

Suplemento

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

7627 *Sala Segunda. Sentencia 38/2011, de 28 de marzo de 2011. Recurso de amparo 9167-2008. Promovido por Tabacos Canary Island, S.A., respecto a las Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo y de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que desestimaron su demanda contra la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Santa Cruz de Tenerife por liquidaciones del recurso cameral permanente. Supuesta vulneración de los derechos a la igualdad en la aplicación de la ley, a la tutela judicial efectiva, a un proceso con todas las garantías y a la propiedad: rechazo de la impugnación de la liquidación originaria del recurso cameral a través de la providencia de apremio al no concurrir un vicio de nulidad de pleno Derecho; función hermenéutica de los tratados y acuerdos internacionales que no los convierte en canon autónomo de validez de las normas y actos de los poderes públicos desde la perspectiva de los derechos fundamentales.*

La Sala Segunda del Tribunal Constitucional, compuesta por don Eugeni Gay Montalvo, Presidente, doña Elisa Pérez Vera, don Ramón Rodríguez Arribas, don Francisco José Hernando Santiago, don Luis Ignacio Ortega Álvarez y don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de amparo núm. 9167-2008, promovido por Tabacos Canary Island, S.A., representada por la Procuradora de los Tribunales doña María Teresa Goñi Toledo y asistida por el Letrado don Guillermo Ruiz Zapatero, contra Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 9 de abril de 2008, estimatoria en parte del recurso de casación núm. 3903-2002, interpuesto contra Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 17 de enero de 2002, y desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 1438-98, así como contra el Auto de 26 de septiembre de 2008, que declaró no haber lugar al incidente de nulidad de actuaciones promovido contra la primera. Ha sido parte el Abogado del Estado, y ha intervenido el Ministerio Fiscal. Ha sido Ponente la Magistrada doña Elisa Pérez Vera, quien expresa el parecer de la Sala.

I. Antecedentes

1. Mediante escrito presentado en el Registro General de este Tribunal el 21 de noviembre de 2008, la Procuradora de los Tribunales doña María Teresa Goñi Toledo, en nombre y representación de Tabacos Canary Island, S.A., interpuso recurso de amparo contra las resoluciones judiciales que figuran en el encabezamiento de esta Sentencia.

2. Los hechos en los que se fundamenta la demanda de amparo son, sucintamente expuestos, los que siguen:

a) La Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Santa Cruz de Tenerife giró a la demandante tres liquidaciones del recurso cameral permanente, practicadas, al amparo de las previsiones de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, sobre las cuotas tributarias del impuesto sobre actividades económicas correspondiente al ejercicio de 1992 y sobre la cuota líquida positiva del impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio de 1991,

por importes de 154.570, 1.000 y 30.751.258 pesetas. Las liquidaciones le fueron notificadas el 3 de diciembre de 1993, sin que la actora efectuara el ingreso en periodo voluntario.

b) El 12 de abril de 1995 la dependencia regional de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, delegación de Santa Cruz de Tenerife, notificó a la actora tres providencias de apremio de 6 de diciembre de 1994, por las expresadas cantidades más un recargo del 20 por 100 de apremio. Frente a éstas interpuso aquélla reclamación económico-administrativa, que fue desestimada por acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, de 24 de julio de 1996, siendo dicho acuerdo recurrido en alzada, que fue también desestimada por acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de junio de 1998.

c) Frente a esta última resolución, promovió la actora recurso contencioso-administrativo, seguido bajo el núm. 1438-1998 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo desestimó en Sentencia de 17 de enero de 2002, basándose, en síntesis, en que la impugnación de las providencias de apremio se fundamentaba en cuestiones que no se podían discutir en dicha vía, como la relativa a la nulidad de las liquidaciones de las que traían causa, y en motivos de oposición no regulados en los arts. 137 Ley general tributaria (LGT) y 95.4 del Reglamento general de recaudación a la sazón vigentes.

d) Contra la referida Sentencia interpuso recurso de casación (núm. 3903-2002), en el que la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo dictó Sentencia con fecha 9 de abril de 2008, en la que inadmitió el recurso, por razón de la cuantía, respecto de dos de las liquidaciones y lo estimó respecto de la otra, casando y anulando la Sentencia impugnada, y, entrando a resolver el recurso contencioso-administrativo núm. 1438-1998, lo desestimó. La Sentencia rechaza los razonamientos de la demandante argumentando, en primer lugar, que, «tratándose de liquidación girada conforme a la ley 3/1993, de 22 de marzo..., sobre cuota del Impuesto de Sociedades del ejercicio de 1991 y que resultó firme, por consentida, debe aplicarse la doctrina contenida en la Sentencia de esta Sala de 2 de febrero de 2007», en la que se dijo que, tratándose de liquidación apremiada girada «conforme a lo dispuesto en la nueva Ley de 1993 y en base a la disposición transitoria 3.ª», aun compartiéndose la tesis de que ésta no otorga cobertura normativa a las liquidaciones del recurso cameral correspondiente a figuras impositivas anteriores a la entrada en vigor de la Ley, «hay que reconocer que no procedía la anulación de la liquidación apremiada por haber quedado firme», ya que no se puede desconocer «que en el procedimiento de apremio no cabe esgrimir razones que afecten a la liquidación practicada, ya que su impugnación debe hacerse dentro de los plazos y con arreglo al procedimiento procedente en cada caso y no de modo extemporáneo». Y aunque «existe una doctrina jurisprudencial que permite atacar la liquidación originaria a través de la impugnación de la providencia de apremio cuando existe una causa de nulidad de pleno derecho de aquélla... la liquidación apremiada no era nula de pleno derecho, al no darse ninguna de las causas previstas y reguladas en el artículo 153 de la antigua Ley General Tributaria», sino que «es simplemente anulable, al haberse dictado al amparo de la Ley de 1993 que no se ha declarado inconstitucional y todo ello antes de la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional que declaró inconstitucional la Ley anterior de 1911 sobre las Cámaras de Comercio, habiendo sido preciso esperar hasta el año 2001 para que este Tribunal interpretase la disposición transitoria 3.ª de la Ley 3/93, no habiéndose pronunciado tampoco el Tribunal Constitucional sobre esta cuestión hasta la Sentencia de 27 de abril de 2006. Por tanto, en este caso la Administración inició el apremio sobre una liquidación firme, por no haberse impugnado dentro de los plazos establecidos, siendo obvio que no concurren las circunstancias admisibles para impugnar de la vía de apremio».

Por otra parte, se señala que la citada Sentencia de 2 de febrero de 2007 también contiene la doctrina referida a la posibilidad de utilizar el procedimiento de apremio en liquidaciones giradas por las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, al amparo de la Ley 3/1993, pero sobre cuotas devengadas en años anteriores, recogándose la mención

a la interpretación de la disposición transitoria tercera de la Ley 3/1993 en la Sentencia de 20 de marzo de 2001, dictada en recurso de casación en interés de ley, y que fue avalada por el Tribunal Constitucional en Sentencia de 27 de abril de 2006. En la Sentencia de 20 de marzo de 2001 se concluía: «en consecuencia, no puede argumentarse, hoy, que la Ley 3/1993 establece un régimen transitorio tal que ampara y otorga suficiente y específica cobertura normativa para practicar las liquidaciones del recurso cameral correspondiente a 1993, puesto que la disposición transitoria tercera no puede desvincularse de la mencionada sentencia 179/1994 del TC, debiendo interpretarse ahora, aquella disposición en el sentido de que su aplicación debe quedar reducida a aquellos supuestos de pago voluntario del recurso cameral, dado que entenderla del modo que preconizan los recurrentes llevaría al absurdo de considerar que la misma tiene una especie de efecto reconstitucionalizador del recurso cameral obligatorio establecido en la Ley de 1911. En atención a esta doctrina resultaba correcta la vía de apremio acordada por la Administración, al referirse el régimen transitorio precisamente al procedimiento de recaudación, y más concretamente a la posibilidad de utilizar la vía de apremio respecto de las liquidaciones giradas en 1993».

