada en el expediente nº 137/2023 de los seguidos ante la misma, que se tramita como procedimiento ordinario 371/2024 y se declare que la Resolución impugnada es ajustada a derecho, con expresa imposición de las costas de este proceso a la parte demandante».

QUINTO.- Conclusiones.

Contestada la demanda y no habiéndose solicitado el recibimiento del juicio a prueba, y, no estimándose necesaria la celebración de vista pública, se concedió a las partes el término sucesivo de diez días para que presentaran sus conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos.

SEXTO.- Señalamiento para la deliberación, votación y fallo del presente recurso contencioso-administrativo.

Por providencia de la Sala de 21 de octubre de 2025, se designó ponente a la **Excma. Sra. Dª. Sandra María González de Lara Mingo**y se señaló para la deliberación, votación y fallo del presente recurso la audiencia del día 9 de diciembre de 2025, fecha en la que tuvieron lugar dichos actos, con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso contencioso administrativo.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo, como ya se dijo, la impugnación de la resolución R26/2024, de 19 de marzo de 2024 dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco por la que se declaró la extensión de los efectos de las resoluciones de la Junta Arbitral 11/2017, de 21 de junio, dictada en el expediente acumulado de los conflictos 18/2012 y 27/2014; 13/2017, de 15 de noviembre, dictada en el conflicto 19/2012; y la 35/2022, de 28 de julio de 2022, dictada en el conflicto 34/2015, a este conflicto 137/2023, y en consecuencia, declaró que las entregas de bienes que Hafesa Energía realizó durante el ejercicio 2020 en depósitos fiscales situados en el Territorio Histórico de Vizcaya, tanto dentro de los referidos depósitos como a la salida de los mismos, se entienden localizadas en los respectivos depósitos fiscales, correspondiendo por tanto a la Diputación Foral de Vizcaya, en el ejercicio 2020 por el IVA, la proporción de volumen de operaciones correspondiente a dichas entregas.

SEGUNDO.- Alegaciones y pretensiones de la Administración General del Estado.

Pretende la recurrente la anulación de la resolución recurrida por cuanto, a su juicio, es contraria a derecho, aduciendo en apoyo de dicha pretensión y en esencia, un breve relato de los hechos que resultan del expediente administrativo.

A continuación, expone como fundamento de su pretensión una serie de Fundamentos de Orden Jurídico Procesal y seguidamente en los Fundamentos Jurídico-materiales estructura su defensa en dos apartados.

1.En el primer apartado cuestiona la **procedencia del procedimiento especial de extensión de efectos**de una resolución firme instado por la Diputación Foral de Vizcaya y que, tras su admisión por la Junta Arbitral, determinó la resolución impugnada.

Afirma que el concepto jurídico indeterminado de «identidad de razón» a que se refiere el artículo 68.3 de la Ley del Concierto Económico no puede asimilarse ni a la extensión de efectos de una sentencia firme (artículo 110 LJCA) ni, mucho menos, a la cosa juzgada material (artículo 222 LEC).

Destaca que no existe jurisprudencia sobre la delimitación del concepto jurídico indeterminado de «identidad de razón» a que se refiere el citado artículo 68.3.

Argumenta que el denominador común las sentencias que interpretan el artículo 28 LIVA es que para poder fijar si el punto de conexión es exclusivamente el territorio vasco o el territorio común o, por el contrario, tal punto de conexión existe con ambos territorios, parten de la comparación de las concretas circunstancias de cada caso.

Defiende que los «hechos constatados» en la operativa de Hafesa impiden la extensión de efectos.

Pone de relieve las diferencias entre las particulares circunstancias de Hafesa que no tiene personal en Vizcaya y sí en territorio común y la contempladas en las tres sentencias del Tribunal Supremo en que se apoya la resolución de la Junta Arbitral:

(i)contrariamente a lo que sostiene la Junta Arbitral la sentencia de 9 de febrero de 2016 (recurso núm. 13/2015) sí hace referencia a los medios personales cuando afirma que «existe una mínima infraestructura de orden personal capaz de atender las funciones de distribución cuestionadas», y además afirma que no «se ha demostrado que la infraestructura necesaria para hacer esas entregas exista en territorio común». Estas dos circunstancias no se producen en Hafesa.

(ii)la sentencia núm. 2595/2016, de 13 de diciembre de 2016 (recurso 37/2016) analiza «si la puesta de disposición del carburante a los clientes con tarjeta AS24, se hace por AS24 al entender que se ha producido la transmisión de la estación de servicio a AS24 y de ésta a sus clientes, o por el contrario entender que sólo hay una entrega de las estaciones de servicio a los clientes con tarjeta AS. En la primera estaremos ante una entrega de bienes, en el segundo caso en una prestación de servicio».

