



Roj: **STS 5890/2025 - ECLI:ES:TS:2025:5890**

Id Cendoj: **28079130022025100330**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/12/2025**

Nº de Recurso: **127/2024**

Nº de Resolución: **1674/2025**

Procedimiento: **Recurso ordinario**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.674/2025

Fecha de sentencia: 18/12/2025

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

Número del procedimiento: 127/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/12/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: Junta Arbitral establecida en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco

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

Transcrito por:

Nota:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 127/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1674/2025

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 18 de diciembre de 2025.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Magistrados indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo registrado con el núm. 127/2024, interpuesto por el procurador Jesús López Gracia, en la representación que legalmente ostenta de la Diputación Foral de Gipuzkoa, contra la resolución de la Junta Arbitral establecida en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco núm. 114/2023, de 15 de diciembre, dictada en el expediente núm. 43/2017, interpuestos por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra dicha Diputación Foral.

Ha intervenido, como parte demandada, la Abogacía del Estado en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida.

Mediante escrito de 14 de febrero de 2024, la representación de la Diputación Foral de Gipuzkoa (en lo sucesivo, DFG) interpuso recurso ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco núm. 114/2023, de 15 de diciembre, dictada en el conflicto arbitral número 43/2017, interpuesto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) contra la DFG en los que se trataba de determinar la competencia de exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los ejercicios 2014 y 2015 de SARRALLE EQUIPOS SIDERÚRGICOS, SL., entidad dependiente del grupo cuya sociedad dominante es SARRALLE SL.

SEGUNDO.- *Resumen de las actuaciones ante la Junta Arbitral.*

Según consta en los antecedentes de la resolución de la Junta Arbitral de la que trae causa el presente recurso:

1.- SARRALLE EQUIPOS SIDERÚRGICOS, está dada de alta en el

Epígrafe 1 3152 "Grandes depósitos metálicos y otros productos" del IAE, es una sociedad con domicilio fiscal en Azpeitia (Gipuzkoa) que se dedica a la entrega de equipos industriales y a la prestación de servicios de ingeniería, supervisión y puesta en marcha de los mismos. Desde el año 2013 forma parte de un grupo de sociedades cuya dominante es SARRALLE, SL, con NIF B20049946, domiciliada también en Azpeitia (Gipuzkoa).

2.- Hasta el año 2013 SARRALLE EQUIPOS SIDERÚRGICOS presentó ante la DFG declaraciones anuales del IVA y del Impuesto sobre Sociedades con una proporción de volumen de operaciones realizadas al 100% en Gipuzkoa. En 2012 y 2013 SARRALLE EQUIPOS SIDERÚRGICOS superó los 7.000.000 € de volumen de facturación, por lo que a partir del año 2014 comienza a tributar en proporción al volumen de operaciones realizado en Gipuzkoa y en territorio común.

3.- El grupo al que pertenece SARRALLE SL adquiere EQUISIDER, SL (NIF B34234807), situada en Venta de Baños (Palencia), dedicada a la construcción de equipos. Desde las instalaciones de EQUISIDER se transporta el producto directamente hasta los domicilios de los clientes sin que se realice ningún tipo de transformación sobre los mismos.

4.- El 16 de febrero de 2016 la AEAT solicitó a la DFG la comprobación del volumen de operaciones realizado por SARRALLE EQUIPOS SIDERÚRGICOS con relación al IVA de los ejercicios 2014 y 2015. Tras el intercambio de Actas únicas del ejercicio 2016, la DFG determinó que los porcentajes de tributación atribuible al Territorio Histórico de Gipuzkoa eran de 88,69 en el ejercicio 2012, 92,90 en el 2013, 94,09 en el 2014 y 92,27 en el 2015.

5.- El 29 de septiembre de 2017 la AEAT (registro de entrada en la DPF de del siguiente 3 de octubre) requirió de inhibición a la DFG, con respecto a SARRALLE EQUIPOS SIDERÚRGICOS (en adelante, SARRALLE) en relación con la exacción del IVA de los ejercicios 2014 y 2015 por considerar que todas las operaciones realizadas por esa sociedad lo han sido en territorio foral, de conformidad con el artículo 28.Uno, 1º del Concierto Económico, que fue rechazado el 27 de octubre de 2017, por considerar la DFG que las operaciones controvertidas se entienden realizadas en el punto de inicio del transporte, al tratarse de entrega de bienes muebles corporales, localizándose, por una parte, en Gipuzkoa las mercancías situadas en territorio foral y, por otra, en territorio común (Venta de Baños) las mercancías transportadas directamente desde Palencia hasta los domicilios de los clientes.

6.- El 27 de noviembre de 2017 la AEAT planteó el conflicto ante la Junta Arbitral del Concierto Económico, que se ha tramitado siguiendo el procedimiento ordinario, por lo que, se ha dado cumplimiento al trámite para que la DFG formule alegaciones y aporte y proponga las pruebas y documentación oportunas en el plazo de un mes y se ha puesto de manifiesto el expediente a todas las interesadas en el procedimiento, con el resultado que obra en el expediente.

