

del mismo (art. 86.1 C.E.), evitando reconducir constantemente el problema al principio de legalidad.

Ello supone, antes que nada, atender a la recomendación de este Tribunal según la cual la determinación de cuándo hay «afectación» en el sentido del art. 86.1 C.E. debe atender a la «configuración constitucional» de cada derecho o deber, lo que implica no utilizar un único rasero para todos los derechos o deberes, ya se trate de una libertad fundamental de la Sección Primera, de un deber cívico de la Sección Segunda, o de uno de los derechos o deberes sociales del capítulo III del título I (STC 111/1983, fundamento jurídico 8.º). El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos tiene su propia estructura, a la que es necesario atender, si pretendemos, como este Tribunal ha hecho desde el principio, interpretar equilibradamente el conjunto del art. 86.1 C.E. Esta interpretación singularizada es abordada en parte («elementos esenciales») por la Sentencia, pero entiendo que lo ha hecho de forma insuficiente. Siendo esto así, no lo es menos que también el control del «presupuesto habilitante», es decir, la concurrencia de una situación de «extraordinaria y urgente necesidad», así como el de la «relación de adecuación» entre la situación a la que se pretende responder y el contenido de las medidas adoptadas, deben ser singularizadas según se trate de uno u otro derecho, de uno u otro deber. Tratándose del deber constitucional de contribuir, una vez constatado que la situación de «necesidad» existía realmente (otra cosa es el margen de apreciación que, por la naturaleza de las cosas, corresponde al ejecutivo), el control debe extenderse, en primer lugar, a las posibilidades existentes de reducción del gasto, como alternativa, aunque sólo sea parcial, a la elevación coactiva de los ingresos. En segundo lugar, debe atenderse a la relación de adecuación entre el objetivo perseguido, la superación de la situación de necesidad, y el aumento de la carga tributaria, de tal modo que dicha elevación sea sólo la imprescindible, tanto en su magnitud como en su duración: La relación de adecuación viene, así, en estos casos, reforzada por el principio de necesidad. Ciertamente, las posibilidades de este Tribunal de controlar todos estos extremos son limitadas, pero no inexistentes, debiendo en todo caso tender a ello a fin de no cargar todo el peso de su control, de forma desequilibrada, sobre el mencionado ámbito material «negativo».

Sólo una vez respetados estos presupuestos estaremos en condiciones de preguntarnos si una determinada elevación de un impuesto, con independencia de la relevancia de éste e incluso de la magnitud de aquélla, afecta o no al deber de contribuir en el sentido de los arts. 31.1 y 86.1 C.E. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es un deber, sin la menor duda, «de configuración legal», de tal modo que la ley se erige, tradicionalmente, en la garantía constitucional por excelencia de la legitimidad del citado deber. Ello, sin embargo, no debe llevarnos a determinar el problema de su «afectación» en términos de principio de legalidad.

El «deber de contribuir», desde una perspectiva constitucional, lo es «al sostenimiento de los gastos públicos», y con arreglo a una serie de principios básicos que no son ahora del caso. El legislador lo configura con arreglo a una combinación de elementos estructurales y coyunturales de los que, en línea de principio, debe resultar una situación de suficiencia, es decir, de correspondencia con los gastos generados por la comunidad política, democráticamente asumidos a partir de la correspondiente previsión de gasto. La situación de necesidad, con repercusión para el deber constitucional de contribuir, se produce cuando se quiebra de modo relevante la mencionada relación de correspondencia básica.

Desde esta perspectiva, cabe afirmar que el deber de contribuir no resulta «afectado» en el sentido vedado por el art. 86.1 C.E. en aquellos casos en los que la posición del contribuyente en el conjunto del sistema no queda sensiblemente alterada, por más que la presión fiscal individualmente sentida pueda quedar modificada. Esto último, sin embargo, sólo puede conseguirse cuando esa elevación introducida por Decreto-ley sea políticamente neutra, quiere decirse, cuando no se utilice el Decreto-ley para alterar el *status quo* previamente existente, tanto en la relación sustancial entre imposición directa e imposición indirecta como en el esquema de la distribución de la carga fiscal entre los distintos grupos de ciudadanos y entre las distintas fuentes de renta. Mientras ello sea así, entiendo que no ha quedado afectado el deber constitucional de contribuir, en el sentido de los arts. 31.1 y 86.1 C.E.

En el presente caso, y sin que este voto deba suplir en contenido argumental a lo que hubieran podido ser los fundamentos jurídicos de una Sentencia, de haberse desarrollado nuestra deliberación por esos derroteros, estimo que el Real Decreto-ley 5/1992 hubiera podido superar los distintos contrastes circunstanciales y materiales a que me he referido, con la consecuencia de que la elevación de la tarifa del IRPF contenida en su art. 2 no habría afectado al deber constitucional de contribuir.

Madrid, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete.—Pedro Cruz Villalón.—Firmado y rubricado.

25323 Sala Primera. Sentencia 183/1997, de 28 de octubre de 1997. Recurso de amparo 792/1994. Contra Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del T.S.J. de Andalucía sobre el gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego creado por el art. 38.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, de Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria. Supuesta vulneración de los derechos a la igualdad ante la Ley y a la tutela judicial efectiva: efectos de la Sentencia recalda en una cuestión de inconstitucionalidad sobre un recurso de amparo pendiente. Voto particular.