En el sentir del abogado del Estado se aprecian las sustanciales diferencias:

- El núcleo esencial de la operativa es el suministro de gasóleo a determinados transportistas por AS24 y para ello la puesta a disposición del carburante se hace por AS24 «al entender que se ha producido la transmisión de la estación de servicio a AS24 y de ésta a sus clientes». Y en el caso de Hafesa no hay absolutamente ninguna transmisión de ningún tipo, no ha existido transmisión de los depósitos fiscales, siendo que el combustible siempre y en todo caso es propiedad de Hafesa.

- AGIP cede a AS24 en exclusiva los surtidores instalando mecanismos para hacer posible el suministro con total distinción del que AGIP hace a otros usuarios, y, en este caso acontece todo lo contrario, el producto se encuentra almacenado en los depósitos fiscales de CLH y DBA en régimen indiferenciado con los demás operadores y que los depósitos no son en exclusiva para Hafesa sino, todo lo contrario, para todos aquellos que conciertan el uso de las instalaciones de CLH y DBA.

(iii)la sentencia nº 138/2017, de 31 de enero de 2017 (recurso núm. 35/2016) no se refiere a que la titular del depósito fiscal tenga personal, sino que lo tenga la depositante y, Hafesa no tiene personal alguno en los depósitos fiscales, a lo que se añade que el personal de CLH y DBA no es quien gestiona la distribución de la propia Hafesa, como se afirma en la resolución de la Junta Arbitral, sino que es Hafesa la que la gestiona precisamente desde su centro comercial en Madrid.

(iv)la sentencia de 3 de febrero de 2016 (recurso núm. 161/2015) examina entregas de gas y electricidad a los consumidores finales (que no de carburantes) y, de otra parte, sitúa como realizadas en Navarra las entregas de gas y electricidad «cuando se encuentren situados en Navarra los contadores en que se efectúa la medición del consumo facturado».

Afirma que la resolución de 9 de octubre de 2014 de la Junta Arbitral de Navarra, dictada en el conflicto 51/2012 (rec. ordinario núm. 13/2015), consideró que la localización de las entregas era «en el depósito fiscal situado en Navarra, ya que entendía que la disposición del mismo a título de alquiler junto con un derecho de superficie y un trabajador supone una infraestructura mínima suficiente para atender a las funciones de distribución». Expone que Hafesa carece de cualquier derecho de superficie y trabajador.

2.El segundo apartado trata sobre la determinación de si las entregas de bienes por Hafesa se deben entender localizadas en los respectivos depósitos fiscales, con la consecuencia de que correspondían a la Diputación Foral de Vizcaya la proporción correspondiente a los depósitos que Hafesa tiene en Vizcaya (criterio de la resolución impugnada) o, por el contrario, deben entenderse realizadas dichas entregas de bienes donde se realiza el proceso de comercialización, como sostiene la AEAT.

Cita en apoyo de su pretensión las sentencias núm. 609/2018, de 16 de abril de 2018 (recurso nº 181/2017) y núm. 97/2019, de 31 de enero de 2019 (recurso núm. 48/2018) de las que efectúa transcripción parcial de contenidos de las mismas.

Subraya que el único punto de conexión, en cuanto generador de valor añadido, de las actividades desarrolladas por Hafesa es aquél en el que se desarrollan las tareas de comercialización de sus productos, llevándose a cabo por la misma todas las gestiones en relación con los procesos de comercialización, lo cual tiene lugar únicamente desde sus oficinas situadas en Madrid donde, además, se encuentran los medios humanos y materiales destinados a la comercialización como, según hemos visto, reconoce expresamente la propia Hafesa.

Indica que en un porcentaje muy importante de casos (97% en 2017; 48% en 2018; 49% en 2019 y 45% en 2020) las ventas se producen sin movimiento del producto. Esto tiene lugar cuando Hafesa vende a otra operadora.

Dentro del propio depósito el producto cambia de manos: Hafesa vende y otra operadora compra, por simple anotación, sin mover el producto físicamente.

Alega que en íntima conexión con lo anterior, que constituye "la otra cara de la moneda", es que la comercialización viene precedida de una actividad esencial para la misma, cual es la actividad logística de recepción, almacenamiento y entrega del combustible. Pero resulta claro que el valor añadido de esta segunda actividad no ha sido generado por Hafesa, sino por la empresa que presta ese servicio de almacenamiento, esto es, CLH, y DBA, de modo que el IVA devengado por esta actividad logística ya ha sido ingresado por CLH y DBA en la Administración tributaria que corresponda. De ahí que si el valor añadido de dicha actividad logística tiene lugar íntegramente en Vizcaya, determinará, en su caso, que la tributación de CLH y DBA corresponda a la Diputación Foral de Vizcaya.

TERCERO.- Alegaciones y pretensiones de la Diputación Foral de Vizcaya.

La Diputación Foral de Vizcaya, representada por el procurador don Jesús López Gracia y defendida por el Letrado integrante de sus Servicios Jurídicos don Josune Rodríguez Parra en su escrito de oposición comienza sintetizando la tesis de la recurrente, y se opone a la estimación de la demanda por considerar que la actuación de la administración se ajustó al ordenamiento jurídico.

