

14392 *Sala Primera. Sentencia 144/2007, de 18 de junio de 2007. Recurso de amparo 3877-2004. Promovido por la entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., frente a la Sentencia y el Auto de complemento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia que desestimaron su demanda sobre liquidación del impuesto sobre el valor añadido.*

Vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (incongruencia): incidente de nulidad de actuaciones y complemento de sentencia; sentencia contencioso-administrativa motivada, pero que deja sin resolver una alegación sustancial sobre sectores de actividad diferenciados.

La Sala Primera del Tribunal Constitucional, compuesta por doña María Emilia Casas Baamonde, Presidenta, don Javier Delgado Barrio, don Roberto García-Calvo y Montiel, don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, don Manuel Aragón Reyes y don Pablo Pérez Tremps, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de amparo núm. 3877-2004, promovido por la entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., representada por la Procuradora de los Tribunales doña Mercedes Albi Murcia y asistida por el Abogado don Francisco Carrera Cavaller, contra la Sentencia de la Sección Primera de Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, núm. 168, de 27 de febrero de 2004, y el Auto de la misma Sala de 7 de mayo de 2004. Ha sido parte el Abogado del Estado. Ha intervenido el Ministerio Fiscal. Ha sido Ponente la Presidenta doña María Emilia Casas Baamonde, quien expresa el parecer de la Sala.

I. Antecedentes

1. Por escrito registrado en este Tribunal el 16 de junio de 2004, la Procuradora de los Tribunales doña Mercedes Albi Murcia, en nombre y representación de la entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., interpuso recurso de amparo contra la resolución a la que se hace referencia en el encabezamiento de esta Sentencia.

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

a) La entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., que se dedica a la actividad de arrendamiento de inmuebles, decidió vender 23 viviendas de su titularidad a los arrendatarios con el fin de invertir el producto obtenido en la construcción de naves destinadas igualmente al arrendamiento, operaciones de venta que tuvieron lugar entre el 28 de mayo y el 24 de septiembre de 1996. En la medida en que los empresarios o profesionales sólo pueden deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportadas cuando los bienes o servicios adquiridos se utilicen en la realización de operaciones sujetas y no exentas del citado impuesto, y la actividad de alquiler de inmuebles se encuentra en parte exenta y en parte no exenta del IVA, situación que se condiciona a si el alquiler tiene por objeto o no una vivienda [art. 20.1.23 b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido: LIVA], el régimen aplicable a la sociedad demandante de amparo para la deducción del IVA sopor-

tado es el correspondiente a la llamada regla de la prorrata, regla mediante la cual se determina el porcentaje deducible que resulta aplicable cuando el sujeto pasivo efectúe «conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho» (art. 102.1 LIVA). En particular, la entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., aplicó la regla de la prorrata general, en virtud de la cual, conforme al art. 104 LIVA, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulta de multiplicar por 100 una fracción en la que figuran, en el numerador, el importe total de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional que originen el derecho a la deducción, y en el denominador, el importe total de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir (art. 104.2 LIVA), sin que para la determinación del porcentaje de deducción deba computarse en ninguno de los términos de la relación el «importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo» (art. 104.3.4. LIVA).

b) Precisamente porque la sociedad demandante de amparo consideró que la venta de las citadas viviendas no constituía una actividad empresarial habitual, al amparo del citado art. 104.3.4. LIVA, en el cálculo del porcentaje de deducción del IVA soportado no computó en ninguno de los términos de la relación el importe de dichas operaciones de venta. La Administración de la Agencia Tributaria de Valencia, sin embargo, estimó que la venta de las 23 viviendas constituía una actividad habitual del sujeto pasivo, razón por la cual las incluyó en el denominador de la fracción establecida en el art. 104.2 LIVA, lo que supuso que el IVA deducible resultara sensiblemente inferior al estimado por la entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., y, según se afirma en la demanda, determinó un grave perjuicio para la entidad, dado que, al dedicarse a la construcción de naves para destinar al arrendamiento, durante 1996 el IVA soportado fue muy alto. Como consecuencia de lo anterior, la Administración tributaria notificó a la citada entidad una liquidación provisional (A4660398300000278) en concepto de IVA, ejercicio 1996, por importe de 4.253.355 pesetas (3.810.690 de cuota y 442.665 de intereses de demora). Frente a dicha liquidación la sociedad interpuso reclamación económico-administrativa (46/8183/98) ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, que cimentó, fundamentalmente, en dos alegaciones: en primer lugar, que la venta de las 23 viviendas no constituía una actividad habitual, dado que era la única venta «(verificada a lo largo de tres meses) que ha realizado la empresa desde su constitución, siendo los arrendamientos su única fuente habitual de ingresos»; y, en segundo lugar, que de considerarse que la venta de las viviendas tiene carácter habitual, dicha operación debía ser considerada como un sector de actividad diferenciado del arrendamiento de inmuebles, en la medida en que tienen asignados grupos diferentes en la clasificación nacional de actividades económicas (CNAE) y el porcentaje de deducción que resulta aplicable a cada una de dichas actividades difiere en más de 50 puntos porcentuales (art. 9 LIVA), y, por tanto, en virtud del art. 101 LIVA, debería aplicarse con independencia el régimen de deducciones respecto de cada uno de dichos sectores de actividad. Dicha reclamación fue resuelta por Resolución de 29 de junio de 2001 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, que, con apoyo en la Sentencia de 3 de junio de 2000 del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, confirma el acto impugnado.

