

Suplemento

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

9470 *Sala Primera. Sentencia 105/2009, de 4 de mayo de 2009. Recurso de amparo 4218-2005. Promovido por la entidad mercantil Panimatic, S.L., respecto a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que desestimó su demanda de devolución de ingresos indebidos por el gravamen complementario a la tasa del juego. Supuesta vulneración de los derechos a la tutela judicial efectiva y a la igualdad en la aplicación de la ley; prescripción del derecho a obtener la devolución de cantidades ingresadas en cumplimiento de una ley declarada inconstitucional (STC 173/1996); sentencia fundada en derecho que cambia de criterio razonadamente.*

La Sala Primera del Tribunal Constitucional compuesta por doña María Emilia Casas Baamonde, Presidenta; don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, don Manuel Aragón Reyes y don Pablo Pérez Trepms, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de amparo núm. 4218-2005, promovido por la Entidad Mercantil Panimatic, S. L., representada por el Procurador de los Tribunales don Carmelo Olmos Gómez asistido por el Letrado don Elías Rodríguez Hernández, contra la Sentencia de 28 de abril de 2005 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Ha comparecido el Abogado del Estado, en nombre de la Administración General del Estado, y ha intervenido el Ministerio Fiscal. Ha sido Ponente el Magistrado don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, quien expresa el parecer de la Sala.

I. Antecedentes

1. Mediante escrito presentado el 8 de junio de 2005, en el Registro General de este Tribunal, el Procurador de los Tribunales don Carmelo Olmos Gómez, en nombre y representación de la mercantil Panimatic, S.L., interpuso recurso de amparo contra la resolución judicial que se cita en el encabezamiento.

2. Los fundamentos de hecho del recurso de amparo son los siguientes:

a) El 30 de junio de 1990 se publicó en el «Boletín Oficial del Estado» la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria por la que, entre otras cosas, se creaba en su artículo 38.2.2 un gravamen complementario sobre la tasa fiscal que gravaba los juegos de suerte, envite o azar, de aplicación a las máquinas recreativas de tipo B, por importe de 233.250 pesetas cada máquina, que debía satisfacerse dentro de los veinte primeros días del mes de octubre de 1990.

b) El 20 de octubre de 1990, la demandante de amparo presentó 37 autoliquidaciones ante el Servicio de Gestión Tributaria de la Consejería de Economía y Hacienda de la Generalidad de Cataluña y, habiendo solicitado y obtenido un fraccionamiento de la deuda,

materializó el pago mediante ingresos de 22 de octubre de 1990, 7 de junio de 1991, febrero de 1991, noviembre de 1991, enero de 1992, abril de 1992 y, por último, mediante el ingreso de liquidación IDO 96/91 realizado el 20 de mayo de 1993.

c) Tras la publicación de la STC 173/1996, de 31 de octubre, en cuyo fallo se declaró inconstitucional y nulo el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, la demandante de amparo solicitó el día 28 de diciembre de 1997 al Servicio de Gestión Tributaria de la Consejería de Economía y Hacienda de la Generalidad de Cataluña, con base en lo dispuesto en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, la revisión de las autoliquidaciones relativas a dicho gravamen complementario declarado inconstitucional, así como la devolución de lo indebidamente ingresado, dictando dicho Servicio de Gestión Tributaria una resolución de 8 de enero de 1998 por la que deniega la solicitud con el argumento de que, habiendo transcurrido ya el plazo de cinco años a que el artículo 64 d) de la Ley 230/1963, General Tributaria, sometía «el derecho a la devolución de ingresos indebidos», el derecho de la reclamante había prescrito. Frente a la mencionada resolución se interpuso recurso de reposición, siendo también desestimado y, más tarde, reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, número 08/04644/1999, que confirmó prescrito el derecho de la reclamante a la rectificación de la autoliquidación y a la devolución de los ingresos indebidos.

Agotada la vía administrativa, la demandante de amparo interpuso contra la Resolución denegatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, recaída el 10 de noviembre de 1999, recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Fue desestimado por Sentencia de su Sección Primera de 28 de abril de 2005, que destaca en su fundamento jurídico tercero que «a tenor de lo dispuesto por el artículo 64 d) de la Ley 230/1963, General Tributaria, en su redacción originaria, en cuya virtud prescribían a los cinco años, entre otros derechos y acciones, «el derecho a la devolución de ingresos indebidos», ya habría prescrito el derecho de la actora a instar de la Administración la devolución respecto de todas las actuaciones, con excepción de la correspondiente al pago de la liquidación IDO 96/91, de 20 de mayo de 1993, por un importe de 149.536 pesetas. Sin embargo, respecto de esta última, debe señalarse que, si bien es cierto que no habría transcurrido el plazo de prescripción de cinco años, no lo es menos que no constando en el expediente administrativo que la actora hubiese procedido a su impugnación, la misma devino firme y consentida, razón por la cual tampoco puede ser objeto de devolución».

3. Considerando la entidad recurrente que dicha resolución judicial lesionaba sus derechos fundamentales garantizados en los artículos 24.1 CE y 14 CE, dedujo contra ella recurso de amparo el 8 de junio de 2005.

En primer lugar, la recurrente sostiene en su demanda que la Sentencia impugnada vulnera el derecho a una tutela judicial efectiva del artículo 24.1 CE porque hizo una interpretación del Derecho aplicable que, a su juicio, es manifiestamente irrazonable, pues, en lugar de anular la imprescriptibilidad del derecho al reintegro de lo indebido a la nulidad radical de las autoliquidaciones respectivas, que derivaba de que la STC 173/1996 declaró la inconstitucionalidad y nulidad de la norma de cobertura, lo tuvo por prescrito por el transcurso del plazo de cinco años desde el ingreso previsto en el artículo 64 d) LGT 1963.

