

Conflicto: 101/2016
Promotor: Comunidad Foral de Navarra
Administraciones en conflicto: Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra
Objeto: Determinar la Administración competente para la realización de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2013
Fecha de la resolución: 13 de noviembre de 2019

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

En Pamplona, a 13 de noviembre de 2019, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por (...), en el conflicto positivo de competencias número 101/2016 planteado por la Comunidad Foral de Navarra, en relación con la competencia para investigar y comprobar el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2013, de la entidad AAA, adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente don (...):

I. ANTECEDENTES

1.1. Interposición del conflicto

1º Mediante un escrito del Consejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno de Navarra que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 19 de diciembre de 2016, la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) promovió conflicto de competencia frente a la Administración del Estado para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones en relación con la potestad de inspeccionar a la compañía mercantil AAA., por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2013. En el escrito de iniciación del conflicto se vertían las consideraciones que resumimos a continuación.

2º Según el Consejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno de Navarra, mediante un oficio fechado el 16 de septiembre de 2015, el Delegado Especial en Navarra de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) solicitó a la HTN que comprobara el volumen de operaciones de AAA en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2013 por ostentar la HTN en dicho ejercicio la competencia inspectora sobre AAA en ambos impuestos. Decía, literalmente, el citado oficio:

"La Agencia Tributaria no ostenta la competencia inspectora del ejercicio 2013, por lo que solicita, conforme a los acuerdos firmados en junio de 2005 sobre control tributario, se proceda a efectuar por el Servicio de Inspección de la HTN dicha comprobación respecto del ejercicio 2013 comunicando a esta Administración en un plazo máximo de dos meses si se atiende esta petición y el plazo previsible para ello. De igual forma, esta petición interrumpe el derecho de la Agencia Tributaria a reclamar los saldos no prescritos a fecha de hoy procedentes de ingresos tributarios que puedan estar afectados por los nuevos porcentajes de tributación".

3º Mediante un oficio fechado el 4 de noviembre de 2015 y notificado el día siguiente, el Director del Servicio de Inspección Tributaria de la HTN comunicó al Delegado Especial de la AEAT en Navarra la aceptación de la citada solicitud de comprobación.

4º El 2 de febrero de 2016, la HTN notificó a AAA el inicio de la actuación inspectora solicitada por la AEAT. Dicha actuación comenzó el 11 de febrero de 2016, pero el 30 de marzo de 2016, el Director del Servicio de Inspección Tributaria de la HTN comunicó al Delegado Especial de la

AEAT en Navarra que había ordenado la paralización de dicha actuación inspectora hasta que recayera resolución administrativa o judicial firme sobre la regularización propuesta a AAA por la Inspección de la AEAT en las actas de disconformidad suscritas el 28 de abril de 2015 en relación con el Impuesto sobre Sociedades y con el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio de 2012; ejercicio este en el que AAA tributó exclusivamente a la AEAT por ambos impuestos.

La paralización venía motivada por la incidencia que la referida resolución pudiera tener en la determinación del volumen de operaciones de AAA en el ejercicio 2013.

5º Mediante un escrito presentado el 09 de septiembre de 2016, AAA acreditó ante la HTN que la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Navarra había iniciado el 23 de julio de 2016 actuaciones de comprobación e inspección, con alcance general, por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2013.

6º Mediante escrito de 19 de octubre de 2016, el Director Gerente de la HTN formuló requerimiento de inhibición a la AEAT para que esta pusiera fin a dichas actuaciones de comprobación e investigación por carecer de competencia para realizarlas.

7º Mediante escrito de 30 de noviembre de 2016, el Delegado Especial de la AEAT en Navarra rechazó dicho requerimiento de inhibición y, a la vista de ese rechazo, la HTN decidió promover ante esta Junta Arbitral el presente conflicto de competencias, apoyado en los fundamentos que se expresan seguidamente.

8º Alegó, en primer lugar, la HTN:

a) Que, conforme a lo establecido en los artículos 19.1.a) y 33.1.a) del vigente Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio) corresponde a esta última la exacción del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en Navarra y cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no exceda de siete millones de euros.

b) Que, a tenor de lo dispuesto en los artículos 23.1º y 34.7º del Convenio, en lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido respectivamente, la inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra corresponde a la Comunidad Foral.

9º Afirma la HTN que AAA tenía, en 2013, su domicilio fiscal en Navarra y que, en 2012, declaró un volumen de operaciones inferior a siete millones de euros, por lo que, en aplicación de los citados preceptos del Convenio, la competencia inspectora relativa al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2013 corresponde a Navarra.

10º Por último, siempre según la HTN, el inicio por la AEAT de las referidas actuaciones inspectoras es contradictorio con su previo y expreso reconocimiento (contenido en el mencionado oficio de 16 de septiembre de 2015) de que, en lo relativo al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido de 2013, la competencia inspectora correspondía a Navarra.

11º El Consejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno de Navarra concluyó solicitando a esta Junta Arbitral que declare que la competencia inspectora para la inspección de AAA por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2013 corresponde a la HTN.

1.2. Admisión del conflicto a trámite

12º Mediante Resolución de 09 de enero de 2017, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la HTN en el referido escrito de 19 de diciembre de 2016, dio traslado a la AEAT y emplazó a esta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes para fundamentar sus pretensiones y propusiera las pruebas necesarias para acreditar su versión de los hechos.