La Sala Primera del Tribunal Constitucional, compuesta por don Álvaro Rodríguez Bereijo, Presidente; don Vicente Gimeno Sendra, don Pedro Cruz Villalón, don Enrique Ruiz Vadillo, don Manuel Jiménez de Parga y Cabrera y don Pablo García Manzano, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de amparo núm. 792/94, interpuesto por «Recreativos Guanahani, S.L.», bajo la representación procesal del Procurador de los Tribunales don Luis Pozas Granero y asistida por el Letrado don Santiago Moreno Molinero, contra la Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede de Sevilla), de 30 de diciembre de 1993, sobre el gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego creado por el art. 38.2 de la Ley 5/1990. Ha comparecido el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado. Ha sido Ponente el Magis-

trado don Pablo García Manzano, quien expresa el parecer de la Sala.

I. Antecedentes

1. Mediante escrito registrado en este Tribunal el 10 de marzo de 1994, el Procurador de los Tribunales don Luis Pozas Guerrero, en nombre y representación de «Recreativos Guanahani, S.L.», interpuso recurso de amparo contra la Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede de Sevilla), de 30 de diciembre de 1993, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra liquidaciones del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar, creado por el art. 38.2 de la Ley 5/1990.

2. La demanda se basa en los siguientes hechos:

a) El 19 de octubre de 1990, la entidad hoy demandante de amparo solicitó en la Delegación Provincial de Huelva de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía el aplazamiento o fraccionamiento del pago del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego, creado por el art. 38.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, de Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria, correspondiente a las 12 máquinas recreativas que tenía en explotación, cuyo importe ascendía a 2.799.000 pesetas, y cuyo plazo de pago en período voluntario vencía el 20 de octubre de 1990.

Dicha solicitud fue desestimada por Acuerdo del Delegado provincial de la mencionada Consejería, de 17 de enero de 1991, en el que se concedía a la hoy recurrente un plazo de dos días naturales para realizar el pago.

b) Contra las liquidaciones del gravamen complementario y la denegación del aplazamiento del pago se interpuso reclamación económico-administrativa (núm. 21/323/91) ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, solicitando la suspensión de la ejecución de los actos administrativos, que fue concedida.

La reclamación fue desestimada por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de 27 de noviembre de 1991 (notificada el 1 de septiembre de 1992)

c) Contra dicha Resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla (núm. 6.518/92), solicitando de nuevo la suspensión de la ejecución de los actos administrativos, que fue igualmente concedida.

Con fecha de 30 de diciembre de 1993, la Sección Primera de dicha Sala dictó Sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo (notificada el 15 de febrero de 1994)

3. La entidad recurrente solicita el amparo por dos motivos distintos, imputados ambos a la Sentencia impugnada: por un lado, entiende que la cuantía de la tasa fiscal sobre el juego para las máquinas tipo B o recreativas con premio fijada por el art. 38.2 de la Ley 5/1990, y, en consecuencia, también el gravamen complementario para el año 1990, es contraria al principio de igualdad (art. 14 C.E.), y, por otro, considera que la Sentencia recurrida ha lesionado su derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 C.E.), al no haber estimado el recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional pese a la, a su juicio, evidente incongruencia de dicha Resolución.

En cuanto a la presunta vulneración del art. 14 C.E. por el art. 38.2 de la Ley 5/1990 e, indirectamente, por la Sentencia impugnada, al haber juzgado constitucional dicho precepto, la entidad recurrente alega que la igualdad es uno de los aspectos materiales más destacados de la justicia tributaria, y entraña la exigencia de que los sujetos que desempeñan actividades económicamente equiparables sean gravados de forma sustancialmente semejante, de manera que el tratamiento fiscal de las diversas actividades económicas no suponga la creación de privilegios.

Pues bien, a su juicio, es obligado reconocer que el régimen tributario al que están sometidas en nuestro país las empresas dedicadas a la explotación de máquinas recreativas con premio, tipo B, es de un rigor y dureza que no admite comparación con el de ninguna otra empresa mercantil o industrial.

Tras la entrada en vigor del art. 38.2 de la Ley 5/1990, la tasa fiscal sobre el juego para dichas empresas quedó fijada en 375.000 pesetas por máquina y año, elevándose así en casi un 300 por 100 y creándose para el año 1990 un gravamen complementario retroactivo, con lo que desde ese mismo año pasaron a soportar una presión tributaria inicial del 35 por 100 calculada sobre ingresos (1.070.000 pesetas de recaudación media en 1990 de esta clase de máquinas, según datos oficiales de la Comisión Nacional del Juego), que, en realidad, se sitúa en el 72 por 100 si se tiene en cuenta que el 50 por 100 de la recaudación bruta de cada máquina corresponde al titular del establecimiento donde se instala. A ello habría que sumar las 15.000 pesetas que se han de pagar por cada máquina en concepto de I. A. E., la tributación por el Impuesto de Sociedades, caso de que empresa obtenga beneficios, y la tributación por el I.R.P.F. sobre el excedente repartido en concepto de beneficio.

En suma, y a su juicio, nos hallamos ante un caso de múltiple imposición que coloca a los empresarios del sector en un nivel de tributación incomparablemente superior al del resto de las empresas, que en la práctica ha supuesto la desaparición de alrededor de 100.000 de estas máquinas en todo el país, y el cierre de gran número de salones recreativos y de juego.

Tal situación no se produce respecto de otros sujetos pasivos dentro del propio sector del juego, como es el caso de las empresas de bingo, para las que la tasa se establece de manera parecida a un impuesto indirecto, permitiéndose su repercusión sobre el jugador y no recayendo, por tanto, sobre los beneficios de la empresa.

A juicio de la recurrente, esta diferencia de trato fiscal resulta contraria a las exigencias del principio de igualdad, tal como han sido formuladas por este Tribunal, por cuanto, pese a la apariencia de razonabilidad con que pretende recubrirse, carece de adecuación alguna en relación con el fin perseguido. La finalidad del art. 38.2 de la Ley 5/1990 parece consistir, según la enmienda parlamentaria que originó este precepto, en propiciar el control de los juegos de envite y azar, mas la medida adoptada carecería de virtualidad alguna para tal propósito, puesto que con ella lo único que se consigue es gravar de manera extrema a algunos empresarios del sector, no a todos, sin incidir en ningún caso en los eventuales jugadores.