Finalmente, tras exponer detalladamente los datos del caso que resultan del expediente administrativo y de la reclamación y de los recursos formulados por la actora, afirma la Sentencia impugnada que, «así como a lo largo de la reclamación en la vía económico-administrativa, sólo se alegó la ausencia de base legal para la práctica de las liquidaciones, vicio que se trasladaba a la providencia de apremio y certificación de descubierto, en el escrito de demanda en la vía contencioso-administrativa, por primera vez, se denuncia la inexistencia de una y otra, a pesar de no haber negado la realidad de los datos identificativos de la certificación que antes se indicaron, y que constan en el expediente y de que figura igualmente en él la notificación de la providencia de apremio, respecto de la cual se solicitó y se obtuvo la suspensión».

La Sentencia contó con el voto particular de dos Magistrados, afirmando que se debió estimar el recurso contencioso-administrativo porque «el procedimiento de apremio no podía subsistir con base en la nulidad del título que habilitaba tal vía, al haberse girado la liquidación bien al amparo de una norma que se declaró inconstitucional o bien sin cobertura legal alguna, ya que utilizar a tal efecto la Ley 3/93, de 22 de marzo, supone dar a ésta una retroactividad que la propia mayoría considera improcedente».

e) Frente a esta Sentencia formuló la actora incidente de nulidad de actuaciones, alegando infracción del derecho fundamental a la igualdad (art. 14 CE), inaplicación al caso de la jurisprudencia sobre responsabilidad patrimonial de la Administración por daños derivados de una ley tributaria inconstitucional, e invocando también la vulneración del derecho a la propiedad con infracción del art. 1 del Protocolo 1 al Convenio de Roma. Por Auto de 26 de septiembre de 2008 se declaró no haber lugar al incidente.

f) Con la misma fecha 9 de abril de 2008, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo dictó Sentencia estimando el recurso de casación núm. 4315-2002, también interpuesto por Tabacos Canary Island, S.A., y referido a la impugnación de una liquidación del recurso cameral permanente correspondiente al ejercicio de 1994, practicada por la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Santa Cruz de Tenerife, sobre la base de la liquidación del impuesto de sociedades del año 1992. En la Sentencia, que reproduce la doctrina sentada en la Sentencia de la propia Sala Tercera del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2001, recaída en recurso de casación en interés de ley, se concluye que, «a diferencia de lo que ocurre con las cuotas devengadas y liquidadas con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 3/1993, las liquidaciones practicadas, como ocurre con la aquí enjuiciada, tras la entrada en vigor de la Ley 3/1993 respecto a cuotas que, conforme a lo hasta aquí expuesto, hayan de entenderse devengadas conforme a la normativa derogada, se encuentran afectadas por la declaración de inconstitucionalidad de las bases 41 y 51 de la Ley de 19 de junio de 1911 y art. 1 del Real Decreto-Ley de 26 de julio de 1929, ya que el devengo no puede ampararse en la nueva ley, sino en las normas declaradas inconstitucionales en cuanto implican la adscripción forzosa a las Cámaras».

3. En la demanda de amparo la recurrente denuncia, en primer lugar, la vulneración de sus derechos a la tutela judicial efectiva y a un proceso con todas las garantías (art. 24.1 y 2 CE), por el desconocimiento en las resoluciones judiciales impugnadas de los derechos de la recurrente con fundamento en dos supuestas excepciones de carácter formal: la incomunicabilidad de la nulidad de la liquidación al título ejecutivo que inicia la vía de apremio (aunque la supuesta firmeza de la liquidación no fue excepcionada por los órganos económico-administrativos ni por la Audiencia Nacional en su Sentencia), así como el hecho de haberse invocado por primera vez en vía contencioso-administrativa la inexistencia del título ejecutivo en el expediente administrativo, sin previamente haberlo hecho en la vía administrativa. Y ello, a pesar de reconocer la Sentencia la falta de constancia en el expediente administrativo del título ejecutivo, y de la previa jurisprudencia del Tribunal Supremo admitiendo la impugnación de las providencias de apremio por la nulidad de pleno Derecho de las liquidaciones, o de supuestos en los que ha sido tenida en cuenta la inconstitucionalidad del recurso cameral, como en la Sentencia de la misma Sección de 9 de abril de 2008, que estimó el recurso interpuesto por la recurrente contra la liquidación correspondiente al ejercicio de 1992, que es contradicha, sin fundamento, y de manera arbitraria, por la aquí impugnada. A este respecto, se invoca la doctrina de este Tribunal Constitucional en relación con resoluciones judiciales que incurren en arbitrariedad, irrazonabilidad o error patente. Por otra parte, se aduce que, al confirmar la exigencia por supuestas razones formales de naturaleza procesal de un tributo que la misma Sección y Sala del Tribunal Supremo declara constitucionalmente inexigible en la referida Sentencia de 9 de abril de 2008 (recurso de casación núm. 4315-2002), se ha producido la vulneración del derecho a la propiedad frente a tributos o exacciones inconstitucionales, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional relativa al recurso cameral, que se cita, y habida cuenta del reconocimiento por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos de aquel derecho, en aplicación del art. 1 del Protocolo núm. 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, en los asuntos que en la demanda de amparo se citan. Finalmente se denuncia la vulneración del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley (art. 14 CE), y del derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE), por la inaplicación de la jurisprudencia previa del Tribunal Supremo en materia de nulidad de pleno derecho en el ámbito tributario y de responsabilidad patrimonial del Estado por la exigencia de tributos declarados inconstitucionales, así como por preterir el sistema constitucional de fuentes, confirmando la exacción de un tributo inconstitucional e inaplicando la propia jurisprudencia previa del Tribunal Supremo, como fuente del derecho complementaria, sobre la inconstitucionalidad de la disposición transitoria tercera de la Ley 3/1993. También se habría producido dicha infracción por haber estimado la misma Sala y Sección del Tribunal Supremo, mediante Sentencia de 9 de abril de 2008, otro recurso de casación (núm. 4315-2002) interpuesto por la propia recurrente frente al mismo tributo cameral, aunque correspondiente al ejercicio de 1992, resolución que fue desconocida por las que son objeto de este recurso de amparo. Se afirma que el criterio de la Sentencia combatida no se encontraba recogido en ninguna otra previa y que resultaba incompatible con la Sentencia de 20 de marzo de 2001 (dictada en recurso de casación en interés de ley) y de la STC 131/2006, por lo que no puede ser confirmado sin incurrir en las vulneraciones constitucionales apuntadas. En caso contrario, sería preciso que se planteara al Pleno de este Tribunal la declaración de inconstitucionalidad de la disposición transitoria tercera de la Ley 3/1993.

