

Instalaciones y Obras); siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don Agustín Picón Palacio, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.- Por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo se dictó sentencia definitiva, en cuya parte dispositiva se lee: "*FALLO.-Que ESTIMANDO PARCIALMENTE la demanda interpuesta por el Procurador de los Tribunales por el Procurador de los Tribunales D l _____ en nombre y representación de _____, contra la Resolución de Alcaldía del Excmo. Ayuntamiento de Salamanca de 18 de julio de 2008 por la que se desestima recurso de reposición interpuesto por _____, contra las liquidaciones número 6 _____ y 6 _____ practicadas en concepto de cuota del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y liquidaciones número _____ y _____ practicadas en concepto de tasa por licencia urbanística; debo declarar y declaro que la Resolución impugnada es contraria al Ordenamiento Jurídico, anulándola y dejándola sin efecto, condenando a la Administración demandada a practicar nuevas liquidaciones tomando como base el presupuesto de ejecución material, excluido el estudio de seguridad y salud, el beneficio industrial, el IVA y la baja ofrecida por la adjudicataria respecto al precio de licitación.-Todo ello sin hacer expresa imposición de las costas procesales causadas a ninguna de las partes.-MODO DE IMPUGNAR ESTA RESOLUCIÓN: mediante RECURSO DE APELACIÓN EN AMBOS EFECTOS, por escrito presentado en este Juzgado en el plazo de QUINCE DÍAS, contados desde el siguiente a su notificación (artículo 81.1 de la LJCA) previa constitución del depósito de 50 euros en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este Juzgado, BANESTO N° 3238-0000-22-0347-08, conforme a la L.O. 1/2009, de 3 de noviembre. Así por esta mi Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronuncio, mando y firmo.*"

Segundo.- Notificada que fue la anterior resolución a los interesados, por la parte actora se preparó e interpuso contra la misma recurso de apelación, el cual fue admitido a trámite en ambos efectos, por lo que, tras dar oportunidad de ser impugnado, se remitieron los autos originales a este Tribunal.

Tercero.- En esta instancia, donde se señaló para votación y vista el día veintiséis de mayo de dos mil once, se han observado, substancialmente, todos los requisitos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

I.- Tras deslindar acertadamente las limitaciones cuantitativas que la legislación procesal impone en materia de acceso en vía contencioso-administrativa a la segunda instancia, la parte actora impugna la sentencia de instancia que estima parcialmente sus pretensiones impugnatorias de las actuaciones tributarias que le afectan, las concreta en la materia del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras que le concierne y concreta los motivos de impugnación en las siguientes razones: En primer lugar, determinar el momento del devengo respecto a varias obras que coadyuvan a la formación de un conjunto; en segundo lugar, exclusión de los gastos generales que inciden en los contratos de obras públicas y en los cálculos de las bases imponibles del ICIO; en tercer lugar incongruencia de la sentencia de instancia, al no pronunciarse expresamente sobre una de las cuestiones planteadas en la demanda; y, finalmente, exclusión de determinados conceptos de su inclusión en el ámbito del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras referenciado. La representación de la administración local demandada, que no se personó en esta segunda instancia ante la Sala, se opuso a la estimación del recurso interpuesto por la contribuyente.

II.- Bajo la rúbrica “momento del devengo respecto a varias obras que coadyuvan a la formación de un conjunto”, suscita la parte actora, con abundante e interesante reflexión doctrinal, el problema de cuál debe ser el presupuesto fáctico del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras cuyo importe le es reclamado en su liquidación provisional, si el que se determinó en los presupuestos primeramente firmados para la ejecución de las dos fases del Instituto de Neurociencias de Castilla y León, Universidad de Salamanca, o en las modificaciones que se hicieron en ellos, a cuyo fin se diserta si se produjo o no un exceso superior al veinte por ciento. Frente a ello se opone la representación procesal de la administración demandada alegando que dicha cuestión no fue planteada en la instancia y, por ello, no puede serlo en apelación.