Además de vulnerar el art. 14 C.E., dicha medida sería, a juicio de la recurrente, contraria a otros derechos y principios constitucionales. Su conjunción con otros tributos recayentes sobre esta actividad produciría un efecto prácticamente confiscatorio (contrario al art. 31.1 C.E.), al reducir a un umbral insignificante el beneficio neto de la mayoría de las empresas dedicadas a la misma, en claro contraste con otras del sector, particularmente

la O.N.C.E., que está exenta de todo tipo de tributación. Sería también contraria al art. 31.1 C.E. desde el punto de vista de la capacidad económica, por la linealidad de este elevadísimo incremento del 300 por 100 y su indiferenciación en función de la capacidad de los sujetos pasivos. Específicamente el gravamen complementario para 1990 vulneraría también el art. 9.3 C.E., en cuanto supone dotar de retroactividad a una medida tan excesiva, quebrando las legítimas expectativas económicas del ciudadano fijadas conforme a la normativa vigente en el momento al que se retrotrae su aplicación. Finalmente, y sin mayor argumentación, dicha medida se considera también contraria a los arts. 33, 38 y 40 C.E.

Por último, y para apoyar la admisión a trámite del recurso de amparo por lo que respecta a este primer motivo, la entidad recurrente señala su identidad de contenido con varias cuestiones de inconstitucionalidad sobre el art. 38.2 de la Ley 5/1990, por posible vulneración de los arts. 9.3, 14 y 31.1 C.E., admitidas a trámite y pendientes de resolución (las núms. 3.563, 3.564 y 3.565/93 y la 100/94).

Por lo que atañe a la presunta vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 C.E.), por la Sentencia impugnada, la entidad demandante imputa a ésta la lesión de su derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 C.E.) al no declarar la nulidad de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional por manifiesta incongruencia con las cuestiones planteadas.

A su juicio, dicha Resolución vulneraba claramente el deber de congruencia impuesto por el art. 105.4 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 1.999/1981, y por el art. 93 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, a la sazón vigentes. No obstante, la Sentencia impugnada, pese a admitir que dicha Resolución incurría en una cierta incongruencia al resolver con un «modelo» no enteramente ajustado a las alegaciones de la recurrente, singularmente en lo que se refiere a la identificación del acto recurrido y a las vicisitudes de la negativa al fraccionamiento del pago, no declaró su nulidad por este motivo, por entender que las dos cuestiones de fondo planteadas (validez del no-aplazamiento y de las liquidaciones) habían sido resueltas conforme a Derecho, con lo que, a juicio de la recurrente, dicha Sentencia lesionó su derecho a la tutela judicial efectiva.

Por todo ello, solicita el otorgamiento del amparo, y, en consecuencia, que se anule la Sentencia impugnada y se deje sin efecto el acto objeto de reclamación, en lo concerniente a la liquidación tributaria y a la denegación del aplazamiento-fraccionamiento.

Mediante otrosí solicita asimismo la suspensión de la ejecución de la liquidación tributaria que da origen a este recurso, porque de lo contrario se produciría un grave deterioro de su situación patrimonial y de su viabilidad, dado que se trata de una empresa de pequeñas dimensiones perteneciente a un sector en clara recesión.

4. Por providencia de 19 de septiembre de 1994, la Sección Primera de este Tribunal, a tenor de lo dispuesto en el art. 50.3 LOTC, acordó conceder al Ministerio Fiscal y a la solicitante de amparo un plazo común de diez días para alegaciones sobre la posible existencia del motivo de inadmisión previsto en el art. 50.1 c) LOTC y consistente en carecer manifiestamente la demanda de contenido que justifique una decisión por parte de este Tribunal.

En dicho trámite el Ministerio Fiscal se pronunció a favor de la admisión a trámite del recurso por su conexión con las cuestiones de inconstitucionalidad sobre el art. 38.2 de la Ley 5/1995 pendientes de decisión por

este Tribunal, suspendiendo, en su caso, su resolución hasta que recayera Sentencia sobre las mismas. La entidad solicitante de amparo suplicó también la admisión del recurso reproduciendo esencialmente los argumentos ya expuestos en la demanda.

5. Por providencia de 14 de noviembre de 1994, la Sección Primera acordó admitir a trámite la demanda de amparo, sin perjuicio de lo que resulte de los antecedentes; a tenor de lo dispuesto en el art. 51 LOTC, requerir atentamente a los Tribunales Superior de Justicia de Andalucía y Económico-Administrativo Regional de dicha Comunidad para que remitieran testimonio, respectivamente, del recurso núm. 6.518/92 y de la reclamación núm. 21/323/91, interesándose al propio tiempo el emplazamiento de cuantos fueron parte en el mencionado procedimiento, con excepción de la recurrente en amparo, para su posible comparecencia en este proceso constitucional, y, conforme a lo solicitado por la parte actora, la apertura de la correspondiente pieza separada de suspensión.

6. En dicha pieza separada, el 10 de enero de 1995, la Sala Primera dictó Auto denegando la suspensión solicitada (ATC 2/1995).

7. Por providencia de 16 de enero de 1995, la Sección Primera acordó tener por recibido el testimonio de actuaciones remitido por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, por personado y parte al Abogado del Estado, y, a tenor de lo dispuesto en el art. 52 LOTC, conceder un plazo común de veinte días al Ministerio Fiscal, al Abogado del Estado y a la solicitante de amparo para la vista de las actuaciones del recurso y la presentación de las alegaciones que estimaran convenientes.