1.3. Oposición de la AEAT

13° Mediante escrito presentado en la estafeta de correos número 25 de Madrid el día 6 de febrero de 2017, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 9, el Director General de la AEAT se opuso a la referida pretensión de la HTN y fundamentó su oposición en las alegaciones que a continuación se extractan.

14° El día 14 de septiembre de 2015, la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Navarra emitió un Informe sobre el volumen de operaciones de AAA en el ejercicio 2013, en el que puso de manifiesto lo siguiente:

a) Que la única actividad de AAA ha sido y es el arrendamiento de inmuebles.

b) Que AAA, que antes tenía su domicilio fiscal en Barcelona (en BBB), lo trasladó a Navarra (a CCC) el 19 de diciembre de 2012; y que, mediante una escritura pública otorgada ese mismo día, traspasó a la compañía mercantil DDD (en la que era titular del 100% de las participaciones representativas de su capital social) diversos activos y pasivos por un valor conjunto de 51.300.000 euros.

e) Que, tanto en 2012 como en 2013, AAA realizó el 100% de sus operaciones en territorio común, ya que todos los inmuebles que explotaba en arrendamiento se ubicaban en dicho territorio.

d) Que, en 2012, AAA presentó a la AEAT las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido con un porcentaje de tributación a dicha Administración del 100%.

e) Que, en 2013, AAA presentó a la HTN las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido con un porcentaje de tributación a dicha Administración del 100%.

f) Que, mediante actas firmadas en disconformidad el 28 de abril de 2015, la operación de escisión formalizada el 19 de diciembre de 2012 fue regularizada por la Inspección de la AEAT y, tras esa regularización, el volumen de operaciones de AAA en 2012 superó los siete millones de euros; por lo que, como la totalidad de dichas operaciones se realizó, como ha quedado dicho, en territorio común, la exacción del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2013 pasó a corresponder exclusivamente al Estado.

15° Afirmó también la AEAT que, con base en el referido Informe de la Dependencia Regional de Inspección de 14 de septiembre de 2015, su Delegado Especial en Navarra remitió a la HTN un oficio fechado el 16 de septiembre de 2015 en el que le solicitó que comprobara el volumen de operaciones de AAA del ejercicio 2013.

En el referido escrito de 6 de febrero de 2017, la AEAT puntualizó que su Delegado Especial en Navarra realizó dicha solicitud en atención a que los datos declarados por AAA habían sido modificados en aplicación del principio de colaboración entre Administraciones, a pesar de que la competencia inspectora sobre AAA por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido de 2013 correspondía a la Administración del Estado, por haber superado en 2012 los siete millones de euros de volumen de operaciones y por haber realizado todas sus operaciones en territorio común.

16° Aunque mediante un oficio de 4 de noviembre de 2015 el Director del Servicio de Inspección Tributaria de la HTN aceptó de dicha solicitud, el 30 de marzo de 2016 comunicó a la AEAT la paralización de las actuaciones de comprobación en curso hasta que recayera resolución administrativa o judicial firme sobre la regularización propuesta por la Inspección de la AEAT en las actas suscritas en disconformidad el 28 de abril de 2015.

17° Según la AEAT las operaciones que realizó AAA el 19 de diciembre de 2012 (traslado de su domicilio fiscal a Navarra y escisión de parte de su patrimonio a favor de su participada al 100%, DDD) tuvieron por único y exclusivo objeto disfrutar, en las ventas de inmuebles sitos en territorio común que realizó en 2013, de la exención por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en la normativa navarra del Impuesto sobre Sociedades.

Dicha exención alcanzó un importe de 23.977.051,51 euros pero, si hubiera tributado por esas mismas operaciones conforme a la normativa de régimen común, solo habría podido disfrutar de una deducción del 12%.

18° A la vista de dicha paralización y ante el riesgo de que se produjera la prescripción del ejercicio 2013, optó por ordenar a su Dependencia Regional de Inspección que iniciara actuaciones de comprobación e investigación, de alcance general, respecto del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2013.

19° Por todo ello, la AEAT solicitó a esta Junta Arbitral que declare que la competencia para la realización de actuaciones inspectoras sobre AAA por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio 2013 corresponde a la Administración del Estado.

1.4. Instrucción del expediente

20° Mediante Resolución de 15 de diciembre de 2017, el Presidente de la Junta Arbitral dio traslado a la HTN de las alegaciones formuladas por la AEAT, declaró abierto el período de instrucción por un plazo de dos meses y emplazó a las partes para que, en el referido plazo, aportaran los medios de prueba que consideraran oportunos para la acreditación de los hechos determinantes de sus pretensiones.

21° Mediante escrito presentado el 28 de diciembre de 2017, AAA manifestó que, el día 26 inmediatamente anterior, acudió a la sede de la Secretaría de esta Junta Arbitral para examinar, en la condición de interesada, el expediente del presente conflicto, pero que ello no fue posible por estar ausente la persona encargada de su custodia. En dicho escrito, AAA solicitó que se le emplazara por dos meses para acceder al expediente y, en su caso, formular alegaciones y proponer pruebas.

