Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 2 2 6 / 2 0 2 6

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 10 de junio de 2026.

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 Resolución del procedimiento administrativo de declaración de nulidad de las Resoluciones de la Administradora de tributos interiores y propios de las Palmas de Gran Canaria, de la Agencia Tributaria referente a las autoliquidación del pago a cuenta de 2012 del Impuesto de depósitos de clientes en las entidades de crédito de Canarias (IDEC), promovido por la entidad (...) (EXP. 101/2026 RO)*[*].

F U N D A M E N T O S

I

1. El presente Dictamen, solicitado por la Excma. Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea el 6 de marzo de 2026, con registro de entrada en este Consejo Consultivo el 13 de marzo de 2026, tiene por objeto el análisis jurídico de la Propuesta de Resolución del procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho, instado por (...), en representación de la entidad (...) en relación con el Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las entidades de Crédito de Canarias (IDEC) ejercicio 2012, en concreto solicita la nulidad de pleno derecho de las Resoluciones de la Administradora de tributos interiores y propios de Las Palmas de 3 y 4 de noviembre de 2020 que desestiman las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto de depósitos de clientes en las entidades de crédito de Canarias con números de justificante 4713475818685, 4717459558384 y 4713402498752.

2. La legitimación para solicitar el Dictamen, 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.

---

[*] **Ponente: Sra. de León Marrero.**

3. Desde el punto de vista sustantivo, resulta aplicable el art. 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y los arts. 4 a 6 del Reglamento General de desarrollo de la Ley, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por ser normas especiales de preferente aplicación a las normas de procedimiento administrativo común, en virtud de lo establecido en la Disposición Adicional Primera, apartado 2.a), de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP).

De conformidad con el art. 217.4 LGT, y en garantía de los principios de legalidad y seguridad jurídica, es preciso que el dictamen de este Consejo sea favorable a la nulidad pretendida para que se pueda declarar la citada nulidad del acto que se revisa.

4. El plazo máximo para notificar resolución expresa del procedimiento de revisión de oficio será de un año desde que se presentó la solicitud por el interesado. El transcurso del plazo máximo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá la desestimación por silencio administrativo de la solicitud, según preceptúa el art. 217.6 LGT.

5. La competencia para resolver el procedimiento de revisión de oficio 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, 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*».

II

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

1. El 29 de noviembre de 2012 la entidad mercantil (...), presentó autoliquidación del pago a cuenta de 2012 del Impuesto de depósitos de clientes en las entidades de crédito de Canarias (IDEC) con n.º de justificante 4701219507074 abonando un importe de 2.634.516,87 €.

El 29 de noviembre de 2012 la entidad mercantil (...), presentó modelo 470 de autoliquidación del pago a cuenta de 2012 del IDEC con n.º de justificante 4701218236382, satisfaciendo un importe de 650.472,96 €.

Con fecha 12 de diciembre de 2012 la entidad mercantil (...), presentó autoliquidación del pago a cuenta de 2012 del IDEC con n.º de justificante 4701219693721, abonando el importe de 50.800,40 €.

2. El día 29 de julio de 2013 la entidad mercantil (...) presentó autoliquidación del IDEC con n.º de justificante 4713402498752 correspondiente al ejercicio 2012, determinando una cuota líquida de 12.708.549,44 euros, e ingresando un importe de tributaria de 10.074.032,57 €.

El día 29 de julio de 2013 la entidad mercantil (...) presentó autoliquidación del IDEC con n.º de justificante 4713475818685 correspondiente al ejercicio 2012, determinando una cuota líquida de 1.534.245,99 euros, e ingresando un importe de tributaria de 883.773,03 €.

El día 29 de julio de 2013 la entidad mercantil (...) presentó autoliquidación del IDEC con n.º de justificante 4713473773601 correspondiente al ejercicio 2012, determinando una cuota líquida de 156.617,55 euros, e ingresando un importe de tributaria de 105.817,15 euros.

3. El día 28 de julio de 2017 el (...), entidad sucesora del (...) y del (...), solicitó la rectificación de las autoliquidaciones n.º de justificante 4713402498752, 4713475818685 y 4713473773601 por entender que no debía existir cuota resultante de la misma con base en dos argumentos jurídicos: la improcedencia del ingreso realizado por retroactividad de la norma y la inconstitucionalidad del apartado 9.2.a) del art. 41 de la Ley autonómica 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, LMAF).

4. Con fechas 3 y 4 de noviembre de 2020 por Resolución de la Administración de tributos interiores y propios de Las Palmas se desestimaron las solicitudes de rectificación presentadas. Las resoluciones se notificaron al contribuyente con fecha 5 y 6 de noviembre de 2020.

5. Con fecha 24 de noviembre de 2020, (...), interpuso reclamación económico administrativa contra las resoluciones citadas anteriormente, que fueron desestimadas por la Junta Económico-Administrativa de Canarias, (JEAC), con fecha

30 de junio de 2021 (núm. JEAC 2020/0821, 2020/0820 y 2020/0835). Se notificaron al sujeto pasivo con fecha 13 de julio de 2021.