4. Por providencia de 22 de julio de 2010, la Sala Segunda de este Tribunal acordó admitir a trámite el presente recurso de amparo y, en virtud del art. 51 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), que se requiriera a la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo para que remitiera certificación o fotocopia adverada de las actuaciones correspondientes al recurso de casación núm. 3903-2002, así como al Tribunal Económico-Administrativo Central y al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (Sala de Santa Cruz de Tenerife) para que remitieran copia adverada de los expedientes correspondientes a las liquidaciones giradas por los impuestos de actividades económicas y sobre sociedades del ejercicio de 1993. Finalmente,

se acordó requerir también a la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional la remisión de certificación o fotocopia adverada de las actuaciones correspondientes al recurso núm. 1438-1998, así como el emplazamiento de quienes hubieran sido parte en dicho proceso, excepto la parte recurrente en amparo, para que en el plazo de diez días pudieran comparecer en el recurso de amparo. Todo ello condicionado a que la Procuradora doña María Teresa Goñi Toledo acreditara en el plazo de diez días la representación de la recurrente con poder notarial.

Este último requerimiento fue atendido mediante escrito presentado el 29 de julio de 2010.

5. El Abogado del Estado se personó por escrito registrado el 26 de julio de 2010. Mediante diligencia de ordenación de 23 de noviembre de 2010, se tuvo por personado al representante procesal del Estado y se acordó dar vista de las actuaciones a las partes personadas y al Ministerio Fiscal, por plazo común de veinte días, para que, a tenor de lo dispuesto en el art. 52.1 LOTC, pudieran presentar las alegaciones que estimasen oportunas.

6. A través de escrito presentado el 23 de diciembre de 2010, la representación de la demandante de amparo formuló sus alegaciones reproduciendo sustancialmente el contenido de la demanda, al que añadió, aparte de nuevas citas jurisprudenciales, la alegación relativa al cambio de orientación posterior del Tribunal Supremo en materias que guardan un importante paralelismo con el asunto en discusión, y otras consideraciones sobre la vulneración del derecho de propiedad, defendiendo que éste debería poder ser protegido de los tributos inconstitucionales a través de la vía del amparo, merced a la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

7. El Abogado del Estado formuló sus alegaciones en escrito que tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal el 27 de diciembre de 2010, solicitando la desestimación del recurso. Tras concretar que el acto al que se atribuyen las vulneraciones aducidas por la actora es la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2008, efectúa una serie de puntualizaciones. En primer lugar, afirma que no se puede examinar la supuesta violación del derecho de propiedad alegada, pues el art. 33.1 CE carece de la extraordinaria y subsidiaria protección del amparo constitucional, sin que altere la anterior conclusión la cita del Protocolo núm. 1 adicional al convenio europeo, ya que el único parámetro de control aplicable en los distintos procesos constitucionales es la Constitución, sin que corresponda al Tribunal Constitucional examinar la observancia o inobservancia, *per se*, de textos internacionales, sin perjuicio de su valor interpretativo. Por otra parte, la supuesta violación del derecho al proceso con todas las garantías, tal y como se desarrolla en la demanda, carece de toda relación con el contenido constitucional reconocido a este derecho, siendo su cita simple reiteración de las supuestas violaciones del derecho a la tutela judicial efectiva. Finalmente, el amparo no se dirige contra el acto administrativo recurrido ante los Tribunales ni contra la Sentencia dictada en única instancia por la Audiencia Nacional.

Analizando las quejas formuladas, sostiene el Abogado del Estado que carece de base la alegada violación del derecho a la igual aplicación judicial de la ley. Tras exponer la doctrina constitucional al respecto, señala que la Sentencia de 9 de abril de 2008, recaída en la casación 4315-2002, única que se aporta con la demanda de amparo, no puede servir de término de comparación para elaborar el juicio constitucional de igualdad porque no satisface el requisito de la alteridad, ya que el recurrente en ese recurso es la propia demandante de amparo. Tampoco cabría transformar esa violación en quebranto del derecho la tutela judicial efectiva, dada la diferente razón de decidir de una y otra Sentencia, que abordan bien distintos supuestos. En la aquí recurrida, el originario acto administrativo impugnado no es una liquidación por recurso cameral permanente sino una providencia de apremio con la que se despachó ejecución de una liquidación consentida y firme, dando aplicación a la doctrina sentada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2007. La otra, que pone fin a la casación 4315-2002, da lugar a la casación y estima el recurso contencioso-administrativo porque el acto administrativo inicial que se impugna es

una liquidación por recurso cameral permanente, lo que permite aplicar la doctrina sentada en la Sentencia de 20 de marzo de 2001, dictada en casación en interés de ley, que tampoco puede servir de válido término comparativo para el juicio de igualdad, ya que sienta doctrina respecto a liquidaciones por recurso cameral permanente recurridas en tiempo y forma, lo que también ocurre con la otra Sentencia invocada, de 11 de octubre de 1997. En cualquier caso, ninguna de estas dos Sentencias se acompaña a la demanda de amparo.

Tampoco podría acogerse el motivo de amparo basado en el art. 24.1 CE, ya que no es cierto que la Sentencia de 9 de abril de 2008 se aparte de la doctrina constitucional de las SSTC 179/1994 y 131/2006. La Sentencia impugnada da la mayor importancia a la firmeza de la liquidación apremiada, que no fue recurrida en tiempo y forma, y la relevancia del defecto en la formación del expediente es una cuestión de mera legalidad ajena a la jurisdicción de este Tribunal, en la que no puede ni debe entrar. La línea particular que representan la Sentencia de 2 de febrero de 2007 y la recurrida no supone ningún apartamiento de la doctrina sentada por la Sentencia de 20 de marzo de 2001, que sigue valiendo cuando las liquidaciones por recurso cameral son impugnadas en tiempo y forma, como lo demuestra la otra Sentencia de 9 de abril de 2008; pero cuando se deja firme la liquidación del recurso cameral y se impugna luego la providencia de apremio, el Tribunal Supremo da primacía a la protección de la seguridad jurídica, con lo que la Sentencia contra la que se pide el amparo, de manera perfectamente compatible con la doctrina constitucional, viene a considerar que una liquidación por recurso cameral sobre impuestos devengados antes de entrar en vigor la Ley 3/1993, que ha quedado firme por no haber sido recurrida en tiempo y forma, entraña, por consentida, una aceptación voluntaria de la obligación de pagarla que, llegado el caso, puede ser objeto de apremio. Además, se limita, en el fondo, a concretar un supuesto de aplicación de la doctrina contenida en el fundamento jurídico 12 de la STC 179/1994, pues la liquidación fue girada el 23 de septiembre de 1993, quedó debidamente notificada el 3 de diciembre de 1993 mediante certificados con acuse de recibo, venciendo el periodo voluntario de pago el 31 de diciembre de 1993, algo sobre lo que la demanda de amparo guarda completo silencio. En consecuencia, al publicarse la STC 179/1994, las liquidaciones eran firmes y constituían situación consolidada en el sentido y a los efectos de su fundamento jurídico 12. Por otro lado, el supuesto es similar al resuelto por la STC 33/2001, de 12 de febrero, FJ 2, que entendió ajena al amparo la cuestión de la posible aplicación retroactiva de la disposición transitoria tercera de la Ley 3/1993. Así, la liquidación consentida y firme no estaba incurso en ningún indicio típico de nulidad, sino, en todo caso de anulabilidad, que no permite impugnar una liquidación consentida y firme a través de un recurso contra la providencia de apremio basado en motivos ajenos a los enumerados por el art. 138.1 de la Ley general tributaria de 1963, razonamiento que no puede ser tachado ni de arbitrario ni de irrazonable, sino que está sustentado en preceptos legales. Por último, aduce el Abogado del Estado que la Sentencia impugnada razona que la existencia de la certificación de descubierto y de la providencia de apremio resultan del expediente administrativo, aunque sea indirectamente, y que la referencia a la línea impugnativa seguida ante los tribunales económico-administrativos se trae a colación sólo para resaltar que los supuestos vicios de forma sobre los que se insistía en vía jurisdiccional no habían merecido atención alguna en vía administrativa, argumentación a la que no se le puede reprochar ninguna infracción del derecho a una resolución jurídicamente fundada.