c) Como la declaración de IVA del ejercicio 1996 presentada por la entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., dio como resultado un exceso en las cuotas devengadas que fueron compensadas en la declaración de 1997, la regularización de aquel ejercicio provocó que la Administración tributaria practicara asimismo a dicha sociedad una liquidación provisional (A4660379300001270) por el concepto IVA, período 1997, y por importe de 4.725,96 euros (4.294,43 euros de cuota y 431,50 euros de intereses de demora), liquidación contra la que también se interpuso reclamación económica administrativa (46/7560/99), por idénticas razones a las esgrimidas en la primera, que fue igualmente desestimada por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 30 de abril de 2002.

d) Frente a la citada Resolución de 29 de junio de 2001, el 8 de noviembre de 2001 la entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala del citado orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, formulando posteriormente demanda, presentada el 24 de mayo de 2002, en la que, por lo que aquí interesa, solicitaba la anulación de las liquidaciones provisionales impugnadas con un doble fundamento: en primer lugar, porque, como acreditarían las declaraciones tributarias presentadas por la sociedad, y se desprendería de una interpretación del vocablo «habitual» empleado por el art. 104.3.4. LIVA conforme a los criterios del art. 3 del Código civil y la doctrina sentada por diversas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, la venta de las 23 viviendas en el citado cuatrimestre de 1996 tiene carácter excepcional y no habitual (punto VII); y, en segundo lugar, porque de estimarse que dicha venta constituye una actividad habitual, habría que concluir que se han desarrollado dos actividades diferenciadas (la de venta y la de alquiler de viviendas), por lo que resultaría aplicable el art. 101.1 LIVA y, por tanto, deducible el 95 por 100 del IVA soportado en la construcción de las naves destinadas a alquiler (punto VIII). Mediante providencia de 3 de julio de 2002 dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia el recurso contencioso-administrativo presentado se amplió a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 30 de abril de 2002, presentando la actora el 20 de diciembre de 2002 ampliación a la demanda en cuyos fundamentos de Derecho VII y VIII se reproducen literalmente los razonamientos del escrito de demanda presentado el 24 de mayo de 2002. Y los mismos razonamientos se esgrimieron en el escrito de conclusiones presentado por la actora el 6 de octubre de 2003.

e) Finalmente, el recurso contencioso-administrativo planteado por la entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., sería desestimado por Sentencia de la Sala del citado orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 27 de febrero de 2004, resolución que, tras señalar en el fundamento de derecho primero que la entidad recurrente impugna la Resolución del TEAR de Valencia de 29 de junio de 2001 y la liquidación de IVA de 1996, alegando que la venta «de veintitrés viviendas de su propiedad no puede calificarse como una conducta habitual de la empresa actora, cuyo objeto viene siendo el de arrendar viviendas», se limita a concluir que «la Sala comparte la postura de la Administración en cuanto, cabe apreciar habitualidad, en la venta, a lo largo de tres meses de veintitrés viviendas, por la que, atendido el contenido de los arts. 92, 94 y concordantes de la L. 37/92, y tenidas en cuenta las alegaciones de la Administración, procede desestimar el recurso».

f) A la vista del contenido de dicha decisión judicial, al amparo de lo previsto en el art. 267.5 LOPJ y del art. 215.2 LEC, mediante escrito presentado el 28 de abril de 2004 la sociedad actora solicitó de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal

Superior de Justicia de Valencia que subsanase y complementase la Sentencia dictada, en la medida en que no se había pronunciado sobre una de las pretensiones planteadas en la demanda contencioso-administrativa presentada, en particular, la de que, en el supuesto de que se considerara habitual la actividad de venta de inmuebles de la mercantil actora, se estimase que ésta había desarrollado dos actividades distintas que, conforme al art. 101.1 LIVA, estaban sometidas a un régimen independiente de deducción del IVA, pudiéndose deducir el 95 por 100 del IVA soportado en la construcción de las naves.