6. El Tribunal Constitucional dictó Sentencia n.º 20/2022, de 9 febrero de 2022, por la que se declara la inconstitucionalidad y nulidad de la expresión «*cuando el domicilio social de la entidad de crédito se encuentre en Canarias*» contenida en el art 41.9.2.a) de la citada Ley autonómica 4/2012 al considerarlo no acorde con el art. 14 CE.

7. El 24 de marzo de 2022 la entidad (...), presenta alegaciones complementarias ante la Junta Económico-administrativa al objeto de manifestar que el criterio mantenido en la reclamación económica-administrativa sobre la vulneración de los principios de igualdad, libertad de circulación, establecimiento y empresa, ha sido confirmado por la Sentencia 20/2022, de 9 de febrero de 2022 del Tribunal Constitucional, por lo que solicita que con base en dicha Sentencia, dicte resolución por la que estime la reclamación económico administrativa interpuesta y reconozca la procedencia de la rectificación del IDEC de Canarias relativo al ejercicio 2012 permitiendo la aplicación de la deducción del 50% de la cuota íntegra, y procediendo a la devolución del importe indebidamente ingresado junto con los correspondientes intereses de demora.

8. Contra las resoluciones de la JEAC, números 2020/0821, 2020/0820 y 2020/0835, Banco de Santander, el 29 de julio de 2022, interpone recurso contencioso-administrativo ante la Sección Primera del Tribunal Superior de Justicia con sede en Las Palmas de Gran Canaria, procedimiento ordinario 390/2022.

8. Por Auto de fecha 1 de septiembre de 2023 dictado por la Sección Primera del Tribunal Superior de Justicia con sede en Las Palmas de Gran Canaria en el Procedimiento ordinario n.º 390/2022, se tiene por desistido al Banco de Santander.

III

En cuanto a la tramitación del presente procedimiento de revisión de oficio, según los antecedentes relatados en la Propuesta de Resolución y la documentación contenida en el expediente remitido, constan los siguientes trámites:

1. El 30 de junio de 2025 el (...) presenta solicitud de inicio del procedimiento de revisión de oficio conforme al art. 217 LGT para la declaración de nulidad de pleno Derecho de las siguientes Resoluciones relacionadas con el IDEC, ejercicio 2012:

- Resolución de 3 de noviembre de 2020 de la Administración de Tributos Interiores y Propios de Las Palmas por la que desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación 4713475818685, referida al IDEC del año 2012. Resolución confirmada por la Resolución de la JEAC, número 2020/0820, de 30 de junio de 2021 que desestima la reclamación económico administrativa

- Resolución de 4 de noviembre de 2020 de la Administración de Tributos Interiores y Propios de Las Palmas por la que desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación 4713402498752**,** referida al IDEC del año 2012. Resolución confirmada por la Resolución de la JEAC, número 2020/0821 de 30 de junio de 2021 que desestima la reclamación económico administrativa.

- Resolución de 4 de noviembre de 2020 de la Administración de Tributos Interiores y Propios de Las Palmas por la que desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación 4717459558384, referida al IDEC del año 2012. Resolución confirmada por la Resolución de la JEAC, número 2020/0835 de 30 de junio de 2021 que desestima la reclamación económico administrativa.

Se invocan como causan de nulidad de pleno derecho las previstas en las letras a) y g) del art. 217 LGT, «por lesionar derechos fundamentales, y en particular el derecho a la igualdad, y haberse dictado aplicando un precepto legal declarado nulo por el Tribunal Constitucional» por Sentencias 20/2022 de 9 de febrero y 55/2022 de 5 de abril.

Fundamenta la procedencia de la revisión de oficio en los criterios manifestados en la Sentencia del Tribunal Supremo 339/2024 de 28 de febrero, en relación con la plusvalía municipal tras la STC 59/2017.

2. El 20 de noviembre de 2025, se solicitó informe y copia del expediente a los efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto en el art. 5.2 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.

El citado informe y el expediente es remitido el 2 de diciembre de 2025.

Consta informe emitido por la Unidad de Grandes Contribuyentes y tributos a la importación y especiales, de fecha 2 de diciembre de 2025 en el que se indica que en el caso de resultar estimada la solicitud de revisión de actos nulos de derecho, cuestión que no corresponde discernir a la citada Unidad, las diferencias existentes entre las autoliquidaciones iniciales y las rectificadas, en caso de reconocimiento del

derecho a la deducción del 50 por ciento de la cuota íntegra por domicilio social, ascendería a un total de 7.722.206,50 euros además de los intereses de demora devengados desde la fecha del ingreso, (el 29 de julio de 2013).

3. En fecha 5 de diciembre de 2025, se concedió trámite de audiencia con puesta de manifiesto del expediente en las dependencias del Servicio de Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria Canaria, y se informó sobre el derecho del contribuyente a alegar lo pertinente y aportar, en su caso, los documentos y justificantes oportunos en el plazo señalado. La comunicación fue notificada el 9 de diciembre de 2025.