La resolución de la Junta Arbitral concluye que: *«el punto de conexión en las entregas de bienes se encuentra localizado en aquel lugar donde se produce la transmisión del poder de disposición de los mismos, siempre que en el mismo se realicen las tareas que significativamente incrementen el valor de los bienes entregados. Por lo tanto, es preciso el análisis de las particulares circunstancias que concurren en cada caso, de manera que, indagando sobre la relevancia o la pura accesoriedad de la actuación controvertida en uno u otro territorio, nos permita determinar el lugar donde se producen las entregas de bienes, lo cual dependerá de los hechos constatados y, en su caso, de la actividad probatoria desarrollada al efecto por las Administraciones.*

Si aplicamos los criterios definidos por la jurisprudencia al presente conflicto, es evidente que dicho incremento de valor se produce en Azpeitia (Gipuzkoa) desde donde SARRALLE realiza la comercialización y venta de sus propios productos y también de los que adquiere a EQUISIDER. Precisamente, la principal actividad de SARRALLE es la venta de los distintos equipos que conforman una acería industrial, que incluye también los servicios de ingeniería, fabricación, montaje y puesta en marcha de equipos. La propia DFG sitúa en Gipuzkoa el punto de conexión de las entregas de las mercancías fabricadas por SARRALLE en Azpeitia (GIPUZKOA), sin embargo, desarrollando la misma actividad de comercialización para las entregas de los materiales adquiridos a EQUISIDER, ubica estas últimas en territorio común por la circunstancia de que los materiales se transportan directamente desde EQUISIDER a los clientes.

La DFG sostiene que en las instalaciones de EQUISIDER se realizan las tareas inherentes a la recepción y almacenaje de la mercancía una vez fabricada, su embalaje, la carga o descarga en los medios de transporte correspondientes, así como las labores propias del transporte desde y hacia el lugar correspondiente. Sin embargo, SARRALLE no dispone de infraestructuras propias en territorio común que le permitan llevar a cabo dichas actividades, más allá de las propias de EQUISIDER, cuya actividad, por otra parte, consiste en la fabricación de material para la industria metalúrgica. Por lo demás, la DFG tampoco ha desarrollado ninguna actividad probatoria que permita concluir que dichas labores se realicen en las instalaciones de EQUISIDER, ni tan siquiera que ésta haya procedido a la contratación del propio transporte, ni, en su caso, que dichas labores sean de una relevancia tal en el conjunto del proceso de comercialización que permitan incorporar valor añadido a los materiales vendidos.»

En la resolución 114/2023, de 15 de diciembre, la Junta Arbitral acordó: *«Declarar que corresponde a la DFG la exacción del IVA de los ejercicios 2014 y 2015 de SARRALLE, al haber realizado esta sociedad la totalidad de sus operaciones en Azpeitia (Gipuzkoa).»*

TERCERO. - Admisión a trámite de la demanda.

Se admitió a trámite el recurso contencioso-administrativo por diligencia de ordenación de 15 de febrero de 2024, en el que, al tiempo, se reclamó el expediente administrativo. Mediante la citada diligencia se acordó requerir a la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco para que, en el plazo de veinte días, remitiese el expediente administrativo y practicara los emplazamientos a los interesados que ordena el artículo 49 de la Ley de esta Jurisdicción.

Por diligencia de ordenación de 8 de mayo de 2024 se tuvo por recibido el expediente administrativo y, comprobados los emplazamientos requeridos en el artículo 49 LJCA, se dio traslado de aquél a la representación de la Diputación Foral de Gipuzkoa para que, en el plazo de veinte días, formalizase la demanda, escrito que fue presentando el 10 de junio de 2024.

CUARTO. - Escrito de demanda.

En su demanda, la representación de la Diputación Foral de Gipuzkoa, tras la procedente argumentación, concluye solicitando que esta Sala:

«tenga por formulada demanda contra la Resolución 114/2023, de 15 de diciembre de 2023, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el Expediente 43/2017 y declare, en su lugar, que los porcentajes de volumen de operaciones atribuidos al obligado tributario SARRALLE EQUIPOS SIDERÚRGICOS, S.L. recogidos en el acta de conformidad 20 de mayo de 2016 por el IVA, ejercicios 2014 y 2015, se ajustan a Derecho.

Todo ello, con expresa imposición de costas a la parte demandada.»

Por medio de otrosí solicitó que se acordase, en su momento, el trámite de conclusiones escritas, pero no solicitó la práctica de prueba.

QUINTO. - *Contestación a la demanda.*

Mediante diligencia de ordenación, de 11 de junio de 2024 se tuvo por formalizada la demanda, de la que se mandó dar traslado a la abogacía del Estado para que, en el plazo de veinte días, la contestase, lo que efectuó el 12 de julio de 2024 mediante escrito en el que señala, a modo de conclusión, que:

«previos los trámites pertinentes, dicte en su día sentencia por la que desestime el recurso interpuesto, confirme la Resolución recurrida y condene en costas a la recurrente.»

SEXTO. - *Cuantía y conclusiones de las partes.*

Por decreto de 16 de julio de 2024, quedó la cuantía fijada como indeterminada y se dio traslado a la parte demandante para que, en el plazo de 10 días, formulase conclusiones, lo que llevó a cabo por escrito de 2 de septiembre de 2024. La diligencia de ordenación de 4 de septiembre de 2024 dio traslado del anterior escrito, emplazando a la parte demandada por 10 días para que presentase escrito de conclusiones, lo que hizo el 19 de septiembre de 2024

El 24 de septiembre de 2024 se dictó diligencia declarando las actuaciones pendientes de señalamiento para deliberación.

SÉPTIMO. - *Señalamiento.*

Por providencia de 22 de octubre de 2025, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, señalándose para la deliberación, votación y fallo del recurso, el día 16 de diciembre de 2025, fecha en que dio comienzo la deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Síntesis de la demanda de la Diputación Foral de Gipuzkoa. de la Junta Arbitral del Concierto Económico.*

Según la DFG, la resolución de la Junta Arbitral contiene una argumentación contradictoria con la actual jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de localización de operaciones en el IVA, regulado en el artículo 28 del Concierto Económico.