g) La solicitud de complemento de la Sentencia fue resuelta mediante Auto de 7 de mayo de 2004 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia en el que, después de señalar que «por parte de la actora se instó la aclaración de la precedente sentencia 168/04, en el sentido de que entiende deben añadirse nuevas motivaciones que justifiquen el fallo», se concluye que «apareciendo clara y suficientemente motivada la citada sentencia, a tenor del art. 267 LOPJ», «no ha lugar a la aclaración solicitada de la sentencia 168/04».

h) Frente a la Sentencia de 27 de febrero de 2004 y el citado Auto de 7 de mayo de 2004 insta la entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., recurso de amparo.

3. La entidad recurrente alega en su demanda que la Sentencia de la Sección Primera de Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, núm. 168, de 27 de febrero de 2004, vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE porque carece de la suficiente motivación, omite la valoración de la prueba e incurre en incongruencia omisiva al no pronunciarse sobre una de las pretensiones planteadas en la demanda; la misma vulneración imputa al Auto de la referida Sala de 7 de mayo de 2004, al que atribuye incongruencia extra petitum y la omisión absoluta de la tramitación del procedimiento establecido en el art. 215.2 LEC, precepto que permite completar al mismo órgano judicial las decisiones judiciales cuando se hubiere omitido el pronunciamiento sobre la pretensión principal. A este respecto, la demandante, subraya que, aunque no existe jurisprudencia de este Tribunal sobre la utilización del remedio procesal previsto en el citado art. 215.2 LEC para agotar la vía judicial, debe entenderse cumplido el requisito del art. 44.1 a) LOTC a tenor de la doctrina sentada en pronunciamientos relativos a remedios análogos como serían la aclaración de sentencia (cita la STC 132/1999, de 15 de julio) o el incidente de nulidad de actuaciones del art. 240 LOPJ (cita las SSTC 178/2002, de 14 de octubre; 108/1999, de 14 de junio; y 165/2002, de 17 de septiembre).

Sentado lo anterior, la recurrente comienza señalando que, aunque en la demanda contencioso-administrativa se solicitó como primera pretensión que se estimase que la venta de 23 viviendas de la titularidad de la entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., a los arrendatarios de las mismas con la finalidad de construir naves para su posterior arrendamiento tenía carácter excepcional y, por tanto, resultaba aplicable la cláusula de exclusión del art. 104.3.4 LIVA, alternativamente, para el supuesto de que el órgano judicial coincidiera con la Administración tributaria en que dicha operación tenía carácter «habitual», solicitó que se estimase que la citada sociedad realiza dos actividades diferenciadas –la de alquiler y la de venta de inmuebles– en cada una de las cuales, de conformidad con el art. 101 LIVA, cabía la posibilidad de deducir el IVA soportado de forma independiente; diferenciación solicitada que, de admitirse –se afirma–, determinaba la deducción de casi todo el IVA soportado por la construcción de las naves, dado que está afecto exclusivamente a la acti-

vidad de alquiler, y esta actividad tenía una prorrata del 95 por 100.

Según expresa en la demanda, conforme a los arts. 9 y 101 LIVA, la aplicación independiente del régimen de deducciones requiere que ambas actividades constituyan sectores diferenciados, para lo cual es preciso que las actividades económicas tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) y tengan una diferencia de más de 50 puntos porcentuales en sus porcentajes de deducción; y ambos requisitos se cumplen, dado que mientras que la CNAE de la actividad de alquiler es el 7020 y tiene un porcentaje de deducción próximo al 100 por 100, la CNAE de la actividad compraventa es el 7012 y, como actividad sujeta pero exenta, tiene un porcentaje de deducción del 0 por 100. A la vista de estos razonamientos y suponiendo la aplicación independiente del régimen de deducciones, cuando se dan las circunstancias antes descritas, no un beneficio de carácter rogado, sino una consecuencia inexorable, en la demanda contencioso-administrativa se solicitó literalmente que en el supuesto de desestimarse la pretensión de la actora en relación a la ausencia de habitualidad, habría que concluir la existencia de dos actividades diferenciadas, resultando en consecuencia deducible el IVA soportado en la construcción de las naves en el porcentaje indicado del 95 por 100. Y pese a que dicho pronunciamiento subsidiario se solicitó con fundamento en la construcción de unos hechos, la concreción de cifras, la aclaración de operaciones, una fundamentación jurídica y, en fin, acreditación mediante la prueba pertinente, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ha obviado absolutamente esta cuestión incurriendo en una manifiesta incongruencia omisiva.