8. El Ministerio Fiscal evacuó su escrito de alegaciones el 30 de enero de 1995, interesando la suspensión de la tramitación del recurso hasta la resolución de la cuestión de inconstitucionalidad núm. 3.563/93 y, una vez dictada Sentencia en la misma, la desestimación del recurso de amparo.

En relación con la supuesta vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por incongruencia omisiva (art. 24.1 C.E.), el Ministerio Fiscal advierte, en primer término, que la lectura de la demanda evidencia que la misma se atribuye, más que a la Sentencia recurrida, a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional, para señalar a continuación que dicha alegación incurre, a su juicio, en el motivo de inadmisión, en este trámite convertido en causa de desestimación, de falta de contenido constitucional: de una parte, porque el Tribunal Económico-Administrativo Regional, pese a su denominación, no es un órgano judicial, sino administrativo, y, por tanto, sus resoluciones no pueden significar una vulneración de aquel derecho; de otra, porque, de existir dicha incongruencia en la Resolución del T.E.A.R., la misma ha sido subsanada por la Sentencia recurrida, y, finalmente, porque esta última no incurre en sí misma en el vicio denunciado, ya que da una respuesta razonable y fundada en Derecho a la desestimación de las pretensiones del demandante. De este modo, a su juicio, lo que subyace a las alegaciones del demandante es una mera discrepancia con el criterio del Tribunal *a quo*, que por sí misma carece de relevancia constitucional.

Por lo que afecta a las supuestas lesiones de derechos fundamentales atribuidas a los actos administrativos de liquidación y denegación de aplazamiento del pago, aunque finalmente imputables al art. 38.2 de la Ley 5/1990, respecto de las cuales la Sentencia recurrida supondría

sólo el agotamiento de la vía judicial previa (art. 43.1 LOTC), el Ministerio Fiscal hace la siguiente distinción:

a) Las alegaciones relativas a la interdicción de la retroactividad de las normas desfavorables o restrictivas de derechos (art. 9.3 C.E.) y al art. 40 C.E. incurrirían en la misma causa de inadmisibilidad de falta de contenido constitucional de la demanda, por no versar sobre derechos fundamentales susceptibles de amparo.

b) Respecto de la supuesta lesión de los derechos a la igualdad (art. 14 C.E.), progresividad fiscal (art. 31.1 C.E.) y prohibición de los tributos con carácter confiscatorio (art. 31.1 C.E.), dado que se imputa más bien a la propia norma aplicada, el Ministerio Fiscal entiende que su resolución, más que a través de un recurso de amparo, tendría su cauce a través de una cuestión de inconstitucionalidad, que no fue planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, al entender, en un análisis razonado, que la normativa vigente no era contraria a la Constitución, razón por la cual el Ministerio Fiscal considera que en este punto la demanda de amparo incurriría en la causa de inadmisión, también convertida en motivo de desestimación, del art. 50.1 b), en relación con los arts. 43 y 44.1 a), por no ser aquella supuesta lesión imputable ni a la Administración, ni de modo inmediato y directo al órgano judicial.

Entiende, así, el Ministerio Fiscal que el resultado del amparo que se pretende dependerá fundamentalmente de que se declare conforme o no a la Constitución la norma legal en la que se fundamenta la Sentencia recurrida, problema que pende ante el Pleno de este Tribunal a través de la cuestión de inconstitucionalidad núm. 3.563/93 y otras a ella acumulada.

Por ello, a su juicio, debe suspenderse la decisión del presente recurso de amparo hasta la resolución de dicha cuestión de inconstitucionalidad, desestimando aquél en su momento en cuanto al fondo por los mismos argumentos expresados en su escrito de alegaciones de fecha 24 de enero de 1994 en el proceso de inconstitucionalidad, a los cuales se remite.

9. El Abogado del Estado formuló sus alegaciones el 6 de febrero de 1995, suplicando se dicte Sentencia totalmente denegatoria del amparo pretendido.

Como el Ministerio Fiscal, comienza poniendo de relieve el carácter mixto del recurso: la infracción del art. 14 C.E. debe entenderse originariamente imputada a la confirmación de las autoliquidaciones, lo que sitúa este recurso en la esfera del art. 43 C.E., mientras que la del art. 24.1 C.E. ha de reputarse atribuida a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia. A esto añade que la primera de las infracciones nace de suponer inconstitucional el precepto aplicado al formular las autoliquidaciones, esto es, el art. 38.2 o, más exactamente, el art. 38.Dos.2 de la Ley 5/1990, al cual entiende debemos restringirnos, toda vez que lo recurrido en vía administrativa y contencioso-administrativa fue la confirmación de diversas autoliquidaciones por el gravamen complementario, pese a que la demanda también parece tomar en consideración la nueva redacción dada al art. 3, cuarto, del Real Decreto-ley 16/1977, de cara a ulteriores ejercicios, por el art. 38.2.1 de la Ley 5/1990.

En cuanto a la supuesta lesión del art. 24.1 C.E., señala el Abogado del Estado que la demanda no tiene ninguna razón a este respecto, pues la Sentencia impugnada es plenamente respetuosa de este derecho, también en cuanto al derecho a una respuesta congruente.

Realmente, a quien se imputa incongruencia es al Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional, mientras que lo que se censura al Tribunal Contencioso-Administrativo es, más bien, que no haya estimado el recurso por ese motivo (de pura legalidad), lo

cual no constituye incongruencia alguna. La Sentencia resuelve expresamente la cuestión de la pretendida incongruencia de la Resolución del T.E.A.R. y razona por qué, pese a los errores de esta Resolución, el fallo de la reclamación económico-administrativa es correcto, de modo que, tras explicar su postura, concluye la irrelevancia de aquellas anomalías.