De otro lado, la entidad recurrente se queja de que la Sentencia impugnada se ha dictado sin «observancia estricta del principio de igualdad sancionado por el artículo 14 de la Constitución», sustentando dicha lesión en que aquélla se ha separado injustificadamente de doctrina reiterada del Tribunal Supremo y, además, de ciertas sentencias de la misma Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, concretamente de la Sentencia de 10 de octubre de 2003 (Sección 4.ª) y de la Sentencia de 17 de febrero de 2005 (Sección Primera), de suerte que la recurrente está «recibiendo un trato discriminatorio» respecto de los destinatarios de dichas sentencias.

La doctrina reiterada del Tribunal Supremo en que se apoya la demandante son las Sentencias de 29 de febrero, 13 de junio, 15 de julio y 30 de septiembre de 2000 que, estimando sendas acciones de responsabilidad patrimonial derivada del acto inconstitucional del legislador, reconocen a los demandantes, que habían satisfecho el gravamen

complementario declarado inconstitucional, una indemnización compensatoria. Cita, además, *in extenso* la última de las Sentencias mencionadas, la cual, entre otras cosas, dice que «[e]n nuestro sistema legal, quienes han tenido que satisfacer el gravamen complementario, impuesto por el precepto declarado inconstitucional, después de haber impugnado en vía administrativa y sede jurisdiccional dicho gravamen obteniendo sentencia firme que lo declara conforme a derecho, no tienen otra alternativa, en virtud de lo dispuesto por el artículo 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional, que ejercitar, como en este caso ha hecho la entidad demandante, una acción por responsabilidad patrimonial, derivada del acto del legislador, dentro del plazo fijado por la ley. Si no hubieran impugnado jurisdiccionalmente las liquidaciones de dicho gravamen complementario, los interesados tienen a su alcance la vía de pedir, en cualquier momento, la revisión de tal acto nulo de pleno derecho, como prevé el mencionado artículo 102 de la Ley de administraciones públicas y procedimiento administrativo común, y, simultánea o sucesivamente, de no tener éxito dicha revisión, están legitimados para exigir responsabilidad patrimonial derivada de actos del legislador, pero también pueden utilizar directamente esta acción, ya que no cabe imponer a quien ha sufrido un daño antijurídico la vía previa de la revisión de disposiciones y actos nulos de pleno derecho, a fin de dejarlos sin efecto, y sólo subsidiariamente permitirle demandar la reparación o indemnización compensatoria por responsabilidad patrimonial, cuando son las propias Administraciones quienes deben proceder a declarar de oficio la nulidad de pleno derecho de tales disposiciones o actos y el ciudadano descansa en la confianza legítima de que la actuación de los poderes públicos se ajusta a la Constitución y a las leyes» (FJ 5).

La recurrente, más adelante, alega que, fundándose en la doctrina consolidada del Tribunal Supremo recientemente expuesta, «en fecha muy reciente, 17 de febrero de 2005, esta misma Sección Primera [de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña] dictó en el recurso 907-2000 la Sentencia 128/2005, estimatoria a la pretensión del recurrente que, transcurridos más de cinco años desde la fecha de la práctica de las autoliquidaciones e ingreso por el gravamen complementario de la Ley 5/1990, solicitó la revisión y la devolución de lo ingresado». Y, con el mismo fin, trae a colación la Sentencia de 10 de octubre de 2003 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, cuyo fundamento jurídico sexto, que transcribe en la demanda de amparo, afirma que «[q]ueda claro por lo dicho más arriba que la solicitud de revisión debía prosperar, así como que el demandante tenía derecho a obtener la devolución de los ingresos indebidamente ingresados por el concepto impositivo creado para el ejercicio 1990 por una norma con rango de Ley que fue declarado nulo por una Sentencia del Tribunal Constitucional, puesto que como dice el Tribunal Supremo “[n]o parece necesario abundar en razones explicativas de la antijuridicidad del daño causado por el desembolso de determinadas cantidades en concepto de gravamen complementario sobre la tasa de juego, pues tal abono se produjo exclusivamente en virtud de lo dispuesto por el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, declarado inconstitucional por Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre, de manera que quienes lo efectuaron no tenían el deber de soportarlo”, razones que nos han de llevar a estimar el recurso y a anular la resolución impugnada».

4. Mediante providencia de 17 de abril de 2008, la Sección Segunda acordó la admisión a trámite de la demanda y, a tenor de lo dispuesto en el artículo 51 LOTC, que se requiriese al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña y a la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña para que en el plazo de diez días remitiesen respectivamente testimonio del expediente administrativo y del recurso contencioso-administrativo núm. 953/2000, interesándose al tiempo que se emplazase a quienes fueron parte en el procedimiento, a excepción del recurrente en amparo, para que en el plazo de diez días pudieran comparecer en este proceso constitucional.

5. Mediante diligencia de ordenación de 2 de junio de 2008 se tuvo por recibido el testimonio de las actuaciones y por comparecido al Abogado del Estado, procediendo a

dar vista de todas las actuaciones al Ministerio público y a las partes personadas, por término de veinte días, dentro de los cuales podrían presentar las alegaciones que estimasen pertinentes, conforme a lo establecido en el artículo 52.1 LOTC.

6. La representación procesal de la parte recurrente registró el día 10 de junio de 2008 escrito de alegaciones en el que dijo reiterarse en los hechos, fundamentos jurídicos y pretensiones contenidos en el escrito de demanda presentado en fecha 8 de junio de 2005.