22° Mediante Resolución de 18-01-2018, el Presidente de esta Junta Arbitral estimó la referida solicitud de AAA, a la que se entregó copia del expediente en su comparecencia de 29 de enero de 2018. No consta que haya formulado alegaciones ni realizado actuación alguna después de esa fecha .

1.5. Alegaciones finales

23° Mediante Resolución de 08 de junio de 2018, el Presidente de la Junta Arbitral, en cumplimiento de lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del artículo 17 de su Reglamento, puso de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto y a la interesada y les emplazó a formular, en el plazo de quince días hábiles, cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones.

24° Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 29 de junio de 2018, el Director Gerente de la HTN formuló sus alegaciones finales, en las que, tras poner de manifiesto que durante la fase de instrucción ninguna de las Administraciones en conflicto había aportado documentación, ni había propuesto nuevos medios de prueba , ratificó las alegaciones formuladas en el escrito de 19 de diciembre de 2016 de planteamiento del presente conflicto.

25° Mediante un escrito presentado en la estafeta de correos número 25 de Madrid el 2 de julio de 2018, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 5, el Director General de la AEAT formuló sus alegaciones finales, en las que ratificó su postura y solicitó a esta Junta Arbitral que declare que la competencia para la realización de actuaciones inspectoras sobre AAA por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio 2013 corresponde a la Administración del Estado.

II. NORMAS APLICABLES

26° Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre y por la Ley 14/2015, de 24 de junio.

b) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

c) El Reglamento general de desarrollo de la Ley 5812003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

c) Las demás disposiciones de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

27° En virtud de lo establecido en el artículo 51.1.a) del Convenio, corresponde a esta Junta Arbitral la resolución de los conflictos relativos a su interpretación y aplicación a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales. Esta Junta Arbitral es, por tanto, competente para resolver el presente conflicto en que las partes discrepan sobre la competencia para la realización de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación ante AAA por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes al año 2013.

En la tramitación del expediente se han respetado las normas de procedimiento que lo regulan.

28° Considera la HTN que, dado que AAA tenía en el ejercicio 2013 su domicilio fiscal en Navarra y el volumen total de operaciones que declaró a la AEAT en el ejercicio 2012 no excedió de siete millones de euros, la competencia inspectora por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2013 correspondía a la Administración de la Comunidad Foral, conforme a lo establecido en los artículos 23.1°, en relación con el 19.1.a) , y 34.7ª, en relación con el 33.1.a), del Convenio.

Además, esgrime la HTN que la propia AEAT ha reconocido expresamente dicha competencia en el oficio de su Delegado Especial en Navarra de 16 de septiembre de 2015 , reproducida en el párrafo 2°.

29° Se ha mantenido un debate entre las partes sobre el significado jurídico de este reconocimiento de la competencia de la HTN por parte de la AEAT, defendiendo esta última que su actuación, aunque realizada después de haber llegado a la conclusión de que el volumen de operaciones de AAA fue superior a 7.000.000 € y de que todas las operaciones de la sociedad se realizaban en territorio común, se debió a *"una interpretación escrupulosa del principio de colaboración entre Administraciones"*, que fue lo que *"llevó a AEAT a solicitar la comprobación del volumen de operaciones del ejercicio 2013 a la HTN, a pesar de ostentar la competencia para llevarlas a cabo ella misma"*.

Frente a ello, la HTN alega que *"el reconocimiento legal de la titularidad de la competencia y su atribución no se expresa bajo parámetros o criterios de colaboración entre Administraciones, por ser ésta una cuestión de orden público, ya que en el orden tributario también se aplica la regla de que la competencia es irrenunciable y ha de ser ejercida precisamente por el órgano que la tenga atribuida como propia"*.

No deja de llamar la atención que las partes hayan concentrado sus argumentos en el significado del reconocimiento de la competencia de la HTN por parte de la AEAT. Por un lado, la AEAT ha tratado de justificar su conducta con argumentos sin consistencia jurídica, cual la invocación del principio de colaboración; y, de otro lado, la HTN, a pesar de esgrimir el carácter irrenunciable de la competencia y su naturaleza de cuestión de orden público, desarrolla un argumento contradictorio con esta acertada premisa al tratar de demostrar que la competencia le corresponde por haber sido afirmada por la AEAT en su escrito de 16 de septiembre de 2105.

30° Nuestro razonamiento ha de discurrir por otros cauces. Dado que el debate tiene como polo de atracción el citado reconocimiento de competencia de la HTN por parte de la AEAT, hemos de dilucidar en primer término las consecuencias jurídicas que pueden derivarse de él.

31° En favor de la eficacia jurídica de la afirmación de la competencia de la HTN por parte de la AEAT puede aducirse el principio "*venire contra factum proprium*" y este parece ser el fundamento implícito del razonamiento de la HTN que no va más allá de afirmar que el argumento de que el volumen de operaciones de AAA en 2012 superase los 7.000.000 € Y que el 100% de sus operaciones se realizara en territorio común "*resulta de escaso valor si se repara que a esa misma conclusión había llegado ya el «informe sobre el volumen de operaciones 2013» de la Inspección Regional, en base al cual (sic) la AEA T resolvió solicitar la comprobación del volumen de operaciones respecto de ese ejercicio tributario al Servicio de Inspección de HTN, por entender que era dicha Administración la que ostentaba la competencia inspectora*".