1.Expone que frente a lo que pretende hacer ver el abogado del Estado en su escrito de demanda, la Junta Arbitral no declaró la extensión de los efectos de las sentencias del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:420), de 13 de diciembre de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:5301), y de 31 de enero de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:209), sino que, por aplicación de lo establecido en el artículo 68.Tres del Concierto Económico, lo que hizo fue extender los efectos de sus previas Resoluciones 11/2017, de 21 de junio; 13/2017, de 15 de noviembre; y 35/2022, de 28 de julio, las cuales hacen referencia a unos supuestos exactamente iguales al que nos ocupa.

Destaca que los contratos que formalizan los titulares de los depósitos fiscales (particularmente, CLH) con los operadores de hidrocarburos que depositan sus productos en ellos son contratos estándar, de modo que todos ellos actúan en dichos depósitos de la misma forma, la Junta Arbitral declaró la extensión de efectos al caso que nos ocupa de sus previas Resoluciones 11/2017, de 21 de junio; 13/2017, de 15 de noviembre; y 35/2022, de 28 de julio, al considerar, en especial con respecto a las dos primeras, que «el supuesto de hecho analizado se refiere a ventas de carburantes cuyas entregas salen de depósitos fiscales pertenecientes a terceros ubicados en territorio foral, sin que las entidades comercializadoras dispongan de personal propio en el territorio histórico de Bizkaia, concluyéndose por parte de la Junta Arbitral que la DFB es competente para llevar a cabo la exacción del IVA correspondiente a las entregas efectuadas por comercializadores de hidrocarburos desde depósitos fiscales sitos en Bizkaia».

Manifiesta que si bien es cierto que, tal y como afirma el abogado del Estado, en el presente caso debe analizarse la aplicación del procedimiento de extensión de efectos regulado en el artículo 68.Tres del Concierto Económico, y no de los procedimientos establecidos en los artículos 37.2, 110 y 111 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, sin embargo, considera que son trasladables al primero las conclusiones alcanzadas con respecto a los segundos por el Tribunal Supremo, en lo que respecta a la razón de ser dichos procedimientos y a la identidad exigible entre los distintos asuntos. Más aún, teniendo en cuenta que los mencionados procedimientos de los artículos 37.2, 110 y 111 de la LJCA afectan, entre otras, a la materia tributaria.

2.Porque incluso aun cuando lo que procediera fuera la extensión de los efectos de las sentencias del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:420), de 13 de diciembre de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:5301), y de 31 de enero de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:209), así como de la Resolución de la Junta Arbitral Navarra de 9 de octubre de 2014, debería llegarse a la misma conclusión alcanzada por la Junta Arbitral, ya que, las diferencias que identifica el abogado del Estado entre los asuntos correspondientes esos pronunciamientos y el que nos ocupa afectan a aspectos totalmente accidentales, y no a sus conclusiones, ni a su *"ratio decidendi"*,las cuales son perfectamente trasladables al supuesto de Hafesa Energía, S.L., con el que guardan identidad de razón.

3.Porque, en el caso de que no procediera la extensión de efectos declarada por la Junta Arbitral, lo que debería hacerse es retrotraer el procedimiento para que fuera tramitado conforme a las reglas generales ante la referida Junta Arbitral, sin que pueda atenderse directamente la petición que efectúa el abogado del Estado, de que se declare que todas las entregas que efectuó Hafesa Energía, S.L. en 2020 deben entenderse localizadas en territorio común.

4.Y porque, subsidiariamente a todo lo anterior, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el particular (así como de las Resoluciones de la Junta Arbitral), debe entenderse que las entregas controvertidas han de localizarse en Vizcaya, en los depósitos fiscales en y desde los que Hafesa Energía, S.L. efectuaba

dichas entregas, los cuales añaden un innegable valor al proceso de comercialización gravado, en relación con lo cual, aporta, como Anexo I, informe elaborado por la Subdirección de Inspección de la Hacienda Foral de Vizcaya.

Aun cuando el abogado del Estado transcribe en el escrito de demanda buena parte de los pronunciamientos dictados por el Tribunal Supremo (y por la Junta Arbitral) con posterioridad a la sentencia de 13 de abril de 2011, recaída en el recurso 540/2009 (caso Rover), mediante los que ha ido perfilándose el alcance de la misma, pretende extraer de dichos pronunciamientos una conclusión directamente contraria a la que deriva de lo establecido en ellos, en la medida en que considera que, en casos como el que nos ocupa, siempre hay que atender al lugar en el que el comercializador tiene los medios humanos y materiales que utiliza en la labor de comercialización, con independencia del lugar en el que radiquen los depósitos fiscales, los cuales, desde su punto de vista, no añaden ningún valor al proceso de comercialización gravado. Frente a lo cual, debe tenerse en cuenta que lo que han indicado tanto el Tribunal Supremo como la Junta Arbitral en reiteradas ocasiones es que la lógica seguida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de abril de 2011 (caso Rover), en la que estableció que «para apreciar el lugar desde donde se realizaban las entregas hay que estar al lugar donde se centralizaban las labores de comercialización de los vehículos y radicaba la sede principal», prescindiendo del *"status loci"*de los bienes, no resulta de aplicación directamente, y en todo caso, sino que únicamente debe entrar en juego cuando se constate que la referida localización de los bienes es «esporádica y accidental» y no añade ningún valor al proceso gravado.