7. El Abogado del Estado, en escrito registrado el 1 de julio de 2008, rechaza que la Sentencia impugnada haga una interpretación manifiestamente errónea de las consecuencias anulatorias que derivan de la STC 173/1996, declarativa de la inconstitucionalidad del artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre el gravamen complementario de las tasas de juego, pues, según entiende, «[l]a eficacia general desde su publicación en el “BOE” que previene el artículo 38.1 LOTC no significa una automática privación de validez a los hechos, actos, situaciones y negocios jurídicos constituidos al amparo de la ley anulada, sino que más bien parece apuntar a una eficacia *ex nunc* de las sentencias declarativas de inconstitucionalidad. La salvedad en relación con la revisión de los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada tampoco parece excluir otras posibles excepciones derivadas de aquellas instituciones o mecanismos legales que protegen otros intereses relevantes constitucionalmente como es la seguridad jurídica. Así lo señaló la STC 45/1989, en su FJ 10 (*sic*): «La segunda de las mencionadas precisiones es la de que entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes; la conclusión contraria, en efecto, entrañaría —como con razón observa el representante del Gobierno— un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales».

A continuación alude a la cita que el recurrente hace en su escrito de demanda de una serie de sentencias, tanto del Tribunal Supremo como del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, con el objeto de presentar la resolución impugnada, denegatoria de la devolución del tributo, como una especie de excepción singular a una solución general, comúnmente mantenida por los distintos tribunales de justicia, en términos favorables a esa misma devolución. La primera objeción que presenta el Abogado del Estado es que, si bien ese alegado contraste desemboca en una referencia al principio de igualdad en el encabezamiento del fundamento jurídico segundo del escrito de amparo, no hay, sin embargo, desarrollo alguno de tal alegación en el cuerpo de la argumentación de la demanda. No obstante este obstáculo al acogimiento de la alegación de la recurrente, el Abogado del Estado entra a examinar la línea de actuación del Tribunal Supremo y la del propio tribunal que dictó la Sentencia impugnada, al efecto de demostrar que entre esta última y las resoluciones judiciales que integran aquélla hay diferencias sustanciales que impiden que el distinto resultado al que llega la Sentencia impugnada pueda atribuirse a que se ha separado, para un caso concreto y sin justificación, de la línea doctrinal general.

Comienza destacando que el Tribunal Supremo, en la línea de Sentencias de que se vale la recurrente, no reconoce un derecho a la devolución del ingreso indebido, sino que estima peticiones de indemnización por daños derivados de acto legislativo, lo cual supone, de un lado, que los actores en aquellos procesos no cuestionan la validez de las liquidaciones, ni piden la devolución de lo ingresado sino una compensación indemnizatoria de esos pagos, diferencia que habilita al juzgador a estimar la pretensión sin contravenir la cosa juzgada producida por las sentencias firmes que habían confirmado la legalidad de dichas liquidaciones y, de otro, que el plazo para accionar ante los tribunales, en lugar de ser el de cinco años a contar desde la fecha del ingreso del tributo previsto por los artículos 64 d) y 65 LGT 1963, es el de un año computado a partir del momento en que se

completan los elementos fácticos y jurídicos que permiten el ejercicio de la acción de responsabilidad, en este caso a contar desde la publicación de la STC 173/1996, de 31 de octubre, que, al declarar la nulidad de la Ley 5/1990 por estimarla contraria a la Constitución, permite por primera vez tener conocimiento pleno de los elementos que integran la pretensión indemnizatoria. En fin, con cita de la STS de 29 de febrero de 2000 (*sic*), pone de relieve que «[el] principio de seguridad jurídica..., tal como se infiere de la doctrina del Tribunal Constitucional, que lo aplica al ámbito tributario en relación con la devolución de los ingresos de esta naturaleza realizados al amparo de una ley declarada inconstitucional (v. gr., sentencia 45/1989) afecta al ingreso tributario en sí mismo, al acto administrativo en cuya virtud éste ha tenido lugar y a la Administración que lo ha percibido dentro de un sistema tributario que se rige por un principio de equilibrio entre ingresos y gastos. Sin embargo, dicho principio no puede extraerse de este contexto, para acudir a exonerar al Estado por los daños y perjuicios originados por su actuación legislativa. En efecto, dicha actuación es ajena y de naturaleza distinta a la actividad administrativa tributaria sobre la que aquel principio se proyecta en su formulación por el Tribunal Constitucional» (FJ 9). Por todo ello, concluye el Abogado del Estado, a pesar de que la demandante de amparo se esfuerce en presentar la vía de devolución de ingresos indebidos, que es la que él usó, y la de responsabilidad por daños, que es la que tenían planteada las sentencias que se ofrecen de contraste, como mecanismos alternativos y equivalentes en su finalidad reparadora, no lo son, rigiéndose por principios y marcos normativos distintos, de manera que la circunstancia de que la Sentencia impugnada alcance un resultado distinto a las resoluciones del Tribunal Supremo no implica que aquélla se separe singularmente de la doctrina general sentada por éstas. Ahora bien, concluye el Abogado del Estado, aunque si hubiera tal equivalencia y en su consecuencia hubiese sido procedente que la Sentencia impugnada resolviese con arreglo a la línea doctrinal sentada por el Tribunal Supremo, tampoco hay motivo para sostener que el fallo debiera haber sido estimatorio porque la solicitud de reintegro de los ingresos indebidos se produjo el 28 de diciembre de 1997, esto es, transcurrido el plazo de prescripción de un año de la acción de responsabilidad, pues la publicación de la STC 173/1996, de 31 de octubre, tuvo lugar el día 3 de diciembre de 1996.