Recuerda que la Resolución impugnada recoge el siguiente razonamiento:

«La DFG sostiene que en las instalaciones de EQUISIDER se realizan las tareas inherentes a la recepción y almacenaje de la mercancía una vez fabricada, su embalaje, la carga o descarga en los medios de transporte correspondientes, así como las labores propias del transporte desde y hacia el lugar correspondiente. Sin embargo, SARRALLE no dispone de infraestructuras propias en territorio común que le permitan llevar a cabo dichas actividades, más allá de las propias de EQUISIDER, cuya actividad, por otra parte, consiste en la fabricación de material para la industria metalúrgica. Por lo demás, la DFG tampoco ha desarrollado ninguna actividad probatoria que permita concluir que dichas labores se realicen en las instalaciones de EQUISIDER, ni tan siquiera que ésta haya procedido a la contratación del propio transporte, ni, en su caso, que dichas labores sean de una relevancia tal en el conjunto del proceso de comercialización que permitan incorporar valor añadido a los materiales vendidos.»

A su juicio, la Junta Arbitral no se ha ajustado a la regulación contenida en las disposiciones del Concierto acerca de la localización de operaciones en el Impuesto señalado, ni a la doctrina jurisprudencial.

Todo ello sin olvidar que el SARRALLE ha declarado entre las operaciones efectuadas por el IVA en los ejercicios afectados un volumen relevante de entregas intracomunitarias (12.161.685,78 euros en 2014 y 3.096.948,13 euros en 2015 a diferentes Estados Miembros (Bélgica, Portugal, Luxemburgo, Alemania y Francia), con inicio del transporte en parte de ellas en territorio común (Palencia), según los documentos de transporte CMR.

La Diputación Foral considera que las operaciones se entienden realizadas en el punto de inicio del transporte, al ser entrega de bienes muebles corporales, localizando, por una parte, en Gipuzkoa las mercancías situadas en dicho territorio y, por otra, situando las mercancías que van directamente del proveedor al cliente en el lugar en que se encontraban las mismas al iniciarse el transporte.

Añade que debe tenerse en cuenta, en primer lugar, la diferente naturaleza del presupuesto de hecho enjuiciado en la Sentencia Rover, sentencia de 13 de abril de 2011 (P.O. 540/2009; ECLI:ES:TS:2011:2323) en relación con la actividad económica desarrollada por las entidades afectadas en uno y otro caso.

Entiende que el artículo 28 del Concierto no contiene mención alguna al lugar donde se encuentren los medios materiales y humanos como punto de conexión aplicable, a efectos de determinar la localización de operaciones en el IVA, y que no resulta admisible una novación de las disposiciones del texto concertado vía interpretación unilateral de una de las partes, configurando un nuevo punto de conexión no recogido en el Concierto.

Por otra parte, la fabricación integral de los bienes en Palencia, a través de una entidad del grupo empresarial, EQUISIDER, SL, aporta valor añadido a las operaciones que después se realizan con dichos bienes corporales, como son las gestiones del transporte realizadas por SARRALLE a efectos de proceder a materializar los envíos a clientes, con la consiguiente contratación del transporte y lo que ello conlleva (embalaje, carga, riesgos del transporte, descarga, ...), teniendo en cuenta que desde donde se expiden las mercancías es un lugar fijo y estable.

Por último, la apreciación de una laguna normativa en el Concierto Económico, respecto a los supuestos de contratación con medios de terceros, no puede implicar la deslocalización de operaciones o su errónea localización por mor de una simple actuación consistente en la firma de un contrato en la sede del obligado tributario, prescindiendo absolutamente de otras tareas necesarias, sustanciales, fundamentales o al menos de relevancia, que de hecho generan valor añadido al bien fabricado objeto de entrega.

En conclusión, en base a los hechos y a las argumentaciones expuestas, la Diputación Foral considera que, a efectos de la localización de las operaciones discutidas, las mismas deben ubicarse en territorio común.

Por ello, concluye señalando que la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico objeto del presente recurso no es ajustada a derecho y que nuestra demanda debe ser estimada.

SEGUNDO.- Síntesis de la contestación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de la Diputación Foral de Gipuzkoa. de la Junta Arbitral del Concierto Económico.

Se trata de interpretar qué se entiende por realizar «desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente» de un bien corporal y de aplicar esas normas al presente caso.

Juega un papel relevante la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sentada a partir de la "Sentencia Rover".

Dadas las circunstancias del caso, sostiene la Abogacía del Estado, que esa jurisprudencia proyectada sobre aquellas conduce a declarar que toda la actividad de SARRALLE consistente en el suministro y entrega de equipos, bienes o materiales a sus clientes, está localizada en territorio foral, pues es en él, concretamente en Azpeitia, donde se sitúan los medios personales, materiales y la organización que desarrolla esa actividad (relaciones con los clientes, actividad de promoción y ventas, facturación, etc.). En territorio común esta actividad no se desarrolla en absoluto.

La posición de la DFG discrimina cuantitativamente respecto de la parte de lo suministrado que, habiendo sido previamente vendido por Equisider a Sarralle, es transportado directamente desde la sede de aquella a la de los clientes. Esta proporción, sostiene, debe considerarse localizada en territorio común.

Dice que no está de más recordar algún pasaje crucial de la "Sentencia Rover":

«(...), dado que la puesta a disposición se realiza en el momento en que se entiende efectuada la entrega de bienes, esto es, en el momento en que el vendedor transfiere al adquirente la facultad de disponer el bien en calidad del propietario, la entrega de los vehículos que implica la transmisión del poder de disposición de los mismos se produce cuando el vehículo es facturado al concesionario, contra el abono de su precio a Rover España S.A (...) Por tanto, para apreciar el lugar desde donde se realizaban las entregas hay que estar al lugar en donde se centralizaban las labores de comercialización de los vehículos y radicaba la sede principal, con independencia del lugar en el que física o materialmente se encontraban los bienes, (...)»

Numerosas sentencias posteriores han precisado que la respuesta apropiada dependerá de las circunstancias concretas del caso, conforme a los hechos que hayan sido probados en el proceso.