En palabras de la Diputación Foral de Vizcaya el punto de conexión aplicable a los comercializadores de productos petrolíferos que operan utilizando los servicios logísticos y de almacenamiento de terceros (en este caso de CLH y de DBA), y que realizan entregas de carburantes en los depósitos fiscales de dichos terceros (tanto dentro de ellos como a la salida de los mismos), ha sido analizado ya en distintas ocasiones por el Tribunal Supremo, en sentido radicalmente opuesto al que defiende la AEAT.

5.Afirma que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha establecido que va en contra de la esencia misma del sistema arbitral (que no es otra que evitar la judicialización de los conflictos) que se trasladen a la vía judicial los meros debates fácticos, o de valoración del material probatorio incorporado al procedimiento.

Pone de manifiesto (i) que la Junta Arbitral llegó a la conclusión de que existe identidad de razón entre el asunto objeto del presente recurso y el de sus previas Resoluciones 11/2017, de 21 de junio; 13/2017, de 15 de noviembre; y 35/2022, de 28 de julio, después de examinar «toda la documentación obrante en el expediente y las argumentaciones realizadas por las administraciones interesadas»; (ii) que la AEAT no ha propuesto prueba alguna sobre el particular; y (iii) que, en ningún caso, puede considerarse que la Junta Arbitral efectuó una valoración de la prueba «errónea, ilógica o irracional», ni que incurrió en infracción normativa alguna, en especial, a la vista de todos los antecedentes transcritos a lo largo de esta contestación a la demanda.

Pone de manifiesto que ha aportado, como Anexo I, informe de 27 de septiembre de 2024, de la actuaria de la Subdirección de Inspección de la Hacienda Foral de Vizcaya que ostenta la condición de interventora de los dos depósitos fiscales a través de los que actúa Hafesa Energía, S.L. en Vizcaya.

Termina suplicando a la Sala que:

«[...] en su día dicte Sentencia por la que se desestime el recurso contencioso administrativo promovido por la Administración del Estado contra la Resolución dictada por la Junta Arbitral número 26/2024, de 19 de marzo, dictada en el expediente nº 137/2023 de los seguidos ante la misma, que se tramita como procedimiento ordinario 371/2024 y se declare que la Resolución impugnada es ajustada a derecho, con expresa imposición de las costas de este proceso a la parte demandante».

CUARTO.- Hechos relevantes para la resolución del recurso contencioso-administrativo.

Un examen de los autos y del expediente administrativo pone de manifiesto, entre otros hechos, relevantes para la resolución de la causa que:

1. Sobre la sociedad mercantil Hafesa Energía, S.L.

Hafesa Energía S.L. es una mercantil con domicilio fiscal en territorio común, que en el ejercicio 2020 formó parte, como sociedad dependiente, del grupo de entidades 0136/19 del IVA, cuya sociedad dominante fue Hafesa Participaciones, S.L. (en lo sucesivo Hafesa Participaciones), que también tenía su domicilio fiscal en territorio común; estando tanto Hafesa Energía como el grupo de entidades en dicho ejercicio sujetos a la competencia inspectora de la AEAT.

El objeto social de Hafesa Energía, S.L. consiste en la "Titularidad y explotación de concesiones administrativas referidas a carburantes, vehículos, y en general todo lo referido al sector del transporte, la compraventa, importación y exportación, almacenamiento, transporte, distribución y comercialización de toda clase de

combustibles", para lo que se encuentra dada de alta en el epígrafe 1.616.5 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, correspondiente al "Comercio al por mayor de petróleo y lubricantes".

Para el desarrollo de la actividad de comercialización de combustibles Hafesa Energía no es propietaria de ningún depósito fiscal y tiene suscritos contratos para utilizar, entre otros, los depósitos fiscales que DBA BILBAO PORT, S.L. (en adelante DBA), cuyo CAE es ES00048H021V y Exolum Corporation S.A. (anteriormente denominada Compañía Logística de Hidrocarburos CLH, S.A.) con CAE número ES00048H7013D, tienen en Vizcaya.

La gestión de las ventas se realizaba a través de las herramientas informáticas Montrell si era en terminales del Grupo o sobre herramienta SIO si era en terminales de CLH.

Hafesa realizaba las ventas vía *online,*en tiempo real, a través de las aplicaciones Sistema Integrado de Operadores (SIO) o Montrell, siempre desde sus únicas oficinas situadas Madrid; dichas aplicaciones devolvían un código que se transmitía al cliente, o a su transportista, para que pudieran retirar el producto de la terminal de CLH o de DBA correspondiente.