4. El 16 de diciembre de 2025 el interesado presenta escrito solicitando acceso telemático al expediente, y nuevo plazo para formular alegaciones.

5. El 5 de enero de 2026 el interesado presenta escrito reiterando la necesidad de acceso telemático del expediente otorgándose asimismo nuevo plazo de alegaciones a la vista del mismo.

6. En fecha 16 de enero de 2026, se dictó por el Servicio de Asistencia Jurídica comunicación por la que se concedió la apertura del trámite de audiencia con puesta de manifiesto del expediente en ese mismo acto (853 páginas), así como se informó sobre el derecho del contribuyente a alegar lo pertinente y aportar, en su caso, los documentos y justificantes oportunos en el plazo de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación. La comunicación y el expediente administrativo completo fueron puestos a disposición del interesado en su dirección electrónica habilitada única (Dehú) en fecha 16 de enero de 2026, a las 14:07 horas. En fecha 19 de enero de 2026, a las 09:12 horas, (...) con NIF (...) compareció ante la Dehú y en calidad de titular aceptó la notificación puesta a su disposición.

Transcurrido el plazo conferido para el trámite de audiencia, no se formulan alegaciones.

7. El 2 de marzo de 2026 se dicta Propuesta de Resolución por la Directora de la Agencia Tributaria Canaria, por la que se eleva la siguiente propuesta:

«*Resolver que no procede declarar la nulidad de pleno derecho de las Resoluciones de la Administradora de tributos interiores y propios de Las Palmas de 3 y 4 de noviembre de 2020 que desestiman las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto de depósitos de clientes en las entidades de crédito de Canarias con números de justificante 4713475818685, 4717459558384 y 4713402498752*».

IV

1. Este Consejo Consultivo, siguiendo constante y abundante Jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha reiterado que la revisión de oficio supone el examen por la Administración de la legalidad de sus propios actos y en razón de los vicios e infracciones legales que le son imputables a los mismos, es decir, que por formar parte de su contenido, formal o sustantivo, le son atribuibles y susceptibles de valoración y corrección por la propia Administración autora del acto en el ejercicio de su potestad de revisión, sin que pueda extenderse al examen de la legalidad de otros actos dictados por otras administraciones no sujetos a revisión (STS 405/2020, de 14 de mayo).

La revisión de oficio implica el ejercicio de una facultad exorbitante por parte de la Administración para expulsar del ordenamiento jurídico actos firmes en vía administrativa que adolecen de vicios especialmente graves, en cuya aplicación se ha de ser riguroso por implicar un conflicto entre dos principios generales del derecho: el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica. De aquí que no cualquier vicio jurídico permita acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ésta solo es posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos, cuyos presupuestos no pueden entenderse de manera amplia, sino restrictiva (Dictámenes de este Consejo 302/2018, de 29 de junio y 430/2017, de 14 de noviembre, que reiteran varios pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido).

En relación con esta cuestión el Tribunal Supremo ha señalado en la Sentencia de 9 de diciembre de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo), entre tantas otras, lo que a continuación se expone:

«*La seguridad jurídica es un valor fundamental del ordenamiento jurídico, tanto desde el punto de vista constitucional (artículo 9.3 de la C.E.) como desde el punto de vista legal (v.g. artículo 106 de la Ley 30/92 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), que, aunque referido a las facultades de revisión, expresa sin duda un valor general); se trata de un valor social, y no puramente individual, de forma que es la colectividad misma la que está involucrada en ella, y no sólo los intereses particulares; y los Jueces y Tribunales, que tienen encomendada la tutela judicial efectiva, también han de salvaguardar la seguridad jurídica a fin de que no se pongan en tela de juicio situaciones jurídicas consolidadas por el transcurso del tiempo, las cuales, en otro caso, podrían ser cuestionadas ad eternum; en la tensión dialéctica entre tutela judicial y seguridad jurídica, los Jueces y Tribunales no pueden, como*

pretende la parte recurrente, atender sólo a la primera con olvido manifiesto de la seguridad.

En suma, no cualquier vicio jurídico permite acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ello solo es posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos, cuyos presupuestos no pueden entenderse de manera amplia, sino restrictiva.

La declaración de nulidad, en consecuencia, ha de analizarse partiendo del carácter restrictivo de los motivos de nulidad, pues la revisión de oficio no es en modo alguno un cauce para decidir cuestiones que debieran haber sido resueltas por las vías de impugnación ordinarias. Esto es, la revisión de oficio es una vía excepcional que solo se puede utilizar cuando se den las causas tasadas previstas legalmente», doctrina plenamente aplicable al caso que nos ocupa.