La AEAT cree que esta doctrina es aplicable al presente caso, dadas sus circunstancias.

En cambio, la DFG considera que la doctrina de la "Sentencia Rover" no es aplicable al caso.

Las alegaciones de la DFG, según la AEAT, no tienen virtualidad para persuadir de que la Resolución debe ser revocada:

a) La apelación a la literalidad de la norma, en una de sus partes, supone desconocer su correcta interpretación. La DFG obvia que el primer párrafo del art. 28, Uno, A), 1º, del Concierto contiene no una sino dos reglas, siendo la primera y principal la que ordena atender al lugar, o territorio, desde el que los bienes son puestos a disposición del adquirente.

b) Ciertamente, hay diferencias entre el caso resuelto por la Sentencia Rover y el presente. Pero de lo que se trata es de aplicar una doctrina, que el Tribunal Supremo ha ido construyendo y perfilando, que sí tiene un carácter general y que debe aplicarse a cada caso en función de sus circunstancias concretas. Y es de esta ponderada aplicación de la que resulta que en algunas ocasiones será relevante el lugar de situación de los bienes al tiempo de iniciarse su expedición o transporte, y en otros no lo será.

c) La demanda cita varias sentencias del Tribunal Supremo, sosteniendo que avalan sus tesis:

«(...) la posición del Tribunal Supremo en sus sentencias de 3 y 9 de febrero de 2016 (supuesto este último en el que la Sala no considera aplicable la referida sentencia de 13 de abril de 2011, porque se decidía supuesto completamente distinto); en la sentencia de 13 de diciembre de 2016; en la Sentencia de 31 de enero de 2017 (en la que se hace referencia a las tres anteriormente citadas); en la Sentencia de 16 de abril de 2018, (en la que la Sala establecía el estado actual de la jurisprudencia, considerando que la actividad desarrollada por ENERGIZER TRADING LIMITED en Álava -desde donde se produce la entrega de las pilas allí empaquetadas y etiquetadas- no puede calificarse como accesorio, irrelevante o tan mínima como para afirmar que no genera valor añadido alguno a la actividad productora y de comercialización a la que dedica la entidad su giro o tráfico empresarial); y en la Sentencia de 31 de enero de 2019.»

Sin embargo, mantiene la Abogacía del Estado, apenas razona por qué la solución concreta que dan estas sentencias debe también aplicarse al presente caso.

Los bienes comercializados por SARRALLE que ésta ha adquirido previamente a EQUISIDER se encuentran en la sede de ésta, en territorio común, y desde ese lugar son expedidos (bajo gestión y control de SARRALLE) para su entrega al cliente de SARRALLE. Ese lugar desempeña una función de mero depósito, sin que conste que, en él, se incorpore valor añadido significativo alguno (distinto de la mera conservación durante períodos no muy largos). Nada se ha justificado, al respecto. Así, el presente caso es muy similar y completamente asimilable al caso Rover (entre otros), donde se da preferencia al lugar en que se desarrollan las labores de comercialización, pues son éstas las determinantes de la puesta a disposición del cliente (facturación) y las que incorporan valor.

Por tanto, en las circunstancias del caso, con los hechos claramente establecidos (primero, papel secundario y sin valor significativo del lugar de expedición; segundo, situación en Gipuzkoa de todos los medios materiales y personales de SARRALLE mediante los que se desarrollan las tareas de comercialización), es inexorable la aplicación de la repetida jurisprudencia y la confirmación de la Resolución recurrida de la Junta Arbitral.

En nuestro caso, sostiene, no se ha probado relevancia alguna atribuible al lugar de almacenamiento y expedición (Palencia) y sí que la actividad de comercialización tiene lugar en las dependencias de Sarralle en Azpeitia.

Añade que la sentencia de 16 de abril de 2018 (P.O. 181/2017) relativa a entregas desde un lugar en el que se prestaban servicios de empaquetado y etiquetado, tiene interés porque su FD Quinto, apartado 6, recapitula la doctrina jurisprudencial en estos términos:

«6. En el estado actual de la jurisprudencia pueden sentarse, por tanto, las siguientes reglas:

- Aunque el Concierto señala que la entrega de los bienes que deban ser objeto de transporte "se entenderá realizada en el lugar en que los bienes se encuentren al tiempo de iniciarse la expedición o transporte", ese lugar (territorio común o foral) no constituirá necesariamente el punto de conexión si las actividades en él realizadas son accesorias o muy poco relevantes en relación con el conjunto del proceso de producción o comercialización de los bienes, al punto de que pueda afirmarse que no incorporan valor añadido a ese proceso.

- Por tanto, habrá de estarse al lugar de "puesta a disposición" de los bienes -prescindiendo de su status loci - cuando no pueda identificarse en el lugar en el que están sitios actuaciones de una apreciable significación, conectadas o vinculadas con los procesos de fabricación, transformación o comercialización. Y, a sensu contrario, el punto de conexión estará constituido por el lugar donde se encuentren los bienes (desde el que salen) cuando se constate que en el mismo se realizan tareas de tal envergadura que permitan afirmar que son acciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados.

- La solución concreta dependerá, obviamente, de las particulares circunstancias de cada caso, de manera que la relevancia o la pura accesoriedad de la actuación controvertida en uno u otro territorio dependerá de los hechos constatados y, en su caso, de la actividad probatoria desarrollada al efecto por los interesados.»

Y en el apartado 7 del mismo FD se examinan las circunstancias de aquel caso particular, contrastando las actividades que en él tenían lugar en territorio foral (perfectamente caracterizadas) y en territorio común, y decidiendo en consecuencia.