En definitiva, lo que la HTN sostiene es ni más ni menos que ella es competente para investigar el año 2013 porque así lo había manifestado la AEAT, a pesar de conocer que el volumen de operaciones de 2012 fue superior a 7.000.000 € Y la totalidad de las operaciones se realizaron en territorio común.

La doctrina de los actos propios es, en principio, de aplicación restrictiva en el ámbito del Derecho público, donde es regla general el principio inverso de no vinculación del precedente. La Administración puede libremente separarse del criterio seguido en actuaciones previas, sin más requisito que el de motivar el acto que se desvía de los anteriores (artículo 35 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en adelante LPAC). Ciertamente, el respeto del precedente no se identifica con la no contradicción con los propios actos porque aquel se desenvuelve normalmente en el ámbito de la interpretación de la ley al ser aplicada a casos distintos, mientras que la contradicción con los propios actos se mueve en el terreno de lo fáctico y supone un cambio de criterio respecto de una situación jurídica previamente calificada por la Administración. Sin embargo, la no vinculación del precedente es reflejo de un principio de más amplio espectro que obliga a la Administración a adaptar sus actos a la ley por encima de su deber de mantener una conducta uniforme en aras de los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica.

La doctrina de los actos propios ha sido aplicada preferentemente en Derecho privado y se encuentra vinculada al principio de autonomía de la voluntad que preside el régimen de los contratos. Sin embargo, la obligatoriedad del contrato no deriva de la doctrina de los actos propios, sino que es el efecto esencial que el Código Civil otorga al contrato. La doctrina de los actos propios despliega sus efectos precisamente fuera del ámbito de lo que ha sido pactado o consentido como contrato y es simplemente una derivación del principio de buena fe. El *non venire* se refiere más bien a los efectos de declaraciones de voluntad fuera del ámbito contractual, tal como recuerda el Tribunal Constitucional al decir que

"la llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de venire contra factum proprium, surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor a una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito en el sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos subjetivos" (SSTC 73/1988, de 21 de abril FJ 4, Y 198/1988, de 24 de octubre, FJ 2)

La efectividad del principio "*venire contra factum proprium*" ha sido flexibilizada o atenuada por la jurisprudencia, incluso en el ámbito del Derecho Civil. GARCÍA DE ENTERRÍA ("La doctrina de los actos propios y el sistema de la lesividad", *Revista de administración pública*, número 20, 1956, pág. 76) se hace eco de esta relativización de la doctrina de los actos propios con cita de varias sentencias:

"«en el derecho y legislación modernos este principio ha perdido mucho de su eficacia y, además, la existencia de las acciones rescisorias y de nulidad naturalmente implican la revocación de actos anteriores, todo lo cual lleva a la conclusión de que ese principio nunca ha debido ser amparador de actos que, por su ilicitud, no han debido existir» (Sentencia de 31 de

mayo de 1930); no puede hablarse de contradicción de actos propios cuando los primeramente realizados no son jurídicamente eficaces (Sentencia de 21 de junio de 1945); quien ha hecho manifestación inexacta que puede ser debida a un error, no queda ligado a ese pronunciamiento hasta el punto de que lo falso se sobreponga a lo verdadero (Sentencias de 9 de julio de 1903 y 1 de marzo de 1904). La única Sentencia (anterior al Código civil) en que se dice lo contrario viene a salvar justamente el caso de la Administración: «si bien en general el que celebró un acto no puede pedir su nulidad, esta regla no es aplicable al Ayuntamiento o a la Diputación que demandan, no en representación propia, sino en la de los vecinos de la ciudad y provincia» (Sentencia de 23 de junio de 1885)".

Si analizamos nuestro caso a la luz de la doctrina de los actos propios, la conclusión no puede ser otra que la ausencia de vinculación del escrito en que la AEAT solicitó a la HTN la comprobación del volumen de operaciones por entender que no le correspondía la competencia para efectuarla.

Según reiterada jurisprudencia, el principio *non venire* se refiere siempre a actos de voluntad aptos para crear situaciones jurídicas o derechos subjetivos.

Como hemos dicho, este principio se aplica a situaciones en que se ha producido una declaración de voluntad, por lo que debe tratarse de actos que manifiesten no una simple opinión o criterio, sino de actos reveladores de una voluntad. Ya hemos visto cómo el Tribunal Constitucional en sentencias 73/1988, de 21 de abril, FJ 4, Y 198/1988, de 24 de octubre, FJ 2, reclama la presencia de una declaración de voluntad, generalmente de carácter tácito. Y, coherentemente, el Tribunal Supremo niega el carácter de acto vinculante a la formulación de opiniones contenidas en informes y en actos de trámite no definitivos. A este respecto, dice el prof. SORIANO GARCÍA ["Non venire contra factum proprium. (Un préstamo civilista devuelto a su lugar original en la teoría de las fuentes del derecho)", en *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*, editorial La Ley, Madrid, 2010]:

"En esta misma línea, se pronuncian otras Sentencias que niegan a los informes valor alguno para constituir un elemento sobre el que girar luego un discurso argumentativo sobre la contradicción ulterior por no seguirlo. Solamente los actos definitivos, nunca de trámite, pues, serán eventualmente supuestos que permitan intentar la aplicación del non venire. Ni siquiera sería el desconocimiento completo de un informe un caso de incongruencia omisiva, pese a que quede cojo el acto administrativo final, por lo que según el Tribunal Supremo, para satisfacer el deber de congruencia procesal no vienen obligadas las Salas de Instancia a referirse singularmente a la alegación de que se ha omitido seguir el curso de un informe o dictamen interno en la resolución final administrativa (Sentencias de 23 de junio de 1971, 24 de noviembre de 1973, 26 de diciembre de 1978, 25 de noviembre de 1980, 26 de septiembre de 1981, 2 de octubre de 2000, 4 de marzo de 2002, 27 de mayo de 2009)".