Finalmente, por lo que hace al alegado contraste entre la Sentencia de 17 de febrero de 2005 y la Sentencia impugnada, ambas de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el Abogado del Estado señala, en primer lugar, la falta de identidad sustancial entre ambas, que sitúa en que mientras en aquélla la solicitud de devolución de lo indebido se había hecho dentro del año siguiente a la publicación de la STC 173/1996, de 31 de octubre, esto es, antes de que se consumara el plazo prescriptivo de la acción de responsabilidad, en ésta la reclamación tuvo lugar cuando ya había transcurrido más de un año, y, en segundo lugar, que la Sentencia de 17 de febrero de 2005, que es la que se ofrece de contraste, «representó una novedad en la línea mantenida hasta ese momento por la Sala sentenciadora, que creyó ajustarse a la doctrina del Tribunal Supremo, según reconoce en su motivación. Este cambio de orientación debió ser efímero, puesto que la sentencia del TS de 18-1-2005, dictada en recurso en interés de la ley... señala la confusión que late en esta doctrina indiferenciadora entre procedimientos e instituciones diversas. La exigencia de responsabilidad tiene un régimen procedimental y sustantivo diferente y “no puede servir para rehabilitar el plazo de devolución de ingresos indebidos ya prescritos” (FJ 3). La sentencia termina declarando como doctrina legal que el derecho a la devolución de ingresos indebidos prescribía en los términos y plazos de la LGT computándose los plazos desde el momento en que se realizó el ingreso, aunque con posterioridad se hubiera declarado inconstitucional la ley al amparo de la cual se hubiera realizado el ingreso». Y termina apuntando que ésta es la doctrina seguida en la propia sentencia impugnada y en las sentencias posteriores de la misma Sala y Sección, como son las de 31 de mayo de 2006 y de 27 de septiembre de 2006, adaptación a la jurisprudencia del Tribunal Supremo que hace patente que la diferencia de trato se funda en un cambio de criterio acogido con vocación de generalidad.

8. El Fiscal, que no formula juicio alguno sobre la alegada vulneración del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, considera en su escrito de alegaciones, registrado el 19 de septiembre de 2008, que «[e]l recurso de amparo plantea, desde el canon del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión del artículo 24.1 CE si la interpretación realizada por los órganos administrativos y judicial es errónea como alega en defensa de su derecho el demandante de amparo o por el contrario la misma respeta el derecho fundamental».

Parte en su análisis de que las autoliquidaciones de que derivan los ingresos indebidos habían ganado firmeza, pues la solicitud de devolución, que es de fecha 28 de diciembre de 1997, es posterior en más de cinco años a los ingresos respectivos, con la salvedad del ingreso de liquidación IDO 96/91 de fecha 20 de mayo de 1993, que no había sido impugnado, para, a continuación, examinar si ganada firmeza administrativa cabría la posibilidad de revisar dichas autoliquidaciones por devenir nulas de pleno derecho a raíz de que la STC 173/1996, de 31 de octubre, declaró la inconstitucionalidad y nulidad de la norma que les daba cobertura. Refiriéndose a este último extremo, el Fiscal razona desde la regulación de la revisión de actos nulos recogida en el artículo 153 LGT 1963, desarrollada por el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, cuya disposición adicional segunda afirma que «[n]o 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 hubiesen 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 de la Ley general tributaria y en leyes o disposiciones especiales», centrando su análisis en verificar si es posible la revisión de las autoliquidaciones firmes que nos ocupan por ser «actos dictados en vía de gestión tributaria que hubiesen incurrido en motivo de nulidad de pleno derecho» y concluyendo que, aun sin desconocer que las autoliquidaciones de que se trata efectivamente están afectadas por un vicio de nulidad radical, la revisabilidad de los actos nulos debe ser modulada por el principio de seguridad jurídica ex artículo 9.3 CE, excluyendo de dicha posibilidad las situaciones consolidadas, aun cuando sea por actuaciones administrativas firmes, lo que, de un lado, se trasluce específicamente en el artículo 120 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 18 de julio de 1958, vigente en el momento del pago de las autoliquidaciones, que señalaba la no revisabilidad de los actos administrativos firmes nacidos al amparo de una disposición general declarada nula, declarando su subsistencia, criterio que se recoge en los actuales artículo 102.4 de la Ley 30/1992, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, de 26 de noviembre, y artículo 73 de la Ley 29/1998, de la jurisdicción contencioso-administrativa, de 13 de julio, y, de otro, es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional que, en trance de pronunciarse acerca del alcance temporal de la declaración de inconstitucionalidad de una norma, ha sentado en las SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11, y 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9, que transcribe.

El Fiscal considera, en fin, que este razonamiento implica que no concurre el motivo de revisabilidad alegado por el demandante de amparo y, además, que contradice su afirmación de imprescriptibilidad del derecho a la devolución de los ingresos indebidos cuando tienen su origen en autoliquidaciones amparadas en una norma posteriormente declarada inconstitucional y aquella otra de que en estos casos el plazo de prescripción de dicho derecho debe iniciarse en el momento de publicación de la sentencia que declaró la inconstitucionalidad, de donde deriva que la interpretación realizada por la Sentencia impugnada de las normas sobre la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos y sobre la revisión de actos administrativos firmes es razonable y ajustada a Derecho por lo que no incurriendo en arbitrariedad, irrazonabilidad o error patente no vulneraría el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión ex artículo 24.1 CE.

9. Mediante providencia de 30 de abril de 2009, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 4 de mayo de 2009, trámite que ha finalizado en el día de hoy.