8. El Fiscal formuló sus alegaciones en escrito registrado el 11 de enero de 2011, en el que interesó la desestimación del recurso de amparo. Tras exponer los antecedentes del caso de manera detallada, afirma el Fiscal que los tres motivos planteados en el recurso de amparo se centran en el alcance que se confiera a los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 179/1994 en relación con la disposición transitoria tercera de la Ley 3/1993, partiendo del contenido de la propia STC 179/1994, en cuanto determinante de sus efectos retroactivos, recogidos en su fundamento jurídico 12, a la que añade el contenido de la STC 131/2006, de 27 de abril, en relación con la interpretación constitucional de la disposición referida, que se remite a la doctrina sentada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2001, dictada en recurso de casación en interés de ley. Del

examen de dichas resoluciones deduce el Fiscal que los efectos retroactivos de la inconstitucionalidad no podrán extenderse a las situaciones consolidadas, entre las que se encuentran las liquidaciones del recurso cameral practicadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 3/1993 respecto de las que el obligado tributario se hubiera aquietado por no recurrirlas en tiempo adecuado. En el presente caso las liquidaciones por el recurso cameral se practicaron en 1993, siendo notificadas a la recurrente, que no las impugnó, reaccionando sólo frente a la iniciación de la vía de apremio, con posterioridad a la STC 179/1994. Por tanto, a su juicio, nos encontramos ante una situación administrativa consolidada a la que la recurrente se había aquietado por no impugnar las respectivas liquidaciones –a diferencia de lo ocurrido en las liquidaciones objeto de anulación por la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2008, recaída en la casación núm. 4315-2002– lo que implica que se trata de situaciones en las que la retroactividad debe forzosamente limitarse de acuerdo con la doctrina constitucional.

Respecto a la eventual vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por aplicación de preceptos tributarios inconstitucionales, el Ministerio público, después de exponer la doctrina constitucional en la materia, señala que la Sentencia impugnada se remite a la doctrina de la anterior Sentencia de 2 de abril de 2007, realizando una interpretación de legalidad ordinaria que enlaza con la cuestión fundamental, que reside en los efectos atribuibles a la firmeza de la liquidación administrativa no impugnada, razón que ya aparece esbozada en la Sentencia de 20 de marzo de 2001, que fue avalada por la STC 131/2006. A diferencia de este supuesto, la Sentencia dictada en el recurso de casación núm. 4315-2002 se refiere a un supuesto en el que la entidad recurrente sí que impugnó la liquidación practicada. En definitiva, cuando la Sentencia impugnada aplica como elemento esencial la circunstancia de que el acto administrativo constituido por la liquidación del recurso cameral practicada ha devenido firme por consentido y no impugnado, con la consecuencia de su inimpugnabilidad indirecta en el curso de la vía de apremio, limitando así la eficacia retroactiva de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 179/1994, se limita a aplicar una modulación de la eficacia retroactiva de la Sentencia de constitucionalidad, conforme con el criterio del propio Tribunal Constitucional (STC 22/1996, de 12 de febrero, FJ 3), lo que difícilmente puede considerarse incurso en arbitrariedad constitutiva de lesión del derecho a la tutela judicial efectiva.

Por lo que se refiere a la posible vulneración del derecho constitucional a la propiedad frente a tributos o exacciones tributarias inconstitucionales, afirma el Fiscal que queda fuera de la protección del recurso de amparo, planteándose una vez más el alcance de la STC 179/1994, por lo que habría de reconducirse la queja al motivo relativo a la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva ya examinado.

Por último, en cuanto a la alegada vulneración del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley y del derecho a un proceso con todas las garantías, después de exponer la doctrina constitucional, concluye el Fiscal sosteniendo que no concurren los requisitos exigidos por dos razones. Por un lado, por la falta de identidad de supuestos, pues en la Sentencia recaída en el recurso de casación 4315-2002 nos encontramos ante una situación no consolidada en vía administrativa, y en la Sentencia impugnada ante una situación firme, por consentida, en vía administrativa, lo que excluye la identidad de «casos sustancialmente iguales». Por otro lado, falta el requisito de la alteridad, pues en ambas sentencias el recurrente es el mismo. Reconducida la vulneración a la perspectiva del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, y aun considerando la existencia de otras Sentencias con igual doctrina que la expresada en la que se ofrece como contraste, se plantea la cuestión de si la Sentencia objeto de recurso se aparta sin explicación alguna, explícita o implícita, del criterio mantenido por el mismo órgano judicial en supuestos anteriores sustancialmente iguales, sin que medie un razonamiento que así lo justifique. En este punto se advierte que los supuestos de hecho iniciales no son idénticos, singular aspecto que es el tenido en cuenta por la Sentencia recurrida, que se remite a la Sentencia de la misma Sala de 2 de febrero de 2007 y al fundamento jurídico 12 de la STC 179/1994, por lo que considera que en el procedimiento de apremio no cabe esgrimir razones que afecten a la liquidación practicada. En definitiva, la Sentencia descarta razonablemente la

consideración de la liquidación como nula, interpretando el art. 153 de la antigua Ley general tributaria, y enlazando con la inexistencia de las causas enumeradas en el art. 137 de la misma ley, únicas oponibles en la vía de apremio una vez consentida la liquidación origen de la misma, criterio que no sólo había sido apuntado ya por la repetida Sentencia de 20 de marzo de 2001, sino que es aludido como fundamento en la Sentencia de 9 de abril de 2008 (recurso 4315-2002). Por tanto, tal interpretación y limitación de la eficacia retroactiva de la STC 179/1994 no comporta una aplicación personalizada de un criterio nuevo por la Sentencia, con apartamiento de la doctrina previa, sino el desarrollo y aplicación concreta de una doctrina esbozada y recogida en otras resoluciones, con un criterio interpretativo ya compartido por otros Tribunales y que no puede considerarse que constituya una interpretación arbitraria, irrazonable o incurra en error patente, con relevancia suficiente para ser lesiva del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 CE.

9. Por providencia de 24 de marzo de 2011, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 28 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. La demandante de amparo impugna la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2008, recaída en el recurso de casación núm. 3903-2002 (interpuesto contra Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 17 de enero de 2002), que lo estimó en parte y desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 1438-1998 (promovido contra providencias de apremio relativas a liquidaciones por el recurso cameral permanente), así como contra el Auto de 26 de septiembre de 2008, que declaró no haber lugar al incidente de nulidad de actuaciones promovido contra la primera. Se queja la actora de la vulneración de sus derechos a la tutela judicial efectiva y a un proceso con todas las garantías (art. 24.1 y 2 CE), por el desconocimiento en las resoluciones judiciales impugnadas de sus derechos con fundamento en la incomunicabilidad de la nulidad de la liquidación al título ejecutivo que inicia la vía de apremio, así como por haberse invocado por primera vez en vía contencioso-administrativa la inexistencia del título ejecutivo en el expediente administrativo. En segundo lugar, aduce la lesión del derecho a la propiedad (aunque sin citar el art. 33.1 CE, sino el art. 1 del Protocolo núm. 1 del Convenio Europeo de los Derechos Humanos) frente a tributos o exacciones inconstitucionales, y, por último, se alega que se han vulnerado el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley (art. 14 CE) y el derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE), por la inaplicación de la jurisprudencia previa del Tribunal Supremo en la materia y por haber estimado la misma Sala y Sección del Tribunal Supremo, en Sentencia de igual fecha, otro recurso de casación (núm. 4315-2002) interpuesto por la propia recurrente frente al mismo tributo cameral, aunque correspondiente al ejercicio de 1992.