Se opine lo que se quiera sobre la corrección jurídica de las tesis del Tribunal Superior de Justicia (que, a juicio del Abogado del Estado, son correctísimas, incluida la *substitution des motifs*), lo cierto es que se ocupa del problema y lo resuelve mediante un pronunciamiento desestimatorio. La demanda vendría a confundir la falta de respuesta (que no la hay) con la desestimación del vicio de incongruencia hecho valer frente a la resolución administrativa impugnada, la cual, bien razonada, fue perfectamente congruente con la pretensión formulada en vía contencioso-administrativa.

Por lo que atañe a la supuesta infracción del art. 14 C.E., deben excluirse de toda consideración las supuestas infracciones de los arts. 9.3, 31.1, 33, 38 y 40 C.E., por imperio de los arts. 53.2 C.E. y 41.1 LOTC.; tampoco cabe entender fundada, a juicio del Abogado del Estado, la del art. 14 C.E. que se alega en el presente recurso, cuya admisión a trámite sólo parece poder explicarse, a su entender, por la pendencia de diversas cuestiones de inconstitucionalidad sobre el art. 38.Dos.2 de la Ley 5/1990 (gravamen complementario).

En primer lugar, y a su juicio, en los razonamientos sobre este particular contenidos en la demanda hay muchas cosas que nada tienen que ver ni con el art. 14 C.E. ni con la Norma suprema en general. Tal ocurriría con la descripción (poco rigurosa) de los impuestos que recaen sobre los empresarios que explotan máquinas de juego tipos B y C, pues no es obligatorio iniciar ni mantener la actividad de máquinas «tragaperras» (según afortunada expresión popular), y si es poco remuneradora por su tratamiento tributario basta con no acometerla o abandonarla. También lo sería la consideración de las usuales condiciones que parecen regir en los contratos entre el explotador de la máquina y el titular del establecimiento en que se instala. Y, en fin, la disminución de máquinas tragaperras instaladas es una lícita finalidad extrafiscal que el legislador puede perseguir (SSTC 37/1987, 197/1992 y 186/1993).

La única alegación que, a su juicio, muestra alguna conexión con el art. 14 C.E. es la relativa al peor trato de estos empresarios frente a los que explotan otros juegos (en particular, el bingo, citado en la demanda). Pero, a este respecto, el Abogado del Estado sostiene: a) que, de acuerdo con la doctrina establecida por las SSTC 53 y 54/1993, ese juicio de igualdad no pertenece al ámbito del art. 14 C.E., sino al del art. 31.1 C.E., puesto que no se alega ninguna discriminación basada en las circunstancias específica o genéricamente mencionadas en el primero; b) que nos hallamos ante problemas constitucionales, bien que planteados con inadecuada invocación del art. 14 C.E., ya resueltos por este Tribunal en la STC 126/1987 (relativa al gravamen complementario establecido por la Disposición adicional sexta.3 de la Ley 5/1983), cuya doctrina sería de plena aplicación al caso y justificaría la denegación del amparo, y c) que, en último término, la demanda no ofrece el necesario razonamiento para fundamentar un juicio constitucional de igualdad entre los términos comparativos propuestos.

Sobre este último punto, el Abogado del Estado alega que los razonamientos de la demanda, en lo que puedan considerarse propiamente jurídico-constitucionales y no mera crítica de la conveniencia u oportunidad del gravamen complementario, parecen apuntar a la idea de exceso o falta de proporcionalidad, ya que no se discute tanto la legitimidad del fin perseguido mediante dicho

gravamen complementario cuanto lo excesivo del mismo en lo que concierne a las máquinas B y C.

Ahora bien, y supuesta la legitimidad constitucional de tales fines (el Abogado del Estado alude a la enmienda parlamentaria que dio lugar al citado gravamen, y que habría tomado en especial consideración a las empresas explotadoras de estas máquinas, calificando de especialmente indeseable la tendencia a la creación de «minicasinós» orientados hacia los estratos medios y bajos de la renta personal), a su juicio no cabe apreciar ninguna quiebra de la proporcionalidad que pudiera ser indicio de arbitrariedad. Por un lado, las cuotas fijas sobre máquinas B y C suponen en realidad un impuesto de producto sobre los ingresos derivados del juego que se practica con ellas, y, aun de ser ciertos los datos que ofrece la demanda, no se podría considerar excesiva o desproporcionada una imposición que rondara el 35 por 100 del producto (el Abogado del Estado señala que la enmienda parlamentaria se refería a un 11,18 por 100). Por otro, y finalmente, al recurrente le correspondería la carga de probar por qué esa adecuación *prima facie* ocultaba una falta de proporcionalidad (acreditando qué porcentaje de ingresos brutos supuso para él en concreto no ya la tasa fiscal aumentada, sino el gravamen complementario liquidado en 1990), sin que la demanda levante esa carga.

10. La entidad recurrente formuló sus alegaciones el 9 de febrero de 1995, solicitando el otorgamiento del amparo y la declaración de inconstitucionalidad del art. 38.2 de la Ley 5/1990.

En dicho escrito, la entidad recurrente, manteniendo la estructura de la demanda, completa las alegaciones relativas a la supuesta vulneración del art. 14 C.E. con algunas consideraciones previas, nuevos datos sobre los efectos de la medida en su propia empresa y en el sector en general, y otras precisiones adicionales, que cabe resumir como sigue.

A título previo, la recurrente discrepa de la Sentencia impugnada por los virtuales efectos de «cosa juzgada» que atribuye a la STC 126/1987, la cual, en su opinión, no resulta aplicable en su conjunto al presente caso, porque tanto las circunstancias como los planteamientos que en su día llevaron a este Tribunal a dictar dicha Sentencia serían distintos a los actuales.