En efecto, al impugnar ante el citado órgano jurisdiccional las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia se planteó, bien que se reconociera que las ventas de las viviendas tenían carácter excepcional, bien, subsidiariamente, que se considerara que la demandante realizaba actividades diferenciadas y, por ende, se reconociese que tenía el derecho al porcentaje de deducción del IVA soportado del 95 por 100. Ambas pretensiones se razonaban en la demanda contencioso-administrativa en fundamentos jurídicos independientes (el VII y el VIII, respectivamente). Sin embargo, mientras que en relación con la pretensión principal –planteada en las páginas 4 a 9 de la demanda–, el órgano judicial, en la Sentencia recurrida en amparo, sin ninguna valoración de la prueba, se limitó a concluir la habitualidad de las operaciones realizadas mediante una simple remisión a «la postura de la Administración», en relación con la pretensión subsidiaria –razonada en los folios 9 a 11– guardó absoluto silencio; utilizando, en cualquier caso, el órgano judicial «un relato fáctico estandarizado y carente de cualquier especificación relativa a los hechos objeto de controversia», como pone de manifiesto la circunstancia de que, pese a que son dos las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia recurridas, únicamente identifica como acto impugnado la de 29 de junio de 2001. A juicio de la demandante de amparo, los razonamientos esgrimidos en la demanda, la prueba practicada, las pretensiones que se deducen en el proceso y, en suma, la complejidad de las cuestiones controvertidas precisaban una Sentencia de cierto rigor, motivación e incluso «longitud», dado que no es posible que dichas pretensiones puedan ventilarse –como así ha sucedido– en apenas doce líneas del fundamento jurídico primero de la Sentencia que sólo contienen alusiones genéricas y vaguedades.

Tampoco se obtuvo respuesta en el incidente planteado al amparo del art. 215.2 LEC, en relación con el art. 218 LEC –que, conforme a cierta jurisprudencia, resulta aplicable en los supuestos de incongruencias de las Sentencias (cita, a este respecto, la Sentencia del Tribunal

Superior de Justicia de Murcia de 18 de noviembre de 2002 y el Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona de 22 de octubre de 2001)–, dado que, pese a la exhaustiva fundamentación del escrito por el que se solicitaba que la Sala subsanase y complementase la Sentencia, dicha solicitud fue desestimada mediante Auto desestimatorio, de igual parquedad que la Sentencia, que resolvió como si se hubiera instado la aclaración de la Sentencia. Auto que, omitiendo por completo el procedimiento establecido en el citado art. 215.2 LEC (que exige que antes de dictarse se traslade la solicitud de complemento de la Sentencia a las demás partes para que aleguen lo que estimen oportuno en el plazo de cinco días), a juicio de la demandante de amparo, habría incurrido en incongruencia no sólo por ausencia de fundamentación sino también por referirse a cosa distinta de lo pedido («incongruencia extra petita»).

Por otra parte, a juicio de la demandante de amparo, se habrían cumplido los dos requisitos que este Tribunal ha venido exigiendo para que pueda apreciarse la existencia de incongruencia omisiva (cita, en este sentido, las SSTC 132/1999; 263/1993; 280/1993; 219/1999, 5/2001, 114/2003, 8/2004 y 83/2004): en primer lugar, en el planteamiento del remedio procesal del art. 215 LEC se hizo expresa mención de que la falta de respuesta a una de las pretensiones planteadas en la demanda –la existencia de dos actividades diferenciadas con un régimen de deducción de IVA independiente– vulneraba el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, y se advertía de la interposición del recurso de amparo; y, en segundo lugar, es claro que la omisión del tratamiento de la citada pretensión ha causado indefensión material a la parte actora por cuanto, como habría quedado acreditado en la demanda de amparo, se trataba de una cuestión esencial de la que dependía el sentido de la resolución. En definitiva, entiende la actora que ha quedado acreditado que la Sentencia impugnada omitió cualquier pronunciamiento sobre una de las dos controversias esenciales del proceso, sin que de su escueta fundamentación quepa deducir una desestimación tácita, más –se afirma– cuando la propia motivación respecto a la única alegación resuelta es apenas inexistente; ha existido, pues –se concluye–, un desajuste extremo entre el fallo y las pretensiones, sin que quepa verificar la lógica de los argumentos utilizados por el Tribunal para fundamentar su fallo (cita las SSTC 118/1989, 82/2001 y 114/2003).

