

## D I C T A M E N   6 4 5 / 2 0 2 4

### (Sección 2.ª)

**San Cristóbal de La Laguna, a 7 de noviembre de 2024.**

Dictamen solicitado por la Excma. Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Orden resolutoria del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho de las notificaciones practicadas en el expediente n.º (...) -procedimiento de comprobación limitada-, en el que se giró a la entidad (...), liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados derivada de la operación de adquisición de un local comercial (EXP. 609/2024 RO)\*.*

## F U N D A M E N T O S

### I

**1.** El presente Dictamen, solicitado mediante oficio con registro de entrada en este Organismo consultivo el día 26 de septiembre de 2023, tiene por objeto el análisis jurídico de la Propuesta resolutoria de un procedimiento administrativo de declaración de nulidad de pleno derecho ex art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), promovido por (...), en nombre y representación de (...), a fin de declarar la nulidad de pleno derecho de las notificaciones practicadas por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas en el expediente n.º (...) -procedimiento de comprobación limitada-, en el que se giró a la entidad (...), liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), derivada de la operación de adquisición de un local comercial.

**2.** La legitimación para solicitar el dictamen le corresponde a la Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias, en tanto que ostenta la Presidencia de la Agencia Tributaria Canaria, de conformidad con lo

---

\* Ponente: Sr. Belda Quintana.

dispuesto en el art. 10 de la Ley 7/2014, de 30 de julio, de la Agencia Tributaria Canaria; su carácter preceptivo y la competencia del Consejo para emitirlo resultan de los arts. 11.1.D.b) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias (en adelante, LCCC), en relación el primer precepto con el art. 217.4, párrafo segundo, de la LGT, de acuerdo con lo que preceptúa la Disposición Adicional Primera, apartado 2, letra a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP), teniendo esta última carácter supletorio.

Además, según el art. 217.4 LGT y en garantía de los principios de legalidad y seguridad jurídica, se precisa que el dictamen de este Consejo sea favorable a la declaración pretendida, esto es, no podrá efectuarse tal declaración de nulidad en el caso de que el dictamen sea desfavorable a la misma. En efecto, la existencia de un dictamen favorable a la declaración de nulidad de pleno derecho del Consejo Consultivo de Canarias es presupuesto habilitante para poder anular el acto administrativo firme por medio del expediente de revisión de oficio [art. 217.4, párrafo segundo de la LGT y art. 6.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGDLGT)].

**3.** El asunto objeto del presente procedimiento es de naturaleza tributaria, siendo de aplicación, como se ha indicado, entre otras normas, lo dispuesto en la Ley General Tributaria y en su normativa de desarrollo, constituida, en este caso, por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI).

Al procedimiento de nulidad del art. 217 LGT le es aplicable en sus líneas esenciales el régimen de la revisión de oficio de actos nulos de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, contenida en la LPACAP, por ser la norma aplicable al tiempo de formular la solicitud. No obstante, será de preferente aplicación la legislación específica en materia tributaria, por mandato expreso de la Disposición Adicional Primera de la LPACAP.

Son asimismo aplicables, en cuanto al procedimiento de revisión, los arts. 4 a 6 RGDLGT.

Esta revisión de oficio procede contra actos nulos que incurran en alguna de las causas de nulidad del art. 217.1 LGT -de similar contenido al art. 47.1 LPACAP- y que, además, sean firmes en vía administrativa; firmeza que se acredita en las actuaciones obrantes en el expediente.

**4.** La competencia para resolver el presente procedimiento administrativo de declaración de nulidad de pleno derecho ex art. 217 LGT le corresponde a la Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, al disponer el art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, aprobado por Decreto 125/2014, de 18 de diciembre -en adelante, EATC-, que *«la resolución de los procedimientos incoados para la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el artículo 217 de la Ley General Tributaria de los actos dictados en materia tributaria por los órganos de la Agencia corresponde al titular de la Consejería competente en materia tributaria. La tramitación del procedimiento corresponde a la Agencia»*.

Por su parte, la competencia para dictar la Propuesta de Resolución del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho le corresponde a la Dirección de la Agencia Tributaria Canaria [art. 12 de la Ley 7/2014, de 30 de julio, de la Agencia Tributaria Canaria (en adelante, LATC), en relación con el art. 15 EATC y el art. 5.4 RGDLGT].

**5.** En cuanto al procedimiento de revisión, y como ya se ha indicado anteriormente, resultan aplicables las previsiones contenidas en los arts. 4 a 6 RGDLGT.

A este respecto, se ha de advertir que el plazo máximo para notificar resolución expresa es de un año desde que se presenta la solicitud por el interesado (art. 217.6 LGT). En este caso, al tratarse de un expediente de nulidad iniciado a solicitud de persona interesada, el transcurso del plazo máximo para resolver determina su desestimación presunta [art. 217.6, párrafo segundo, letra b) LGT]. Circunstancia ésta que no exime a la Administración Tributaria de su obligación de resolver expresamente ex art. 21 LPACAP.

## II

Los antecedentes que han dado origen a este procedimiento de revisión de oficio son los siguientes:

- Mediante Declaración Censal de comienzo, modificación o cese, modelo 400, presentada por (...), con fecha 5 de diciembre de 2019, se comunica a la

Administración el inicio de actividad, así como el alta de los representantes, que actuarán solidariamente en nombre y representación de la misma -(...) y (...) -.

Dicha Declaración Censal sustituyó la presentada para comunicar el inicio de actividad con fecha 28 de junio de 2019 y fecha de efectos el 14 de julio de 2019.

Según consta en la escritura de constitución de la Sociedad de Responsabilidad Limitada denominada (...), formalizada ante el Notario del Ilustre Colegio de Valencia, (...), con número de protocolo 1494, a la que se anexan los Estatutos de la sociedad -art. 4 de los Estatutos- el domicilio social de la misma se establece en (...).