En cuanto a las circunstancias, la situación creada por la Ley 5/1990 sería radicalmente distinta a la que creó la Ley 5/1983. Lo que en 1983 constituyó una anomalía normativa que, aun con no pocas dificultades, pudo ser asimilada por sus destinatarios, se convirtió en 1990 en una singularidad no justificada: primero, porque el gravamen complementario de 1990 rompió abiertamente los trazos con que estaba diseñada la tributación sobre el juego, cosa que no hizo con la misma intensidad el de 1983, al no estar aún vigente el I.V.A.; segundo, porque la cuantía del incremento producido en 1990 no guarda proporcionalidad alguna con la estructura de ese sistema tributario, y tercero, porque la capacidad económica de los sujetos pasivos del gravamen en 1990 es mucho menor que la existente en 1983.

A este respecto, adjunta datos oficiales de las Memorias de la Comisión Nacional del Juego de los años 1990 a 1993, que acreditarían que la nueva tributación ha supuesto la desaparición de alrededor de 100.000 máquinas recreativas y el cierre de gran número de salones recreativos y de juego.

Por lo que a ella misma se refiere, aporta copia de las Resoluciones de la Delegación de Gobernación de Huelva de la Junta de Andalucía por las que se accedió a sus solicitudes de baja definitiva de tres máquinas

(formulada en junio de 1990) y temporal de otra más (formulada en diciembre de ese mismo año). La aplicación del gravamen complementario le habría obligado, pues, a dar de baja el 20 por 100 de su explotación (de 15 máquinas ha pasado a explotar sólo 12 en la actualidad).

Por lo que se refiere a los razonamientos de la STC 126/1987, advierte que la misma se centró en la presunta vulneración del principio de irretroactividad, reconocido en el art. 9.3 C.E., abordando, en cambio, de forma más que escueta la del principio de igualdad del art. 14 C.E., por lo que entiende que la cuestión no quedó cerrada a este respecto.

Sobre la vulneración de este principio, que achaca tanto a la Sentencia impugnada, por haber entendido constitucional el art. 38.2 de la Ley 5/1990, y (añade ahora) por no haber planteado la cuestión de inconstitucionalidad solicitada, como al propio precepto legal, cuya declaración de inconstitucionalidad pide ahora expresamente, añade en este escrito algunas consideraciones adicionales a las ya expuestas en la demanda.

Se insiste en la falta de adecuación entre la medida adoptada y el fin perseguido (a tenor de la fundamentación de la enmienda parlamentaria) por falta absoluta de coherencia. Los destinatarios de la misma no son todos los juegos de suerte, envite o azar, a que se referiría aquella fundamentación, sino sólo las empresas operadoras de máquinas recreativas, por lo cual se incurre en discriminación, frente, por ej., a los empresarios de salas de bingo, al propio Estado, titular y explotador de juegos de azar (lotería nacional, primitiva, quinielas) y a la O.N.C.E. Según la recurrente, ese diferente trato fiscal refleja una doble moral por parte del Estado, y pone sobre la pista de que la verdadera *intentio legis* sería de índole recaudatoria.

Finalmente, sobre la lesión del principio de capacidad económica por el establecimiento de una cuota fija por máquina, a la que también se aludió en la demanda, la recurrente adjunta ahora datos extraídos de un informe de la Subdirección General de Inspección Centralizada del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1990, que demostrarían la existencia de grandes diferencias en los rendimientos de las máquinas recreativas tipo B dependiendo de su ubicación geográfica por Comunidades Autónomas y Municipios y de los locales donde estén instaladas dentro de cada Municipio.

11. Por providencia de 27 de octubre de 1997 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 28 de octubre del mismo año.

II. Fundamentos jurídicos

1. La entidad mercantil demandante de amparo imputa las diversas lesiones de derechos fundamentales a la Sentencia recaída en el recurso contencioso-administrativo, dictada el 30 de diciembre de 1993 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo en el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, siendo así que, en rigor, nos hallamos ante un amparo de los denominados mixtos (arts. 43 y 44 LOTC). En efecto, a tal Sentencia se le reprocha vulneración del art. 24.1 C.E., al no haber anulado, como la citada sociedad pretendía, el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (T.E.A.R.A.) con base en supuesta incongruencia del órgano de reclamación, no atendido a las prescripciones del art. 93 de la entonces aplicable Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 y a la más específica del art. 105.4 del Reglamento de Procedimiento para dichas reclamaciones (aprobado por Real Decreto 1.999/1981). De otra parte, la queja en lo que tiene de más sustancial, se

dirige frente a las actuaciones administrativas de gestión del tributo (confirmación de las autoliquidaciones y denegación del aplazamiento-fraccionamiento de pago), no reparadas ni en la vía de reclamación económico-administrativa ni en la ulterior contencioso-administrativa, afectantes a la liquidación, para el ejercicio de 1990, del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, creado por el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, de Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria, sustentándose el agravio en la exacción de un tributo —el referido gravamen complementario— que se reputa inconstitucional por vulneración del principio constitucional de igualdad (art. 14 C.E.) y de otros principios y derechos constitucionales garantizados en los arts. 9.3, 31.1, 33, 38 y 40 de la Norma fundamental.

Hemos, pues, de examinar por separado cada una de las quejas en que se funda la demanda de amparo, por el mismo orden en que se dejan enunciadas.