En el ámbito tributario, la STS de 19 de febrero de 2018, expuso:

«*El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados en el apartado 1 del art. 217 de la Ley General Tributaria), expulsar del Ordenamiento Jurídico aquellas decisiones que, no obstante, su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del Ordenamiento Jurídico. Sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando esta es vulnerada de manera radical. Por ello, dada la "gravedad" de la solución, se requiere dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva Comunidad Autónoma, si lo hubiere (art. 217.4 Ley General Tributaria segundo párrafo).*

Se trata, por tanto, de un procedimiento excepcional, que únicamente puede seguirse por alguno de los tasados supuestos contemplados en el art. 217.1 de la Ley General Tributaria (Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, casación 6165/2011 debe ser abordado con talante restrictivo (vid. la Sentencia citada de 18 de diciembre de 2007, FJ 6°)».

De este modo, el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados, en relación con los actos tributarios, en el apartado 1 del art. 217 LGT), expulsar del ordenamiento jurídico aquellos actos que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico. Lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados «*con talante restrictivo*» (STS de 13 de mayo de 2013 dictada en el recurso de casación n.º 6165/2011).

La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020, resume la doctrina jurisprudencial sobre las liquidaciones tributarias atendiendo a lo siguiente:

«*En relación con la revisión de los actos tributarios firmes y las potestades del órgano judicial para acordarla, a tenor de la decisión que haya sido adoptada al respecto por la Administración, hemos sentado una doctrina reiterada que puede resumirse en los siguientes términos:*

1.El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados, en relación con los actos tributarios, en el apartado 1 del art. 217 de la Ley General Tributaria), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico (Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 122/2016).

2. Tal procedimiento sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando esta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados "con talante restrictivo" (Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, dictada en el recurso de casación núm. 6165/2011.

3. La acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el art. 217 de la Ley General Tributaria, de manera que —dada la previa inacción del interesado, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente— "la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho" (Sentencia de 14 de abril de 2010, dictada en el recurso de casación núm. 3533/2007)».

2. En cuanto al análisis de la concurrencia de la causa de nulidad alegada procede indicar lo siguiente:

La entidad (...) solicita la nulidad radical de tres Resoluciones de la Administración de Tributos Interiores y Propios de Las Palmas por las que desestimaban las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones relacionadas con el IDEC correspondientes al ejercicio 2012, invocando como causa de nulidad de pleno Derecho la prevista en el art. 217.1 letra a), según el cual «*Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional*», y la prevista en la letra g), «*Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal*».

La entidad solicitante sustenta la revisión de oficio de las liquidaciones firmes sobre la base de la STC 20/2022, de 9 de febrero, en virtud de la cual el TC procede a declarar la inconstitucionalidad y nulidad del inciso «*cuando el domicilio social de la entidad de crédito se encuentre en Canarias*» del art. 41.9.2.a) LMAF.

Fundamenta la procedencia de la revisión de oficio en los criterios manifestados en la Sentencia del Tribunal Supremo 339/2024 de 28 de febrero, en relación con la plusvalía municipal tras la STC 59/2017.

En dicha Sentencia del TS se planteaba, con carácter general, si resulta posible acordar la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho, también con base en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, respecto a liquidaciones tributarias firmes en las que se sometió a gravamen una transmisión que puso de manifiesto una disminución de valor del terreno.

El TS fija la siguiente doctrina (FD undécimo):

«*que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) y 110.4 de la LHL, efectuada por la STC 59/2017, de 11 de mayo, traslada los efectos de nulidad de estas normas inconstitucionales a las liquidaciones tributarias firmes por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, con aplicación de dichas normas inconstitucionales, hubieran determinado una ficticia manifestación de capacidad económica, y sometido a gravamen transmisiones de inmuebles en las que no existió incremento del valor de los terrenos, con vulneración del principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad proclamados en el artículo 31.1 CE. Estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales*».

En dicha Sentencia del TS se analizan las consecuencias que se derivan de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas que han sido aplicadas en liquidaciones tributarias firmes, en aquellos casos en que el Tribunal Constitucional no ha introducido limitación alguna al régimen de efectos que se deriva de la Constitución y la LOTC:

«*Lo que la Constitución establece, y esa es la regla general, es eliminar, en todo lo posible, los efectos aplicativos de una norma que haya sido declarada inconstitucional. No obstante, la propia Constitución puede fundamentar que la tutela de principios establecidos en la propia Constitución justifique la limitación de efectos a la declaración de*

inconstitucionalidad, y esto es lo que hace el Tribunal constitucional cuando establece limitaciones de efectos, pero cuando no lo hace, lo que debe regir es la regla general.

(...) la declaración de inconstitucionalidad, tal y como quiere el artículo 161.1º a) y el artículo 164.1 CE, tiene efectos ex tunc y el efecto que acarrea es, con carácter general, el de la nulidad, tal y como precisa el artículo 39.1 LOTC. Nulidad con efectos ex tunc que no tiene más limites que la intangibilidad de las situaciones resueltas por sentencias firmes con fuerza de cosa juzgada que hubieren hecho aplicación de la norma inconstitucional, y las limitaciones que pudiera introducir la sentencia que declare de inconstitucionalidad que, en el caso de la STC 59/2017, son inexistentes. Es a partir de esta premisa como debe ser interpretado el conjunto del ordenamiento jurídico».