En segundo lugar, estima la entidad demandante de amparo que la resolución judicial impugnada habría vulnerado también su derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el art. 24.1 CE por falta de motivación suficiente y por la omisión de la valoración de la prueba. En efecto, la Sentencia recurrida se limita a reconocer que la entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., efectuó una venta de 23 viviendas, pero sin atender ni valorar la excepcionalidad de dicha operación en la trayectoria empresarial (30 años) de la sociedad recurrente ni a la circunstancia de que la venta respondía a una decisión puntual por cambio de estrategia empresarial de dicha entidad, circunstancias estas que, pese a que fueron acreditadas durante el período probatorio (se recabó documentación acreditativa de que a lo largo de varios años no se había realizado otras ventas), no fueron valoradas por el Tribunal Superior de Justicia de Valencia. Tampoco habría rebatido dicho Tribunal –se sostiene– la afirmación de que la operación tuvo lugar mediante una mera disociación formal con el fin de respetar los derechos y facilitar el acceso a la propiedad de los inquilinos, lo que podría haberse esquivado agrupando todos los inmuebles y enajenándolos en un documento notarial a un solo adquirente. Sobre nada de esto se pronuncia el órgano judicial, que concluye la existencia de habitualidad en una resolución que por inmotivada debe tacharse de «irrazonable» y arbitraria (se cita, a este respecto, la doctrina sentada por la STC 76/2004); y es que –subraya la actora–

siendo el término «habitual» un «concepto jurídico indeterminado» su apreciación por el Tribunal requiere de una justificación sólida, especialmente cuando se pretende amparar en ella la desestimación de la pretensión.

Por todo lo expuesto, la actora solicita que se dicte sentencia que conceda el amparo solicitado anulando la Sentencia y el Auto objeto de impugnación, y retrotraiga las actuaciones «a fin de que se adopte una decisión motivada, se resuelva la pretensión omitida y se incorpore la correspondiente valoración de la prueba». Asimismo, por otro lado, al amparo de lo dispuesto en el art. 56 LOTC, solicitó la suspensión de la Sentencia de 27 de febrero de 2004 y el Auto de 7 de mayo de 2004 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, al considerar que su ejecución «supondría un grave quebranto para la situación económica de la entidad que se encuentra en período de expansión» y existe «garantía suficiente a favor de la Administración».

4. Mediante providencia de 8 de noviembre de 2006, la Sección Primera del Tribunal Constitucional acordó admitir a trámite la demanda de amparo formulada por la entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., y tener por personada y parte en nombre y representación de la misma a la Procuradora de los Tribunales doña Mercedes Albi Murcia; en aplicación de lo dispuesto en el art. 51 LOTC, requerir al Tribunal Superior de Justicia y al Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana para que en el plazo de diez días remitieran respectivamente testimonio del recurso núm. 1426-2001 y expedientes que han dado lugar a las reclamaciones núms. 46/8183/98 y 46/7560/99, interesando asimismo el emplazamiento de quienes hubieran sido parte en el procedimiento, con excepción de la entidad recurrente en amparo, para que en el plazo de diez días pudieran comparecer en este proceso constitucional; y, finalmente, emplazar al Abogado del Estado, en representación de la Administración, para que en el plazo de diez días pudiera comparecer si lo estimara pertinente. Igualmente, conforme a lo solicitado por la entidad recurrente, se acordó la formación de la correspondiente pieza separada de suspensión, en la cual, tras atender las alegaciones pertinentes, se acordó, por ATC 459/2006, de 18 de diciembre, de la Sala Primera de este Tribunal, denegar la suspensión.

5. Por escrito registrado en este Tribunal el 16 de noviembre de 2006 el Abogado del Estado se personó en este proceso constitucional.

6. Por diligencia de ordenación de la Secretaría de Justicia de la Sala Primera de 23 de enero de 2007, de conformidad con lo dispuesto en el art. 52 LOTC, se dio vista de las actuaciones del presente recurso de amparo en la Secretaría de la Sala Primera, por plazo común de veinte días, al Ministerio Fiscal y a las partes personadas, para que dentro del referido término pudieran presentar alegaciones.

7. El Fiscal formuló sus alegaciones por escrito registrado en este Tribunal el 19 de febrero de 2007. El Ministerio Fiscal, tras una breve exposición de los hechos, comienza poniendo de manifiesto que la entidad recurrente en amparo considera que la Sentencia impugnada vulnera su derecho a la tutela judicial efectiva porque, habiendo planteado dos pretensiones en la demanda contencioso-administrativa –en primer lugar, que no podía considerarse como habitual la venta de 23 viviendas durante un corto período de tiempo y por razones de coyuntura comercial, por lo que resultaba aplicable el art. 104.3.4 LIVA; y, en segundo lugar, subsidiariamente, que, al haberse realizado dos operaciones diferenciadas, cabía deducir el IVA soportado de forma independiente–, el Tribunal Superior de Justicia de Valencia no se ha pronunciado sobre una de ellas (incongruencia omisiva que no habría sido subsanada por el Auto dictado en el trá-

mite del art. 215 LEC) y ha desestimado la segunda sin motivación suficiente.