Existían ventas sin movimiento del producto, por simple anotación, en un porcentaje muy importante de casos (97 % en 2017; 48 % en 2018; 49% en 2019 y 45% en 2020). Esto tenía lugar cuando Hafesa vendía a otra operadora. Dentro del propio depósito el producto cambia de manos: Hafesa vendía y otra operadora compraba, por simple anotación, sin mover el producto físicamente.

En estos depósitos, Hafesa Energía almacenaba el carburante de su propiedad, y lo entregaba a sus diversos clientes, tanto dentro de los depósitos como a la salida de los mismos.

2. Autoliquidación por el concepto de IVA del ejercicio 2020.

El volumen de operaciones de Hafesa Energía superó los 10 millones de euros en 2019, de modo que, en lo que respecta al IVA del ejercicio 2020 la entidad presentó autoliquidaciones del referido impuesto tanto en la AEAT como en la DFB, correspondientes al grupo de entidades del que formaba parte (Modelos 322).

En las autoliquidaciones presentadas correspondientes al IVA del ejercicio 2020, Hafesa Energía declaró unos porcentajes de tributación en el Territorio Histórico de Vizcaya y en territorio común, respectivamente, del 21,56% y 78,44% en el mes de enero, y 39,32% y 60,68% en el resto de los meses del año, ingresando un importe total de 14.022.895,95 euros en la DFB y de 24.796.764,24 euros en la AEAT.

Estos porcentajes se correspondían con los aplicados en 2019, de modo que, en definitiva, Hafesa Energía no regularizó los porcentajes de tributación correspondientes a cada territorio en 2020, sino que declaró como definitivos los provisionales de ese año.

3. Requerimiento de obtención de información.

El 8 de marzo de 2021, la DFB notificó requerimiento de obtención de información a la compañía Hafesa Participaciones, como sociedad representante del grupo del que formaba parte Hafesa Energía, dirigido a determinar la correcta tributación de la misma en el IVA en lo que respecta al volumen de las operaciones que realizó en el Territorio Histórico de Vizcaya durante el ejercicio 2020.

Tras analizar las autoliquidaciones del grupo de entidades y la documentación presentada por Hafesa Participaciones, la DFB concluyó que el importe de las operaciones realizadas en Vizcaya en el ejercicio 2020 por Hafesa Energía ascendió al 51,21% de su volumen de operaciones total, lo que supone una diferencia de 5.856.652,03 euros de ingreso en la AEAT que, en opinión de la DFB, debieron ser ingresados adicionalmente en la DFB.

4. Comprobación los porcentajes de tributación.

El 12 de mayo de 2021 la DFB solicitó a la AEAT que, en su condición de Administración con competencia inspectora sobre la compañía, comprobara los porcentajes de tributación de Hafesa Energía a las distintas Administraciones, referidos al IVA del ejercicio 2020.

El 20 de junio de 2023 la AEAT remitió a la DFB Informe "Sobre ingreso en administración no competente común/foral", incoado a Hafesa Participaciones, sociedad dominante del grupo de entidades, en el que recogía el análisis, desarrollo y resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, iniciadas el 23 de septiembre de 2021, de carácter parcial, limitadas exclusivamente a la comprobación de la proporción del volumen de operaciones realizado en los territorios común y forales respecto del total de operaciones declaradas por Hafesa Energía.

En dicho informe la AEAT determinó que todas las entregas de bienes realizadas por Hafesa Energía debían entenderse efectuadas en territorio común, en el sentido de considerar probado que Hafesa Energía no

generaba en dicho ejercicio e impuesto valor añadido en Vizcaya, y que, consecuentemente, la competencia para la exacción del 100 por 100 del IVA del ejercicio 2020 correspondía a la AEAT; por lo que no correspondía a la DFB ningún porcentaje de tributación.

La AEAT solicitó que se le transfirieran los 14.022.895,94 euros ingresados en la DFB por el grupo de entidades del que Hafesa Energía formaba parte.

5. Notificó requerimiento de inhibición.

El 8 de agosto de 2023 la DFB notificó requerimiento de inhibición a la AEAT, al considerar que le corresponde a la DFB la competencia para la exacción del IVA del ejercicio 2020, en proporción a las entregas que Hafesa Energía realizó durante dicho ejercicio en depósitos fiscales situados en el Territorio Histórico de Vizcaya, tanto dentro de los referidos depósitos como a la salida de los mismos.

La AEAT no contestó al requerimiento de inhibición notificado por la DFB, rechazándolo, por lo tanto, tácitamente al no contestar en el plazo de 1 mes que otorga para ello el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

6. Planteamiento de conflicto ante la Junta Arbitral del Concierto Económico por el procedimiento de extensión de efectos.