Por su parte, el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal solicitan la denegación del amparo, razonando que no se han producido las vulneraciones de los derechos fundamentales alegados por la demandante, bien por ser la respuesta obtenida por la actora acorde con la doctrina constitucional y con la jurisprudencia del propio Tribunal Supremo, al referirse a una liquidación firme, por no haber sido recurrida en tiempo y forma, bien por invocar derechos no susceptibles de amparo constitucional, bien por no concurrir los presupuestos precisos para la violación del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, dado que no se ofrecen términos de comparación idóneos, o para la conversión de esta queja en la desatención del derecho a la tutela judicial efectiva, ya que resulta razonable la respuesta obtenida, atendidas las distintas circunstancias del caso.

2. En primer término, ha de rechazarse –como acertadamente han afirmado el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal– la queja relativa a la vulneración del derecho de propiedad, que no puede ser objeto del presente proceso, pues este derecho constitucional, recogido en el art. 33.1 CE, no se encuentra entre los que pueden ser protegidos por la vía excepcional y subsidiaria del recurso de amparo, como claramente se desprende del art. 53.2, en relación con el art. 161.1 b) y del art. 41.1 de la Ley Orgánica

del Tribunal Constitucional (LOTIC), que queda restringida a los derechos y libertades contenidos en los arts. 14 a 29 CE, a los que se ha de unir el derecho a la objeción de conciencia consagrado en el art. 30 CE (SSTC 59/1994, de 28 de febrero, FJ 1, y 140/1995, de 28 de septiembre, FJ 2, entre otras), de manera que «la única medida de enjuiciamiento aplicable, tanto en este proceso constitucional de amparo como en el proceso preferente y sumario seguido ante los Tribunales ordinarios ex art. 53.2 C.E., es la integrada por los preceptos C.E. que reconocen aquellos derechos fundamentales y libertades públicas» [STC 64/1991, de 22 de marzo, FJ 4 a)].

Bien es cierto que en la demanda de amparo no se invoca el art. 33 CE, sino que se fundamenta la violación denunciada en el art. 1 del Protocolo núm. 1 adicional al Convenio Europeo de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Sin embargo, esta circunstancia no altera la premisa de partida –la no inclusión del derecho de propiedad entre los derechos susceptibles de amparo constitucional–, pues, aunque el contenido y alcance de los derechos fundamentales recogidos en los arts. 14 a 30 CE deban interpretarse de conformidad con los tratados y acuerdos internacionales a que hace referencia el art. 10.2 CE, esa función hermenéutica no convierte a tales tratados y acuerdos internacionales en canon autónomo de validez de las normas y actos de los poderes públicos desde la perspectiva de los derechos fundamentales. Así no cabe duda de que la validez de las disposiciones y actos impugnados en amparo debe medirse sólo por referencia a los preceptos constitucionales que reconocen los derechos y libertades susceptibles de protección en esta clase de litigios, siendo los textos y acuerdos internacionales, a que se refiere el art. 10.2, una fuente interpretativa que contribuye a la mejor identificación del contenido de los derechos cuya tutela se pide a este Tribunal Constitucional [STC 64/1991, FJ 4 a)], así como un elemento más para verificar la consistencia o inconsistencia de la infracción denunciada (STC 41/2002, de 25 de febrero, FJ 2).

Ahora bien, el hecho de que el derecho de propiedad y sus garantías no sean susceptibles del recurso constitucional de amparo, de acuerdo al art. 53 CE, «no supone, sin embargo, la desprotección de tales derechos, sino sólo que el constituyente no ha estimado necesario incluir este derecho y sus garantías en el ámbito de la protección reforzada que el art. 53.2 de la Constitución confiere a determinados derechos y libertades fundamentales, encomendando a los Tribunales ordinarios, que a su vez tienen abierta la vía de la cuestión de inconstitucionalidad, la tutela de tal derecho y sus garantías» (STC 67/1988, de 18 de abril, FJ 4).

3. Comoquiera que la hipotética estimación de las otras dos quejas produciría idéntico resultado de retroacción de las actuaciones al mismo momento procesal, vamos a examinarlas siguiendo el propio orden de la demanda de amparo. Recordemos que la recurrente denuncia la vulneración de sus derechos a la tutela judicial efectiva y a un proceso con todas las garantías (art. 24.1 y 2 CE), por entender que las resoluciones judiciales impugnadas han desconocido sus derechos al desestimar su pretensión contra las liquidaciones del recurso cameral con fundamento en dos excepciones de carácter formal: por un lado, el Tribunal Supremo le opuso la incomunicabilidad de la nulidad de la liquidación al título ejecutivo que inicia la vía de apremio, por resultar aquella firme, a pesar de que esa supuesta firmeza de la liquidación no fue opuesta ni por los órganos económico-administrativos en sus resoluciones ni por la Audiencia Nacional al resolver el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra aquéllas. Por otro, la Sentencia de casación se apoyó en el hecho de haberse invocado por primera vez en vía contencioso-administrativa la inexistencia del título ejecutivo en el expediente administrativo, sin que previamente se hubiese denunciado este extremo en la vía administrativa. Frente a estos razonamientos del Tribunal Supremo, aduce la actora que la Sentencia impugnada reconoce la falta de constancia en el expediente administrativo del título ejecutivo y que existe una previa jurisprudencia del Tribunal Supremo admitiendo la impugnación de las providencias de apremio por la nulidad de pleno Derecho de las liquidaciones, habiendo supuestos en los que ha sido tenida en cuenta la inconstitucionalidad del recurso cameral, como en la

Sentencia de la misma Sección de 9 de abril de 2008, que estimó el recurso interpuesto por la propia recurrente contra la liquidación correspondiente al ejercicio de 1992, que es contradictoria, sin fundamento, y de manera arbitraria, por la aquí impugnada.

La demandante sostiene, en definitiva, que la Sentencia objeto del presente recurso de amparo resulta manifiestamente arbitraria o irrazonable, lo que sitúa la cuestión, más propiamente, en el ámbito del derecho a la tutela judicial efectiva. Asimismo, se aprecia que la queja se fundamenta, *prima facie*, en la discrepancia de la actora con los razonamientos empleados por el Tribunal Supremo en la Sentencia de casación para desestimar sus pretensiones.

Así planteada la cuestión, hemos de recordar que, según reiterada doctrina de este Tribunal, recogida, entre otras, en la STC 308/2006, de 23 de octubre, FJ 5,

«el derecho a la tutela judicial efectiva, garantizado en el art. 24.1 CE, comprende el derecho de los litigantes a obtener de los Jueces y Tribunales una resolución motivada y fundada en Derecho sobre el fondo de las pretensiones oportunamente deducidas por las partes en el proceso que, no obstante, puede ser también de inadmisión si concurre causa legal para ello y así se aprecia razonadamente por el órgano judicial (SSTC 63/1999, de 26 de abril, FJ 2; 206/1999, de 8 de noviembre, FJ 4; 198/2000, de 24 de julio, FJ 2; 116/2001, de 21 de mayo, FJ 4, entre otras). También ha dicho este Tribunal que los derechos y garantías previstos en el artículo 24 CE no garantizan la corrección jurídica de la actuación o interpretación llevada a cabo por los órganos judiciales comunes, pues no existe un derecho al acierto (entre otras muchas, SSTC 151/2001, de 2 de julio, FJ 5; y 162/2001, de 5 de julio, FJ 4), y tampoco aseguran la satisfacción de la pretensión de ninguna de las partes del proceso (por todas, SSTC 107/1994, de 11 de abril, FJ 2; y 139/2000, de 29 de mayo, FJ 4). Ahora bien, lo que en todo caso sí garantiza el expresado precepto es el derecho a que las pretensiones se desenvuelvan y conozcan en el proceso establecido al efecto, con observancia de las garantías constitucionales que permitan el derecho de defensa, y a que finalice con una resolución fundada en Derecho, la cual podrá ser favorable o adversa a las pretensiones ejercitadas (STC 50/1982, de 15 de julio, FJ 3).