Aplicando el mismo método al presente caso, la AEAT encuentra que el "locus loci" no tiene más relevancia conocida que coincidir con el lugar de expedición; en él no consta ni se ha probado ni intentado probar que se haga otra cosa que mantener los bienes depositados, sin que conste añadidura de valor alguno, lo que contrasta con la evidente relevancia de las funciones comercializadoras que SARRALLE desarrolla en sus dependencias de Azpeitia.

Por último, la AEAT menciona dos sentencias más que se pronuncian sobre casos similares en aplicación de la doctrina que venimos comentando:

- La sentencia de 8 de enero de 2024 (P.O. 684/2022), que desestima el recurso interpuesto por otra Diputación Foral (Bizkaia):

«La controversia se ciñe, esta vez, a la localización de las entregas de bienes, no existiendo discrepancia en cuanto a la prestación de servicios.

En el presente recurso contencioso-administrativo no se ha propuesto prueba por las partes, posibilidad que tienen de conformidad con lo previsto en el artículo 60 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Jurisdicción, de suerte que para enjuiciar esta cuestión tenemos los mismos elementos probatorios de los que se ha servido la propia Junta Arbitral, puesto que no se ha introducido ningún elemento más.

La clave para solucionar el presente conflicto se halla en la expresión "puesta a disposición". Este término no puede desconectarse del significado que tiene en las Directivas sobre el IVA, y, por ende, en la normativa española sobre el IVA. De la redacción del Concierto Económico se desprende que el significado dado a esta expresión es el mismo que en las Directivas, de suerte que, en función de los hechos concurrentes, habrá que determinar, tratándose de entrega de bienes, en cada caso, cuando se produce la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. En el fundamento séptimo de la sentencia Rover, haciéndonos eco de la jurisprudencia del TJUE afirmamos que "para que exista entrega no es preciso que haya transmisión de la propiedad jurídica del bien al bastar con que se adquiera el derecho a disponer del bien, situándose el adquirente en una disposición de facto análoga a la del propietario". A la Junta Arbitral le parece que el lugar en el que se producen las operaciones materiales de entrega es aquel donde se efectúan las operaciones de comercialización, solución que compartimos, siendo en ese lugar donde se llevan a cabo acciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados. El reparto de la tributación entre el Estado y el País Vasco que se deriva del Concierto se realiza teniendo en cuenta el origen de los bienes, es decir, el lugar donde se haya generado el valor añadido, para de este modo realizar un cálculo lo más exacto posible de la riqueza que se genera en cada territorio -común o foral- con cada operación gravable, lo cual explica que los artículos del Concierto utilicen el término "desde" y no "en", ya que tratan de determinar el lugar (punto de conexión) desde el cual se genera el valor y no donde se consumen los bienes (por todas, Cfr. sentencias 609/2018, de 16 de abril, rec. 81/2017 - sentencia ENERGIZER - y 97/2019, de 31 de enero, rec. 48/2018, - sentencia BIURRUM-). La solución en cada caso estará en función de las circunstancias concurrentes, los hechos y las pruebas practicadas.

Por todo lo expuesto, declaramos que lo procedente es la desestimación del recurso interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia, confirmandose, por tanto, la resolución recurrida de la Junta Arbitral.»

En el presente caso tampoco la DFG ha solicitado el recibimiento a prueba.

- Y una sentencia, cuya recurrente es, precisamente, la DFG, fechada el 1 de julio de 2024, que resuelve el P.O. nº 610/2023. A juicio de la AEAT es un caso muy similar al presente, de ahí que trascriba. *algunos pasajes:*

«Ha de convenirse que la JA, aún lo escueto de su resolución, ha seguido la citada doctrina, esto es, ha considerado que la labor o actividad de comercialización se realiza desde Guipúzcoa, lugar en que la obligada tiene su domicilio fiscal, mientras que en Valencia, hasta 2010, no se ha realizado actividad comercial que añada valor, "resulta que el valor añadido a la labor de comercialización se produce donde la empresa tiene delegaciones comerciales con la suficiente estructura de medios materiales y humanos para realizar dicha labor; circunstancia que ha quedado acreditado que, hasta 2010, no se produce en la provincia de Valencia".

La cuestión, por tanto, no es jurídica, sino estrictamente fáctica; ya se ha dicho, el tema es extremadamente casuístico y depende de las circunstancias de cada caso el que determina a la postre la localización determinante. (...) la comercialización se hacía hasta 2010 desde Hernani, sin perjuicio, como se recoge en la diligencia, que para abaratar costes se suministrara determinadas mercancías a sus clientes desde Valencia. Pero este dato, sin más, en nada afecta a la corrección de la resolución de la JA, no hay dato del que extraer que en dicha labor de suministro se añadiera valor alguno; la parte recurrente nos habla de que "determinadas tareas, como el empaquetado, envío y otras actuaciones complementarias sobre las mercancías, sí generan valor añadido y determinan que las operaciones se localicen en el lugar que se encuentren aquellas al inicio de la expedición, cuando sean objeto de transporte para su puesta a disposición al adquirente", lo cual es

hacer supuesto de la cuestión, en tanto que partiendo la JA, como parte, de que no se añade valor alguno por mandar las mercancías desde Valencia a algunos clientes por los proveedores, es a la parte recurrente a la que correspondía acreditar con datos y hechos que sí se añadía valor, sin que las labores que dice realizaba la proveedora tenga más asidero que la mera especulación sin además aportar datos de los que extraer que la actividad no era meramente accesoria o complementaria, otorgándole una importancia dentro de la actividad comercializadora que no se corresponde con los datos obrantes en el expediente, tampoco con los términos reflejados en las citadas diligencias.».

Tercero.- Conclusiones de las partes.

La Diputación Foral considera que las operaciones se entienden realizadas en el punto de inicio del transporte, al ser entrega de bienes muebles corporales, localizando, por una parte, en Gipuzkoa las mercancías ubicadas en Gipuzkoa y, por otra, ubicando las mercancías que van directamente del proveedor al cliente en el lugar en que se encontraban las mismas al iniciarse el transporte.