Seguidamente, en la medida en que la recurrente ha alegado la posible incongruencia omisiva de la Sentencia de 27 de febrero de 2004 como uno de los motivos de amparo y no ha promovido el incidente extraordinario de nulidad de actuaciones previsto en el art. 241 LOPJ, el Fiscal comienza examinando si, tal y como exige el art. 44.1 a) LOTC, se han agotado todos los recursos utilizables dentro de la vía judicial. Pues bien, a su juicio, no era preciso promover el incidente de nulidad de actuaciones porque la Disposición final primera de la Ley 29/1998, de la jurisdicción contencioso-administrativa, se remite a la Ley de enjuiciamiento civil, y la actora ha brindado al órgano judicial la posibilidad de reparar la lesión del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva mediante el instituto del complemento de sentencia o auto definitivo que contempla el art. 215 LEC, precepto arbitrado por el legislador precisamente para solucionar los vicios de incongruencia omisiva que puedan causar las resoluciones judiciales que no resuelvan las pretensiones deducidas por las partes, de manera que «esta posibilidad permite también la obtención de la efectividad del derecho a la tutela judicial y, al propio tiempo, agotar igualmente la vía judicial previa como presupuesto indispensable del acceso al recurso de amparo».

Sentado lo anterior, el Fiscal examina los motivos de amparo recogidos en la demanda, comenzando por la alegada insuficiencia de la motivación de la Sentencia de 27 de febrero de 2004 en relación con la pretensión principal: que se declare el carácter excepcional de la operación de venta de las veintitrés viviendas y, por tanto, la aplicación del art. 104.3.4 LIVA. A este respecto, comienza el Ministerio público recordando que, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal (cita las SSTC 139/2000 y 118/2006), la exigencia de motivación de las sentencias que deriva del derecho a la tutela judicial efectiva no autoriza a exigir de los órganos judiciales un razonamiento exhaustivo y pormenorizado, sino basta con que las resoluciones judiciales vengán apoyadas en razones que permitan conocer la ratio decidendi que ha determinado aquéllas. Y en el supuesto de autos se habría cumplido dicho requisito, dado que aunque la fundamentación de la Sentencia impugnada en amparo es extremadamente parca en razonamiento y escasa en contenido, aporta como argumento para sustentar el carácter habitual de la actividad de venta de inmuebles efectuada por la recurrente en el año 1996, el hecho de que se vendieron un total de veintitrés viviendas en el corto plazo de tres meses, razonamiento que, si bien pudiera ser cuestionado desde una perspectiva de legalidad ordinaria, aunque escueto y reducido, debe considerarse suficiente para satisfacer las exigencias del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, tal y como ha sido configurado por este Tribunal, razón por la cual entiende que este primer motivo debe ser desestimado.

A continuación, se pronuncia el Ministerio Fiscal en relación con el vicio de incongruencia omisiva que, según la recurrente, se habría producido al no haber dado respuesta el órgano judicial a la pretensión que subsidiariamente planteó en la demanda contencioso-administrativa. A este respecto, comienza recordando el Fiscal que, conforme a constante doctrina de este Tribunal, la incongruencia omisiva tiene lugar cuando la resolución que pone fin al procedimiento guarda silencio o no se pronuncia sobre alguna de las pretensiones de las partes, dejando imprejuizada o sin respuesta la cuestión o petición sometida a la consideración del órgano judicial (cita las SSTC 45/2003, FJ 2; y 158/2005, FJ 2), de modo que la parte no puede conocer cuál ha sido la respuesta del órgano judicial, «precisamente porque éste ha guardado absoluto silencio sobre la misma y no se ha podido tampoco deducir una respuesta tácita de la resolución dic-

tada». Y, a la luz de esta doctrina, llega a la conclusión de que se ha producido la incongruencia omisiva denunciada por la actora.

En efecto, señala el Fiscal que del análisis de las actuaciones se desprende claramente que habiendo introducido la sociedad mercantil actora en el debate de la litis dos pretensiones, una principal –que, a los efectos de la deducción del IVA, las ventas realizadas no fueran reputadas como una actividad habitual de las operaciones empresariales de la recurrente–, y otra para que pudiera ser enjuiciada en defecto de la anterior –que se considerara que existen dos actividades diferentes, la de arrendamiento y la de venta de inmuebles, por lo que cabía deducir el IVA soportado de forma independiente–, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana no dio respuesta alguna a esta última. Y, pese a que, advertido este silencio, la recurrente solicitó el complemento de la Sentencia con fundamento en lo dispuesto en el art. 215 LEC, la Sala, interpretando que se había pedido la aclaración de la Sentencia al amparo del art. 214 LEC, desestimó dicha petición, dejando sin respuesta la cuestión suscitada.

