

Tribunal Supremo

(Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 14 junio 2001

[RJ2001\6723](#)



RENTA DE ADUANAS: Desgravación Fiscal a la Exportación: cuestiones normativas: RD 2950/1979 y RD 1313/1984: examen: declaración de nulidad inexistente: revisión de actos improcedente. **TRIBUTOS-REVISION DE ACTOS:** Supuestos especiales de revisión administrativa: infracción manifiesta de ley: requisitos: infracción de naturaleza sustancial, no simplemente formal: inexistencia: Desgravación Fiscal a la Exportación: revisión improcedente.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 2753/1996

Ponente: Excmo Sr. Emilio Pujalte Clariana

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional -Sección Octava- dictó Sentencia, en fecha 13-02-1996, desestimatoria del recurso deducido por la entidad mercantil «José María Aristrain, SA» contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30-05-1990 denegatoria de la reclamación formulada frente a un Acuerdo desestimatorio de la petición de abono en concepto de Desgravación Fiscal a la Exportación por importe de 1.062.391.478 ptas. por las exportaciones realizadas entre 1983 y 1985.

El TS **desestima** el recurso de casación interpuesto por la mercantil recurrente; con imposición de las costas.

En la Villa de Madrid, a catorce de junio de dos mil uno.

Visto ante esta Sección de la Sala Tercera el recurso de casación núm. 2753/1996, interpuesto por la mercantil «José María Aristrain-Madrid, SA», representada por el Procurador de los Tribunales don Argimiro V. G., con la asistencia de Letrado, contra la sentencia dictada en 13 de febrero de 1996 por la Sección Octava de la Sala de esta Jurisdicción de la Audiencia Nacional, en el recurso número 1817/1995, sobre Desgravación Fiscal a la Exportación, habiendo comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO

La Sala de esta Jurisdicción, Sección Octava, de la Audiencia Nacional, con fecha 13 de febrero de 1996, en el recurso anteriormente referenciado, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva:

« Fallamos:

I.–Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por José María Aristrain, SA contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de mayo de 1990, de que se hizo suficiente mérito, por entender que se ajusta a Derecho.

II.– **Desestimar** las demás pretensiones de la actora.

III.–No hacer especial pronunciamiento sobre costas».

SEGUNDO

Contra la citada sentencia, la representación procesal de la empresa «José María Aristrain-Madrid, SA», preparó ante el Tribunal «a quo» el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala, desarrollándose después, procesalmente,

conforme a las prescripciones legales y, formalizado por el Abogado del Estado recurrido su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día de ayer, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal y

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Pujalte Clariana.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

Se impugna en el presente recurso casacional la sentencia dictada, con fecha 13 de febrero de 1996, por la Sección Octava de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso de dicho orden jurisdiccional número 1817/1995, promovido por «José María Aristrain-Madrid, SA», contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 30 de mayo de 1990 por el que se había desestimado la reclamación deducida contra la resolución de 19 de enero de 1989 de la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales, a su vez denegatoria de la petición formulada el 22 de diciembre de 1988 en demanda del abono o devolución, en concepto de Desgravación Fiscal a la Exportación del período 1983 a 1985, de la cantidad de 1.062.391.478 pesetas, basándose en que los Reales Decretos 2950/1979, de 7 de diciembre, y 1313/1984, de 20 de junio, y la Orden Ministerial de 15 de marzo de 1985, según el criterio de la citada entidad mercantil interesada, o bien han sido declarados nulos y las liquidaciones en ellos fundadas son, por tanto, también, nulas (dado el pretendido efecto «ex tunc» de la nulidad de las mencionadas normas), sino también en base a que tales liquidaciones son, por sí, dadas sus características, susceptibles de la revisión de oficio prevista en el artículo 154 de la [Ley General Tributaria](#).

SEGUNDO

El primer motivo de escrito de interposición del recurso es puramente genérico y se limita a describir los antecedentes del proceso, por lo que la Sala no lo considera como auténtico motivo casacional.