Entiende que, a efectos de resolver la presente controversia, la interpretación expuesta por la Administración tributaria del Estado referente al lugar donde se encuentran los medios materiales humanos propios del obligado tributario SARRALLE carece de amparo en las disposiciones del Concierto Económico y tampoco reúne la característica de criterio complementario o interpretativo de las reglas contenidas en el texto concertado.

A su entender, al contrario de lo que manifiesta la AEAT, la realización del transporte de los bienes es un elemento para tener en cuenta, no pudiendo aplicar el mismo punto de conexión cuando existe transporte que cuando no lo hay. Tal circunstancia genera valor añadido a los bienes objeto de transmisión.

Entiende que la STS 420/2016, de 9 de febrero de 2016 (Rec. 13/2015), ha despreciado como lugar donde se localiza la operación aquellas instalaciones, campos o depósitos que carezcan de las notas de fijeza y estabilidad, en aras de entender que la realización de una operación a efectos de su exacción se localiza donde se encuentre para su consumo de forma estable y fija, como ocurre aquí con los bienes corporales situados en Palencia, territorio común, cuando son expedidos desde las instalaciones de la entidad EQUISIDER, SL para su puesta a disposición a los adquirentes.

En relación con la afirmación de la AEAT de que la DFG no ha solicitado el recibimiento a prueba en el presente procedimiento, replica esta última que en el lugar desde el que se expiden las mercancías en territorio palentino, además de la fabricación por parte de la entidad EQUISIDER,SL de las piezas objeto de transmisión, también se efectúan otros cometidos significativos en las operaciones de transmisión (gestiones de transporte por parte de SARRALLE para los envíos a clientes) por medio de la contratación de terceros para esos cometidos.

De las tareas realizadas en territorio común, se hace referencia al transporte, circunstancia que de forma obligada genera tareas inherentes a la recepción y almacenaje de la mercancía una vez fabricada, su embalaje, la carga o descarga en los medios de transporte correspondientes, así como las labores propias del transporte desde y hacia el lugar correspondiente, convenido con los adquirentes de los bienes objeto de transmisión.

Derivado de lo anterior, las incidencias en los envíos procedentes de la fábrica de Palencia, así como las tareas propias de la expedición de mercancías se realizan desde territorio común. Ello, en su opinión, desvirtúa las afirmaciones vertidas por la Administración tributaria del Estado en defensa de sus pretensiones.

A su modo de ver, las tareas realizadas en Palencia generan valor añadido, en términos del artículo 28 del Concierto Económico. Consideramos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo avala una interpretación consistente en determinar la localización de las operaciones en aplicación de dicho artículo empleando el criterio complementario de la generación de valor añadido derivado de las tareas o cometidos efectuados en el lugar donde se encuentran los bienes previamente a su expedición, para su puesta a disposición al cliente.

Y es que las labores de transporte, y todo lo que ello conlleva, no puede ser considerado una actividad irrelevante o accesoria que carezca de valor añadido para el producto entregado. Hay que tener en cuenta que tanto las materias primas llegan directamente a la entidad fabricante en Palencia, como que se expiden desde allí sin intermediarios a los diferentes clientes. No se produce la fractura del transporte, en aquellos bienes que se envían tras su fabricación desde la entidad fabril directamente al cliente, sin ninguna transformación posterior.

Por tanto, la Diputación Foral considera que los cometidos llevados a cabo en las instalaciones de la entidad EQUISIDER, SL, sita en territorio común (tareas inherentes a la recepción y almacenaje de la mercancía una vez fabricada, su embalaje, la carga o descarga en los medios de transporte correspondientes, así como las labores propias del transporte desde y hacia el lugar correspondiente), generan valor añadido a las operaciones de transmisión realizadas desde territorio soriano por el obligado tributario SARRALLE, siendo un lugar fijo y

estable desde el que se produce el consumo de las mismas, no pudiendo ser calificadas de irrelevantes ni accesorias, de conformidad con la doctrina emanada de esta Sala a través de las sentencias a las que se ha referido.

Por otra parte, cuando se efectúa la fabricación de productos mediante la contratación de medios a terceros (subcontratación, por ejemplo), no coincide la ubicación de los medios materiales y humanos empleados en la fabricación, transformación o comercialización de las mercancías de dichas mercancías con el lugar desde donde se inicia su expedición para la puesta a disposición del cliente.

Señala que la AEAT se apoya en un criterio inexistente en la literalidad del artículo 28 del Concierto Económico, insistiendo y repitiendo el criterio de la ubicación de los medios materiales y humanos, a efectos de localizar las operaciones en un territorio u otro.

Considera la DFG que, en el presente conflicto, realmente sería incoherente con la finalidad del precepto que se pretende aplicar (el 28 del Concierto) determinar la localización de operaciones en territorio foral, por cuanto la producción de los bienes se ha realizado en territorio común íntegramente, al igual que el transporte y sus cometidos inherentes a la remisión del producto al cliente.

Para una mayor claridad de cuanto trata de exponer, defiende que si la entidad EQUISIDER, SL, por ejemplo, vendiera directamente los bienes a los clientes sin la intermediación de SARRALLE, estos se localizarían en territorio común.

Del mismo modo, si el obligado tributario SARRALLE estableciera un centro de trabajo en territorio común para comercializar todos sus productos fabricados, tanto en territorio foral como común, ante esta hipótesis, en aplicación del criterio de la AEAT, la totalidad de las operaciones se realizarían en territorio común, aun cuando un porcentaje elevado de la fabricación pudiera proceder de territorio foral.