Efectivamente, el recurso de apelación, aunque permite al Tribunal de segundo grado examinar en su integridad el proceso, no constituye un nuevo juicio, ni autoriza a resolver cuestiones o problemas distintos de los planteados en primera instancia, dado que a ello se opone el principio general de derecho “*pendente appellatione, nihil innovetur*” a que se alude, entre otras, en las SSTC 9/1998, de 13 enero, 212/2002, 18 septiembre y 101/2002, de 6 mayo

y en las SSTs de 20 mayo, 9 julio, 30 septiembre 3 noviembre 2008 y 8 mayo 2009 y se recoge en los artículos 456 y 465 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, aplicables en el ámbito de la jurisdicción especial, además de por su naturaleza de principio procesal general, de acuerdo con la disposición final primera de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y el propio artículo 4 de la Ley Procesal Común.

Del análisis del escrito de demanda se sigue que la parte actora planteó, como el primero de sus motivos de discrepancia con las liquidaciones del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras que le fueron giradas, no que se incluyese o no el importe de las modificaciones de las obras que se contrataron, sino que lo que se planteó en el escrito de demanda, de manera muy pormenorizada, por cierto, pues alcanza la apreciable extensión de casi quince folios, fue si en el hecho imponible de las liquidaciones debía hacerse constar el importe de la cantidad inicial o el de las bajas producidas, tesis ésta que fue la defendida en el escrito rector del proceso, con cita de varias sentencias, incluida una del Tribunal Constitucional. No se planteó, sin embargo, si debía o no incluirse el incremento de obra posteriormente pactado entre la administración adjudicante y la contratista, que es a lo que ahora se refiere el recurso de apelación estudiado y que, como se indica, no puede hacerse, pues se produciría una inclusión *per saltum* en el debate, al no poderse tratar en la apelación cuestiones diferentes de las que lo fueron inicialmente, y ello no solo porque la normativa del recurso lo impide expresamente, sino porque la propia lógica del proceso impone tal conclusión, al no dejarse articular a quien se demanda una debida defensa en ambas instancias, con lo que su derecho constitucional puede verse limitado, además de no serle posible aportar elementos de prueba que permitan acreditar aquello sobre lo que se alega.

Todo lo cual determina que deba desestimarse, como se hace, este primer motivo de impugnación que se articula por la parte actora en su recurso de apelación.

III.- En un segundo momento, se suscita por la parte actora en su recurso la procedencia de la exclusión de los gastos generales que inciden en los contratos de obras públicas y en los cálculos de las bases imponibles del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Entiende la sociedad actora que el importe de los gastos generales debió ser expresamente excluida de la base imponible de la liquidación provisional que se giró, mientras que la demandada, que está de acuerdo en que dicho concepto no integra la

base imponible del tributo, considera que, puesto que ello no fue objeto de debate, no era precisa su inclusión en el texto de la sentencia, sin que su ausencia sea, por ello, censurable.

Tal y como se ha planteado el debate en lo que a este punto se refiere, se suscita un problema de congruencia de las sentencias, al que se refieren, entre otros, los artículos 24 y 120 de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 y 218.1 y 3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. La revisión de las alegaciones de las partes en sede jurisdiccional pone de relieve que no se ha planteado en ningún momento diferencia entre ellas sobre si los gastos generales deben ser o no incluidos en la base de la liquidación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; por lo tanto, no se está ante una cuestión litigiosa, ya que las partes se muestran de acuerdo en que, en ningún momento, los gastos generales se incluyen en la base del tributo. Ello determina que, al no ser cuestión controvertida, no deba resolverse expresamente sobre la misma, tal y como se sigue de la dicción del artículo 218.1 y 3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que sólo impone hacer pronunciamiento expreso sobre *“todos los puntos litigiosos que hayan sido objeto del debate”* y que *“Cuando los puntos objeto del litigio hayan sido varios, el tribunal hará con la debida separación el pronunciamiento correspondiente a cada uno de ellos”*.