En definitiva, a juicio del Ministerio Fiscal, la Sala ha guardado silencio absoluto en relación con la segunda de las pretensiones planteadas por la actora, habiéndose producido una incongruencia omisiva que aquélla no ha eliminado con el trámite de complemento de la Sentencia que le fue ofrecido por la parte actora, razón por la cual el motivo debe ser acogido y el amparo otorgado.

Finalmente, en relación con el alcance del amparo que se propugna, considera el Fiscal que, «en la medida en que la sentencia no ha operado ninguna vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva de la actora, pues dio respuesta razonada a la pretensión principal que ésta sostenía», basta con que este Tribunal anule el Auto posterior de 7 de mayo de 2004 para que el órgano judicial, atendiendo a la solicitud de complemento de sentencia instada por la entidad recurrente, haga efectivo su derecho a la tutela judicial dando una respuesta razonada en Derecho a la pretensión subsidiaria recogida en la demanda del recurso contencioso-administrativo formalizado en su día.

En atención a lo expuesto, el Ministerio Fiscal interesa que se dicte Sentencia que, otorgando el amparo, reconozca a la recurrente su derecho a la tutela judicial efectiva, y restablezca su derecho acordando a tal fin la anulación del Auto de 7 de mayo de 2004, dictado por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, debiendo retrotraerse las actuaciones al momento inmediatamente anterior al pronunciamiento de dicho Auto para que la Sala dicte otra resolución que se pronuncie sobre la pretensión subsidiariamente ejercitada por la demandante en su recurso contencioso-administrativo.

8. El 20 de febrero de 2007 el Abogado del Estado presentó su escrito de alegaciones, en el que suplica que se dicte sentencia, bien inadmitiendo el amparo en su integridad; bien, subsidiariamente, declarando inadmisibles el amparo en relación con la incongruencia alegada y desestimándolo en lo demás; bien, en defecto de todo lo anterior, denegando totalmente el amparo. Comienza en su escrito de alegaciones recordando que la demanda de amparo reprocha a la Sentencia de 27 de febrero de 2004 la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por incongruencia omisiva (al no haberse pronunciado sobre la aplicación del régimen de deducciones del IVA en sectores diferenciados prevista en el art. 101 LIVA, que subsidiariamente se reclamaba en el fundamento VIII de la demanda), por insuficiente motivación y por la omisión en la valoración de la prueba; y que atribuye al Auto de 7 de mayo de 2004 la infracción del mismo derecho fundamental al incurrir en el vicio de incongruencia extra

petita y haber omitido absolutamente el procedimiento previsto en el art. 215.2 LEC.

Enumerados los motivos en los que se fundamenta el recurso de amparo, el Abogado del Estado explica las razones por las que considera que no se han cumplido los requisitos establecidos en los arts. 44.1 a) y 44.2 LOTC. A su juicio, en primer lugar, concurre la causa de inadmisibilidad del art. 50.1 a) LOTC al no haberse agotado debidamente la vía judicial, dado que si, como sostiene la demanda, el Auto de 7 de mayo de 2004 estaba aquejado de incongruencia, debió pedirse su nulidad al amparo del art. 241.1 LOPJ; no habiéndose procedido de este modo, no cabe examinar ni la incongruencia omisiva que se reprocha al citado Auto, ni la que se atribuye a la Sentencia de 27 de febrero de 2004, que se pretendía remediar por la vía del art. 215.2 LEC, puesto que tampoco respecto a ésta se han agotado todos los recursos utilizables dentro de la vía judicial. En segundo lugar, considera que el recurso de amparo es extemporáneo en relación con la alegada falta de motivación de la Sentencia y la ausencia de valoración de la prueba (omisión de la valoración de la prueba que –sostiene– puede considerarse, bien como una modalidad especial de falta de motivación, como se deduciría del art. 218.2 LEC, bien como una violación del derecho a la prueba reconocido en el art. 24.2 CE, si la omisión es signo de que arbitrariamente no se ha tomado en consideración una prueba admitida y no practicada), dado que, aunque para remediar tales defectos no es remedio procedente la nulidad del art. 240.1 LOPJ (se cita, a este respecto, la STC 237/2006, FJ 4), si por no haber agotado la vía judicial procedente no cabe pronunciarse sobre el vicio de incongruencia, debió formularse el recurso de amparo por falta de motivación y omisión de la valoración de la prueba en el plazo de veinte días hábiles desde la notificación de la Sentencia de 27 de febrero de 2004. Como dicha notificación tuvo lugar el 20 de abril de 2004 y el recurso de amparo se presentó el 16 de junio de 2004, entiende el Abogado del Estado que ha transcurrido el plazo del art. 44.2 LOTC y, por lo tanto, el amparo resulta inadmisibles con arreglo al art. 50.1 a) LOTC.