2. La incongruencia, en sus diversas modalidades procesales, alcanza relevancia constitucional cuando viene referida a las resoluciones jurisdiccionales, pues el deber de dispensar una tutela judicial efectiva, sin indefensión, se predica tan solo «de los Jueces y Tribunales» (art. 24.1 C.E.); no así sucede cuando de resoluciones administrativas —entre las que sin duda han de encuadrarse los Acuerdos de los denominados Tribunales Económicos-Administrativos— se trata. El vicio de incongruencia de que pueden adolecer los actos administrativos constituirá o no motivo de anulabilidad de aquéllos, pero si en la vía contencioso-administrativa la alegación de no congruencia del acto o resolución es examinado y no se aprecia como determinante de la anulación pretendida, no cabrá tachar de incongruente a la Sentencia que dio respuesta explícita, razonada y fundada en Derecho, a tal alegación y la correspondiente pretensión, para rechazarla. Así aconteció en el caso ahora enjuiciado, en que si bien la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Sevilla, en su Sentencia, constató alguna imprecisión, por una parte, y por otra, cierta discordancia entre la alegación relativa a la denegación del aplazamiento de pago de la liquidación impugnada y la respuesta contenida en el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional, no estimó suficientes tales irregularidades para estimar el recurso contencioso-administrativo, pues pasó a examinar, de manera razonada y con detenida argumentación, dicho supuesto vicio del acto administrativo dictado en vía de reclamación, para llegar a la misma conclusión de la corrección jurídica de la denegación del aplazamiento de la liquidación tributaria, a que se contraía la alegada incongruencia. No hay, por tanto, como entienden de consuno el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado, menoscabo o lesión alguna del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, ex art. 24.1 C.E., por lo que ha de rechazarse la queja de la entidad demandante en este primer aspecto.

3. En lo restante, esto es, en cuanto a la pretensión de amparo dirigida, en último término, contra el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, por presunta lesión del principio de igualdad (art. 14 C.E.) y de otros principios y derechos constitucionales (arts. 9.3, 31.1, 33, 38 y 40 C.E.), ha de señalarse que la misma ha sido resuelta por la reciente Sentencia del Pleno de este Tribunal de 2 de octubre de 1997, dictada en el recurso de amparo núm. 168/94 (STC 159/1997), a cuyos razonamientos cumple ahora remitir íntegramente.

En los fundamentos jurídicos 3.º y 4.º de dicha Sentencia rechazamos que la creación por el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990 de un gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego para las máquinas recreativas tipos B y C pudiera haber supuesto una discriminación

contraria al principio de igualdad proclamado en el art. 14 C.E. frente a otro tipo de actividades económicas, en general, o del propio sector del juego en particular, alegación en que se basa esencialmente el presente recurso. Decíamos allí, y recordamos ahora sintéticamente, que «no toda proclamación constitucional del principio de igualdad es reconducible, sin más, a la efectuada por el art. 14 C.E.», pues «específicamente no lo es, en cuanto aquí interesa, la del principio de igualdad en materia tributaria contenida en el art. 31 C.E., como así lo ha declarado con rotundidad este Tribunal en diversas ocasiones» (SSTC 19/1989, 53/1993 y 54/1993), y que «si bien ello no significa que este Tribunal no pueda llegar a apreciar (...) una infracción del art. 14 por la Ley Tributaria, si excluye claramente que, so capa de una invocación meramente formal del art. 14 C.E., en realidad el recurrente de amparo venga a apoyarse en el art. 31.1 C.E., precepto éste que, como se ha dicho, no puede servir de fundamento a una pretensión en este proceso constitucional, por imperativo del art. 53.2 C.E. y del art. 41.1 LOTC» (fundamento jurídico 3.º). Concluimos, así, y procede ahora recordarlo, que: «de ello se desprende con claridad que la posible inconstitucionalidad que la recurrente imputa al art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, por su eventual contradicción con el principio de igualdad, no residiría realmente en una discriminación contraria al art. 14 C.E. por estar basada en una diferenciación de índole subjetiva, sino en una desigualdad fundada en elementos objetivos, que es la contemplada en el art. 31.1 C.E. Y, por tanto, la conclusión última sólo puede ser, a la luz de la doctrina antes expuesta, que nos encontramos ante una eventual desigualdad no susceptible de ser corregida por el cauce del presente proceso de amparo, aunque pueda serlo, en su caso, por el de otros procesos constitucionales, como el recurso o la cuestión de inconstitucionalidad» (fundamento jurídico 4.º, *in fine*).

Con ello cabe rechazar tanto la pretensión de amparo efectuada por la recurrente sobre la base de una invocación meramente formal del art. 14 C.E., como con mayor motivo las también explícitas, aunque secundarias, invocaciones que el recurrente hace a la eventual lesión por dicho gravamen de los principios de no confiscatoriedad y capacidad económica (art. 31.1 C.E.), irretróactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 C.E.), así como de los arts. 33, 38 y 40 C.E., principios y derechos todos ellos no susceptibles de acceso a esta vía específica del recurso de amparo.

4. Finalmente, el problema de si es posible trasladar la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, por el que se creó el referido gravamen complementario sobre la tasa fiscal del juego, declarada por nuestra STC 173/1996 (resolviendo las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas núms. 3.563, 3.564, 3.565/93 y 100/94), a los recursos de amparo que, como el presente, se fundan en la aplicación del mencionado precepto legal que reputan inconstitucional, también ha sido decidido en la Sentencia del Pleno de este Tribunal 159/1997, de 2 de octubre.

Ha de recordarse, a estos efectos, que la citada STC 173/1996, en su fundamento jurídico 5.º, apreció la inconstitucionalidad del art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, por haber llevado a cabo este precepto «retroactivamente, un aumento de la deuda tributaria que puede calificarse de no previsible y carente de suficiente justificación, lo que conduce a estimar que en este caso se ha producido una vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 C.E.».