En este caso, el escrito de la AEAT de 16 de septiembre de 2015 no es propiamente un informe, pero tampoco una declaración de voluntad concluyente dirigida a crear con plena conciencia una situación jurídica, tal como exige el Tribunal Supremo en sentencia 466/2000, de 9 de Mayo:

" Como ha señalado la reciente sentencia de esta Sala de 28 de enero de 2000 el principio general de derecho que veda ir contra los propios actos (nema potest contra proprium actum venire), como límite al ejercicio de un derecho subjetivo o de una facultad, cuyo apoyo legal se encuentra en el artº 7. 1 del Código Civil que acoge la exigencia de la buena fe en el comportamiento jurídico, y con base en el que se impone un deber de coherencia en el tráfico sin que sea dable defraudar la confianza que fundadamente se crea en los demás, precisa para su aplicación la observancia de un comportamiento (hechos, actos) con plena conciencia de crear, definir, fijar, modificar, extinguir o esclarecer una determinada situación jurídica, para lo cual es insoslayable el carácter concluyente e indubitado, con plena significación inequívoca, del mismo, de tal modo que entre la conducta anterior y la pretensión actual exista una incompatibilidad o contradicción, en el sentido que, de buena fe, hubiera de atribuirse a la conducta anterior," y esta doctrina (recogida en numerosas sentencias de la Sala, como las de 27 enero y 24 junio 1996; 16 febrero, 19 mayo y 23 julio 1998; 30 enero, 3 febrero, 30 marzo y 9 julio 1999)

no es de aplicación cuando la significación de los precedentes fácticos que se invocan tiene carácter ambiguo o inconcreto (sentencias de 23 julio 1997 Y9 julio 1999), o carecen de la trascendencia que se pretende para producir el cambio jurídico".

En efecto, el acto que compromete la actuación posterior de la Administración debe ser un acto de creación, modificación o extinción de una relación jurídica:

"...la esencia vinculante del acto propio en cuanto significativo de la expresión del consentimiento, es que se realice con el fin de crear, modificar o extinguir algún Derecho, con exigencia de que origine un nexo causal eficiente entre el acto realizado y su incompatibilidad con la conducta posterior y fundamentado en un comportamiento voluntario, concluyente e indubitado, de tal forma que defina, de modo inalterable la situación del que lo realiza, circunstancias y requisitos todos ellos que no se pueden reconocer en una petición formalizada en un impreso facilitado por la Entidad competente para otorgarla licencia de obras" (STS 816/1989, de 13 de junio, FJ 3°).

Y, la STS de 25 de octubre de 1995 (recurso 6070/1994), dice, en el mismo sentido:

"la jurisprudencia ha configurado la teoría de los actos propios, en cuya virtud la Administración ha de respetar en todo momento su propia actuación, otorgando plena efectividad a los acuerdos que ella misma ha tomado, aunque solo resulta predicable de aquellos actos que reúnan los requisitos y presupuestos para ello, que definan una situación jurídica y en cuanto sean válidos en derecho".

Como puede apreciarse, esta última sentencia añade otro requisito: el de la validez jurídica de los actos previos pretendidamente vinculantes. Lo exige también, con más contundencia, la STS de 12 de marzo de 2010 (recurso 1022/2006):

"La doctrina de los actos propios no puede invocarse en el ámbito del Derecho Público, para crear o mantener situaciones que son contrarias a nuestro ordenamiento jurídico, pues ello conduciría a implantar, en este limitado ámbito jurídico-público, el principio de autonomía de la voluntad en materias impregnadas y presididas por el interés general y sujetas al principio de legalidad. La solución contraria a la expuesta comportaría dar carta de naturaleza a una actuación administrativa proscrita por el ordenamiento jurídico y por una sola razón: que hubo un precedente".

Por lo tanto, para aceptar la aplicación de la doctrina de los actos propios al presente caso, deberíamos analizar si el reconocimiento de la competencia de la HTN por parte de la AEAT es o no conforme a la ley. La cuestión se traslada así desde el ámbito del *non venire* al del estudio de la legislación vigente para determinar, a partir de ella, a qué Administración correspondía la competencia para comprobar el volumen de operaciones de AAA en 2013. Volveremos más tarde sobre ello.