6.1. El 4 de octubre de 2023 la DFB planteó conflicto ante la Junta Arbitral del Concierto Económico y solicitó que el mismo se sustanciara conforme al procedimiento de extensión de efectos regulado en el artículo 68.Tres del Concierto Económico, al haber diversos conflictos (conflictos acumulados 18/2012 y 27/2014, conflicto 19/2012, y conflicto 34/2015), que guardan identidad de razón con el presente y que han sido finalizados por resolución firme (Resolución 11/2017, de 21 de junio, Resolución 13/2017, de 15 de noviembre, y Resolución 35/2022, de 28 de julio).

6.2. En el plazo de 10 días conferido al efecto, la AEAT alegó que no existía identidad de razón entre los conflictos alegados y el presente, entendido como ausencia de identidad sustancial entre situaciones jurídicas, procediendo efectuar un análisis exhaustivo de los hechos que afectan a cada supuesto en cuestión y de las pruebas obtenidas por las Administraciones en cada caso.

6.3. El 19 de marzo de 2024 la Junta Arbitral del Concierto Económico dictó Resolución 26/2024 en la que declaró la extensión de los efectos de las resoluciones de la Junta Arbitral 11/2017, de 21 de junio, dictada en el expediente acumulado de los conflictos 18/2012 y 27/2014; 13/2017, de 15 de noviembre, dictada en el conflicto 19/2012; y la 35/2022, de 28 de julio de 2022, dictada en el conflicto 34/2015, a este conflicto 137/2023, y en consecuencia, declaró que las entregas de bienes que Hafesa Energía realizó durante el ejercicio 2020 en depósitos fiscales situados en el Territorio Histórico de Vizcaya, tanto dentro de los referidos depósitos como a la salida de los mismos, se entendían localizadas en los respectivos depósitos fiscales, correspondiendo por tanto a la Diputación Foral de Vizcaya, en el ejercicio 2020 por el IVA, la proporción de volumen de operaciones correspondiente a dichas entregas.

En lo que aquí interesa la mencionada resolución indicaba que:

«[...] Las Resoluciones de esta Junta Arbitral, respecto de las cuales solicita la extensión de efectos la DFB son la 11/2017, de 21 de junio, dictada en el expediente acumulado de los conflictos 18/2012 y 27/2014, y la 13/2017, de 15 de noviembre, dictada en el conflicto 19/2012. En ambas Resoluciones el supuesto de hecho analizado se refiere a ventas de carburantes cuyas entregas salen de depósitos fiscales pertenecientes a terceros ubicados en territorio foral, sin que las entidades comercializadoras dispongan de personal propio en el territorio histórico de Bizkaia, concluyéndose por parte de la Junta Arbitral que la DFB es competente para llevar a cabo la exacción del IVA correspondiente a las entregas efectuadas por comercializadores de hidrocarburos desde depósitos fiscales sitos en Bizkaia».

QUINTO.- Sobre la improcedencia del procedimiento especial de extensión de efectos previsto en el artículo 68.3 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo , por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El artículo 68 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, bajo la rúbrica de "Procedimientos especiales" regula como procedimientos especiales el procedimiento abreviado, la extensión de efectos y el incidente de ejecución.

En lo que aquí interesa el apartado 3 del artículo 68 de la Ley 12/2002, en la redacción aplicable *ratione temporis,*dispone que:

«[...] Quien fuese parte en un conflicto ante la Junta Arbitral prevista en el presente Concierto Económico respecto a una cuestión que **guarde identidad de razón**con otra que ya hubiera sido resuelta por medio de resolución firme de la Junta Arbitral, podrá solicitar que el conflicto pendiente de resolución se sustancie mediante la extensión de efectos de la resolución firme.

A estos efectos, la Junta Arbitral deberá trasladar el escrito de solicitud de extensión de efectos de la resolución firme a las demás partes concernidas para que en el plazo común de diez días realicen las alegaciones que correspondan sobre la identidad de razón entre los supuestos, y resolver decidiendo la extensión de efectos de la resolución firme o **la continuación del procedimiento arbitral conforme a las reglas generales en el plazo de un mes».**

El abogado del Estado plantea que en el presente caso no existe la identidad de razón necesaria para seguir el procedimiento de extensión de efectos al no concurrir la **«identidad de razón»**necesaria para acudir a este procedimiento especial.

Se trata por tanto de interpretar el concepto jurídico indeterminado «identidad de razón» al que se refiere el artículo 68.3 de la de la Ley 12/2002, -que es una norma procesal tributaria- por lo que debemos acudir según lo dispuesto en el artículo 12 LGT al artículo 3.1º del Código Civil que señala que «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos ... atendiendo al espíritu y finalidad de aquéllas» de donde se infiere que la interpretación de cualquier precepto -aquí el artículo 68.3 de la de la Ley 12/2002- contenido dentro de nuestro amplio y complejo ordenamiento jurídico no puede efectuarse aisladamente sino que, por contra, ha de indagarse su correcta hermenéutica de forma sistemática, poniéndola en conjunción con el resto de previsiones integradas en el ordenamiento jurídico español, y, por último, debemos analizar cuál es la finalidad y naturaleza que cabe reconocer a este procedimiento especial de extensión de efectos.