Y precisa: «*"no cabe sostener una interpretación jurisprudencial que condujera al resultado de limitar aquello que la Constitución impone, y por ello, cuando el Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad de una ley y al mismo tiempo no determina nada sobre los efectos temporales de esa declaración, la regla aplicable es la retroactividad, la remoción de efectos, y ese efecto se reconduce a la categoría de nulidad".*

El TS conecta el supuesto del artículo 217.1.g) LGT con los artículos 39.1 y 40.1 LOTC al considerar que contienen ese mandato positivo que impone la propia Constitución en sus artículos 161.1º a) en relación con el 164.1, de nulidad de pleno derecho para los actos de aplicación de aquella norma inconstitucional, siendo el citado apartado g) una vía procedente para la revisión de los actos nulos de pleno derecho por razón de la inconstitucionalidad de la norma de cobertura».

3. En cuanto a las circunstancias concretas del caso al que se pretende aplicar la doctrina establecida en la Sentencia del Tribunal Supremo 339/2024 de 28 de febrero, procede señalar lo siguiente:

El impuesto sobre depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito de Canarias fue creado por el art. 41 LMAF, cuyo apartado primero dispone: «*Con efectos a partir del día 1 de julio de 2012, se crea como tributo propio de la Comunidad Autónoma de Canarias el Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito de Canarias, que se regirá por las disposiciones contenidas en el presente artículo*».

Se trata de un impuesto propio de la Comunidad Autónoma de Canarias que grava la tenencia de depósitos de clientes que comporten la obligación de restitución.

Conforme a su apartado cuarto «Constituye el hecho imponible del Impuesto la tenencia de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, por parte de los contribuyentes, y que comporten la obligación de restitución».

Son sujetos pasivos a título de contribuyentes las entidades de crédito por los depósitos de clientes de la sede central u oficinas que estén situadas en Canarias (art. 7.1).

Respecto de la cuota íntegra el art. 9.2.a) establece la deducción del 50 % de la cuota íntegra cuando el domicilio social de la entidad de crédito se encuentre en Canarias.

El día 29 de julio de 2013 las entidades mercantiles (...), (...), y (...) presentaron tres autoliquidaciones del IDEC con n.º de justificante 4713402498752, 4713475818685 y 4713473773601, correspondientes al ejercicio 2012, e ingresando un importe de tributaria de 10.074.032,57 €, 883.773,03 € y 105.817,15 euros, respectivamente.

El día 28 de julio de 2017 el (...), entidad sucesora del (...) y del (...), solicitó la rectificación de las autoliquidaciones n.º de justificante 4713402498752, 4713475818685 y 4713473773601, cuyo presentación e ingreso se había producido el 29 de julio de 2013, por entender que no debía existir cuota resultante de la misma, es decir, la improcedencia del ingreso realizado, por entender que existió retroactividad de la norma y por inconstitucionalidad del apartado 9.2.a) del art. 41 LMAF, por vulneración de los principios de igualdad y libertad de circulación y establecimiento.

Tales solicitudes de rectificación fueron desestimadas por Resoluciones de 3 y 4 de noviembre de 2020 de la Administración de tributos interiores y propios de Las Palmas, frente a las que el (...) interpuso el 24 de noviembre de 2020 reclamación económico administrativa que fueron desestimadas por la Junta Económico-Administrativa de Canarias, (JEAC), con fecha 30 de junio de 2021 (núm. JEAC 2020/0821, 2020/0820 y 2020/0835).

Contra las Resoluciones desestimatorias de la JEAC (...) interpone recurso contencioso-administrativo ante la Sección Primera del Tribunal Superior de Justicia con sede en Las Palmas de Gran Canaria, procedimiento ordinario 390/2022. Dicho procedimiento finalizó mediante auto de fecha 1 de septiembre de 2023, por el que se tuvo por desistido al Banco de Santander.

El 30 de junio de 2025, el representante del contribuyente presenta solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho invocando, como causa de nulidad de pleno derecho de las resoluciones administrativas desestimatorias de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones, las previstas en el art. 217.1.a) y g) LGT, «*por*

lesionar derechos fundamentales y en particular el derecho a la igualdad y haberse dictado aplicando un precepto legal declarado nulo por el Tribunal Constitucional».

4. En cuanto a la aplicación de la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en la Sentencia 339/2024 de 28 de febrero al caso que nos ocupa, cabe señalar que, ciertamente, la referida Sentencia reconoce la inconstitucionalidad de una norma como causa o motivo de nulidad del acto tributario firme dictado bajo su amparo, ex art. 217.1.g) LGT por remisión al art. 40.1 LOT.

Se examina en dicha STS los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas que han sido aplicadas en liquidaciones tributarias firmes en aquellos casos en que el Tribunal Constitucional no ha introducido limitación alguna al régimen de efectos que se deriva de la Constitución y la LOTC.

El TS considera que, si el Tribunal Constitucional no ha establecido límite alguno, distinto del que deriva de la Constitución y la LOTC para los efectos de su declaración de inconstitucionalidad, la regla general que ha de aplicarse es la de los efectos *ex tunc* de la Sentencia.