Siguiendo ahora con los requisitos para aplicar la doctrina de los actos propios, hemos de añadir que esta doctrina solo es aplicable ante normas que amparan una conducta discrecional. Lo dice expresamente el TS en su sentencia de 5 de febrero de 1997 (recurso 7412/1992):

«La doctrina de los actos propios no puede aplicarse cuando, a consecuencia de la misma, se creen situaciones jurídicas, en el ámbito del Derecho Público, que impidan la consecución del fin o interés público tutelado por una norma de derecho que por su naturaleza no es susceptible de amparar una conducta discrecional por parte de la Administración que permita a esta el reconocimiento de unos derechos y/u obligaciones que dimanen de actos propios de la misma o de los administrados; por ello, de sostenerse la mentada doctrina sin esa limitación, se introduciría en las relaciones de Derecho Público Administrativo el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de las materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, cuya causa y finalidad trascienden al interés particular de los sujetos directamente afectados, sobre el que debe prevalecer el público, protegido por el principio de legalidad, principio que se vería conculcado si, por disposición de los órganos de la Administración o de los particulares, pudiera modificarse la normativa reguladora de una determinada relación sometida a Derecho Público».

A la vista de todo ello y, utilizando las propias palabras de la HTN, tenemos que rechazar su pretensión de otorgar efectos vinculantes al reconocimiento, por parte de la AEAT, de su competencia para comprobar el volumen de operaciones de AAA en el año 2013. En efecto, como bien dijo la HTN, *"el reconocimiento legal de la titularidad de la competencia y su atribución no se expresa bajo parámetros o criterios de colaboración entre Administraciones, por ser ésta una cuestión de orden público, ya que en el orden tributario también se aplica la regla de que la competencia es irrenunciable y ha de ser ejercida precisamente por el órgano que la tenga atribuida como propia"*.

Para concluir este razonamiento, digamos que el reconocimiento de la competencia de la HTN por parte de la AEAT no atenta contra el principio de confianza legítima, dado que la HTN no puede esgrimir un interés legítimo que haya sido lesionado por la AEAT. La competencia le corresponderá o no dependiendo de lo que diga la ley, no de la opinión o del criterio que al respecto sustente la AEAT.

32° Despejado el problema de la aplicación de la doctrina de los actos propios, nos corresponde entrar en el estudio de qué Administración ostentaba la competencia para efectuar la comprobación del volumen de operaciones de AAA en 2013, a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades, el artículo 19, apartados 1 y 2, del Convenio atribuye a Navarra la competencia para la exacción del impuesto en los siguientes términos:

"1. Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los siguientes sujetos pasivos:

a) Los que tengan su domicilio fiscal en Navarra y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de siete millones de euros.

b) Los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de siete millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

2. Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de siete millones de euros, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 20 y 21 siguientes."

De las alegaciones de la AEAT, no rebatidas por la HTN, se deduce que AAA es una sociedad cuyo periodo impositivo o ejercicio económico coincide con el año natural.

Y, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 33, apartados 1 y 2, del Convenio contiene normas de similar contenido:

"1. Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido de los siguientes sujetos pasivos:

a) Los que tengan su domicilio fiscal en Navarra y su volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido de siete millones de euros.

b) Los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de siete millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

2. Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de siete millones de euros, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el año natural, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los números siguientes."

A *contrario sensu*, el Estado se reserva la competencia para aplicar el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido en todos los casos no previstos en los dos preceptos que acabamos de reproducir.

Sobre la competencia para inspeccionar el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido se pronuncian los artículos 23.1º y 34.7ª.a) del Convenio, ambos con el mismo contenido:

Artículo 23.1º:

"1. o La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra o a la Administración del Estado, se llevará a cabo por la inspección de los tributos de cada una de ellas."

Artículo 34.7ª a):

"7.a La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las Inspecciones de los Tributos de cada una de dichas Administraciones."

Son contestes las partes en el hecho de que el domicilio fiscal de AAA se encontraba en territorio común hasta el día 19 de diciembre de 2012. La competencia para exigir e investigar la aplicación de ambos impuestos en el año 2013 depende, por tanto, del volumen de operaciones realizadas por la sociedad en el año 2012 y del lugar donde se han de entender localizadas las realizadas en 2013. En este punto parece haber acuerdo entre las partes sobre el hecho de que la totalidad de las operaciones realizadas en 2013 lo fueron en territorio común. Así lo afirma la AEAT y en ningún momento se ha opuesto a ello la HTN.

La conclusión definitiva dependerá, por tanto, de que el volumen de operaciones de la sociedad en el año 2012 sea o no superior a 7.000.000 €. En caso de no haber excedido de esa cifra, la competencia para inspeccionar el año 2013 corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra por estar situado en ella el domicilio fiscal de la sociedad. En caso contrario, la competencia sería de la AEAT porque la totalidad de las operaciones realizadas por la sociedad en 2013 se localizaron en territorio común.

33º El punto crucial del debate queda, pues, centrado en la determinación del volumen de operaciones de la sociedad en el año 2012. Sobre esta cuestión nos encontramos con dos posibles soluciones: si atendemos al volumen de operaciones declarado por el obligado tributario, que es inferior a 7.000.000 €, la competencia para inspeccionar 2013 es de la Comunidad Foral de Navarra. Si, por el contrario, nos atenemos a la cifra determinada por la AEAT, en ejercicio de sus atribuciones para inspeccionar 2012, el volumen de operaciones supera el importe indicado y la competencia para inspeccionar 2013 corresponderá a la AEAT.