Ello implica, en primer lugar, que la resolución ha de estar motivada, es decir, contener los elementos y razones de juicio que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que fundamentan la decisión (SSTC 58/1997, de 18 de marzo, FJ 2; 25/2000, de 31 de enero, FJ 2); y en segundo lugar, que la motivación esté fundada en Derecho (STC 147/1999, de 4 de agosto, FJ 3), carga que no queda cumplida con la mera emisión de una declaración de voluntad en un sentido u otro, sino que debe ser consecuencia de una exégesis racional del Ordenamiento y no fruto de la arbitrariedad (por todas, STC 146/2005, de 6 de junio, FJ 7). Lo anterior conlleva la garantía de que el fundamento de la decisión sea la aplicación no arbitraria de las normas que se consideren adecuadas al caso, pues tanto si la aplicación de la legalidad es fruto de un error patente, como si fuere arbitraria, manifiestamente irrazonada o irrazonable no podría considerarse fundada en Derecho, dado que la aplicación de la legalidad sería tan sólo una mera apariencia (por todas, SSTC 25/2000, de 31 de enero, FJ 2; y 221/2001, de 31 de octubre, FJ 6). En suma, el art. 24 CE impone a los órganos judiciales no sólo la obligación de ofrecer una respuesta motivada a las pretensiones deducidas, sino que, además, ésta ha de tener contenido jurídico y no resultar arbitraria (entre otras, STC 8/2005, de 17 de enero, FJ 3).»

4. Pues bien, la Sentencia de 9 de abril de 2008 aquí recurrida da respuesta a los motivos de casación dirigidos a obtener la nulidad de la liquidación habilitante de la ejecución, rechazándolos con el argumento de que se trataba de una liquidación que resultó firme, por consentida, al no haber sido impugnada cuando se notificó a la actora, dirigiéndose ésta posteriormente contra la providencia de apremio. Ante este dato, el Tribunal Supremo considera aplicable la doctrina sentada en su Sentencia de 2 de febrero

de 2007, relativa también a liquidaciones del recurso cameral giradas tras la entrada en vigor de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, básica de las Cámaras oficiales de comercio, industria y navegación, y que resultaron apremiadas, en la que se sostiene la imposibilidad de esgrimir en el procedimiento de apremio razones que afecten a la liquidación practicada, porque su impugnación debe llevarse a cabo dentro de los plazos y con arreglo al procedimiento procedente en cada caso. En dicha Sentencia se analiza la jurisprudencia que permite atacar la liquidación originaria a través de la providencia de apremio, precisando que ello sólo es posible cuando existe una causa de nulidad de pleno Derecho de las previstas en el art. 153 de la Ley general tributaria, a la sazón vigente, imputable a la liquidación originaria, supuesto que no se daría cuando se trata de una liquidación simplemente anulable por haberse dictado al amparo de la Ley 3/1993, no declarada inconstitucional, y antes de que se dictaran la STC 179/1994, de 16 de junio, declarando inconstitucional la adscripción forzosa a las Cámaras, regulada por la Ley de 1911, la Sentencia del propio Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2001 (recaída en recurso de casación en interés de ley) que interpretó la disposición transitoria tercera de la Ley 3/1993, y la STC 131/2006, de 27 de abril, que consideró constitucionalmente asumible dicha interpretación.

Se trata, en suma, de una interpretación de la legalidad ordinaria y de la jurisprudencia aplicable en relación con la impugnación de las providencias de apremio y la posibilidad o no de hacer valer frente a ellas los motivos que podrían haberse empleado frente a las liquidaciones que no fueron impugnadas en tiempo y forma, así como del alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la Ley de 1911 efectuada por la STC 179/1994, interpretación de la que discrepa la actora, por considerar más plausible la que ella misma defiende. Siendo ello así, hay que estar a la reiterada doctrina de que no es función de este Tribunal revisar la interpretación que de la legalidad hayan podido efectuar los Jueces o Tribunales en el ejercicio de la función jurisdiccional que les compete en virtud del art. 117.3 CE, sino únicamente controlar que la motivación judicial no resulte irrazonable, arbitraria o incurra en error manifiesto. Por tal motivo, tan sólo podrá considerarse que la resolución judicial impugnada vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva cuando el razonamiento que la funda incurra en tal grado de arbitrariedad, irrazonabilidad o error que, por su evidencia y contenido, sean tan manifiestos y graves que para cualquier observador resulte patente que la resolución de hecho carece de toda motivación o razonamiento (por todas, STC 147/2009, de 15 de junio, FJ 3).

Así, el razonamiento de la Sentencia impugnada determina de manera razonada y razonable, con examen incluso de la jurisprudencia previa, por qué no pueden hacerse valer frente a la providencia de apremio vicios que no son de nulidad de pleno Derecho y que pudieran afectar a la liquidación de la que aquélla traiga causa, por lo que no cabe sino rechazar la queja de la demandante en este extremo, en la medida que las resoluciones judiciales cumplen, en este punto, con las exigencias constitucionales en la materia. Es más, en la medida en que la recurrente ha cuestionado la liquidación referida al recurso cameral correspondiente al ejercicio de 1993, expedida por la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Santa Cruz de Tenerife, por considerarla no amparada por la Ley 3/1993 y contraria al pronunciamiento de inconstitucionalidad efectuado en la STC 179/1994, no podemos perder de vista el alcance y efectos que en su fundamento jurídico 12 atribuimos al fallo de dicha Sentencia. Se dijo allí que «han de considerarse situaciones consolidadas no susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia, no sólo aquéllas situaciones que hayan sido definitivamente decididas por resoluciones judiciales con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 de la LOTC), sino también, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución), todas aquellas otras que no hubieran sido impugnadas en la fecha de publicación de esta Sentencia, es decir tanto los pagos ya efectuados de cuotas no recurridas, como las devengadas y aún no pagadas, que no estén pendientes de reclamación o recurso administrativo o judicial interpuestos dentro de plazo antes de dicha fecha, a partir de la cual esta Sentencia producirá todos los efectos que le son propios». Y en la STC 22/1996, de 12 de febrero, consideramos perfectamente razonable la interpretación judicial del alcance de dicho fallo que entendía que «sólo puede

interpretarse en el sentido de que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad no se retrotraen sino para afectar a aquellos supuestos de cuotas que, devengadas, han sido objeto de impugnación, en tiempo y forma, antes del 9 de julio de 1994, fecha de la publicación oficial de la STC 179/1994» (FJ 2), interpretación que es coincidente con la sostenida en la Sentencia aquí discutida.

Por lo demás, la actora no ha invocado en ningún momento el derecho de asociación en su vertiente negativa (art. 22 CE) como fundamento de su queja, lo que excluye que debamos efectuar cualquier otra consideración sobre la doctrina sentada en la STC 179/1994, más allá de la cuestión relativa al grado de retroactividad que se puede otorgar al pronunciamiento de inconstitucionalidad allí efectuado, y en cuanto a la eventual retroactividad o irretroactividad de la Ley 3/1993, es ésta una cuestión que queda fuera del ámbito del recurso de amparo (STC 33/2001, de 12 de febrero, FJ 2).