II. Fundamentos jurídicos

1. Se impugna en amparo la Sentencia de 28 de abril de 2005 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestima, por haber prescrito el derecho, la pretensión de la entidad recurrente de obtener la devolución de lo que había ingresado indebidamente en virtud del gravamen complementario sobre la tasa fiscal que gravaba los juegos de suerte, envite o azar, de aplicación a las máquinas recreativas de tipo B, creado en el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria, precepto que había sido declarado inconstitucional y nulo por la STC 173/1996, de 31 de octubre, fundándose en que la Sentencia impugnada, de un lado, lesiona el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE), pues interpreta de modo manifiestamente erróneo la normativa aplicable, y, de otro, vulnera el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley (art. 14 CE), dado que, a juicio de la recurrente, se separa de un modo singular e injustificado de la doctrina general del Tribunal Supremo y del propio Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

2. Este Tribunal Constitucional, por lo que hace al primer motivo de amparo que alega la entidad recurrente, ha sentado una reiterada doctrina según la cual el artículo 24.1 CE, que no garantiza el acierto judicial en la selección, interpretación y aplicación del Derecho, sí exige, sin embargo, que la respuesta judicial a las pretensiones de las partes esté motivada con un razonamiento congruente fundado en Derecho. Y en relación a esta dimensión del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), la STC 214/1999, de 29 de noviembre, afirma que «cuando lo que se debate es, como sucede en este caso, la selección, interpretación y aplicación de un precepto legal que no afecta a los contenidos procesales típicos del artículo 24.1 CE o a otros derechos fundamentales, 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 una motivación o razonamiento que merezca tal nombre», criterio que hemos reiterado posteriormente (por todas, STC 96/2006, de 27 de marzo, FJ 6).

3. El análisis de esta cuestión, que se concreta en si el razonamiento que da fundamento a la Sentencia impugnada incurre en esa clase de irrazonabilidad, exige comenzar refiriéndonos a la normativa aplicable para luego examinar si la interpretación y aplicación que de ella hizo la Sentencia impugnada es o no manifiestamente irrazonable. Dicha normativa está integrada por las normas vigentes reguladoras de la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, que eran entonces los artículos 64 d) y 65 de la Ley General Tributaria de 1963 (LGT), que establecían un plazo prescriptivo de cinco años contado desde el momento en que se realizaba el correspondiente ingreso, y por aquellas otras que recogen las causas de revisión de los actos de gestión tributaria, en este caso el artículo 153 LGT 1963, desarrollado por el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, cuya disposición adicional segunda afirma que «[n]o 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 hubiesen 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 de la Ley general tributaria y en leyes o disposiciones especiales». La interpretación y aplicación de estas normas debe realizarse no de un modo aislado sino en relación con el resto del ordenamiento jurídico, muy en especial teniendo en cuenta el principio de seguridad jurídica previsto en el artículo 9.3 CE.

Para la entidad recurrente, como quedó expuesto con mayor detalle en los antecedentes, las autoliquidaciones que realizó devinieron, a raíz de que la STC 173/1996, de 31 de octubre, declarase la inconstitucionalidad y nulidad del precepto que establecía el gravamen a que obedecían, actos de gestión tributaria incursos en motivo de nulidad de pleno derecho por carecer absolutamente de norma de cobertura, lo que determina, a su juicio, la imprescriptibilidad de la acción para pedir su revisión y, en consecuencia, obtener la devolución de lo ingresado indebidamente o, al menos, que el plazo de prescripción de cinco años se cuente, de acuerdo a la teoría de la *actio nata*, desde la publicación de la citada Sentencia, todo lo cual supone que la Sentencia impugnada, en la medida que se funda en un criterio distinto, interpreta de modo manifiestamente erróneo la normativa aplicable.

No puede prosperar la alegación de la recurrente, pues, como sostienen en sus alegaciones el Abogado del Estado y el Fiscal, con pequeñas diferencias entre ellos que han quedado recogidas en los antecedentes, la doctrina de este Tribunal, establecida precisamente con ocasión de fijar el alcance temporal de la declaración de inconstitucionalidad de una norma, es la de que la revisabilidad de los actos administrativos nulos debe ser modulada por las exigencias del principio de seguridad jurídica, siendo pertinente, por tanto, excluir de esa posibilidad las situaciones consolidadas, tanto aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC) como, en su caso, las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes, criterio que desautoriza la afirmación del recurrente de que es imprescriptible el derecho a la devolución de los ingresos indebidos cuando se amparan en una norma posteriormente declarada inconstitucional y aquella otra de que en estos casos el plazo de prescripción de dicho derecho debe iniciarse en el momento de publicación de la Sentencia que declaró la inconstitucionalidad. En efecto, el Tribunal Constitucional sentó tempranamente en la STC 45/1989, de 20 de febrero, que «[l]a segunda de las mencionadas precisiones es la de que entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes» (FJ 11), razón que ha reiterado, con estas mismas palabras u otras similares, en ocasiones posteriores (por todas en la STC 146/1994, de 12 de mayo, FJ 8, y muy recientemente en la STC 84/2008, de 21 de julio, FJ 4). Precizando esa doctrina, hay que destacar que en este caso la actuación de gestión tributaria, que perdió sobrevenidamente toda cobertura legal a raíz de que la STC 173/1996, de 31 de octubre, declarase la inconstitucionalidad y nulidad del precepto que establecía el gravamen a que obedecía, constituye una situación consolidada no sólo por haber sido consentida por el recurrente sino también, y principalmente, por el importante lapso de tiempo que duró este aquietamiento, que determinó, conforme a los arts. 64 d) y 65 LGT 1963, que prescribiera el derecho a la devolución de los ingresos indebidos, todo lo cual justifica de un modo reforzado que el juzgador, en aras del principio de seguridad jurídica, limitase su revisabilidad.