El domicilio fiscal que se consigna en el aplicativo *M@gin*, en el apartado correspondiente al censo de dirección electrónica habilitada, es (...), dirección que figura también en la escritura de compraventa de local.

- Con fecha 29 de agosto de 2019 se practica notificación en el domicilio fiscal de (...) de la resolución por la que se le incluye en el sistema de dirección electrónica habilitada, la cual es devuelta por «*dirección incorrecta*». Posteriormente, con fecha 30 de septiembre de 2019, se intentó notificar nuevamente en el mismo domicilio siendo devuelta por «*dirección incorrecta*».

Con fecha 15 de noviembre de 2019 se notifica el Alta en el Censo e-notificaciones tras la publicación en el BOE, n.º 2019/261, de 30 de octubre, del anuncio de citación para notificación por comparecencia.

- Con fecha 26 de julio de 2019 se presenta por (...), en nombre de la entidad mercantil (...), autoliquidación del ITPAJD, por una operación de compraventa de local comercial sito en la planta baja del centro comercial denominado (...), señalado con el número 2C, en (...), formalizada mediante documento notarial de fecha 17 de julio de 2019, en Arrecife, ante la Notaria (...), al número 1518 de su protocolo.

En la estipulación quinta, cláusula fiscal, dispone que « (...) *la parte compradora solicita la exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados regulada en el artículo 46 del Real Decreto-Ley 15/2014, de 19 de diciembre (...) (...)* ».

En la autoliquidación presentada, se indica el código 252 en la casilla correspondiente a la exención o sujeto bonificado, que se refiere a la exención que contempla el art. 46 del Real Decreto-Ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, según la Orden de 9 de

junio de 2006 de la extinta Consejería de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el Modelo 600, de autoliquidación del ITPAJD.

- A las 10:48 horas del día 5 de junio de 2020 se puso a disposición de (...), en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada (DEH) en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, el requerimiento de fecha 3 de junio de 2020 por el que se le requiere para que aportara el *«Certificado de inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria»*.

Transcurridos diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas sin que (...) accediera a su contenido, se consideró rechazada la notificación con fecha 16 de junio de 2020, teniéndose por efectuado el trámite de notificación.

- A las 19:50 horas del día 30 de septiembre de 2020 se puso a disposición de (...), en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, un segundo requerimiento de fecha 28 de septiembre de 2020 por el que se le requiere nuevamente para que aportara el *«Certificado de inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria»*.

Transcurridos diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas sin que (...) accediera a su contenido, se consideró rechazada la notificación con fecha 11 de octubre de 2020, teniéndose por efectuado el trámite de notificación.

- Con fecha 19 de noviembre de 2020 se inicia procedimiento de comprobación limitada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas, dictándose la propuesta de liquidación -PROPUESTA4255084- en el expediente 20190000696569, cuyo importe ascendía a 680,39 euros.

Dicha propuesta se notifica electrónicamente el 20 de noviembre de 2020, con la puesta a disposición de la misma en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

Transcurridos diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas sin que (...) accediera a su contenido, se

consideró rechazada la notificación con fecha 1 de diciembre de 2020, teniéndose por efectuado el trámite de notificación.

- Con fecha 27 de enero de 2021 se dicta la liquidación provisional número 00006965592019011, por importe de 684,06 euros, que es notificada mediante la puesta a disposición a (...) ese mismo día.

Transcurridos diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas sin que (...) accediera a su contenido, se consideró rechazada la notificación con fecha 7 de febrero de 2021, teniéndose por efectuado el trámite de notificación.

- Mediante providencia número PA20210059174, de 21 de junio de 2021, se requiere el pago de la deuda tributaria con recargo de apremio, por importe de 752,47 euros. Dicha providencia de apremio se pone a disposición de la mercantil (...) ese mismo día.

Transcurridos diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas sin que (...) accediera a su contenido, se consideró rechazada la notificación y por efectuado el trámite de notificación.

- Con fecha 7 de diciembre de 2023, por la representación de (...) se interpuso recurso de reposición contra la Diligencia de Embargo DIL2023000483126, que deriva de la Providencia de Apremio PA20210059174, el cual es desestimado por Resolución de 11 de marzo de 2024.

### III

En cuanto a la tramitación del procedimiento administrativo de revisión de oficio, constan practicadas las siguientes actuaciones:

- El presente procedimiento administrativo de revisión de oficio se inicia mediante escrito de 7 de diciembre de 2023, formulado por (...), en el que se indica lo siguiente:

*«ÚNICA.- Indefensión.*

*Esta parte presentó el modelo 600 el día 17/07/19 con número de justificante 60000243401731, constando correctamente en la sede electrónica la presentación del mismo.*

*Hasta el momento esta parte ha recibido perfectamente notificaciones de la agencia tributaria y otros organismos como zona ZEC o Cabildo Insular de Lanzarote canaria a través*

de la página web <https://dehu.redsara.es/>, en primer lugar, vía correo electrónico, que le indicaba la existencia de una notificación, tras lo cual accedió a la sede electrónica, donde recogió la correspondiente citación.

Si bien, para la notificación del expediente (...), que resuelve la controversia, ESTA PARTE NO HA RECIBIDO COMUNICACIÓN ALGUNA POR CORREO ELECTRÓNICO, pese a que constan en la sede varias formas de contacto, dirección de correo electrónico y teléfono a las que poder comunicar, así como los datos del exponente y otros datos de la mercantil.

La falta de la remisión del correo electrónico, comunicando la existencia de una notificación para esta parte ha provocado que cuando se ha accedido a la sede electrónica de la agencia tributaria canaria para averiguar el origen de una retención en una devolución, en fecha 7 de diciembre de 2023, ante la extrañeza de lo que parecía un embargo en una devolución pendiente de recibir por parte de la agencia tributaria canaria, se observa que constaban como expiradas una serie de notificaciones en relación a este expediente, del que no se sabía nada, en fecha 3 de junio de 2020, constando la notificación a esta parte, como expirada.