Este pronunciamiento del TS, ratificado en la Sentencia 6316/2024, de 19 de diciembre, implica mayores posibilidades revisoras frente a los actos tributarios firmes afectados por una norma inconstitucional pero, no de manera absoluta e ilimitada, pues el propio TS en la Sentencia 339/2024 de 28 de febrero, se encarga de establecer (F. D Décimo *in fine*) la necesidad de ponderar los intereses en juego, en especial, «*si ha existido afectación sustancial de principios constitucionales por el acto firme de aplicación de la norma declarada inconstitucional, así como el resto de límites legalmente previstos para el ejercicio de la potestad de revisión, como puede ser el tiempo transcurrido desde que se produjo el ingreso de la cantidad liquidada por el acto nulo de pleno derecho hasta que se insta la revisión. De este modo, señala el TS en el Fundamento de Derecho Décimo in fine de la citada Sentencia:*

"Hay que advertir que al resolver sobre la revisión de oficio se deben ponderar todos los intereses concernidos, y, en especial, si ha existido afectación sustancial de principios constitucionales por el acto firme de aplicación de la norma declarada inconstitucional. En el caso de las liquidaciones por IIVTNU que hubieren gravado transmisiones en las que no haya existido incremento del valor del suelo, no se puede obviar que no solo se trata de actos nulos, sino que, además, son actos que han producido una lesión efectiva de un principio de rango constitucional, el de capacidad económica como fundamento y límite de la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, y han vulnerado de manera real y efectiva la prohibición de confiscatoriedad del artículo 31.1 CE, por lo que el

restablecimiento del pleno respeto a la Constitución exige la posibilidad de abrir el cauce de revisión de tales actos, para impedir la perpetuación de una lesión de estos valores constitucionalmente protegidos. Por el contrario, no existe ningún interés jurídico digno de protección que se oponga a la revisión de oficio, ni lo reclama el principio de seguridad jurídica, pues la seguridad jurídica precisamente se garantiza a través de la remoción de efectos de los actos que, de otra manera, perpetuarían una lesión de principios constitucionales protegidos en el artículo 31.1 CE. Por otra parte, como es característico de la potestad de revisión de oficio, deberá ponderarse el tiempo transcurrido desde que se produjo el ingreso de la cantidad liquidada por el acto nulo de pleno derecho hasta que se insta la revisión"».

Por tanto, en aplicación de tal doctrina jurisprudencial, habrá de ponderarse el juego de los límites a la revisión de oficio que establece el art. 110 LPACAP cuando razones de prescripción de acciones, el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, la acción de nulidad resulte contraria a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes.

A mayor abundamiento, conviene precisar que el supuesto invocado, referido al impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la posibilidad de reclamar frente a las liquidaciones firmes del impuesto sobre las que no exista incremento de valor en aplicación de la sentencia 59/2017 del TC, es radicalmente distinto al que aquí nos ocupa, esto es, el impuesto sobre depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito de Canarias, que grava la tenencia de depósitos de clientes que comporten la obligación de restitución. Por lo demás, lo que la Sentencia declara inconstitucional es la exigencia del domicilio social de la entidad de crédito en Canarias para aplicar la deducción del 50 % de la cuota íntegra.

Así, en el primer caso, la aplicación de las normas inconstitucionales, determinaron una ficticia manifestación de capacidad económica, y sometieron a gravamen transmisiones de inmuebles en las que no existió incremento del valor de los terrenos, con vulneración del principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad proclamados en el art. 31.1 CE. Por tanto, respondía a la inexistencia misma del hecho imponible y a la tributación sin capacidad económica.

En cambio, en el presente supuesto, en el IDEC, el hecho imponible existe y la cuota es exigible, siendo lo declarado inconstitucional la aplicación de una concreta deducción a determinados sujetos pasivos (las entidades de crédito con domicilio social en Canarias), lo que implica que no se ha negado la existencia del hecho imponible ni la capacidad económica gravada.

Además, en este caso las Resoluciones cuya nulidad se pretende mediante el procedimiento de revisión de oficio, devinieron firmes después de haber sido recurridas en vía contencioso-administrativa, es decir tras haber agotado los recursos administrativos procedentes, y haber desistido del recurso contencioso-administrativo, lo que supuso la declaración de la terminación y archivo del procedimiento, lo que se produjo por Auto de 1 de septiembre de 2023, quedando así las resoluciones recurridas consentidas y firmes.

A los efectos señalados, interesa destacar que la entidad (...) desistió del recurso contencioso-administrativo, pese a que conocía la STC 20/2022, de 9 de febrero de 2022, en tanto que había presentado alegaciones complementarias ante la Junta Económico-administrativa el 24 de marzo de 2022, señalando que el criterio mantenido en la reclamación económica-administrativa sobre la vulneración de los principios de igualdad, libertad de circulación, establecimiento y empresa, había sido confirmado por la Sentencia 20/2022, de 9 de febrero de 2022 del Tribunal Constitucional. Es decir, la entidad bancaria interesada dejó precluir el plazo legal para impugnar la resolución de la Junta en vía contencioso-administrativa, si bien intentó reabrir la vía de forma extemporánea mediante un recurso contencioso presentado en julio de 2022 del cual, finalmente, desistió.