5. La otra alegación en la que la recurrente basa la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva debe seguir la misma suerte. Según la demanda, la Sentencia de casación, pese a reconocer la falta de constancia en el expediente administrativo del título ejecutivo, rechazó la pretensión de la actora basándose en el hecho de haberse invocado por primera vez este extremo en vía contencioso-administrativa, sin que previamente se hubiese denunciado en la vía administrativa.

Basta acudir a la lectura de su fundamento séptimo para concluir que, en realidad, la Sentencia impugnada no rechaza el motivo articulado por la actora únicamente por haberse planteado la cuestión relativa a la falta del título ejecutivo por primera vez en vía judicial. Éste es sólo uno de los extremos que tiene en cuenta para llegar a la conclusión de que esa carencia del título ejecutivo en el expediente administrativo no produjo una indefensión constitucionalmente relevante. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo se refiere a la existencia en el expediente administrativo de la certificación del secretario general de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Santa Cruz de Tenerife acreditativa del montante del cargo correspondiente a la actora, junto con una relación de deudores en la que figuran el número de liquidación y referencia, fecha de la notificación para el abono en período voluntario, coincidente con las fotocopias de tres certificados con acuse de recibo, fecha del plazo de ingreso voluntario, fecha de certificación de descubierto, número de la misma, importe de la deuda e importe del recargo. También refiere que resulta acreditada la notificación de la providencia de apremio y requerimiento de pago de la liquidación, así como que la entidad recurrente solicitó y obtuvo la suspensión de la ejecución, y que ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (Sala de Santa Cruz de Tenerife) la demandante alegó exclusivamente la violación de los principios de legalidad y reserva de ley y la falta de justificación por parte de la Cámara de comercio de la acreditación suficiente del requisito de haber sido sometidos a verificación contable o de auditoría su contabilidad y estados financieros. Finalmente, se indica cuáles fueron los motivos alegados por la recurrente en alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, consistentes, básicamente, en la nulidad de la liquidación por carencia de base legal, nulidad que se comunicaría a la providencia de apremio. Sobre estos datos, la Sentencia concluye: «así como a lo largo [de] la reclamación en la vía económico-administrativa, sólo se alegó la ausencia de base legal para la práctica de las liquidaciones, vicio que se trasladaba a la providencia de apremio y certificación de descubierto, en el escrito de demanda en la vía contencioso-administrativa, por primera vez, se denuncia la inexistencia de una y otra, a pesar de no haber negado la realidad de los datos identificativos de la certificación que antes se indicaron, y que constan en el expediente y de que figura igualmente en él la notificación de la Providencia de apremio, respecto de la cual se solicitó y se obtuvo, la suspensión».

Dicha inferencia de la Sentencia impugnada se extrae de datos objetivos que figuran en las actuaciones, efectuándose de manera razonada y razonable, sin que pueda ser tachada tampoco de arbitraria o incurra en error patente, y sin que corresponda a este Tribunal revisar la valoración del contenido del expediente administrativo y de los demás datos fácticos del asunto, que es función exclusiva de los órganos judiciales ordinarios, en ejercicio de la competencia que les atribuye el art. 117.3 CE, limitándose nuestra misión a

«llevar a cabo una supervisión externa de la razonabilidad del discurso que enlaza la actividad probatoria con el relato fáctico resultante; pues, en rigor, la función de este Tribunal no consiste en enjuiciar el resultado alcanzado, sino ese control externo del razonamiento lógico seguido para llegar hasta él» (STC 15/2008, de 31 de enero, FJ 6).

6. La última queja de la demandante de amparo denuncia la vulneración de su derecho a la igualdad en la aplicación de la ley (art. 14 CE), e, incluso, del derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE), porque no se le ha aplicado la jurisprudencia previa del Tribunal Supremo sobre nulidad de pleno Derecho en el ámbito tributario y por haber estimado la misma Sección de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en Sentencia de 9 de abril de 2008, el recurso de casación núm. 4315-2002, promovido por la misma actora frente al recurso cameral correspondiente al ejercicio de 1992.

Descartando la vulneración bajo esta nueva óptica, del derecho a un proceso con todas las garantías, a la que la actora no dedica consideración alguna, debemos centrarnos en el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, aspecto en el que hay que recordar que, según reiterada doctrina de este Tribunal (entre otras muchas, SSTC 111/2002, de 6 de mayo, FJ 2; 31/2008, de 25 de febrero, FJ 2; 160/2008, de 12 de diciembre, FJ 3; y 105/2009, de 4 de mayo, FJ 5), para que pueda entenderse vulnerado este derecho, es necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

a) La acreditación de un *tertium comparationis*, puesto que el juicio de igualdad sólo puede realizarse sobre la comparación entre la Sentencia impugnada y las precedentes resoluciones del mismo órgano judicial, que en casos sustancialmente iguales hayan sido resueltos de forma contradictoria.

b) La identidad de órgano judicial, entendiéndose por tal, no sólo la identidad de Sala, sino también la de la Sección, al considerarse cada una de éstas como órgano jurisdiccional con entidad diferenciada suficiente para desvirtuar una supuesta desigualdad en la aplicación de la ley. Esta exigencia permite valorar si la divergencia de criterio expresada por el juzgador es fruto de la libertad de apreciación del órgano jurisdiccional en el ejercicio de su función juzgadora (art. 117.3 CE) y consecuencia de una diferente apreciación jurídica de los supuestos sometidos a su decisión, o, por el contrario, un cambio de valoración del caso puramente arbitrario, carente de fundamentación suficiente y razonable.

c) La existencia de alteridad en los supuestos contrastados, es decir, de «la referencia a otro» exigible en todo alegato de discriminación en aplicación de la Ley, excluyente de la comparación consigo mismo.

d) La ausencia de toda motivación que justifique en términos generalizables el cambio de criterio, bien lo sea para separarse de una línea doctrinal previa y consolidada, bien lo sea con quiebra de un antecedente inmediato en el tiempo y exactamente igual desde la perspectiva jurídica con la que se enjuició. La razón de esta exigencia estriba en que el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, en conexión con el principio de interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), obliga a que un mismo órgano jurisdiccional no pueda cambiar caprichosamente el sentido de sus decisiones adoptadas con anterioridad en casos sustancialmente iguales sin una argumentación razonada de dicha separación que justifique que la solución dada al caso responde a una interpretación abstracta y general de la norma aplicable y no a una respuesta *ad personam*, singularizada. Lo que negativamente significa que no podrá apreciarse la lesión de este derecho fundamental cuando el cambio de criterio responda a una vocación de generalidad, ya sea porque en la resolución se explicitan las razones que lo motivan o porque así se deduzca de otros elementos de juicio externos, como pueden ser significativamente posteriores pronunciamientos coincidentes con la línea abierta en la Sentencia impugnada, que permitan apreciar dicho cambio como solución genérica aplicable en casos futuros y no como fruto de un mero voluntarismo selectivo frente a casos anteriores resueltos de modo diverso (STC 184/2007, de 10 de septiembre, FJ 2).