Así debemos indicar que el vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, fue aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, y utiliza el concepto del «punto de conexión» para determinar cuándo la exacción de un tributo corresponde a las instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco y cuándo al Estado.

El capítulo III, sección 3.ª, artículos 65 a 68, del Concierto prevé la existencia de una Junta Arbitral, que tiene como objeto resolver las discrepancias y conflictos entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre estas últimas y la Administración de cualquier otra comunidad autónoma en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, la interpretación y aplicación del Concierto a casos concretos o respecto a la domiciliación de contribuyentes.

El artículo 68 del Concierto, que fue introducido por el artículo único en los términos del Anexo de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, que reguló por primera vez el procedimiento especial de extensión de efectos.

La Exposición de Motivos de la Ley 10/2017 es muy escueta, se limita a decir que «[...] En relación con la Junta Arbitral prevista en artículo 65 del Concierto Económico, se regula un procedimiento abreviado mediante el que se sustanciarán las cuestiones previstas en la letra b) del artículo 64 y en el artículo 47 Ter.Tres del Concierto. Asimismo, se habilita la posibilidad de resolver conflictos mediante un procedimiento de extensión de efectos y se regula el incidente de ejecución».

El artículo 68 fue objeto de nueva redacción operada mediante el artículo único en los términos del Anexo de la Ley 1/2022, de 8 de febrero, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Nuevamente el Preámbulo de la Ley tan solo dice que «[...] se introducen algunos ajustes en el artículo 68 relativo a los procedimientos especiales, en particular respecto a la extensión de efectos regulada en el apartado tres de este artículo, con objeto de que dicho procedimiento especial sea más operativo».

La reforma operada por la Ley 1/2022 afectó fundamentalmente a la legitimación activa para la solicitud de la extensión de efectos que se amplió y al plazo para la solicitud de la extensión de efectos.

Debemos destacar que el funcionamiento de la Junta Arbitral está regulado en el Reglamento de la Junta Arbitral que se aprobó mediante Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, habiendo sido previamente acordado su texto por la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007, según dispone el artículo 62.d) del Concierto.

Posteriormente, el Reglamento fue objeto de modificación mediante el Real Decreto 335/2014, de 9 de mayo, cuyo contenido fue asimismo acordado por la Comisión Mixta del Concierto Económico.

Por último, el Decreto 392/2022, de 24 de mayo, modificó el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, incorporando un nuevo capítulo V, comprensivo de los artículos 20 a 22, que regula el procedimiento especial de extensión de efectos de la resolución firme, el procedimiento abreviado y el incidente de ejecución, previstos en el artículo 68 del Concierto, que fue introducido como ya hemos dicho por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre.

Sentado lo anterior, debemos indicar que el "procedimiento de extensión de efectos" se introdujo por primera vez por nuestro Legislador en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa mediante la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa que estableció en el artículo 110 un novedoso procedimiento de extensión de efectos de sentencias firmes.

En la Exposición de Motivos se indicaba que una de las novedades que establecía la Ley era «[...] la posibilidad de extender los efectos de una sentencia firme en materia de personal y en materia tributaria a personas distintas de las partes que se encuentren en **situación idéntica.**Aun regulada con la necesaria cautela, la apertura puede ahorrar la reiteración de múltiples procesos innecesarios contra los llamados actos en masa».

Así el artículo 110 LJCA condiciona en el ámbito judicial la posibilidad de extender los efectos de una resolución judicial firme a que «los interesados se encuentren en **idéntica situación jurídica**que los favorecidos por el fallo».

En el ámbito administrativo en Legislador ha introducido en el artículo 68.3 de la Ley 12/2002 un procedimiento al que también ha llamado "procedimiento de extensión de efectos" de resoluciones de la Junta Arbitral, condicionado a que la cuestión **«guarde identidad de razón**con otra que ya hubiera sido resuelta por medio de resolución firme de la Junta Arbitral».

Por su parte, el artículo 22 del Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (-en la redacción dada por el Real Decreto 1126/2023, de 19 de diciembre-) también ha establecido el procedimiento de extensión de efectos de la resolución firme de la Junta Arbitral de Navarra que será aplicable cuando «exista una **situación jurídica idéntica**a la de otro resuelto por medio de una resolución firme».

La finalidad del procedimiento de extensión de efectos tanto de las sentencias firmes como de las resoluciones de la Junta Arbitral es evitar que el ciudadano o las administraciones que se encuentre en una situación que presente identidad con la que se resolvió en una controversia previa tengan las molestias, costes y dilaciones que significaría la tramitación un nuevo proceso jurisdiccional o administrativo.

Un nuevo proceso que, por existir ya una respuesta judicial firme o de la Junta Arbitral sobre lo que sería su objeto, se revela como inútil o innecesario.

El procedimiento de extensión de efectos seguido ante la Junta Arbitral del País Vasco o de Navarra es en esencia similar.