(...)

Esta misma argumentación es aplicable al caso que nos ocupa, dado que esta parte confiaba, como siempre se ha hecho, que recibiría el correspondiente correo electrónico, avisando de la existencia de una notificación, y ello no ocurrió. Esta parte no recibió correo alguno, desconocemos si fue porque no se remitió el aviso, o porque no se remitió a la dirección correcta.

Lo bien cierto, es que esta parte no recibió ese aviso, circunstancia que ha provocado una clara indefensión, y conculcación de sus derechos, dado que al tener por notificado el laudo en fecha 2 de julio, le limita su derecho a la tutela judicial efectiva, y de las acciones que pudiera haber ejercitado.

Hemos de invocar además la Sentencia del T. Supremo de 16 de noviembre de 2016, que indica: lo importante es que no se produzca indefensión material.

(...)

Consta en el procedimiento, que la mercantil (...), tiene las direcciones de correo: (...), e (...), y a ninguna de las dos cuentas se ha recibido comunicación alguna.

(...) ».

- Consta en el expediente tramitado la emisión del informe a que se refiere el art. 5.2 RGDLT, elaborado por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas con fecha 28 de mayo de 2024, en el que, entre otros extremos, se expone:

*« (...) Vistos los documentos aportados por (...) en representación de (...), y teniendo en cuenta los datos obrantes en el expediente de gestión, se ha podido comprobar es que el sujeto pasivo no accedió a la notificación, sino que se dio por notificada la liquidación, al expirar el plazo establecido por el artículo 43.2 de la ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, respecto de la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos (...) ».*

*Teniendo en cuenta que el sujeto pasivo se encuentra entre las entidades obligadas a recibir las comunicaciones y notificaciones por medios electrónicos al ser una sociedad de responsabilidad limitada (artículo 6 de la Orden de 27 de diciembre de 2013, por la que se establece en el ámbito de la Administración Tributaria Canaria el sistema de dirección electrónica habilitada, la obligatoriedad, para determinados supuestos, de la práctica de notificaciones electrónicas, y el registro electrónico de apoderamientos), las notificaciones están correctamente efectuadas por medio de la dirección electrónica, no obstante el artículo 41.6 de la ley 39/2015 dispone: “Con independencia de que la notificación se realice en papel o por medios electrónicos, las Administraciones Públicas enviarán un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que éste haya comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única. La falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida”.*

*A este respecto, esta administración no tiene la posibilidad de comprobar si estas notificaciones fueron o no avisadas adicionalmente por correo electrónico.*

*En base a todo lo anterior, esta Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas no aprecia ninguno de los supuestos necesarios para el inicio de un procedimiento de nulidad de pleno derecho».*

*- Figura en las actuaciones la apertura del trámite de audiencia al interesado - con fecha 5 de agosto de 2024- a fin de que éste pudiera alegar lo que estimase pertinente y aportar, en su caso, los documentos y justificantes que considerase oportunos en defensa de sus derechos e intereses legítimos (art. 217.4 LGT en relación con el art. 5.3 RGDLGT).*

*- Con fecha 6 de agosto de 2024 el interesado formula escrito de alegaciones.*

*- Con fecha 13 de septiembre de 2024 se emite Propuesta de Orden de la Directora de la Agencia Tributaria Canaria, por la que se resuelve sobre la « (...) NO PROCEDENCIA de la declaración de nulidad de pleno derecho de las notificaciones practicadas en el expediente identificado con el número (...), procedimiento de comprobación limitada en la que se giró a la entidad mercantil (...), (...), liquidación del ITPAJD derivada de la*

*operación de adquisición de local comercial, al no justificarse la exención practicada en la autoliquidación presentada con fecha 26 de julio de 2019».*

## IV

**1.** Una vez examinado el contenido del expediente remitido a este Organismo consultivo y en atención a las consideraciones jurídicas que se exponen en la Propuesta de Resolución, se considera que no procede declarar la nulidad instada por el interesado.

A este respecto, en el presente caso se invoca como causa de nulidad de pleno derecho la prevista en el art. 217.1.a) LGT, esto es, los actos dictados en materia tributaria *«que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional»*. Por ello, resulta relevante en este caso reproducir la doctrina constitucional sintetizada en la STC 147/2022, de 29 de noviembre, sobre la proyección de las garantías del art. 24 CE al ámbito administrativo en referencia con las notificaciones, y más en concreto con la dirección electrónica habilitada (FFJJ 4 y 5):

*«(A)lgunas de las garantías reconocidas en el art. 24 CE no solo operan en el ámbito procesal, puesto que también despliegan su eficacia en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador. Ya en la STC 18/1981, de 8 de junio, FJ 2, este tribunal afirmó que “ (...) los principios esenciales reflejados en el art. 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución”.*

*No obstante, como quedó reflejado, entre otras, en la STC 181/1990, de 15 de noviembre, FJ 6, la traslación de esas garantías no opera de manera absoluta sino matizada: “ (...) es doctrina de este tribunal que las garantías del art. 24 de la Constitución resultan de aplicación al procedimiento administrativo sancionador en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución (STC 18/1981, fundamento jurídico 2). Ahora bien, este tribunal ha tenido también oportunidad de precisar que tal aplicación no ha de entenderse de forma literal e inmediata, sino que en la medida que las garantías citadas sean compatibles con la naturaleza del procedimiento (SSTC 2/1987, fundamento jurídico 6; 29/1989, fundamento jurídico 6) lo que impide una traslación mimética de las garantías propias del procedimiento judicial al administrativo sancionador”.*