Pues bien, como advierten el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal, la demandante de amparo no aporta un válido término de comparación, pues, por una parte, sólo acompaña a su demanda otra Sentencia, dictada por la misma Sección con fecha 9 de abril de 2008, en el recurso de casación núm. 4315-2002, en la que, sin embargo, no concurre el requisito de la alteridad, puesto que, en dicho asunto, la recurrente es también la actora, al igual que en la Sentencia impugnada. Por otra, se limita a citar determinadas Sentencias de contraste, afirmando que la impugnada se aparta de la jurisprudencia establecida en ellas, pero omite toda referencia a los supuestos de hecho a los que se ha aplicado la doctrina que refiere, de modo que no puede ser constatada la necesaria identidad entre ellos, lo que impide apreciar la alegada vulneración del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, sin que, por lo demás, pueda este Tribunal reelaborar la demanda, supliendo los razonamientos que sólo la demandante de amparo estaba llamada a realizar (STC 115/2006, de 24 de abril, FJ 3).

7. No obstante lo anterior, en cuanto se refiere a la comparación entre las dos Sentencias de 9 de abril de 2008, la referida queja puede ser subsumida, más adecuadamente, en el derecho a la tutela judicial efectiva, pues, con independencia del precepto constitucional que se cite y del *nomen iuris* del derecho fundamental que se considere lesionado, lo esencial es que la queja haya sido correctamente planteada en la demanda, resultando claramente identificada la infracción y las razones en las que se asienta (SSTC 55/2003, de 24 de marzo, FJ 1; 50/2004, de 30 de marzo, FJ 2; y 308/2005, de 12 de diciembre, FJ 2, entre otras). Pues bien, tales requisitos se cumplen en el presente caso en lo que se refiere al dato de que la misma Sección de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, mediante Sentencia de la misma fecha (9 de abril de 2008), estimó otro recurso de casación (núm. 4315-2002) interpuesto por la propia recurrente frente al mismo tributo cameral, aunque en relación con la liquidación correspondiente al ejercicio de 1994, resolución que, a juicio de la actora, fue desconocida por las que son objeto de este recurso de amparo, a pesar de referirse a hechos idénticos.

El derecho fundamental a la tutela judicial efectiva resulta desconocido cuando un órgano judicial dicta una resolución contrapuesta en lo esencial a la que había dictado anteriormente para un supuesto idéntico en los datos con relevancia jurídica, siempre que no exprese o se infieran las razones para tal cambio de orientación. En este sentido, hemos afirmado, como se recuerda en la STC 61/2006, de 27 de febrero, FJ 4, que ha de tenerse por arbitrario el resultado que supone que una persona, sobre idénticos asuntos litigiosos, obtenga inmotivadamente respuestas distintas del mismo órgano judicial, y que este resultado arbitrario supone una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. No se trata en tales supuestos, de corregir algún tipo de error patente o de aplicar el canon de la arbitrariedad o la manifiesta irrazonabilidad de las resoluciones judiciales, pues puede ocurrir, como acontece en el supuesto que nos ocupa, que la resolución contra la que se dirige el recurso de amparo sea una resolución razonada, motivada y debidamente fundada, como ya se ha determinado anteriormente, al examinar la primera de las quejas articuladas por la demandante. Más concretamente, según dijimos en la STC 24/2005, de 14 de febrero, FJ 6, el contenido del derecho a la tutela judicial aquí en cuestión se refiere al resultado finalmente producido, pues, sean cuales fueran las razones orgánicas y funcionales que lo puedan justificar, el mismo no puede considerarse conforme con el derecho a obtener la tutela judicial efectiva. «Así, “la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE) puede garantizarse a través del derecho a la tutela judicial efectiva contenido en el art. 24.1 CE (SSTC 91/1990, de 23 de mayo, FJ 2; 81/1995, de 5 de junio, FJ 4)... [A] no existir otro remedio jurisdiccional, el resultado arbitrario producido debe ser eliminado a través de la vía de amparo, para tutelar el mencionado derecho fundamental y evitar así que [los recurrentes] tengan que soportar una respuesta judicial diferente y no justificada, aunque ello sea fruto de la inadvertencia por el órgano judicial de que la solución ofrecida era distinta respecto de la solución dada anteriormente a casos idénticos o esencialmente similares” (STC 150/2001, de 2 de julio, FJ 4)».

Sin embargo, la aplicación de la doctrina expuesta al caso presente no determina el otorgamiento del amparo. En efecto, por más que la actora haya insistido en que las dos

Sentencias de 9 de abril de 2008 se refieran a los mismos hechos, diferenciándose únicamente en cuanto al ejercicio al que se refiere el recurso cameral permanente, lo cierto es que entre un supuesto y otro existen diferencias sustanciales que son las que, a la postre, han determinado que la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo aplique una solución distinta. Así, en el supuesto de la Sentencia recaída en el recurso de casación núm. 4315-2002, la actora impugnaba directamente la liquidación por el recurso cameral permanente correspondiente al ejercicio de 1994, practicada por la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Santa Cruz de Tenerife, sobre la base de la liquidación del impuesto de sociedades del año 1992, a partir de la doctrina sentada en la STC 179/1994 y en la STS de 20 de marzo de 2001, dictada en recurso de casación en interés de ley, y llega a la conclusión de que las liquidaciones practicadas, como era el caso de la allí enjuiciada, después de entrar en vigor la Ley 3/1993, respecto de cuotas que hayan de entenderse devengadas conforme a la normativa derogada, se encuentran afectadas por la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 179/1994. En cambio, en la Sentencia que es objeto del presente recurso de amparo el asunto debatido se refiere a la impugnación de una providencia de apremio, porque la demandante no había recurrido en tiempo y forma la liquidación correspondiente al ejercicio de 1993, que le había sido notificada oportunamente por la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Santa Cruz de Tenerife; esto es, reaccionó sólo frente al requerimiento de pago en vía de apremio, dejando consentida y firme la liquidación que le servía de fundamento. Sobre esta base fáctica, que difiere en aspectos sustanciales de la considerada en la resolución de contraste, la Sentencia recurrida aplica otra doctrina jurisprudencial para llegar a la conclusión de que en este caso no cabía atacar la liquidación originaria a través de la impugnación de la providencia de apremio; conclusión que alcanza sin eludir la doctrina sentada por la STC 179/1994 y por la STS de 20 de marzo de 2001, a la que se refiere de manera expresa.

No existe, por consiguiente, un resultado arbitrario, toda vez que las Sentencias comparadas dieron a la actora una respuesta distinta, pero sobre la base de presupuestos también distintos. Es más, ambas asientan sus decisiones sobre la misma base doctrinal, como ya se ha visto, e, incluso, la alegada como Sentencia de contraste contiene afirmaciones que respaldan la solución adoptada en la otra, como la conclusión de que la STC 179/1994 dejó sin poder recaudar aquellos recursos camerales por liquidar con base en la regulación declarada inconstitucional o que «liquidados, no hubieran devenido firmes y consentidos para los electores», lo que, a *sensu contrario*, implica que sí se podían recaudar los recursos que hubieran devenido firmes y consentidos para los electores, que es lo que, en definitiva, ocurre en el procedimiento objeto de este amparo. En definitiva, fueron las circunstancias concurrentes en cada caso las que determinaron la aplicación de una u otra línea jurisprudencial por las Sentencias objeto de contraste, y, en suma, una respuesta judicial distinta, que quedaba debidamente justificada. Por tanto, la queja de la demandante debe ser también rechazada desde la óptica de la posible vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, lo que, en conclusión, nos lleva a desestimar íntegramente el presente recurso de amparo.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Desestimar el recurso de amparo interpuesto por Tabacos Canary Island, S.A.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a veintiocho de marzo de dos mil once.—Eugeni Gay Montalvo.—Elisa Pérez Vera.—Ramón Rodríguez Arribas.—Francisco José Hernández Santiago.—Luis Ignacio Ortega Álvarez.—Francisco Pérez de los Cobos Orihuel.—Firmado y rubricado.