Ahora bien, en la STC 159/1997, a la que venimos remitiéndonos, rechazamos que la declaración de inconstitucionalidad del art. 38.2.2 de la Ley 5/1990 efectuada en la STC 173/1996 pudiera conducir a la estimación de los recursos de amparo entonces pendientes sobre dicho precepto legal por supuesta vulneración del art. 14 C.E. Entre otros argumentos, expuestos en los fundamentos jurídicos 6.º y 7.º de la STC 159/1997, a los que procede remitir íntegramente, señalamos allí, y cumple reiterarlo ahora, que dicha estimación era improcedente porque, en primer término, «si el problema de constitucionalidad ha sido resuelto previamente en el ámbito de un proceso de inconstitucionalidad y, por haberse estimado que vulneraba un determinado precepto de la Constitución, se ha declarado la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de un concreto precepto legal, caso de estar excluido el primero del ámbito del proceso de amparo no cabe extender, sin más, los efectos de la Sentencia declarando la nulidad del segundo a este proceso». Asimismo se declaraba en tal Sentencia que «conviene tener en cuenta, de un lado, que el recurso de amparo tiene como "finalidad esencial" (STC 1/1981, fundamento jurídico 2.º) la protección, en sede constitucional, de los derechos y libertades contemplados en el art. 53.2 C.E., a los que exclusivamente se circunscribe su ámbito (SSTC 10/1985, 32/1987 y 54/1993, entre otras), de tal modo que a lo único que este Tribunal puede dar respuesta en dicho proceso es a la existencia o no de una vulneración de los mencionados derechos y libertades fundamentales, sin que le resulte posible hacer pronunciamiento alguno que exceda de dicho ámbito. Pues, aun cuando pueda admitirse "una pretensión directa de inconstitucionalidad sostenida por particulares", esta posibilidad queda doblemente limitada: de una parte por los derechos y libertades reconocidos en los arts. 14 a 30 C.E.; de otra, "a los casos en que el recurrente haya experimentado una lesión concreta y actual de sus derechos" (STC 41/1981, fundamento jurídico 1.º)».

Por otra parte, conforme a la citada sentencia de 2 de octubre de 1997, «ha de tenerse presente que en la STC 173/1996 la declaración de inconstitucionalidad del art. 38.2.2 de la Ley 5/1990 se produjo sólo con fundamento en la violación del principio de seguridad jurídica contenido en el art. 9.3 C.E.; y este principio, por imperativo de los arts. 53.2 C.E. y 41.1 LOTC, queda extramuros del proceso de amparo, como reiteradamente ha declarado este Tribunal (SSTC 165/1993, 233/1993 y 28/1994, entre otras). Lo que implica, en suma, que en el presente caso es improcedente tal remisión, en atención a los presupuestos de la jurisdicción de este Tribunal en el proceso de amparo» (fundamento jurídico 6.º, *in fine*). Se señaló, asimismo, que «resulta evidente que la declaración de inconstitucionalidad que se contiene en la citada STC 173/1996 no permite revisar un proceso fenecido mediante Sentencia judicial con fuerza de cosa juzgada en el que, como sucede en este caso, antes de dictarse aquella decisión se ha aplicado una ley luego declarada inconstitucional. Pues no estando en juego la reducción de una pena o de una sanción, o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad, que son los supuestos exclusivamente exceptuados por el art. 40.1 LOTC, la posterior declaración de inconstitucionalidad del precepto no puede tener consecuencia sobre los procesos terminados mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (SSTC 45/1989, 55/1990 y 128/1994)» (fundamento jurídico 7.º, B).

Todo lo expuesto ha de conducir, como en el caso resuelto por la STC 159/1997, a la desestimación del 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

Denegar el amparo solicitado por «Recreativos Guanahani, S.L.».

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

Dada en Madrid, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete.—Alvaro Rodríguez Bereijo.—Vicente Gimeno Sendra.—Pedro Cruz Villalón.—Enrique Ruiz Vadillo.—Manuel Jiménez de Parga y Cabrera.—Pablo García Manzano.—Firmados y rubricados.

Voto particular que formulan los Magistrados don Vicente Gimeno Sendra y don Manuel Jiménez de Parga y Cabrera a la Sentencia recaída en el recurso de amparo núm. 792/94

A la STC 159/1997, del Pleno, formulamos sendos votos en los que discrepamos de la fundamentación jurídica y de la parte dispositiva de la misma. La presente Sentencia de Sala se apoya esencialmente en aquella resolución del Pleno.

Vista la argumentación ahora repetida, seguimos pensando, con el debido respeto al parecer mayoritario, que el camino seguido no conduce a soluciones jurídicas válidas, por lo que expresamos nuestra discrepancia.

Publíquese este voto en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete.—Vicente Gimeno Sendra.—Manuel Jiménez de Parga y Cabrera.—Firmado y rubricado.

25324 *Sala Primera. Sentencia 184/1997, de 28 de octubre de 1997. Recurso de amparo 3.596/1994. Contra Auto y diligencia de ordenación dictados por la Sala Segunda del Tribunal Supremo en recurso de casación seguido frente a Sentencia de la Audiencia Provincial de A Coruña. Vulneración del derecho de tutela judicial efectiva: indefensión debida a negligencia del órgano judicial.*

La Sala Primera del Tribunal Constitucional, compuesta por don Alvaro Rodríguez Bereijo, Presidente; don Vicente Gimeno Sendra, don Pedro Cruz Villalón, don Manuel Jiménez de Parga y Cabrera y don Pablo García Manzano, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de amparo núm. 3.596/94, promovido por don José Manuel López Pombo, representado por la Procuradora de los Tribunales doña Cristina Jiménez de la Plata y asistido por el Letrado don Carlos Valladares de la Cuesta, contra el Auto de 3 de junio de 1994 y la diligencia de ordenación de 6 de septiembre de 1994, dictados por la Sala Segunda del Tribunal Supremo en el recurso de casación núm. 1.477/93, seguido frente a Sentencia de la Audiencia Provincial