*Sin embargo, como así se refleja, entre otras, en la STC 32/2008, de 25 de febrero, FJ 2, la exigencia de que al interesado le sea debidamente notificada la incoación del*

procedimiento sancionador sí forma parte de las garantías del art. 24.2 CE que se extienden a ese contexto: “(e)ste tribunal ha reiterado que entre las garantías del art. 24 CE que son de aplicación al procedimiento administrativo sancionador están los derechos de defensa y a ser informado de la acusación, cuyo ejercicio presupone que el implicado sea emplazado o le sea notificada debidamente la incoación del procedimiento, pues solo así podrá disfrutar de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que se le imputa previa a la toma de decisión y, por ende, que la administración siga un procedimiento en el que el denunciado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y de alegar lo que a su derecho convenga (STC 226/2007, de 22 de octubre, FJ 3). A esos efectos, siendo de aplicación directa lo afirmado en relación con los procedimientos judiciales, este tribunal ha destacado la exigencia de procurar el emplazamiento o citación personal de los interesados, siempre que sea factible (...)”.

Esta doctrina ha sido reiterada en la STC 63/2021, de 15 de marzo, FJ 3, en un supuesto en el que la notificación practicada en la dirección electrónica habilitada de la demandante de amparo aparece concernida: “ (...) existe una consolidada doctrina sobre el deber de notificar correctamente a los ciudadanos sometidos al ejercicio del ius puniendi del Estado, los actos esenciales de desarrollo de un procedimiento administrativo sancionador, que se vincula con el derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE). De este modo, puede afirmarse que cuando en procedimientos administrativos sancionadores se producen emplazamientos defectuosos que impiden la participación del interesado, nuestra doctrina es clara a la hora de considerar vulnerado el derecho a conocer la acusación y la defensa (SSTC 93/2018, de 17 de septiembre, y 82/2019, de 17 de junio, entre otras). Por su parte, cuando el defecto de notificación se produce, por ejemplo, por omisión de dar traslado de la propuesta de resolución, también se ha considerado vulnerado el derecho de defensa (art. 24.2 CE) (así, por ejemplo, SSTC 145/2011, de 26 de septiembre, o 169/2012, de 1 de octubre)”. ( STC 84/2022, de 27 de junio, FJ 3).

Aun cuando la doctrina transcrita guarda relación con la proyección del mencionado art. 24 CE en el contexto del procedimiento administrativo sancionador, de suerte que, en principio, su traslación no estaría indicada para otros procedimientos administrativos de índole distinta, se advierte que este tribunal también ha tenido ocasión de pronunciarse, en sentido afirmativo, sobre la extensión a procedimientos administrativos no sancionadores de las garantías de emplazamiento en los procesos judiciales; más concretamente, en supuestos de notificaciones efectuadas a personas distintas del interesado. En la STC 113/2006, de 5 de abril, FJ 6, se afirma que:

(...)

La doctrina que acabamos de sintetizar, aunque ha sido elaborada en relación con los emplazamientos en los procesos judiciales, conforme expresamos en la STC 291/2000, de 30 noviembre, es también de aplicación a las notificaciones efectuadas por la administración

tributaria (FJ 5). Y la razón estriba en que, aun cuando hemos entendido que la tutela judicial efectiva no es predicable en la vía administrativa, dado que este derecho fundamental, en cuanto poder jurídico que tienen los titulares de derechos e intereses legítimos de acudir a los órganos jurisdiccionales para reclamar la solución de un conflicto, tiene su lugar propio de satisfacción en un proceso judicial, de manera que “son los jueces y tribunales los que han de otorgar la tutela judicial efectiva y los únicos, en consecuencia, a los que cabe imputar su violación” (STC 197/1988, de 24 de octubre, FJ 3; y en el mismo sentido STC 26/1983, de 13 de abril, FJ 1; y AATC 263/1984, de 2 de mayo, FJ 1; 664/1984, de 7 de noviembre, FJ 1; y 104/1990, de 9 de marzo, FJ 2), sin embargo, hemos admitido que cabe la posibilidad de que el art. 24.1 CE resulte vulnerado por actos dictados por órganos no judiciales “en aquellos casos que no se permite al interesado, o se le dificulte, el acceso a los tribunales” (STC 197/1988, de 24 de octubre, FJ 3), como ocurre, por ejemplo, cuando en virtud de una norma “quedara impedido u obstaculizado el derecho de acceso a los tribunales de justicia” (SSTC 90/1985, de 22 de julio, FJ 4; y 123/1987, de 1 de julio, FJ 6). La indefensión originada en vía administrativa tiene relevancia constitucional, entonces, cuando la causa que la provoque impida u obstaculice que el obligado tributario pueda impetrar la tutela judicial contra el acto administrativo en cuestión, eliminándole la posibilidad de utilizar los medios de impugnación que el ordenamiento tributario dispone específicamente contra los diferentes actos dictados en cada procedimiento (en sentido parecido, STC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 4)».

**2.** A la vista de la anterior doctrina constitucional, hemos de señalar que el art. 41.1 LPACAP prevé que las notificaciones se practicarán en todo caso por medios electrónicos «cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía».

Tal obligatoriedad se encuentra regulada en el art. 14.2.a) LPACAP, que establece, con carácter general, la obligación de las personas jurídicas de relacionarse con la Administración a través de medios electrónicos.

A su vez, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias, mediante Orden de 27 de diciembre de 2013, de la extinta Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad, se establece en el ámbito de la Administración Tributaria Canaria, el sistema de dirección electrónica habilitada y la obligatoriedad, para determinados supuestos, de la práctica de notificaciones electrónicas, con vigencia desde el día siguiente a su publicación en el Boletín Oficial de Canarias, el 8 de enero de 2014 - BOC, n.º 3, de 7 de enero de 2014-, según establece su Disposición Final Segunda.