Así, mientras otras entidades bancarias sí recurrieron en plazo y obtuvieron un pronunciamiento favorable en vía jurisdiccional ordinaria, (STS, 243/2023 de 27 Feb. 2023) o (STS 1487/2023 de 20 Nov. 2023, Rec. 208/2022), la entidad solicitante, que había iniciado la impugnación en vía contencioso-administrativo desistió del mismo. Y es esta causa, y no otra la que ha dado lugar a dilatar en el tiempo la cuestión controvertida, en contra de la seguridad jurídica, intentando reabrir el debate y los plazos precluidos por la vía excepcional y restrictiva de la revisión de oficio.

Obvio es decir que el desistimiento del recurso contencioso-administrativo no constituye, por sí solo, un obstáculo formal para la admisión de la solicitud de revisión de oficio, cuando existieren motivos tasados de nulidad de pleno derecho; no obstante, se deberán valorar si concurren circunstancias por las que la revisión podría resultar contraria a la buena fe, la equidad, el derecho de los particulares o las leyes.

De este modo, es preciso ponderar el tiempo transcurrido desde que se produjo el ingreso de la cantidad liquidada por el eventual acto nulo de pleno derecho hasta que se insta la revisión: En el presente caso, han pasado casi doce años desde que la

entidad ingresó las cuotas tributarias (2013) hasta que solicitó la revisión en 2025. Durante todo ese periodo, las cantidades abonadas han estado consolidadas en las arcas públicas, de modo que la revisión instada, supondría la devolución de un importe de 7.722.206,50 euros, además de los intereses de demora devengados desde la fecha del ingreso, (el 29 de julio de 2013), que a fecha de hoy rondan los 3,9 millones de euros. Todo lo cual supondría una afectación al interés general.

Una vez más, procede advertir, ya que es el supuesto que se plantea como comparación, que, en el caso del IIVTNU, los tiempos transcurridos desde la autoliquidación hasta la petición de revisión fueron sustancialmente menores. Así, interesa señalar que en su STS 1873/2024, de 25 de noviembre, el Tribunal Supremo reiteró la posibilidad de instar la nulidad de liquidaciones firmes de plusvalía en supuestos de minusvalía o ausencia de incremento patrimonial, pero moderó el alcance temporal de dicha revisión: La Sala delimitó los efectos de la nulidad, dando a entender que solo cabe solicitar la declaración de nulidad de una liquidación firme de IIVTNU si no han transcurrido más de 4 años desde el pago de la liquidación. Así, señala el TS en el Fundamento de Derecho cuarto, penúltimo párrafo: «*Por otra parte, constatamos que la revisión de oficio se solicitó en un plazo inferior a cuatro años desde que se produjo el pago la liquidación tributaria cuya revisión se pretende, y poco más de dos años después de dictarse la oc*».

De este modo, pasado un periodo amplio (4 años) desde el ingreso cuya devolución se insta con el procedimiento extraordinario de revisión, operaría el límite del «tiempo transcurrido» del art. 110 LPACAP, que impide la revisión si su ejercicio resulta contrario a la equidad, buena fe, derechos de terceros o las leyes.

En suma, la jurisprudencia más reciente del Supremo concilia la nulidad radical por inconstitucionalidad con la necesidad de un límite temporal razonable (4 años desde el pago) para promover la revisión extraordinaria, evitando así la incertidumbre jurídica y atendiendo así a los límites inherentes al propio procedimiento de revisión de nulidad de pleno derecho.

Como corolario a todo lo expuesto y si bien la declaración de inconstitucionalidad de la Ley 4/2012 abrió con carácter general la posibilidad de revisar actos firmes dictados bajo dicha norma conforme a la doctrina de la STS 339/2024, la aplicación responsable de esa doctrina requiere atender a las peculiaridades de cada caso concreto. En este caso, las circunstancias descritas –conocimiento previo del vicio, inactividad prolongada del sujeto, desistimiento procesal y considerable tiempo transcurrido– activan los límites legales de la revisión

de oficio y obligan a denegar la nulidad solicitada, en resguardo de la seguridad jurídica y de los principios de buena fe y confianza legítima.

5. En la Propuesta de Resolución, se concluye que las resoluciones cuya declaración de nulidad pretende el contribuyente, no incurren en las causas de nulidad tipificadas en el artículo 217.1 LGT, motivo por el que concluye la no procedencia de la declaración de nulidad de pleno derecho de las Resoluciones de la Administradora de tributos interiores y propios de Las Palmas de 3 y 4 de noviembre de 2020.