Pues bien, en casos como el presente, es procedente afirmar que la interpretación de la normativa aplicable que hizo la Sentencia impugnada, considerando prescrito el derecho a la devolución de los ingresos indebidos porque, a pesar de que los actos de gestión tributaria de que traían causa devinieron nulos por la declaración de inconstitucionalidad de la norma que les daba cobertura, se trataba de una situación jurídica consolidada, lejos de adolecer de una manifiesta irrazonabilidad patente para cualquier observador lesiva del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE), es una interpretación razonable, máxime cuando, formando parte esencial de la normativa aplicable el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 CE y los efectos de las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes previstos en el artículo 40 LOTC, dicha interpretación se ha ajustado a la doctrina consolidada de este Tribunal.

4. Debemos adentrarnos ahora, una vez desechado el primer motivo de amparo, en discernir si la Sentencia impugnada, tal como alega la recurrente en segundo término, se separa singularmente y sin justificación de la doctrina general del Tribunal Supremo (Sentencias de 29 de febrero, 13 de junio, 15 de julio y 30 de septiembre de 2000) y de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del propio Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sentencia de 10 de octubre de 2003 —Sección Cuarta— y Sentencia de 17 de febrero de 2005 —Sección Primera—), lesionando el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley (art. 14 CE).

Antes de examinar esta queja en cuanto al fondo, procede abordar la objeción previa suscitada por el Abogado del Estado de que la alusión al principio de igualdad no pasa de ser una mera mención en el encabezamiento del fundamento jurídico segundo del escrito de amparo, sin venir acompañado del necesario desarrollo en el cuerpo argumental de la demanda. No podemos acoger ese óbice porque, aun cuando es cierto que no hay tal desarrollo en la parte de fundamentación jurídica de la demanda, también lo es que en la parte fáctica el recurrente se refiere expresamente a la línea jurisprudencial del Tribunal Supremo de la que, a su juicio, se separa la Sentencia impugnada y cita, como aplicativas de esa doctrina constante, dos Sentencias del propio Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, resultando de todo ello con evidencia cuál es el razonamiento que sustenta la imputación que hace a la Sentencia impugnada.

5. El Tribunal Constitucional, para estimar vulnerada esta dimensión del principio de igualdad, ha venido exigiendo la concurrencia de varios requisitos. En primer lugar, la acreditación por la parte actora de un *tertium comparationis*, dado que el juicio de igualdad se realiza sobre la comparación entre la resolución judicial que se impugna y aquellas otras precedentes resoluciones del mismo órgano judicial en casos sustancialmente iguales (por todas, STC 186/2000, de 10 de julio, FJ 1), correspondiendo la carga de la prueba al recurrente en amparo (por todas, STC 37/2001, de 12 de febrero, FJ 3). En segundo lugar, la identidad de supuestos resueltos de forma contradictoria (por todas, STC 102/1999, de 31 de mayo, FJ 3), pues sólo si los casos son iguales entre sí se puede efectivamente pretender que la solución dada para uno debe ser igual a la del otro (STC 78/1984, de 9 de julio, FJ 3). En tercer lugar, la identidad de órgano judicial, exigiéndose no sólo la identidad de Sala sino también la de Sección, al considerar a éstas como órganos jurisdiccionales con entidad diferenciada suficiente para desvirtuar una supuesta desigualdad en la aplicación judicial de la ley (por todas, STC 102/2000, de 10 de abril, FJ 2).

En consecuencia, como ha reiterado este Tribunal Constitucional, un mismo órgano jurisdiccional no puede cambiar arbitrariamente el sentido de sus decisiones adoptadas con anterioridad en supuestos sustancialmente iguales sin una argumentación razonada de dicha separación, que permita deducir que la solución dada al caso responde a una interpretación abstracta y general de la norma aplicable, y no a una respuesta *ad personam* (por todas, STC 176/2000, de 26 de junio, FJ 3). Nada impide, sin embargo, que un órgano judicial se aparte conscientemente de sus resoluciones precedentes ofreciendo una fundamentación suficiente y razonable que motive el cambio de criterio (por todas, STC 104/1996, de 11 de junio, FJ 2) o, en ausencia de tal motivación expresa, que resulte patente que la diferencia de trato tiene su fundamento en un efectivo cambio de criterio, por desprenderse así de la propia resolución judicial (inferirse con certeza) o por existir otros elementos de juicio externo que así lo indiquen, como podrían ser posteriores pronunciamientos coincidentes con la línea abierta por la Sentencia impugnada (por todas, STC 25/1999, de 8 de marzo, FJ 5).

6. De acuerdo con esta doctrina, resulta patente que las Sentencias del Tribunal Supremo que señala la recurrente no constituyen término de comparación válido respecto de la Sentencia impugnada, pues no proceden del mismo órgano jurisdiccional. Además, como quedó expuesto con detalle en los antecedentes, los supuestos de hecho resueltos por dichas Sentencias del Tribunal Supremo no tenían la identidad necesaria con el de la

Sentencia impugnada, pues en aquellos casos se trataba de reclamaciones de responsabilidad del Estado derivada de un acto del legislador mientras en éste el recurrente pretendía la devolución de ingresos tributarios indebidos.