La Orden de 27 de diciembre de 2013 es el resultado de la habilitación reglamentaria que establece el art. 115 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de

las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGI), incorporando, tras la modificación operada por el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, de modificación de determinadas obligaciones formales y procedimientos de aplicación de los tributos, una habilitación normativa orientada a la asignación de una dirección electrónica para la práctica de las notificaciones a determinados obligados tributarios, de manera tal que tras la publicación del acuerdo de asignación y previa comunicación del mismo al obligado, la administración tributaria correspondiente modifica el procedimiento para la práctica de las notificaciones y comienza a remitirlas a la dirección electrónica.

La precitada Orden tiene habilitación legal y desarrollo reglamentario para imponer la obligación de la notificación electrónica -aún antes de la entrada en vigor de la LPACAP- y así se hace en virtud de lo que establece al respecto el art. 3 de la misma, cuando dispone:

*«Régimen de asignación del sistema de dirección electrónica habilitada.*

*1. Se asignará de oficio una dirección electrónica habilitada para los casos para los que se establezca la obligatoriedad de la notificación electrónica. No obstante lo anterior, en los casos en que los medios técnicos y la normativa lo permitan, podrá utilizarse como dirección electrónica habilitada, la previamente asignada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria o, previa comunicación de los obligados a recibir notificaciones electrónicas, cualquier otra que haya sido habilitada por otra Administración Tributaria para recibir notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia.*

*2. Transcurrido un mes desde la publicación del acuerdo de asignación y previa comunicación al obligado tributario, la Administración Tributaria Canaria practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica asignada (...) ».*

Por su parte, el art. 6 de la referida Orden determina que:

*« (...) Estarán obligadas a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que, en el ejercicio de sus competencias, propias, atribuidas o encomendadas, les dirija la Administración Tributaria Canaria a:*

*b) Las sociedades de responsabilidad limitada (entidades con NIF que empiece por la letra B. (...)) ».*

Con motivo de la aplicación del régimen legal expuesto y, por ende, de la inclusión de la mercantil (...), en el sistema de dirección electrónica habilitada, se le practica notificación por correo postal a los efectos de que tuviera conocimiento de tal inclusión, a través del envío al domicilio fiscal -(...)-, con fecha 29 de agosto de

2019 en un primer intento, y posteriormente el 30 de septiembre de 2019 en un segundo intento de notificación, que resultaron infructuosos, por lo que finalmente tal notificación fue objeto de publicación edictal en el Boletín Oficial del Estado y en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria Canaria.

Mediante dicha notificación se pone en conocimiento de la mercantil (...) que el sistema por el que había optado la Administración Tributaria Canaria para la práctica de las notificaciones a los obligados tributarios era el sistema de Dirección Electrónica Habilitada (en adelante, DEH), en la que, mediante el uso de certificado electrónico admitido, según argumenta la Propuesta de Orden en referencia al contenido de la notificación, *«se podía acceder desde la web de la Agencia Tributaria Canaria: <http://www.gobiernodecanarias.org/tributos>, pulsando el icono de “notificaciones electrónicas”, visualizándose el enlace que servía de Acceso a la web del 060 Sistema de Dirección Electrónica Habilitada, que le llevará al portal en el cual podrá visualizar las notificaciones electrónicas que se pongan a su disposición y que es utilizado actualmente por otros organismos públicos emisores de notificaciones como la Agencia Estatal de Administración Tributaria”*.

*“Al ser un sujeto obligado a la aplicación de este sistema, el buzón se activa de oficio para la puesta a disposición de las notificaciones y comunicaciones electrónicas (...), con lo cual no tendrá que darse de alta en el procedimiento”*», continúa el texto de la notificación.

Por la mercantil instante del presente procedimiento no se niega ni se cuestiona esta notificación. Al contrario, por la misma se reconoce que tenía conocimiento del hecho de estar dada de alta en la DEH y haber accedido a dicho sistema para recibir notificaciones. En este sentido, en su escrito inicial señala que, para comprobar una retención practicada en una devolución a su favor, accede a la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria (en adelante, ATC) el 7 de diciembre de 2023 y constata la existencia de una serie de notificaciones expiradas en relación con el expediente del que deriva el procedimiento de apremio que da lugar a la retención de las devoluciones. De ahí que llame la atención la sorpresa al recibir notificaciones de la ATC, cuando se le había notificado su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada. Además, esta notificación iba acompañada de una completa información sobre cómo funcionaba el sistema. Igualmente, se le ofrecía la posibilidad de recurrir el acuerdo.

De lo dicho resulta que (...) estaba obligada a recibir las notificaciones que le dirigiera la Administración tributaria por vía electrónica, de acuerdo con lo previsto

en el art. 41.1 LPACAP (por remisión del art. 109 LGT). Y si bien es cierto que el art. 41.1.b) LPACAP contempla la posibilidad de que la notificación no se realice por medios electrónicos en los casos en que *«para asegurar la eficacia de la actuación administrativa resulte necesario practicar la notificación por entrega directa de un empleado público de la administración notificante»*, en ninguno de estos casos se impone una obligación para la Administración, sino que se incorpora una posibilidad que podrá ponerse en marcha en aquellos casos en que valore las circunstancias concurrentes y llegue a la conclusión de que estas exigen que la notificación no se haga por medios electrónicos para garantizar su eficacia.

Sin embargo, en el caso que nos ocupa no se ha alegado la concurrencia de ninguna circunstancia que exija que se haga una excepción al régimen general de notificaciones electrónicas. Asimismo, como hemos expuesto, se ha de tener en cuenta que la mercantil había recibido la notificación de inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada y, por consiguiente, era plenamente consciente de la posibilidad de que la ATC le dirigiera notificaciones. Igualmente, era conocedora de que, de producirse estas, se harían por vía electrónica, tal como finalmente se efectuó, constando en el expediente administrativo que la Administración tributaria remitió a esa DEH no sólo los requerimientos para que aportara la justificación de la exención, sino también la propuesta de liquidación y la liquidación provisional del procedimiento de comprobación limitada iniciado por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas.