Las partes discrepan sobre este aspecto. Para la AEAT la cifra a tomar en consideración es la que ella misma ha establecido en una liquidación dimanante de un acta de inspección firmada en disconformidad. Para la HTN debe prevalecer la cifra declarada por el obligado tributario mientras no alcance firmeza dicha liquidación, que ha sido impugnada por el sujeto pasivo.

Ante el silencio del Convenio sobre este punto, la respuesta no debe ofrecer duda alguna a la luz de los principios generales del Derecho administrativo.

Por un lado, *"los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos"* (artículo 108.4 LGT). Esta Junta Arbitral ha defendido en más de una ocasión que esa presunción de certeza va más allá de lo que literalmente dice ese precepto porque también afecta a la Administración mientras no demuestre o aporte indicios suficientes para dudar de la inexactitud o falsedad de los datos consignados por el interesado en sus declaraciones tributarias. Pero está claro que no es una presunción absoluta y que, en el presente caso, se ha producido una actuación de investigación de la AEAT, realizada en ejercicio de una competencia propia que nadie discute, que ha concluido en un acto administrativo, una liquidación tributaria, en el que se ha determinado el volumen de operaciones de la sociedad en 2012.

Del expediente se deduce que esa liquidación no es firme porque ha sido impugnada por el obligado tributario. Sin embargo, la impugnación no resta un ápice de valor a la presunción de legalidad que tienen los actos administrativos, a tenor de lo dispuesto por el artículo 39.1 de la LPAC:

"1 . Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa. "

Además , y como lógica consecuencia de lo anterior, los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en la LPAC (artículo 38 LPAC). A este respecto, el artículo 98.1.a) de la LPAC establece:

"1. Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán inmediatamente ejecutivos, salvo que:

a) Se produzca la suspensión de la ejecución del acto."

Tratándose de actos de aplicación de los tributos, la suspensión puede producirse de forma automática, según lo prevenido por los artículos 224 y 233 de la LGT; por decisión de la Administración , en los casos establecidos por la Ley; o por decisión de los Tribunales de Justicia si la imponen como medida cautelar al amparo de lo dispuesto por los artículos 129 ss. de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, LJCA).

34° En el expediente no figuraban antecedentes sobre la eventual suspensión de la eficacia de las liquidaciones tributarias impugnadas por AAA, circunstancia que podría influir en el sentido final de esta Resolución en la medida en que, de haber sido acordada por un tribunal (tanto económico-administrativo como de Justicia), cualquiera de los interesados en el procedimiento (incluida la AEAT) , podría solicitar una aclaración sobre su alcance al amparo del artículo 117 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPAC), subsidiariamente aplicable, que permite a los órganos económico-administrativos ponderar razonadamente los intereses en conflicto. Así pues, esta Junta Arbitral, en sesión celebrada el día 22 de julio de 2019, acordó hacer uso de la facultad que le otorga el artículo 18.1 .A) del RJA, y, en ejecución de dicho acuerdo, el Presidente de la Junta Arbitral ofició al Director General de la AEAT, solicitándole informe *"sobre la situación procesal en que se encuentra el recurso interpuesto por AAA. contra la liquidación de Impuesto sobre Sociedades y de Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2012, con particular referencia a si dicha liquidación se encuentra suspendida mientras se tramitan los recursos correspondientes y, en caso afirmativo, si la suspensión es completa o incondicionada o si, por el contrario, se trata de una suspensión parcial o de algún modo limitada en sus efectos"*.

El requerimiento ha sido cumplimentado mediante escrito de 4 de septiembre de 2019, del que se desprende:

1. La liquidación de IVA de 2012 fue objeto de reclamación económico administrativa nº 31/02158/2015, la cual ha sido desestimada y no consta la presentación de recurso posterior.

2. Se han liquidado dos deudas tributarias por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012 y ambas han sido objeto de sendas reclamaciones económico-administrativas. En ambos casos se han adoptado acuerdos de suspensión, que se adjuntan, al amparo de lo dispuesto en el artículo 44 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005; de 13 de mayo (en adelante, RRVA).

3. Las reclamaciones frente a las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades fueron desestimadas, en primera instancia, por el TEAR de Navarra, y contra ellas se ha interpuesto recurso de alzada ante el TEAC, según oficio del TEAR de Navarra, de 10 de julio de 2019, que también se adjunta.

35° La eficacia de las liquidaciones de Impuesto sobre Sociedades de 2012 se encuentra suspendida, pero es importante reseñar que la decisión ha sido adoptada al amparo de lo dispuesto por arto 233.3 LGT Y por el artículo 44 del RRVA. En uso de la competencia que le atribuye el apartado 2 de este último precepto, la suspensión ha sido concedida por el órgano de recaudación , la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la AEAT de Navarra, que no ha necesitado especificar o concretar sus efectos , que vienen impuestos directamente por la ley. No existe, por tanto, un acuerdo de suspensión de los actos

administrativos impugnados adoptado por un Tribunal Económico-Administrativo o un Tribunal de Justicia, quienes gozan de facultades para modular su alcance.

En esta tesitura nuestra atención debe orientarse hacia la determinación de los efectos de la suspensión acordada, habida cuenta de que de los actos impugnados y en suspenso -que desconocemos porque no obran en el expediente-se deduce -así lo admiten las partes-que el volumen de operaciones de AAA en el año 2012 fue superior a 7 millones de euros. En otras palabras, hemos de determinar si la suspensión acordada produce solamente el efecto de paralizar o demorar el procedimiento de recaudación o si, por el contrario, posterga todo el contenido del acto impugnado, incluida la declaración de que el volumen de operaciones de AAA en el año 2012 rebasó el límite de la indicada cifra de 7 millones de euros .