El presente recurso de casación, promovido al amparo del ordinal 4 del artículo 95.1 de la [Ley de esta Jurisdicción](#) (según la versión de la [Ley 10/1992, de 30 de abril](#), aquí aplicable) se funda en los siguientes motivos de impugnación:

A) Infracción de los artículos 124 y 125 de la LGT. Falta de notificación de las liquidaciones en concepto de DFE. Falta de firmeza de dichas liquidaciones: temporaneidad de la impugnación ordinaria contra las mismas. Infracción de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la notificación de los actos tributarios, entre otras, de la [sentencia de 15 de octubre de 1990](#).

B) Infracción del art. 7 del [Real Decreto 1255/1970, de 16 de abril](#), sobre normas reguladoras de la DFE y de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo sentada, entre otras, en la [Sentencia de 27-3-1995](#).

C) Infracción de lo dispuesto en el art. 154 de la LGT; procedencia de la revisión de las liquidaciones «ex» artículo 154 de la LGT.

TERCERO

Esta Sala ha abordado en repetidas ocasiones el problema aquí suscitado. Merecen destacarse, al respecto, las sentencias (dos) de [29-1-1999](#), [30 de enero](#) y [1 de febrero](#) del mismo año, [25-10-1999](#), [17](#), [19](#), [21 enero](#) y [1 de febrero de 2000](#), [21](#) y [28 de junio](#) y [12 de julio de 2000](#).

Con arreglo a esta consolidada línea jurisprudencial y como, específicamente, declaró ya la [Sentencia de 31 de octubre de 1996](#) –recurso de casación 796/1994–, que cita [Sentencias anteriores de 11 de febrero](#), [6](#) y [27 de marzo de 1995](#), ha de tenerse en cuenta que la [Sentencia de 14 de noviembre de 1987](#) no anuló el [Real Decreto 2950/1979](#) –que había minorado los tipos desgravatorios de que aquí se trata–, porque no podía anularlo, **ya que recayó en un recurso de apelación contra Sentencia de la Audiencia Nacional que lo que únicamente pudo anular fueron unas liquidaciones practicadas en aplicación de dicha disposición, que fue «considerada» nula –pero no anulada– por falta de dictamen del Consejo de Estado, es decir, mediante la técnica del recurso indirecto a que hacían mérito los párrafos 2º y 4º, del art. 39 de**

la Ley Jurisdiccional aquí aplicable –hoy art. 26 de la [vigente](#) – y en virtud, por tanto, de un recurso interpuesto contra dichas liquidaciones en tiempo hábil para hacerlo, a diferencia de lo que ocurre en el caso del presente recurso en que la entidad aquí impugnante ha dejado firmes y consentidas las liquidaciones desgravatorias practicadas . Lo mismo cabe decir del Real Decreto y Orden Ministerial que establecieron rebajas lineales del 15% sobre tales tipos de desgravación a que la parte alude –el [Real Decreto 1313/1984, de 20 de junio](#) , y la [Orden de 15 de marzo de 1985](#) –, puesto que, si bien el Real Decreto fue anulado por esta Sala en recurso directo y por la [Sentencia de 25 de abril de 1991](#) –y también, precisamente, por falta de dictamen del Consejo de Estado–, esta **anulación** fue dejada sin efecto, y rescindida, por [Sentencia de la Sala de Revisión de este Tribunal de 7 de marzo de 1992](#) .

Por otra parte, la firmeza de las liquidaciones desgravatorias con tipo ya rebajado, como ya se infiere de lo acabado de exponer, deriva, no ya de la aplicación del art. 64 de la Ley General Tributaria, sino de la falta de impugnación en plazo en que incurrió la entidad aquí recurrente, habida cuenta que **si se está ante una mera reclamación de abono de diferencias resultantes de la aplicación de unos tipos desgravatorios más bajos que los que, originalmente utilizados o vigentes, se estimaban procedentes, lo lógico –y obligado– hubiera sido que, precisamente con fundamento en que dichas liquidaciones diferenciales se basaban en disposiciones que «debían» calificarse de nulas, se hubieran aquéllas impugnado** dentro del término de quince días prevenido en el art. 25, en relación con el 15.2 del [Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre](#) , por el que se articuló la Ley de Bases sobre el Procedimiento Económico-Administrativo, [Ley 39/1980, de 5 de julio](#) , y en el art. 92.2 en relación con el 121 del Reglamento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, aquí aplicable, de [20 de agosto de 1981](#) (o en el término o plazo establecido para promover el previo recurso de reposición o para plantear la pertinente petición). **No puede, pues, aducirse el argumento de que dichas disposiciones habían sido declaradas judicialmente nulas** –porque, como queda dicho, nunca lo fueron, en el sentido de ser expulsadas del Ordenamiento– **ni, por tanto, pretender que una nulidad de pleno derecho inexistente** –la de dichas disposiciones, art. 47.2 de la [Ley de Procedimiento de 1958](#) , hoy art. 62.2 de la [Ley 30/1992](#) – **pueda comunicarse a los actos de aplicación y produzca el efecto de abrir, sin sujeción a plazo alguno, la revisión de liquidaciones a las que, a lo sumo** –y aun esto con el obstáculo de que en un recurso indirecto no cabe aducir defectos formales producidos en la elaboración de la disposición–, **sólo cabía imputar la infracción del Ordenamiento que suponía el estar basadas en disposiciones que, aún vigentes, debían «considerarse» contrarias a Derecho por los motivos acabados de mencionar** .