En cualquier caso, no debe olvidarse que pesa sobre el obligado tributario el deber legal de comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo, conforme disponen el art. 48.3 LGT y el art. 17 RGGI, lo que no se ha efectuado por la entidad interesada y que podía haber cumplimentado desde el primer momento al comprobar sus propios datos censales, dada su obligatoriedad de comunicarse por medios electrónicos con la Administración Tributaria.

**3.** Alega la mercantil (...) como causa de justificación de su falta de acceso a las notificaciones que *«Si bien para la notificación del expediente (...), que resuelve la controversia, ESTA PARTE NO HA RECIBIDO COMUNICACIÓN ALGUNA POR CORREO ELECTRÓNICO, pese a que constan en la sede varias formas de contacto, dirección de correo electrónico y teléfono a las que poder comunicar (...) La falta de remisión del correo electrónico, comunicando la existencia de una notificación para esta parte ha provocado que cuando se ha accedido a la sede electrónica de la agencia tributaria canaria para averiguar el origen de una retención en una devolución en fecha 7 de diciembre de 2023, ante la extrañeza de lo que parecía un embargo en una devolución pendiente de recibir (...) (...) se*

*observa que constaban como expiradas una serie de notificaciones en relación a este expediente (...) (...) ».*

La mercantil se refiere al envío, a un dispositivo electrónico o a una dirección de correo electrónico, señalados por el interesado o su representante previamente, de puesta a disposición de una notificación en la DEH, al que se refiere el art. 41.6 LPACAP, cuando señala:

*«Con independencia de que la notificación se realice en papel o por medios electrónicos, las Administraciones Públicas enviarán un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que éste haya comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única.*

*La falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida. (...) ».*

El aviso de puesta a disposición en la dirección de correo electrónico o dispositivo electrónico facilitado se desarrolla reglamentariamente en el art. 43 del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos, que, a los efectos que aquí interesan, establece en su número 1, *in fine*, que: *«El aviso regulado en este apartado sólo se practicará en caso de que el interesado o su representante hayan comunicado a la Administración un dispositivo electrónico o dirección de correo electrónico al efecto»*, añadiendo que *“la falta de práctica de este aviso, meramente informativo, no impedirá que la notificación sea plenamente válida”*».

Conviene, en este punto, precisar que, tal como consta en la Propuesta de Resolución, no es hasta la comunicación del cese de actividad efectuada con fecha 2 de marzo de 2021, por medio de la cual se comunica el cese total en la actividad con efectos de 28 de febrero de 2021, cuando figura por primera vez un correo electrónico de contacto. Además, en el escrito incoando el presente procedimiento de revisión de oficio, la instante se refiere a una empresa que no es la obligada tributaria -(...)- y a unos correos electrónicos que, según manifiesta, constan en el procedimiento, desconociéndose cuándo fueron comunicados a la Administración y en qué procedimiento.

Tal como señala la Propuesta de Resolución *«El Tribunal Constitucional, en la sentencia de 17 de enero de 2019, del Pleno -Cuestión de inconstitucionalidad núm. 3323-2017, si bien en el marco de la normativa procesal y no administrativa, razona sobre el alcance del aviso de las notificaciones en el buzón electrónico LexNET. El razonamiento*

*puede ser extendido, como mantiene parte de la doctrina, incluida la jurisprudencial, al ámbito administrativo, para apreciar el alcance y naturaleza jurídica del aviso de la puesta a disposición.*

*Se llega a la conclusión por el TC de que el envío al destinatario de un aviso respecto del hecho del acto de comunicación que previamente le ha sido transmitido por vía electrónica, no es en sí un acto de comunicación en sentido estricto como serían las citaciones, notificaciones, emplazamientos y requerimientos, sino que se trataría de una información que se provee acerca “de la puesta a su disposición de un acto de comunicación”. Continúa razonando el TC que esta información no tiene que traer consigo el contenido del acto de comunicación. Es más, el aviso puede hacerse a cualquier dispositivo electrónico, servicio de mensajería simple o una dirección de correo electrónico suministrado por el destinatario, quedando a voluntad del sujeto destinatario el seleccionar el dispositivo de su preferencia, e incluso ejercitar, la opción misma de recibir el aviso.*

*El TC desvincula así los actos de comunicación de los avisos de puesta a disposición de dichos actos y lo hace atendiendo a las garantías y regulación que unos y otros ofrecen. Si para las comunicaciones a través del sistema LexNET se exigen ciertas garantías de constancia, para los avisos ni siquiera existe el compromiso de garantizar la viabilidad técnica. La diferencia es evidente.*

*Por consiguiente, el TC resuelve que el hecho de que no se cumpla con la obligación de remitir el aviso de puesta a disposición del acto de comunicación a su destinatario no supone por sí mismo que se genere indefensión, puesto que el aviso no es un elemento integrante del acto de comunicación susceptible de condicionar su validez».*

En suma, ningún motivo razonable explica el por qué (...) dejó de acceder a las notificaciones electrónicas correctamente efectuadas por la ATC, pudiendo y debiendo hacerlo sin la menor cortapisa normativa ni técnica, antes bien, según se deduce del expediente administrativo la falta de acceso a la DEH se produjo por razón de su propio desentendimiento respecto de dicho sistema. Esto es, la obligada tributaria no ha acreditado, descrito o explicitado la imposibilidad técnica o material de acceso a su DEH, por lo que debe asumir las consecuencias del cumplimiento deficiente de la obligación de acceder a la dirección electrónica asignada al objeto de recibir notificaciones. Así, en el presente supuesto la notificación electrónica es el medio obligatorio de notificación para la Administración tributaria y el obligado tributario y no concurre ninguna de las circunstancias que excepcionan el deber de notificar electrónicamente.