Es importante comenzar indicando que el instituto de la suspensión está vinculado a la eficacia del acto y no a su perfección o validez jurídica. La presunción de legalidad de que goza la liquidación administrativa no se ve afectada en absoluto por la suspensión de sus efectos . Parece razonable pensar que el alcance de la suspensión se encuentra limitado a aquellas consecuencias del acto administrativo que influyen en la composición de los intereses jurídicos que con aquella se pretenden satisfacer.

La configuración legal de la suspensión de la eficacia de los actos económico-administrativos permite distinguir dos categorías dentro de ella, según que se trate de suspender el cobro de una liquidación tributaria o que se pretenda la suspensión de otros efectos distintos del puramente recaudatorio. El artículo 233 LGT distingue entre la suspensión que pudiéramos llamar reglada y la suspensión discrecional. La primera tiene dos manifestaciones, automática o rogada, según el tipo de garantía que se ofrezca para asegurar el pago de la deuda . En la suspensión automática, basta con solicitarla aportando las garantías del artículo 233.2 de la LGT para que se entienda concedida *ex tegeo* En la suspensión rogada es necesaria una decisión del órgano competente, pero no es una decisión discrecional propiamente dicha porque en este caso la Administración solo puede evaluar la suficiencia o insuficiencia de la garantía (todo lo más podría hablarse de discrecionalidad técnica) y, siendo esta suficiente, "acordará la suspensión". Es decir, no se trata de que la Administración pueda emitir una decisión basada en su propia valoración de los intereses en conflicto, sino que estamos ante una norma imperativa que obliga a conceder la suspensión una vez comprobado que la garantía es bastante.

Frente a la suspensión reglada encontramos la suspensión discrecional, que se refiere a actos que no tienen por objeto un crédito de la Administración o que, teniéndolo, no esté el obligado tributario en condiciones de ofrecer una garantía suficiente del pago. En estos casos, es el Tribunal, y no el órgano de recaudación, quien "podrá" (facultativamente) suspender la ejecución ... cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación". Se trata, por tanto, de una decisión de un órgano no gestor que, con su mayor grado de imparcialidad, sopesará los intereses contrapuestos y adoptará una decisión que no consistirá simple y necesariamente en conceder o denegar la suspensión, sino que puede matizar su resolución imponiendo condiciones o escalonando el alcance de los efectos suspensivos.

La importancia de la distinción entre la que hemos llamado suspensión reglada y la discrecional reside en que en la primera no hay otros intereses en conflicto que los puramente pecuniarios: el de la Administración en cobrar pronto y el del obligado en eludir los efectos dañosos del pago inmediato. En estos casos la Ley entiende que la Administración puede soportar sin perjuicio grave el retraso en el pago y por ello se conforma con que el pago se garantice de forma que desaparezca el riesgo de insolvencia y se asegure igualmente la indemnización por el retraso en el ingreso de la deuda (los intereses de demora). A diferencia de la suspensión discrecional, aquí no se tienen en cuenta otros intereses ni otros efectos que los del pago inmediato de la deuda o el pago diferido. La ley tampoco gradúa el efecto o alcance de la suspensión más allá de la posposición del pago, de donde se deduce, como lógica consecuencia, que la suspensión no debe extender sus efectos más allá de los puramente monetarios.

Estos argumentos pueden considerarse confirmados por el desarrollo reglamentario del artículo 233 de la LGT. En efecto, el artículo 46 del RRVA encomienda al tribunal económico-administrativo que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita, la ponderación de los perjuicios de difícil o imposible reparación alegados por el interesado, y le permite modular el alcance de su decisión dispensando total o parcialmente de garantías. Sin embargo, el artículo 44 RRVA, que es el que sirve de base a la suspensión que aquí nos ocu-

pa, encomienda la decisión al órgano de recaudación y no le deja margen de discrecionalidad, en consonancia con lo establecido en el artículo 233 LGT. Con todo ello es coherente el apartado 1 de dicho artículo 44 cuando dice que la solicitud de suspensión suspenderá "el procedimiento de recaudación" relativo al acto recurrido si la deuda se encontrase en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud; en caso de encontrarse en periodo ejecutivo, también se suspende el cobro, aunque se permite continuar la ejecución hasta el momento de la enajenación de los bienes embargados, en los términos del artículo 172.3 LGT.

La conclusión que de nuestra argumentación se desprende es que, en el caso que nos ocupa, la suspensión acordada por el Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la AEAT de Navarra limita sus efectos al procedimiento recaudatorio seguido frente al recurrente que la solicitó y, en todo lo demás, las liquidaciones administrativas del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012 de AAA son no solo válidas, sino también eficaces.

IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral, estimando la pretensión deducida por la AEAT, declara que la competencia para inspeccionar el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2013 de la entidad AAA corresponde actualmente a la AEAT, sin perjuicio de lo que resulte en su momento de la decisión firme que se adopte en el curso de las reclamaciones interpuestas por AAA frente a las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.