Los argumentos antes expuestos sirven también, lógicamente, por otra parte, para desestimar la impugnación aquí producida aunque ésta se base en la nulidad de las disposiciones reglamentarias que redujeron los porcentajes de desgravación a la exportación por vulnerar el principio de legalidad tributaria materializado en los preceptos constitucionales y legales anteriormente destacados.

En efecto; esta Sala tiene reiteradamente declarado –y es de sobra conocido este criterio sin necesidad de cita jurisprudencial– que el art. 31.3 de la [Constitución](#) –y también, en cuanto aquí importa, el 133.1 y 3– reserva a la Ley, en su estricto sentido formal, el establecimiento de cualesquiera prestaciones personales o patrimoniales de carácter público, en coherencia con una reconocida tradición jurídica, y, por ello, tan sólo una norma constitucional, por su propia naturaleza supralegal, puede delimitar tal reserva, que, dada la configuración de los tributos, manifestación genuina y típica de las prestaciones económicas exigibles coactivamente, comprende sus aspectos positivos y negativos y, por tanto, también, los beneficios totales o parciales, como excepciones al principio de igualdad recogido en el arts. 14 y, en esta materia tributaria, también en el art. 31.1 precitado. Tiene asimismo reconocido –la jurisprudencia de esta Sala, se entiende– que la Ley General Tributaria se ajusta plenamente a las exigencias contenidas en las normas constitucionales mencionadas, aun cuando se promulgara quince años antes, y que, en efecto, su art. 10 prevé que se regulen en todo caso por Ley no sólo el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias, sino también los plazos de prescripción o caducidad y su modificación –apartados b) y d)–.

Pues bien; aun cuando el principio de legalidad en materia tributaria no es absoluto, por cuanto se circunscribe al establecimiento del tributo y a la configuración de sus elementos esenciales –hecho

imponible, sujeto pasivo, base, tipo de gravamen, devengo y demás directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria–, y aun cuando es doctrina constitucional y jurisprudencial la admisibilidad de la colaboración reglamentaria para el establecimiento de pautas que sirvan a la concreción de alguno de esos elementos, como la base de la imposición, muchas veces necesitada de criterios técnicos sólo susceptibles de plasmarse en un Reglamento, o la determinación del tipo dentro de concretos límites establecidos por la Ley, conforme ocurre en la esfera local, y aun cuando, en lo que aquí interesa, las disposiciones reglamentarias que redujeron los porcentajes de desgravación fiscal a la exportación puedan entenderse faltas de suficiente cobertura legal y, por eso mismo, nulas, **siempre resultará que ese mismo vicio, como cualquier otro supuesto de nulidad en que dichas disposiciones pudieran haber incidido, debió aducirse por el interesado, como vicio jurídico, para impugnar, en tiempo, el acto de aplicación (las liquidaciones o autoliquidaciones desgravatorias conceptuadas incorrectas).**