Con ello se hace preciso recordar un aspecto de la doctrina sobre la indefensión y la tutela de los poderes públicos que se refleja con frecuencia en la doctrina constitucional, y que se expresa en el sentido que sigue en la STC 275/2005

de 7 de noviembre, sobre el ámbito del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión -art. 24.1 CE- que recordaba el Tribunal Constitucional en el FJ 5, que, « (...) para apreciar una queja de indefensión es siempre necesario que la situación en la cual el recurrente se haya visto colocado no se haya debido a una actitud voluntariamente aceptada por él o imputable a su propio desinterés, pasividad, negligencia o a la estrategia procesal que haya elegido el recurrente o los profesionales que le representan o defienden (entre otras muchas, SSTC 18/1996, de 12 de febrero; 78/1999, de 26 de abril, FJ 2 ; 172/2000, de 26 de junio, FJ 2 ; 191/2001, de 1 de octubre, FJ 2 ; y 12/2003, de 28 de enero, FJ 7)».

Este criterio ha sido después reiterado en SSTC como la 55/2006, de 27 de febrero, FJ 3; 161/2006, de 22 de mayo, FJ 4; 93/2009, de 20 de abril, FJ 3; 10/2009, de 12 de enero, FJ 3), ó 175/2014, de 3 de noviembre de 2014, FJ 4, entre otras.

**4.** En otro orden de cosas, y en relación con el hecho de que las notificaciones electrónicas podrían ocasionar indefensión a sus destinatarios, esta posibilidad ha sido rechazada por nuestro alto tribunal. Así, la sentencia del Tribunal Supremo 47/2018, de 17 de enero, razona como sigue:

*«Tanto la regulación de la obligación de comunicarse por medios electrónicos con las administraciones públicas del citado artículo 27.6 LAE, como el régimen y los efectos dispuestos para la notificación por medios electrónicos que se establecen en los apartados 1, 2 y 3 de ese también mencionado artículo 28 del mismo texto legal, tienen, como viene a señalar la sala de instancia, una justificación razonable y proporcional; y, por ello, no cabe apreciar en estos preceptos una disminución o privación de las garantías que son inherentes al derecho fundamental de tutela judicial efectiva del artículo 24 CE.*

*Es una regulación razonable porque pretende aprovechar al máximo las posibilidades que en la actualidad ofrece la notificación electrónica para alcanzar, en relación con personas jurídicas o colectivos que tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos, las más altas cotas en lo que concierne a la meta de eficacia administrativa proclamada por el artículo 103 CE.*

*Como es también proporcional porque en esa notificación electrónica obligatoria es de apreciar todo lo siguiente: (a) la obtención del antes mencionado resultado de una mayor eficacia administrativa y, de esta manera, una mejor atención de los intereses generales; (b) un sistema de garantías dirigido a acreditar al interesado la puesta a su disposición del acto objeto de notificación y el acceso al contenido de este último, con lo que se cumple la finalidad, que es esencial en toda notificación, de garantizar que llega a su destinatario de manera exacta el conocimiento que lo que la Administración le quiere trasladar; y (c) y la no*

*constancia de intereses o derechos relevantes que resulten sacrificados como consecuencia de este sistema de notificación (el recurso no los explica convincentemente)".*

*Por lo demás, el artículo 43.2 de la Ley 39/2015 explica que "(l)as notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido". Es cierto que, en el caso que nos ocupa, (...) no llegó a acceder a ese contenido. Ahora bien, el propio precepto ha previsto esta situación, con la finalidad de evitar que el destinatario pueda eludir la notificación con su inactividad. Así, se considera que la notificación ha sido rechazada una vez transcurridos diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que el destinatario haya accedido a su contenido. Pues bien, esto es precisamente lo sucedido en el caso que nos ocupa. Tal y como ha quedado reflejado en el fundamento primero de la presente resolución, la mercantil dejó transcurrir esos diez días naturales sin acceder al contenido puesto a su disposición. Por consiguiente, la administración entendió que esa notificación había sido rechazada. Y a propósito de esta previsión, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en sentencia 1.927/2017, de once de diciembre (rec. 2.436/2016 ), ha señalado lo siguiente:*

*" (...) los efectos de no haber atendido una comunicación electrónica en una dirección habilitada e indubitadamente conocida por el destinatario no son diferentes de los que habría ocasionado, por ejemplo, una carta que se hubiera recibido por correo postal ordinario y no se abriera por causa anudada a la falta de voluntad o de diligencia de su receptor. Desde una perspectiva puramente "metajurídica", podría comprenderse el descuido del interesado no familiarizado con estas nuevas formas de comunicación electrónica que deja transcurrir varios días sin atender las notificaciones practicadas en la DEH, pero ello no sería fácilmente trasladable a una agrupación de interés económico como la que ahora recurre, por causa que no fuera debida a su propia negligencia o inobservancia de su deber - o, al menos, a dificultades técnicas o materiales en la recepción del correo a las que no se alude- "».*

Doctrina que resulta ser plenamente aplicable al presente caso.

**5.** Finalmente, la entidad (...) invoca en defensa de la procedencia de la revisión de oficio los principios de buena fe y de confianza legítima.