En cualquiera de los hipotéticos supuestos descritos, en aplicación de la pretensión de la DF, la tributación de las diferentes entidades no sufriría cambios respecto a la solución expuesta por ella, al ubicar las operaciones donde se localiza el valor añadido de las mismas, siendo el transporte y los cometidos inherentes a dicha tarea lo suficientemente relevantes y no accesorios como para permitir que las operaciones se residencien en el lugar donde se haya llevado a cabo la fabricación o transformación de bienes, posteriormente transmitidos a los adquirentes.

La interpretación defendida por esta Diputación Foral, evita distorsiones en la aplicación del precepto afectado, en relación con las diferentes actuaciones de las mercantiles, ante la libertad de establecimiento de que disponen en cualquier parte del territorio español de todo o parte de su estructura empresarial, cuando se trata de supuestos que afectan a entidades fabricantes de productos propios y mediante la contratación de medios a terceros, como ocurre en el presente caso.

Por tanto, a efectos de resolver conflictos como el actual, en supuestos de localización de operaciones derivadas de actividades económicas de entidades fabricantes de productos propios y mediante la contratación de medios a terceros, considera que el criterio defendido por esta Diputación Foral resulta similar al empleado por el Tribunal Supremo en precedentes similares.

Las conclusiones de la Abogacía del Estado son breves.

No habiéndose recibido el recurso a prueba, no hay prueba que valorar. La cuestión es estrictamente jurídica y consiste en determinar la conclusión correcta de proyectar sobre esos hechos la norma del Concierto aplicable y su interpretación jurisprudencial.

La recurrente insiste en afirmar un hecho que la resolución no reconoce en absoluto, ni se desprende de ella, ni nosotros aceptamos: que sí se añadió valor significativo a los bienes o productos en las dependencias de Equisider, S.L., sitas en territorio común. Al respecto, precisa.

Que los bienes transmitidos lo fueron dos veces: una primera, tras su fabricación, por Equisider, S.L., a SARRALLE EQUIPOS SIDERÚRGICOS INDUSTRIALES, S.L. Respecto de esta primera operación y su régimen en punto al IVA y al Concierto, nada hay que decir pues no es el objeto de la resolución recurrida, ni, por tanto, de estos autos. Y la segunda, por SARRALLE EQUIPOS SIDERÚRGICOS INDUSTRIALES, S.L., a sus clientes. Naturalmente, la fabricación supone creación de valor, pero ésta es irrelevante porque tiene lugar antes de la primera de las operaciones y se asocia a ella, no a la segunda.

Pues bien, en cuanto a la segunda, no consta aportación de valor significativa alguna. El valor propio del transporte no puede considerarse pues es consustancial a la entrega al cliente; en todo caso, consta que el transporte lo gestionó también -como todo lo concerniente a comercialización y relación con sus clientes- SARRALLE EQUIPOS SIDERÚRGICOS INDUSTRIALES, S.L., desarrollándose esta gestión desde Azpeitia.

CUARTO. - Interpretación de la normativa aplicable y respuesta a las pretensiones de las partes.

El artículo 28 del Concierto Económico dispone lo siguiente:

«Uno. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas: A) Entregas de bienes:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su p del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones:

a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.

b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común, y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

c) Si se trata de bienes que deben ser objeto de expedición o transporte iniciado en otro Estado miembro, y se cumplen los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido para la aplicación del régimen de ventas a distancia, la entrega se entenderá realizada en el País Vasco cuando finalice en dicho territorio el referido transporte.

(...).»

En el presente recurso contencioso-administrativo no se ha propuesto prueba por las partes, posibilidad que tienen de conformidad con lo previsto en el artículo 60 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, de suerte que para enjuiciar esta cuestión tenemos los mismos elementos probatorios de los que se ha servido la propia Junta.

El conflicto que se planteó ante la Junta Arbitral por la AEAT deriva de la consideración por parte de la Diputacon Foral de que el origen del transporte es el punto de conexión aplicable a las entregas efectuadas, por lo que no comparte las conclusiones a la que llega la Resolución recurrida de la Junta Arbitral, basándose en la aplicación de criterios contenidos, entre otras, pero fundamentalmente, en la recaída a partir de la "Sentencia Rover", dado que, desde su óptica, no corresponden a situaciones comparables.

La Diputación Foral considera que las operaciones se entienden realizadas en el punto de inicio del transporte, al ser entrega de bienes muebles corporales, localizando, por una parte, en Gipuzkoa las mercancías ubicadas en Gipuzkoa y, por otra, ubicando las mercancías que van directamente del proveedor al cliente en el lugar en que se encontraban las mismas al iniciarse el transporte.

En cambio, la AEAT entiende que las gestiones de comercialización de las ventas realizadas por el obligado desde territorio común deben entenderse realizadas desde Gipuzkoa.

Para la Diputación Foral de Gipuzkoa el presente conflicto interpretando que las entregas de bienes corporales muebles cuando sean objeto de expedición deben entenderse realizadas en el territorio en el que se inicia el transporte, conforme a la literalidad del artículo 28. Uno. A).1 del Concierto Económico. Rechaza que quepa extender la interpretación realizada en la "Sentencia Rover" más allá de ese supuesto, debiendo estarse a lo establecido en el Concierto Económico.

En esta línea, destaca la Diputación Foral de Gipuzkoa un elemento altamente diferenciador del presupuesto de hecho en los dos conflictos en cuestión: la actividad desarrollada por ambas entidades.

En el caso del conflicto ROVER la entidad implicada se limitaba a transportar unos vehículos procedentes de otro Estado miembro de la Unión Europea, cuya estancia era de unos pocos días en una campa logística (en Álava), en cuyo tránsito no se realizaban tareas relevantes sobre los bienes corporales (vehículos), a la espera de materializar la comercialización de aquellos desde un lugar donde se encontraban los medios humanos y materiales de la entidad (Madrid), con puesta a disposición del mismo al cliente. La entidad afectada desarrollaba una actividad económica predominantemente comercializadora, sin actividad fabril.