Siendo así que la determinación de si los gastos generales formaban parte o no de la base del impuesto no fue nunca discutido, no era preciso un pronunciamiento expreso sobre ello y, por lo tanto, la sentencia no es incongruente al no pronunciarse formalmente sobre ello. Ha de valorarse al efecto que el recurso pide tal inclusión a la hora de referirse a la manera en que se expresa la redacción de la sentencia al expresar cómo ha de formarse la base del tributo y al no excluirse de su cómputo el de los gastos generales, como si la apelante pretendiese deducir que, puesto que no están excluidos expresamente de la relación excluyente, cabe entender que, pese a no ser debatida su exclusión, la Juzgadora *a quo* está implícitamente, según el brocardo *“inclusio unius, exclusio alterius”*, disponiendo su inserción en la base. Solo así es explicable la alegación del recurso. Pero ello, en todo caso, solo daría lugar a una aclaración de la sentencia –por la vía de los artículos 267 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, y 214 de la Ley de Enjuiciamiento Civil- pero nunca a una impugnación propiamente dicha de la sentencia de instancia que, por ello, debe ser desestimada, sin más alcance, en todo caso, del que deriva de cuanto se deja dicho en este fundamento en una *aclaración* de la sentencia verificada por quien, obviamente, no lo puede hacer, pues no es su autor.

IV.- En tercer lugar se duele la sociedad actora de que la sentencia no contiene respuesta expresa a la solicitud concreta de reintegro o devolución de 7.274'27 € -que resulta de la suma de 6.790'64 € del ICIO y de 483'90 € de la Tasa, de lo que solo quedaría vigente la petición de devolución el sumando mayor, por no ser susceptible de apelación, por razón de la cuantía, la queja sobre la Tasa-, sobre lo que no ha recibido respuesta expresa.

Se está, por lo tanto, ante un nuevo supuesto de incongruencia omisiva que se plantea por la actora, ahora sobre una cuestión expresamente planteada en la demanda y que debe ser objeto de consideración desde esta óptica concreta. Como se lee en la STC 204/2009, de 23 noviembre, *“Este Tribunal ha tenido ocasión de desarrollar una amplia y consolidada doctrina la cuestión. En lo que ahora interesa la reciente STC 73/2009, de 23 de marzo, resume esta doctrina señalando que «el vicio de incongruencia omisiva existe cuando el órgano judicial deja sin respuesta alguna de las cuestiones planteadas por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda deducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución, pues la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva no exige una respuesta explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen como fundamento de la pretensión, pudiendo ser suficiente a los fines del derecho fundamental invocado, en atención a las circunstancias particulares del caso, una respuesta global o genérica a las alegaciones formuladas por las partes que fundamente la respuesta a la pretensión deducida, aun cuando se omita una respuesta singular a cada una de las alegaciones concretas no sustanciales [por todas, STC 218/2003, de 15 de noviembre, FJ 4 b)]. La exposición de esta conocida doctrina exige reiterar la precisión de que la congruencia exige dar respuesta, no sólo a las pretensiones propiamente dichas, sino también a las alegaciones sustanciales, pues, tal como recordábamos en la STC 85/2006, de 27 de marzo: ‘el derecho fundamental a obtener la tutela judicial efectiva ‘no sólo se vulnera cuando la pretensión no recibe respuesta, sino también cuando el órgano judicial omite toda consideración sobre una alegación fundamental planteada oportunamente por las partes. Así lo ha declarado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en los casos Hiro Balani c. España y Ruiz Torija c. España de 9 de diciembre de 1994, y lo han reconocido nuestras SSTC 85/2000, de 27 de marzo; 1/2001, de 15 de enero; 5/2001, de 15 de enero; 148/2003, de 14 de julio, y 8/2004, de 9 de febrero, entre otras (FJ 3) ’. Finalmente, la circunstancia de que la pretendida incongruencia omisiva se considere producida en una Sentencia que resuelve un recurso de apelación, hace necesario recordar que la relevancia constitucional de la omisión de respuesta judicial a una pretensión o alegación fundamental exigirá que la*