En relación con esta cuestión se ha de señalar lo razonado por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, de 15 de marzo de 2023, con cita, entre otras, de las SSTs de 13 de junio de 2018, 27 de abril de 2015 y 7 de abril de 2014:

*«"SEXTO.- Baste añadir que no tiene consistencia suasoria la invocación del principio de confianza legítima puesto que opera esencialmente como contrapeso en el marco del ejercicio de las facultades revisoras que la Administración ejerce respecto de sus propios actos, de manera que la producción de actos nuevos no genere un daño excesivo a los*

*administrados que depositaron una confianza razonable en la durabilidad de las situaciones jurídicas creadas por los actos administrativos que, precedentes, son sustituidos.*

*Esta teoría formulada por la doctrina alemana y plasmada en la legislación federal sobre procedimiento administrativo bajo la clásica denominación germana del "vertrauensschutz" o "protección de la confianza", da el salto a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y por su influencia, a la jurisprudencia patria mediante una aplicación extensiva del principio de buena fe en la actuación de las Administraciones Públicas que consagraba el desaparecido art. 3.1 de la Ley 30/1992, que hoy suple el art. 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.*

*En esta línea la Sentencia de TS de 27 abril de 2015 (Rec. 1965/2012) en la que se lee que "Como dijimos en nuestra sentencia de 7 de abril de 2014 (casación 3699/12, FJ 3º), el principio que exige proteger la confianza legítima no resulta novedoso ni extravagante en nuestra jurisprudencia. Son varias las sentencias que le han dado operatividad en distintos ámbitos para amparar a administrados que han actuado bajo la cobertura del mismo. Pueden así consultarse las sentencias de 23 de noviembre de 1984 (repertorio de jurisprudencia 1984/5956), 30 de junio de 2001 (casación 8016/95), 26 de abril de 2010 (casación 1887/05), 28 de noviembre de 2012 (casación 5300/09) y 22 de enero de 2013 (casación 470/11), las dos penúltimas dictadas en materia tributaria, que no hacen sino adoptar los criterios ya sentados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conforme a la que el principio que nos ocupa vincula a todos los poderes públicos (i) si la creencia del administrado que lo sustenta se basa en signos externos y no en meras apreciaciones subjetivas o convicciones psicológicas y, (ii) ponderados los intereses en juego, la situación de quien legítimamente se ha fiado de la Administración es digna de protección [sentencias de 26 de abril de 1988, Krüechen (316/96); 1 de abril de 1993, Lageder y otros (asuntos acumulados C-31/91 a C-44/91); 5 de octubre de 1993, Driessen y otros (asuntos acumulados C-13/92 a C-16/92); 17 de julio de 1997, Affish (C-183/95); 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C-381/97); y 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (C-62/00)].*

*Dicho principio, que se encuentra hoy positivado en el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, está relacionado con los más tradicionales en nuestro ordenamiento de seguridad jurídica y buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares.*

*No obstante, conviene tener presente, como advertíamos en la sentencia de 13 de junio de 2011 (casación 1028/09, FJ 2º), que ni el principio de buena fe ni el de confianza legítima pueden justificar la petrificación de criterios administrativos contrarios al ordenamiento jurídico. En la citada sentencia, recordábamos lo dicho en la de 15 de abril de 2002 (casación 10381/97, FJ 8º), esto es, que el principio de protección de la confianza legítima comporta, como ya hemos apuntado, que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que frustren la esperanza inducida por la razonable estabilidad de sus decisiones, en función de las cuales*

*los administrados han ordenado su comportamiento. O, en otros términos, su virtualidad puede provocar la anulación de un acto de la Administración o la obligación de esta última de responder de la alteración de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas en su mantenimiento, cuando la mudanza se produce sin mediar las debidas previsiones correctoras o compensatorias, sin conocimiento anticipado o sin medidas transitorias suficientes y proporcionadas al interés público para que los sujetos puedan acomodar su conducta [en igual sentido la sentencia de 25 de octubre de 2004 (casación 8145/99, FJ 3º)]."*

*Más recientemente la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha tenido ocasión de abordar una problemática parecida abundando en la cuestión del alcance del principio de confianza legítima en el ámbito tributario en aquellos supuestos polémicos que se sustancian cuando se genera un cambio de criterio jurisprudencial o en la doctrina de los tribunales económico administrativos, y ha afirmado la imposibilidad de aplicar retroactivamente los nuevos criterios cuando el contribuyente se ajustó en su actuación a criterios jurídicos precedentes deducibles indubitadamente, aun de forma tácita, por el modo de conducirse la Administración, en el caso estudiado por la STS de 13 de junio de 2018 (Rec. 2800/2017) se trataba de un supuesto en el que durante un dilatado período de tiempo la Administración consideró determinada suerte de operaciones como no sujetas a imposición, para posteriormente en contra de este modo de conducirse dilatado en el tiempo, modificar su posición, en expresión de la meritada sentencia del TS "Sí podemos afirmar, empero, que la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imponible), respecto de períodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios»".*

En definitiva, el principio de confianza legítima no puede amparar creencias subjetivas de los administrados, ni descansar en meras expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas, ni, en fin, puede aplicarse con eficacia anulatoria sin actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración en el sentido correspondiente. Presupuestos que al caso, ante la claridad de las normas que rigen la materia, no concurren.

**6.** En conclusión, no se objetiva la concurrencia de la causa de nulidad esgrimida por la interesada para fundamentar su pretensión revisora [art. 217.1, letra a) LGT], debiéndose dictaminar favorablemente la Propuesta de Resolución desestimatoria, sometida al parecer jurídico de este Consejo Consultivo de Canarias.

## **C O N C L U S I Ó N**

La Propuesta de Resolución sometida a la consideración jurídica de este Consejo Consultivo de Canarias, que propone que no procede la declaración de nulidad de pleno derecho de las notificaciones practicadas en el expediente identificado con el número (...), procedimiento de comprobación limitada en la que se giró a la entidad mercantil (...), liquidación del ITPAJD derivada de la operación de adquisición de local comercial, se considera que es conforme a Derecho por las razones expuestas en el Fundamento IV del presente dictamen.