Este Consejo Consultivo discrepa de tal conclusión, en el sentido de que sí concurre la causa de nulidad del art. 217.1 letra g), teniendo en cuenta la inconstitucionalidad del precepto establecido por la STC n.º 20/2022, de 9 de febrero de 2022. Pues como ya se ha expuesto, el TS conecta el supuesto del artículo 217.1.g) LGT con los arts. 39.1 y 40.1 LOTC al considerar que contienen ese mandato positivo que impone la propia Constitución en sus arts. 161.1.º.a) en relación con el 164.1, de nulidad de pleno derecho para los actos de aplicación de aquella norma inconstitucional, siendo el citado apartado g) una vía procedente para la revisión de los actos nulos de pleno derecho por razón de la inconstitucionalidad de la norma de cobertura.

Ahora bien, ello no supone que proceda la revisión de oficio, por cuanto procede aplicar los límites a su ejercicio. Y ello por cuanto el art. 110 LPACAP, expresamente señala: «*Límites de la revisión*», sobre los que dispone que «*Las facultades de revisión establecidas en este Capítulo, no podrán ser ejercidas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes*».

En el presente caso, es patente que el tiempo transcurrido, casi 12 años, supone un período lo suficientemente dilatado como para impedir que se altere una situación jurídica, a lo que ha de sumarse la afectación al interés general, así como la pasividad o inactividad de la entidad bancaria, que si bien inicialmente solicitó la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes, alegando, entre otros motivos, la inconstitucionalidad del apartado 9.2.a) del art. 41 LMAF, y posteriormente promovió una reclamación económico-administrativa por los mismos argumentos, sin embargo, dejó transcurrir más de un año desde la notificación de las Resoluciones de la JEAC, e interpuso un recurso contencioso-administrativo extemporáneamente, que finalmente terminó por desistimiento.

Señala el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 15 octubre 2012, en relación con una revisión de oficio instada 10 años después de producirse el acto:

«*La posibilidad de solicitar la revisión de un acto nulo por la extraordinaria vía del artículo 102.1, no puede constituir una excusa para abrir ese nuevo período que posibilite el ejercicio de la acción del recurso administrativo o judicial de impugnación del mismo, ya caducada, cuando el administrado ha tenido sobrada oportunidad de intentarlo en el momento oportuno. Y precisamente a esta circunstancia se refiere el artículo 106 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común cuando condiciona el ejercicio de la acción de revisión del artículo 102 -aun en los casos de nulidad radical del artículo 62.1- a que no resulte contrario a la equidad, la buena fe, el derecho de los particulares u otras circunstancias similares", ello lleva al TS en la sentencia antedicha a considerar que quien ha tenido sobradas oportunidades de ejercitar las acciones nulidad o anulabilidad oportunas al amparo de los artículos 62 y 63 de la Ley 13/95), pese a lo cual ha dejado precluir los plazos legales para efectuarlo, no puede ejercitar tardíamente su pretensión de anulación por la vía del recurso de revisión del artículo 102.1, y el intentar hacerlo así contraviene sin duda alguna la buena fe que ha de presidir el desarrollo de las relaciones jurídicas y la finalidad perseguida por el ordenamiento al establecer un sistema de recursos ordinarios sometidos a plazos taxativamente exigibles para postular tal anulación.*

Por otro lado, a tenor de la jurisprudencia, se debe poner de manifiesto " (...) el carácter restrictivo con el que debemos afrontar la cuestión que nos ocupa, referida a la revisión de oficio de una determinada actuación administrativa, que, de una u otra forma, ha devenido firme en dicha vía. Así, dijimos que "el artículo 102 LRJPA tiene como objeto, precisamente, facilitar la depuración de los vicios de nulidad radical o absoluta de que adolecen los actos administrativos, con el inequívoco propósito de evitar que el transcurso de los breves plazos de impugnación de aquéllos derive en su inatacabilidad definitiva. Se persigue, pues, mediante este cauce procedimental ampliar las posibilidades de evitar que una situación afectada por una causa de nulidad de pleno derecho quede perpetuada en el tiempo y produzca efectos jurídicos pese a adolecer de un vicio de tan relevante trascendencia" (SSTS de 19 de diciembre de 2001, de 27 de diciembre de 2006 y de 18 de diciembre de 2007).

Pero, si bien, la revisión de oficio se puede realizar en cualquier momento y, por tanto, se trata de una acción imprescriptible, en principio sin límite temporal alguno, hay que tener en cuenta los límites previstos en el art. 106 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, que prevé que las facultades de revisión no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias su ejercicio resulta contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes, que es lo que ocurre en el caso de autos ya que la solicitud de revisión se plantean 10 años después de producido el acto administrativo cuya nulidad se pretende». Doctrina que ha reiterado

este Consejo Consultivo, entre otros, en sus Dictámenes 53/2014 de 26 de febrero y 243/2022 de 16 de junio).

C O N C L U S I Ó N

Se dictamina conforme a Derecho la Propuesta de Resolución analizada, por cuanto no procede la revisión de oficio instada, en atención a los razonamientos jurídicos expuestos en el Fundamento IV del presente Dictamen.