De la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña el recurrente ofrece como término de comparación la Sentencia de 10 de octubre de 2003 (Sección Cuarta) y la Sentencia de 17 de febrero de 2005 (Sección Primera). La primera debe ser descartada porque procede de la Sección Cuarta mientras que la Sentencia impugnada es de la Sección Primera, de manera que tampoco coincide el órgano jurisdiccional. La segunda, por el contrario, sí reúne las condiciones para ser considerada un término de comparación válido pues, además de provenir de la misma Sección que dictó la Sentencia impugnada, es de fecha anterior a ésta y resuelve la pretensión de otro recurrente que, al igual que el de la Sentencia impugnada, transcurridos más de cinco años desde la fecha de ingreso de las cantidades correspondientes al gravamen complementario creado en el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, solicitó la revisión de los actos de gestión tributaria y la devolución de lo ingresado. Por último, no es una resolución aislada pues, como ella expresamente afirma, resuelve la misma cuestión que habían decidido previamente las Sentencias núms. 1305/2004, 1306/2004, 1307/2004 y 1308/2004 de la misma Sección Primera, todas ellas de idéntica fecha y Ponente, y lo hace con idénticos fundamentos jurídicos que aquéllas, que, a su vez, son transcripción literal de los de la Sentencia 1172/2002, de 24 de diciembre, de la Sección Cuarta de la misma Sala.

7. De los datos expuestos en el fundamento jurídico anterior resulta que el recurrente acredita un *tertium comparationis* válido, que es la Sentencia núm. 128/2005, de 17 de febrero, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Procede, por tanto, analizar si la Sentencia impugnada se separa singular e injustificadamente de ella.

La Sentencia aportada como de contraste y las Sentencias núms. 1305, 1306, 1307 y 1308/2004 del mismo órgano jurisdiccional coinciden literalmente en el razonamiento en que se fundan. Todas ellas reproducen entrecomillados los fundamentos jurídicos segundo, tercero y cuarto de la Sentencia num. 1172/2002, de 24 de diciembre, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, siendo lo relevante a los efectos que aquí interesa lo siguiente:

«Segundo: ... [En] la Sentencia de 17 de marzo de 2001 (recurso 520-1998), el Tribunal [Supremo] resume su doctrina recogida en sus anteriores de 29 de febrero de 2000 (recurso 49-1998), 13 de junio de 2000 (recurso 567-1998)... y 3 de marzo de 2001 (recurso 529-1998), afirmando que “por más que razones de seguridad jurídica impidan revisar los procesos fenecidos por sentencia con fuerza de cosa juzgada, según establece expresamente el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional 2/1979, de 3 de octubre, es necesario examinar las consecuencias patrimoniales que para el Estado tiene la declaración de inconstitucionalidad de una ley.

La invariabilidad de las situaciones jurídicas, creada por la cosa juzgada, justifica que la única vía para conseguir la reparación de los daños y perjuicios antijurídicos, causados por disposiciones o actos dictados en aplicación de un precepto legal declarado inconstitucional, sea el ejercicio de una acción por responsabilidad patrimonial derivada de actos del legislador...”

Tercero: Pues bien, si según admite la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la remoción de los efectos de una liquidación tributaria basada en una ley declarada inconstitucional, con la limitación de las confirmadas en procesos fenecidos por sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40 LOTC), puede llevarse a efecto a través de los cauces ordinarios legalmente establecidos, entre los cuales se encuentra el de la solicitud de devolución de ingresos indebidos, como ocurría con la posible exigencia de responsabilidad patrimonial del legislador, la iniciación de aquellos cauces sólo podía tener lugar a partir de la declaración de inconstitucionalidad

de la Ley (o mejor dicho de su publicación), por lo que, no obstante lo expresamente establecido por el artículo 65 LGT, que para el cómputo de la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos fija el día del ingreso, en supuestos como el examinado ese momento, de acuerdo con las exigencias de la teoría de la *actio nata*, el plazo prescriptorio debe comenzar a contarse en el momento en que la declaración de inconstitucionalidad es conocida y tiene efectos frente a todos (artículo 28 LOTC), cesando la vigencia y eficacia de la norma cuyo valor normativo superior impedía hasta entonces la solicitud de devolución del ingreso.

En cualquier caso, como también reconoce insistentemente el Tribunal Supremo en aquellas sentencias, frente a liquidaciones tributarias basadas en preceptos legales declarados inconstitucionales sería siempre posible suscitar la acción de nulidad con fundamento en la aplicación de los artículos 53 LGT *[sic]* y 62 de la Ley 30/1992.»

Por su parte, la Sentencia impugnada en su fundamento jurídico tercero, después de recordar las fechas en que la actora ingresó las cantidades relativas al gravamen complementario de que estamos tratando, afirmó que «a tenor de lo dispuesto por el artículo 64 d) de la Ley 230/1963, General Tributaria, en su redacción originaria, en cuya virtud prescribirán a los cinco años, entre otros derechos y acciones, “el derecho a la devolución de ingresos indebidos”, ya habría prescrito el derecho de la actora a instar de la Administración la devolución respecto de todas las actuaciones, con excepción de la correspondiente al pago de la liquidación IDO 96/91, de 20 de mayo de 1993, por un importe de 149.536 pesetas. Sin embargo, respecto de esta última, debe señalarse que, si bien es cierto que no habría transcurrido el plazo de prescripción de 5 años, no lo es menos que no constando en el expediente administrativo que la actora hubiese procedido a su impugnación, la misma devino firme y consentida, razón por la cual tampoco puede ser objeto de devolución».