Por tanto, para interpretar los términos **«identidad de razón»**o **«situación jurídica idéntica»**que se emplean por nuestro Legislador en el artículo 68.3 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o en el artículo 22 del Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, normas que son equiparables, debemos acudir a nuestra jurisprudencia procesal para indagar su correcta hermenéutica.

Nuestra sentencia de 17 de octubre de 2016 (rec. de casación núm. 3989/2015) estableció que para definir el concepto jurídico de «idéntica situación jurídica» empleado por el artículo 110 LJCA debíamos acudir a lo dispuesto en el derogado artículo 96 LJCA que regulaba el hoy inexistente recurso de casación para la unificación de doctrina y que definía la identidad de situación «en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales».

Dicha definición sigue siendo igualmente válida para definir los conceptos jurídicos indeterminados de «identidad de razón» o «situación jurídica idéntica» que ha empleado nuestro Legislador al regular el procedimiento de extensión de efectos de las resoluciones de las Juntas Arbitrales.

Por tanto, el procedimiento de extensión de efectos en la vía administrativa tiene como único objeto constatar que la situación del solicitante de la extensión de efectos es idéntica a la resuelta en la resolución administrativa previa cuya extensión de efectos es reclamada, identidad de situación que debe predicarse respecto de los hechos, los fundamentos y las pretensiones que deben ser sustancialmente iguales.

En consecuencia, la identidad de razón o situación jurídica idéntica que posibilita la extensión de efectos de la resolución firme de la Junta Arbitral se refiere a la identidad objetiva de hechos, fundamentos y pretensiones

que componen la llamada triple identidad que debe concurrir entre la resolución administrativa firme cuya extensión de efectos se solicite y la situación a la que se pretende extender los efectos.

Examinada la resolución de la Junta Arbitral se observa que no existe un análisis en profundidad sobre la identidad objetiva de los hechos.

La resolución recurrida identifica únicamente dos hechos relevantes para extender los efectos de unas resoluciones previas que son que: (i) las ventas de carburantes cuyas entregas salen de depósitos fiscales pertenecientes a terceros están ubicados en territorio foral, y, (ii) que la entidad comercializadora no dispone de personal propio en el territorio histórico de Vizcaya.

La resolución no analiza cuestiones relevantes como:

(i) El tipo de contrato que unía a la comercializadora con CLH y DBA.

(ii) Que la gestión de las ventas se realizaba a través de las herramientas informáticas Montrell si era en terminales del Grupo o sobre herramienta SIO si era en terminales de CLH, por tanto, Hafesa realizaba las ventas vía *online,*en tiempo real, a través de las aplicaciones Sistema Integrado de Operadores (SIO) o Montrell, siempre desde sus únicas oficinas situadas Madrid; dichas aplicaciones devolvían un código que se transmitía al cliente, o a su transportista, para que pudieran retirar el producto de la terminal de CLH o de DBA correspondiente.

(iii) Que existían ventas sin movimiento del producto, por simple anotación, en un porcentaje muy importante de casos (97 % en 2017; 48 % en 2018; 49% en 2019 y 45% en 2020), por tanto, a veces, las ventas se producían sin movimiento del producto. Esto tiene lugar cuando Hafesa vendía a otra operadora. Dentro del propio depósito el producto cambia de manos: Hafesa vende y otra operadora compra, por simple anotación, sin mover el producto físicamente.

Al no haber realizado la Junta Arbitral un examen en profundidad de los hechos para apreciar la identidad objetiva que daría lugar a la extensión de efectos de sus resoluciones previas no era procedente la tramitación del procedimiento de extensión de efectos, y, por tanto, procede estimar parcialmente el recurso y anular la resolución administrativa, y, ordenar la continuación del procedimiento arbitral conforme a las reglas generales en el plazo de un mes.

SEXTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA que «[...] En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho».

Al estimarse parcialmente la demanda no procede hacer imposición de las costas a ninguna de las partes.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 371/2024 interpuesto por el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado contra la resolución R26/2024, de 19 de marzo de 2024 dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco por la que se declaró la extensión de los efectos de las resoluciones de la Junta Arbitral 11/2017, de 21 de junio, dictada en el expediente acumulado de los conflictos 18/2012 y 27/2014; 13/2017, de 15 de noviembre, dictada en el conflicto 19/2012; y la 35/2022, de 28 de julio de 2022, dictada en el conflicto 34/2015, a este conflicto 137/2023, y en consecuencia, declarar que las entregas de bienes que HAFESA ENERGÍA realizó durante el ejercicio 2020 en depósitos fiscales situados en el Territorio Histórico de Vizcaya, tanto dentro de los referidos depósitos como a la salida de los mismos, se entienden localizadas en los respectivos depósitos fiscales, correspondiendo por tanto a la Diputación Foral de Vizcaya, en el ejercicio 2020 por el IVA, la proporción de volumen de operaciones correspondiente a dichas entregas, que se anula y deja sin efecto por no ser conforme a Derecho, ordenando la continuación del procedimiento arbitral conforme a las reglas generales en el plazo de un mes.

2º) No imponer las costas procesales a ninguna de las partes.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