concreta alegación forme parte del debate procesal que imperativamente ha de resolver el órgano judicial, bien porque haya sido expresamente reiterada o planteada ex novo por alguna de las partes en la fase de apelación, bien porque, pese a aquella falta de reiteración de la petición subsidiaria en los sucesivos grados jurisdiccionales, la configuración legal del recurso de que se trate obligue a dar respuesta a todas las cuestiones controvertidas que hayan sido objeto del litigio, lo que implicará entonces, en defecto de una respuesta judicial completa, un vicio de incongruencia [STC 218/2003, de 15 de diciembre, FJ 4.b), que recuerda que así ocurría en el supuesto resuelto por nuestra STC 53/1991, de 11 de marzo, en relación con la casación por infracción de Ley]». No obstante, como también se lee en la STC 9/2009, de 12 enero, *“en concreto, a los efectos que a este amparo interesan, recuerda dicha resolución que hemos establecido que la incongruencia omisiva o ex silentio se produce cuando el órgano judicial deja sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución, y sin que sea necesaria, para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva, una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen por las partes como fundamento de su pretensión, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales”.*

La cantidad de 6.790'64 € la obtiene la sociedad actora –pág. 32 de su escrito de demanda- de una sucesión de operaciones en las que maneja una serie de sumandos a la hora de determinar cuál es la cantidad que resulta para determinar la liquidación provisional del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Para ello, la hoy apelante considera una serie de factores que determinan, en su pensar, dicha cifra. Dentro de esas cantidades se recogen, por ejemplo, las referidas a maquinaria y equipo que la contribuyente resta del total adeudado. Sin embargo, la sentencia de instancia no acepta que esas cantidades sean deducibles y, de hecho, dicha cuestión se vuelve a plantear en el recurso de apelación, como se verá al tratar el último de los puntos a considerar de los consignados en el recurso, sino que obliga a deducir otros conceptos distintos y termina la parte dispositiva de la sentencia *“...condenando a la Administración demandada a practicar nuevas liquidaciones tomando como base el presupuesto de ejecución material, excluido el estudio de seguridad y salud, el beneficio industrial, el IVA y la baja ofrecida por la adjudicataria respecto al precio de licitación”.* Por lo tanto, y como se dice, la Magistrado *a quo*, bien o mal –eso se verá a

continuación- no acepta que se hagan determinadas deducciones a fin de establecer la deuda tributaria de entre las que desea la apelante.

Si la sentencia no acepta que se resten las cantidades que propugna la contribuyente, sino que dispone hacer una nueva liquidación según sus propios parámetros, es palmario que no acepta el resultado numérico que pide la demanda, sino que remite para su determinación a una posterior liquidación que será vigilada, en su caso, en trámite de ejecución de sentencia y que será muy probablemente distinta de la propuesta por la actora. Por lo tanto, si bien la sentencia de instancia no se pronuncia expresamente sobre la procedencia de la devolución de 6.790'64 €, sí lo hace de manera inequívoca, aunque tácita, sobre su no estimación, remitiéndose al resultado de la liquidación. De ahí que esta Sala no pueda apreciar que concurra en el caso incongruencia omisiva, pues, como se reitera, dicha cuestión queda englobada dentro de la respuesta general que da la sentencia *a quo* respecto a cómo determinar la deuda tributaria, por lo que debe desestimarse, como se hace, este motivo de impugnación de la referida sentencia de instancia.

V.- La última de las cuestiones planteadas en el recurso se refiere a qué conceptos deben figurar en la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Señala la actora que padeció un error en el volcado informático de su escrito de demanda y que, por ello, interesó la deducción de una serie de partidas que no cabía entender que fueran deducibles, por lo que era admisible la solución dada a su pretensión por la Magistrado *a quo*; no obstante podía deducirse alguna partida de entre las recogidas en la documentación aportada a los autos.

Aceptando que los medios mecánicos que usualmente son usados en la confección de escritos, pueden en ocasiones originar errores y que entre esos supuestos puedan hallarse los de tipo informático, cuya existencia no puede servir de excusa para negar el derecho consagrado en el artículo 24 de la Constitución Española, en relación con los artículos 11.3 y 243 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, es evidente que la invocación de dichos errores determina el nacimiento para quien los alega, no sólo el deber de acreditar, siquiera sumariamente, su existencia, pues en otro caso, cabría poner en duda la aplicabilidad de los medios de subsanación, al poder violentarse otros principios procesales, entre ellos el antes indicado de *pendente appellatione, nihil innovetur*, sino que exige corregir y explicar convincentemente qué se quiso decir y las razones de ello y de que deba ser acogido lo que se quiso realmente pedir. Ninguna de ambas circunstancias se dan en el presente caso, donde la actora, ni explica en qué consistió el error del volcado de datos, reproduciendo en buena