Razonar de otra forma, conforme hace la entidad aquí recurrente, y entender que esa calificación de nulidad absoluta que **pueda** merecer una disposición de rango inferior a la Ley no obstante su vigencia, es decir, no obstante **no** haber sido expulsada del Ordenamiento, legítima al interesado para, sin sujeción a plazo, impugnar en cualquier tiempo y por ese motivo el acto de aplicación producido o incluso que pueda en el futuro producirse, significaría, no sólo un desconocimiento del principio de seguridad jurídica, salvaguardado también constitucionalmente –art. 9º.3 CE–, sino una confusión de los efectos del recurso directo e indirecto contra Reglamentos. Como esta Sala tiene reiteradamente declarado (Sentencias, entre muchas más, de [17 de octubre de 1996](#), [7 de febrero de 1998](#) y [19 de julio de 1999](#) –recurso de apelación 7488/1992–), **en el recurso directo son nulos todos los actos dictados en aplicación de la disposición declarada nula salvo los que hubieran devenido firmes administrativa o jurisdiccionalmente. En el indirecto, son todos válidos excepto el específicamente impugnado.** Inclusive la declaración judicial de nulidad de una disposición general en recurso directo tiene limitaciones, también por razón del principio mencionado de seguridad jurídica, en relación con los actos de aplicación dictados a su amparo y como había reconocido la jurisprudencia con fundamento en el art. 120.1 de la Ley de Procedimiento de 1958 –v. gr. en las Sentencias acabadas de citar–, en cuanto, como hoy ya establece explícitamente el art. 73 de la vigente Ley Reguladora de esta Jurisdicción –la 29/1998–, «las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o **actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales...** ». Es claro, pues, que en materia de nulidad de disposiciones generales, no obstante ser de pleno derecho como antes se puso de relieve, los tradicionales caracteres de eficacia «ex tunc» e imprescriptibilidad, o no sumisión a plazos de caducidad en el ejercicio de las acciones de nulidad, han tenido y tienen esta importante matización.

Es así que, por propio reconocimiento de la actora, las liquidaciones desgravatorias por ella juzgadas improcedentes o nulas se produjeron a lo largo del período 1983-1985 y, sin embargo, su impugnación tuvo lugar con ocasión de la interposición de su petición, el 22 de diciembre de 1988, ante la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales. Luego la conclusión de que lo hizo con evidente extemporaneidad (transcurrido, ya, el plazo de 2 años previsto en el [Decreto 1255/1970, de 16 de abril](#)) es de todo punto insoslayable (como se dejó dicho en la resolución del TEAC de 30 de mayo de 1990).

Lo cierto, sin embargo, es que la interpretación que merece la posición de la Sala de instancia, coincidente por lo demás con la reiteradamente mantenida por esta Sala –v.gr; en la [Sentencia de 24 de julio de 1999](#), recurso de casación para la unificación de doctrina 7028/1994, y demás en ella citadas– es la contraria a la pretendida por la parte.

Es consolidada la doctrina jurisprudencial según la cual la ampliación de los plazos dentro de los cuales la Administración podía efectuar la comprobación de las liquidaciones desgravatorias –cuatro años, según el art. 3 del [Decreto 2062/1974, de 4 de julio](#) – había sido declarada judicialmente nula por, a su vez, haber sido establecida, pese a ser plazo de caducidad, por disposición sin rango suficiente y habría, por tanto, de considerarse aplicable el plazo de dos años que estableció el Decreto de creación de la Desgravación Fiscal a la Exportación 1255/1970, de 16 de abril.

Si se aplica tal doctrina al caso de autos, su significación no puede ser otra que la de que,

transcurridos dos años desde la fecha de cada exportación o entrega (efectuadas en los años 1983 a 1985), las liquidaciones provisionales inicialmente existentes pasaban a ser definitivas **y, por tanto, la Administración no podía revisarlas ni decretar ningún ingreso en el Tesoro que derivara de una actividad de comprobación realizada pasado ese plazo bianual, pero no que el particular tuviera ese mismo plazo de dos años para la impugnación** –en cualquier caso aquí también sobrepasado– **de aquellas liquidaciones provisionales, o, en su caso, de las liquidaciones diferenciales derivadas de las comprobaciones inspectoras, ni que estuviera exento de impugnarlas por el hecho de que tuvieran esa condición**. Si no lo hizo dentro del plazo de 15 días establecido para formular el recurso de reposición o el de 15 días prevenido para entablar las correspondientes reclamaciones económico-administrativas, a partir de la fecha de exportación o entrega, ni pidió, tampoco, la incoación del oportuno expediente administrativo de revisión de oficio, ni alegó la concurrencia de los motivos de nulidad de pleno derecho del artículo 153 de la LGT ni los de anulabilidad por infracción manifiesta de la Ley del subsiguiente artículo 154, es obvio que las liquidaciones cuestionadas devinieron firmes y que, en consecuencia, fue correcta la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central y la sentencia de instancia aquí impugnada que la confirmó.