Resulta evidente, a la luz de lo que acaba de transcribirse, que la Sentencia impugnada se separa del criterio en que se funda la de contraste. Mientras aquella sí lo hace, ésta no equipara, desde el punto de vista del efecto que producen las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma, las resoluciones administrativas firmes a las sentencias con fuerza de cosa juzgada y, por ello, sostiene que «la remoción de los efectos de una liquidación tributaria [aun cuando haya ganado firmeza], basada en una ley declarada inconstitucional, con la limitación de las confirmadas en procesos fenecidos por sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40 LOTC), puede llevarse a efecto a través de los cauces ordinarios legalmente establecidos, entre los cuales se encuentra el de la solicitud de devolución de ingresos indebidos ... [y] no obstante lo expresamente establecido por el artículo 65 LGT, que para el cómputo de la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos fija el día del ingreso, en supuestos como el examinado ese momento, de acuerdo con las exigencias de la teoría de la *actio nata*, el plazo prescriptorio debe comenzar a contarse en el momento en que la declaración de inconstitucionalidad es conocida y tiene efectos frente a todos (art. 28 LOTC)». Además, la Sentencia impugnada funda su pronunciamiento desestimatorio en que la acción de nulidad no puede ejercerse más allá del plazo prescriptivo del derecho a la devolución de ingresos indebidos cuando la de contraste sostenía expresamente que «[e]n cualquier caso, ... frente a liquidaciones tributarias basadas en preceptos legales declarados inconstitucionales sería siempre posible suscitar la acción de nulidad con fundamento en la aplicación de los artículos 53 LGT *[sic]* y 62 de la Ley 30/1992».

8. Comprobado que la Sentencia impugnada ciertamente se aparta de la *ratio decidendi* de la de contraste, es el momento de verificar si lo hace un modo injustificado, de suerte que pueda entenderse que constituye una respuesta *ad personam* que quiebra el principio de igualdad en la aplicación de la ley (art. 14 CE). Pues bien, en el caso de la Sentencia impugnada resulta patente, por desprenderse de ciertos elementos de juicio externos que así lo indican, que la diferencia de trato tiene su fundamento en un efectivo cambio de criterio con vocación de generalidad.

En primer lugar, el conjunto de resoluciones judiciales en que, según quedó expuesto, se integra la Sentencia de contraste supone un cambio de criterio en la línea mantenida hasta ese momento por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que creyó que con ello se ajustaba a la doctrina del Tribunal Supremo. Así se desprende del fundamento jurídico cuarto de la Sentencia 1172/2002, de 24 de diciembre, de la Sección Cuarta de dicha Sala, que es transcrito dentro del fundamento jurídico tercero de la Sentencia de contraste y que dice que «[p]or todo ello, y aun teniendo en cuenta la emisión por esta Sala en algún caso anterior de un pronunciamiento distinto, cuyo sentido, ante la reiteración por el Tribunal Supremo de aquellas decisiones, no es conveniente seguir manteniéndose, en los términos vistos, el recurso deber ser íntegramente estimado, con declaración de nulidad de las resoluciones impugnadas, y del derecho a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas con sus intereses legales».

En segundo lugar, tal como pone de relieve el Abogado del Estado, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2005, dictada en un recurso promovido en interés de la ley por la Generalidad de Cataluña contra la Sentencia 1003/2002, de 21 de noviembre, que proviene de la misma Sala y Sección que la Sentencia 1172/2002, de 24 de diciembre, y que se apoya en una fundamentación jurídica idéntica, incluso en su dicción literal, pone fin a esta polémica, pues, considerando errónea la doctrina de esas resoluciones judiciales, declara como doctrina legal que «[e]l derecho a la devolución de ingresos indebidos ejercitado a través del procedimiento que regulaba el artículo 155 de la Ley General Tributaria de 1963 y el Real Decreto 1163/1990, prescribía por el transcurso del plazo establecido por dicha Ley, y se computaba, de acuerdo con el artículo 65 de la misma, desde el momento en que se realizó el ingreso, aunque con posterioridad se hubiera declarado inconstitucional la norma en virtud de la cual se realizó el ingreso tributario, sin que quepa considerar otro plazo y cómputo distinto de los aplicables al procedimiento de devolución, cuando indubitadamente éste había sido el único instado por los interesados».

En tercer lugar, los pronunciamientos posteriores a la Sentencia impugnada que hace la Sección Primera de la referida Sala al enjuiciar otros supuestos que plantean una cuestión sustancialmente idéntica, esto es, las Sentencias de 31 de mayo de 2006 y de 27 de septiembre de 2006, se ajustan a la doctrina establecida en interés de la ley por la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2005 y, en consecuencia, coinciden con la línea abierta por la Sentencia impugnada.

La Sentencia de 17 de febrero de 2005 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que es la que se ofrece de contraste, se inscribe en un conjunto de resoluciones que representaron una novedad en la línea mantenida hasta ese momento por la Sala sentenciadora. La doctrina que asienta este cambio de orientación fue calificada de gravemente errónea por la STS de 18 de enero de 2005, dictada en recurso en interés de la ley, lo que determinó que la citada Sala, y de ello es ejemplo la Sentencia impugnada, la abandonase y volviese a la doctrina originaria que en estos casos consideraba prescrito el derecho a la devolución de ingresos indebidos, de suerte que estas circunstancias externas hacen patente que la diferencia de trato que la recurrente imputa a la Sentencia impugnada se funda en un cambio de criterio acogido con vocación de generalidad que abre una nueva línea jurisprudencial que es seguida por los pronunciamientos posteriores del mismo órgano jurisdiccional y, por tanto, no implica una respuesta *ad personam* lesiva del derecho fundamental a la igualdad en la aplicación de la ley (art. 14 CE).

FALLO

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

Ha decidido

Denegar el amparo solicitado por Panimatic, S. L.

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

Dada en Madrid, a cuatro de mayo de dos mil nueve.—María Emilia Casas Baamonde.—
Jorge Rodríguez-Zapata Pérez.—Manuel Aragón Reyes.—Pablo Pérez Tremps.—Firmado y
rubricado.