manera en el recurso la redacción de la demanda en lo que toca a una inexplicable reiteración de las partes de aparatos elevadores, ni tampoco explica y justifica qué partidas concretas debían excluirse de la base imponible de la liquidación, sin que pueda trasladar a la Sala tal labor, pues ello mermaría inequívocamente las posibilidades de defensa de la parte apelada, quien no podría oponerse válidamente a las tesis del recurso, que ni siquiera conoce.

VI.- En todo caso, ha de señalarse que el criterio para determinar la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, tal y como se recoge en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, ha de considerarse afectado por la interpretación que la reciente jurisprudencia viene aplicando tras la STS de 14 mayo 2010, recaída en el recurso de casación en interés de ley núm. 22/2009, y publicada en el Boletín Oficial del Estado del 6 de agosto de 2010, donde a propósito, cierto es, de las centrales eólicas, pero que son, *mutatis mutandis*, aplicables a las restantes cuestiones afectadas por dicho tributo, adopta un criterio amplio en la determinación de la base imponible cuando expresa que, *“en el supuesto de una central eólica en cuanto supone la incorporación de elementos estables y configuradores de una instalación permanente, no un montaje sustituible, que da lugar a una estructura determinada, y que además de precisar las correspondientes autorizaciones establecidas por la legislación específica exige el necesario otorgamiento de una licencia de obras, forman parte de la base imponible del ICIO el coste de los equipos necesarios para la captación de la energía eólica.”*. Tal doctrina que el Tribunal Supremo apoya en sus SS de 16 y 18 enero, 15 febrero, 15 marzo 1995, 21 junio 1999 y 5 octubre 2004, supone la necesidad de aplicar de la misma manera la apreciación de los elementos integrantes de las construcciones y ello supone la necesidad de una mayor exigencia en la determinación de la diferenciación de los bienes no integrables en el impuesto, que no se aprecia en el presente caso y que conduce a la desestimación que se hace del recurso estudiado

VII.- De acuerdo con el criterio objetivo del vencimiento que se establece en el artículo 139.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, procede imponer las costas de esta segunda instancia a la parte apelante, al haber sido totalmente desestimadas sus pretensiones impugnatorias, sin que se aprecie que concurra ninguna circunstancia que, en esta materia, aconseje adoptar otra resolución.



Igualmente, y conforme la disposición adicional decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial en la redacción dada por la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre, ha de ordenarse se dé al depósito constituido para recurrir, el destino legalmente previsto.

VIII.- De conformidad con lo prevenido en los artículos 248.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y 208.4 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en relación con la doctrina de los artículos 86 y concordantes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, procede comunicar a los interesados, mediante entrega de copia de esta resolución debidamente autenticada, que es firme.

Vistos los preceptos legales citados y los demás de general aplicación,

FALLAMOS

Que desestimamos el recurso de apelación interpuesto por la Procuradora de los Tribunales c/_____ en la representación que tiene acreditada en autos, contra la sentencia dictada, el día veintisiete de enero de dos mil diez, por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Salamanca en esta causa; confirmar y confirmamos dicha sentencia y condenar y condenamos a dicho recurrente a estar y pasar por estas declaración y condena, a cumplirlas y a pagar las costas procesales de esta segunda instancia.

Dese al depósito en su caso constituido para recurrir el destino legalmente previsto.

Hágase saber a los interesados, mediante entrega de copia de esta resolución debidamente autenticada, que la misma es firme.

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



PUBLICACIÓN.- La anterior resolución fue leída y publicada, el día de su fecha, por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente, don Agustín Picón Palacio, estando constituido el Tribunal en audiencia pública. Doy fe.

NOTA.- Véase el Libro Registro de Resoluciones en el folio 167.

NOTA.- Queda unido testimonio de la sentencia en el rollo de apelación. Doy fe.