CUARTO

Argumenta, además la recurrente en contra de la Sentencia cuya revocación pretende que la revisión de oficio no sólo debe acordarse a instancia de la Administración, sino que también puede ser promovida por los interesados, en base a lo dispuesto en el artículo 154 de la Ley General Tributaria.

A estos efectos, viene a colación –según se indica en la Sentencia de esta Sección y Sala de [1 de febrero de 1999](#) – el notorio cambio de orientación en esta materia introducido por el [Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre](#), regulador del Procedimiento para la devolución de los ingresos indebidos de naturaleza tributaria, cuya disposición adicional segunda, admite la posibilidad de la iniciación de la revisión a instancia del administrado, y, también, la propia Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, que permite en sus artículos 102 y 103 la iniciación de la revisión de los actos nulos y de los anulables a instancia tanto de la Administración como de los administrados.

La revisión de oficio de los actos administrativos definitivos declarativos de derechos subjetivos ha experimentado en los últimos cuarenta años una evolución radical.

En una primera fase, la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 recogió la doctrina jurisprudencial que desde años antes había limitado las facultades omnímodas que se arrogaba la Administración para revisar sus actos administrativos, estableciendo, en función de los tres grados de invalidez de que partía, tres distintos cauces procedimentales. Así:

–Actos nulos de pleno derecho (causas taxativamente reguladas en el artículo 47 de dicha Ley): la Administración debía declarar su nulidad de pleno derecho y los particulares podían instarla, hallándose la Administración Pública obligada a resolver.

–Actos incursos en infracción manifiesta de la Ley: La Administración podía revisarlos de oficio, pero siempre y cuando el Consejo de Estado dictaminase a favor de la existencia de tal infracción manifiesta de la Ley. Como era una auténtica revisión «ex officio», la Administración no estaba obligada a practicarla a instancia de los particulares.

–Actos incursos en infracción no manifiesta de la Ley: la Administración sólo podía pretender su revisión declarándolos previamente lesivos e impugnándolos ella misma ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, mediante el proceso de lesividad».

La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 recogió las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo sobre revisión de oficio, en sus artículos 153 (nulidad de pleno derecho), artículo 154 a) y b) (revisión de oficio de los actos definitivos incursos en infracción manifiesta de la Ley y cuando se descubrieran hechos imponderables ocultos) y artículo 156 (proceso de lesividad, para los actos incursos en infracción no manifiesta de la Ley).

Por supuesto, desde la perspectiva de los contribuyentes, éstos solamente podían pedir la revisión de oficio en los casos de nulidad de pleno derecho, y la revisión por vía de recurso de reposición y/o reclamación administrativa en el plazo perentorio de 15 días, de modo que, en esta segunda vía, caso de no impugnar temporáneamente los actos administrativos, éstos devenían firmes y consentidos, aunque hubieran incurrido en infracción manifiesta de la Ley.

En una segunda fase, sin alterarse lo más mínimo las disposiciones legales y reglamentarias sobre la materia, la Sala Tercera del Tribunal Supremo modificó su doctrina inicial en el sentido de negar el rechazo frontal por parte de la Administración de la revisión de oficio instada por los administrados, obligándola a llevar a cabo un examen previo de las razones jurídicas formuladas por los administrados, para así fundar su denegación o, por el contrario, para sustanciar y tramitar el correspondiente procedimiento.