En cambio, SARRALLE ejercita actividades propias de una entidad fundamentalmente fabricante, siendo diferente el objeto de su actividad, también bienes corporales aunque de diferente naturaleza (productos siderúrgicos) que han sido fabricados por una entidad integrante del grupo empresarial (EQUISIDER, SL), desde

cuyas instalaciones en Palencia (territorio común), una vez terminado el proceso de fabricación y transmitida la propiedad al contribuyente SARRALLE, se expiden los productos directamente al cliente.

Cree que la Diputación Foral de Gipuzkoa, en el caso debatido, la fabricación mediante la contratación de medios a terceros en otro territorio (Palencia) por una entidad integrante del grupo empresarial (EQUISIDER, SL), junto con la realización de gestiones acerca del transporte para el envío a clientes, distorsiona cualquier equiparación en relación con el presupuesto de hecho enjuiciado en la mencionada "sentencia ROVER", únicamente circunscrito a las labores de comercialización de bienes corporales remitidos desde otro país europeo para su exclusiva venta en el territorio de aplicación del Impuesto, sin que hubiera sido fabricado ni transformado o gestionado desde el lugar donde se encontraban situados al inicio de su expedición (campa logística en Álava) para su puesta a disposición del adquirente.

A juicio de la Diputación Foral de Gipuzkoa, la extensión que pretende la AEAT de la sentencia referida a casos completamente diferentes, más que una interpretación del Concierto, supondría el establecimiento de un nuevo punto de conexión no previsto en el mismo que, además, contravendría las Directivas que regulan el IVA en el ámbito de la Unión Europea y las pautas establecidas para determinar su exacción a nivel internacional.

«Aunque el Concierto señala que el punto de conexión para determinar la administración competente estará constituido por el lugar de puesta a disposición o, en ciertos supuestos, por el lugar donde radiquen los bienes al tiempo de su expedición o transporte, esos lugares (se hallen en territorio común o en territorio foral) no constituirán necesariamente el punto de conexión si las actividades en ellos realizadas son accesorias o muy poco relevantes en relación con el conjunto del proceso de producción o comercialización de los bienes, al punto de que pueda afirmarse que no incorporan valor añadido a ese proceso. En este sentido, es posible prescindir de aquellos lugares típicos -y acudir al contrario o a aquel en el que realmente deba entenderse que se realiza la actividad- cuando no pueda identificarse en los previstos con carácter general en la norma actuaciones de una apreciable significación, conectadas o vinculadas con los procesos de fabricación, transformación o comercialización. Y, a sensu contrario, el punto de conexión estará constituido por el lugar donde se encuentren los bienes (desde el que salen) cuando se constate que en el mismo se realizan tareas de tal envergadura que permitan afirmar que son acciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados. En definitiva, el punto de conexión será uno u otro en la medida en que se constate que en el mismo se realizan tareas de tal envergadura que permitan afirmar que son acciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados.»

La clave para solucionar el presente conflicto se halla en la expresión "puesta a disposición". Este término no puede desconectarse del significado que tiene en las Directivas sobre el IVA y, por ende, en la normativa española sobre el IVA. De la redacción del Concierto Económico se desprende que el significado dado a esta expresión es el mismo que en las Directivas, de suerte que, en función de los hechos concurrentes, habrá que determinar, tratándose de entrega de bienes, en cada caso, cuando se produce la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. El reparto de la tributación entre el Estado y el País Vasco que se deriva del concierto, se realiza teniendo en cuenta el origen de los bienes, es decir, el lugar donde se haya generado el valor añadido, para, de este modo, realizar un cálculo lo más exacto posible de la riqueza que se genera en cada territorio -común o foral- con cada operación gravable, lo cual explica que los artículos del Concierto utilicen el término "desde" y no "en", ya que tratan de determinar el lugar (punto de conexión) desde el cual se genera el valor y no donde se consumen los bienes (por todas, Cfr. sentencias 609/2018, de 16 de abril, rec. 81/2017 - sentencia Energizer- y 97/2019, de 31 de enero, rec. 48/2018, -sentencia Biurrun-). La solución en cada caso estará en función de las circunstancias concurrentes, los hechos y las pruebas practicadas (Cfr. STS 8 de enero de 2024, rec. 684/2022).

Así lo entendió acertadamente la Junta Arbitral, en la resolución núm. 114/2023, de 15 de diciembre, objeto del presente recurso concluyendo que el lugar de puesta a disposición de los bienes controvertidos radica en Azpeitia, tal como sólidamente argumenta en los tres últimos párrafos del apartado 3 de los Fundamentos de Derecho, que han sido reproducidos ya en esta Sentencia, en sus antecedentes de hecho, se ahí que nos remitamos a ellos.

Por todo lo expuesto, declaramos que lo procedente es la desestimación del recurso interpuesto por la Diputación Foral de Guipúzcoa, confirmándose, por tanto, la resolución recurrida de la Junta Arbitral.

QUINTO. - Sobre las costas.

Conforme dispone el artículo 139.1 de la LJCA, procede imponer las costas a la parte recurrente. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese precepto legal, señala como cifra máxima a que asciende su imposición, por todos los conceptos, la de 4.000 euros.



FALLO

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

PRIMERO.-Desestimar el recurso contencioso-administrativo registrado con el núm. 127///2024, interpuesto por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la resolución de la Junta Arbitral establecida en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco núm. 114/2023 de 23 de junio dictada en el conflicto arbitral número 43/2017, planteado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

SEGUNDO. -Imponer las costas, en los términos previstos en el fundamento de derecho quinto, a la parte recurrente.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