La tercera y última fase evolutiva de esta materia ha consistido en la modificación sustancial de la normativa aplicable, primero, por la promulgación del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se ha regulado el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, cuya disposición adicional segunda, «Procedimiento de Revisión», dispone: « **No serán objeto** de devolución los ingresos tributarios efectuados en virtud de actos administrativos que hayan adquirido **firmeza** . **No obstante** , los obligados tributarios podrán solicitar la devolución de ingresos efectuados en el Tesoro, instando **la revisión** de aquellos actos dictados en vía de gestión tributaria que hubieran incurrido en motivo de **nulidad de pleno derecho** , que **infringiesen manifiestamente la Ley** o que se encontrasen en cualquier otro supuesto análogo recogido en los artículos 153, 154 y 171 (recurso extraordinario de revisión) de la Ley General Tributaria y en las Leyes o disposiciones especiales».

En la misma línea se situó la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, al regular en su artículo 102 la revisión de actos nulos por iniciativa propia o a solicitud del interesado, y al admitir en su artículo 103 la revisión de los actos anulables, a iniciativa de la Administración o a solicitud del interesado, cuando dichos actos administrativos **infrinjan gravemente normas de rango legal o reglamentario** y el procedimiento de revisión se inicie antes de transcurridos cuatro años desde que fueron dictados.

Para evitar equívocos, es conveniente aclarar que en materia tributaria, las normas aplicables son las propias de la Ley General Tributaria, como claramente ordena la disposición adicional quinta, apartado 2, que preceptúa: «La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo o aplicación de la misma».

Expuestas las ideas anteriores, y dado por supuesto que, como se ha dicho, el artículo 153 de la LGT no goza de virtualidad en el presente caso, es obligado, ahora, hacer un análisis más específico de la argumentación jurídica referida, en concreto, al artículo 154 de la Ley General Tributaria, puesto que el Real Decreto 1163/1990, de 23 de septiembre, entró en vigor con posterioridad a la solicitud de revisión de oficio, formulada al amparo de los citados preceptos 153 y dicho artículo 154, aunque tal circunstancia es indiferente, porque la Sala a diferencia de lo acordado por la Audiencia Nacional cree, por aplicación de la doctrina jurisprudencial que hemos expuesto en la denominada segunda fase, que es obligado entrar a conocer si procede o no la revisión instada por la entidad mercantil aquí recurrente, sólo respecto, por supuesto, de las liquidaciones no prescritas.

En lo que ahora interesa, el artículo 154 de la Ley General Tributaria dispone: «Serán revisables por resolución del Ministro de Hacienda y, en caso de delegación, del Director General del Ramo, **en tanto no haya prescrito la acción administrativa** , los actos dictados en vía de gestión tributaria, cuando se encontrasen en cualquiera de los siguientes casos: a) Los que previo expediente en que se haya dado audiencia al interesado, se estime que **infringen manifiestamente la Ley** ; y (...)».

Luego, para decidir acerca de si procede o no la revisión solicitada al amparo de esta norma, es preciso dilucidar si ha existido o no infracción manifiesta de la Ley.

La Desgravación Fiscal a la Exportación forma parte de los llamados ajustes fiscales en frontera,

basados en el principio de gravamen de los impuestos indirectos en el país de destino de los bienes y mercancías, es decir donde se produce el consumo, ajustes que se llevaron a cabo a partir de 1959 mediante el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, exigible a la importación, y de la Desgravación Fiscal a la Exportación, que consistía en la devolución de la carga fiscal interior, al producirse la exportación de los bienes y mercancías.

La normativa fundamental reguladora de los ajustes fiscales en frontera, a la exportación, fueron el artículo 21 de la [Ley 94/1959, de 23 de diciembre](#), sobre modificaciones tributarias, que autorizó al Ministro de Hacienda para acordar la devolución de los impuestos indirectos que hubieran gravado los productos que fueran exportados; el [Decreto 1439/1960, de 21 de julio](#), sobre desgravación fiscal en favor de la exportación; la [Ley 41/1964, de 11 de junio](#), de Reforma Tributaria, artículo 186, que sometió al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas a las exportaciones y el artículo 204 que estableció su devolución en las exportaciones; el [Decreto 2168/1964, de 9 de julio](#), sobre desgravación fiscal a la exportación; el Decreto 1255/1970, de 16 de abril de 1970, por el que se reguló la desgravación fiscal a la exportación, recogiendo la experiencia adquirida y refundiendo todas las disposiciones de acuerdo con los principios y normas de la Ley General Tributaria; y otras disposiciones posteriores que no interesan al caso, hasta llegar a la [Ley 6/1979, de 25 de septiembre](#), sobre régimen transitorio de la imposición indirecta, que modificó el artículo 4, apartado uno, del Texto refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, aprobado por [Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre](#), declarando **no sujetas las exportaciones**.

Es menester recordar que el tipo de gravamen de las exportaciones era en general el 1,50 por 100, y si los realizaban los comerciantes mayoristas que hubieran adquirido los productos a los fabricantes el tipo era del 0,30 por 100, siempre que se hubiera satisfecho íntegramente el IGTE en la transmisión anterior del fabricante al mayorista.

Es incuestionable, por tanto, que la disminución de la carga fiscal interior, por la no sujeción al IGTE de las exportaciones, acordada por la Ley 6/1979, **obligaba inexcusablemente a modificar de modo correlativo y en la misma medida** los tipos de la Desgravación Fiscal a la Exportación, y eso es lo que hizo el Real Decreto 2950/1979, de 7 de diciembre, por el que se adaptaron las tarifas del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores y de la Desgravación Fiscal a la Exportación a la Ley 6/1979, sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta.

Este [Real Decreto 2950/1979](#) no incurrió en infracción sustancial de la Ley, antes al contrario respetó las normas fundamentales reguladoras de la Desgravación Fiscal a la Exportación y los compromisos internacionales adquiridos por España (GATT).

Es importante destacar esto, porque esta Sala Tercera sentó en su importante [Sentencia de 23 de octubre de 1971](#), ratificada por nuestra reciente [Sentencia de 14 de marzo de 1998](#), que la infracción manifiesta de la Ley a efectos de la revisión de oficio del artículo 154 deberá ser de una Ley formal de naturaleza sustancial y no simplemente formal.

Diversos contribuyentes impugnaron el Real Decreto 2950/1979, de 7 de diciembre, y la Sala Tercera del Tribunal Supremo pronunció las [Sentencias de 14 y 16 de noviembre de 1987](#), y [22 de julio de 1988](#), citadas por la recurrente, como doctrina jurisprudencial infringida, pero lo cierto es como ha aclarado esta Sala Tercera en numerosísimas sentencias posteriores, que excusan su cita concreta, y que hemos compendiado en anterior fundamento de derecho, las Sentencias citadas resolvieron recursos indirectos, que no anularon el Real Decreto 2950/1979, sino sólo las liquidaciones impugnadas, debiendo además resaltar que tales Sentencias tuvieron efecto exclusivamente sobre las partes personadas en los respectivos recursos, sin transcendencia «erga omnes».

En consecuencia, ni se ha anulado el Real Decreto 2950/1979, ni existe infracción manifiesta de la Ley de naturaleza sustancial, ni las Sentencias citadas tienen efectos «erga omnes», y ni siquiera es posible mantener la doctrina que sostuvieron, por tratarse de recursos indirectos. Por último, la pretensión de aplicación de los tipos desgravatorios anteriores al Real Decreto 2950/1979, o mejor dicho anteriores a la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, es a todas luces rechazable, porque implicaría un enriquecimiento injusto al devolver a los exportadores cantidades superiores a la carga

fiscal efectivamente soportada, en clara violación de las normas reguladoras de la Desgravación Fiscal a la Exportación y de los Convenios internacionales sobre libre comercio aprobados por España, todo ello al socaire de un simple vicio procedimental.

En cuanto a la **anulación** del Real Decreto 1313/1984, como fundamento de una hipotética infracción manifiesta de la Ley, nos remitimos a lo dicho en anterior fundamento de derecho, donde quedó claro que está en vigor plenamente.

QUINTO

Procediendo, por tanto, desestimar el presente recurso de casación, deben imponerse las costas causadas en estas actuaciones a la parte recurrente, a tenor de lo prescrito al efecto en el artículo 102.3 de la LJCA (versión del año 1992).

Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey por la potestad de juzgar, que nos ha conferido el Pueblo español en la [Constitución](#) .

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación interpuesto por la representación procesal de «José María Aristrain-Madrid, SA», contra la sentencia dictada, con fecha 13 de febrero de 1996, en el recurso contencioso-administrativo número 1817/1995, por la Sección Octava de la Sala de dicho orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, con la imposición de las costas causadas en este recurso a la citada parte recurrente.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.