En suma, a juicio del Abogado del Estado, por las razones expuestas, procede declarar inadmisibles el recurso de amparo en su totalidad o, en su defecto, declararlo inadmisibles respecto del vicio de incongruencia alegado. No obstante, subsidiariamente, el Abogado del Estado procede a examinar el fondo del asunto. Y, a este respecto, tras señalar que aunque puede calificarse como escueta la motivación de la Sentencia de 27 de febrero de 2004 y la del Auto de 7 de mayo de 2004, ninguna de las citadas resoluciones viola el derecho a obtener una respuesta judicial completa y fundada en derecho, comienza explicando las razones por las que estima que no existe la incongruencia omisiva denunciada, para lo cual parte de la doctrina sentada en el fundamento jurídico 2 de la STC 40/2006, de 13 de febrero, algunos de cuyos párrafos transcribe.

Considera el Abogado del Estado que para responder a la alegada falta de pronunciamiento sobre la cuestión –que se habría planteado en el fundamento VIII de la demanda contencioso-administrativa– de si el arrendamiento y la venta de viviendas deben considerarse sectores diferenciados de la actividad empresarial a los efectos de aplicar el art. 101.1 LIVA, en relación con el art. 9.1 c) LIVA, conviene reparar en los antecedentes del asunto. A este respecto, señala que del relato de los hechos contenido en la demanda contencioso-administrativa se desprende lo siguiente: en primer lugar, que la venta de los inmuebles propiedad de la entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., dedicados al arrendamiento de vivienda se llevaron a cabo entre el 28 de mayo y el 24 de septiembre de 1996 (hechos primero y segundo de la demanda); en segundo lugar, que en la declaración de IVA de 1996 la actora, a los efectos de aplicar la prorata general, consi-

deró que la citada venta de inmuebles no constituía una actividad empresarial habitual de la entidad, razón por la cual, en virtud del art. 104.3.4 LIVA, el importe de las compraventas no tenía que computarse en el denominador de la fracción descrita en el art. 104.2 LIVA (hecho segundo de la demanda); en tercer lugar, que, frente a la tesis de la actora, la Administración tributaria giró una «liquidación paralela» correspondiente al IVA del ejercicio 1996 incluyendo en el denominador de la citada fracción el importe de las operaciones inmobiliarias, lo que, a su vez, determinó la rectificación de la declaración de IVA del ejercicio 1997 (hechos segundo, tercero y cuarto de la demanda); y, finalmente, que las liquidaciones administrativas de IVA de los ejercicios 1996 y 1997 fueron objeto de sendas reclamaciones económico-administrativas, desestimadas por Resoluciones de 29 de junio de 2001 y 30 de abril de 2002 (hechos tercero y cuarto de la demanda), impugnadas ambas en el recurso contencioso-administrativo núm. 1426-2001.

Pues bien, a tenor de los hechos descritos, considera el Abogado del Estado que la circunstancia de que el órgano judicial no haya dado respuesta a la cuestión de los sectores diferenciados no ha vulnerado el derecho reconocido en el art. 24.1 CE, dado que dicha cuestión no estaba procesalmente bien planteada. En efecto, de conformidad con el párrafo primero del art. 101.1 LIVA (en la redacción aplicable en 1996) –señala–, cuando se realicen actividades económicas en sectores diferenciados el sujeto pasivo del IVA está obligado a aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto a cada uno de tales sectores. No habiendo obrado de este modo la entidad recurrente, como reconoce en el hecho segundo de la demanda de amparo, entiende el Abogado del Estado que sólo cabía plantear ante la Sala si se ajustaban o no a derecho los actos administrativos que rectificaban las declaraciones-liquidaciones de IVA de 1996 por indebida aplicación del art. 104.3.4 LIVA. A su juicio, para entrar justificadamente en la cuestión de la posible aplicación de lo dispuesto en el art. 101.1 LIVA, hubiera sido preciso que las declaraciones-liquidaciones de IVA del 1996 presentadas por la entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., hubieran dado lugar a la aplicación de lo previsto en dicho precepto, en lugar de acogerse a lo dispuesto en el art. 104.3.4 LIVA. De este modo, con el fundamento VIII de la demanda se pretendía arrancar a la Sala un pronunciamiento abstracto y preventivo, pero vinculante para la Administración, sobre la subsidiaria aplicabilidad de un precepto –el art. 101.1 LIVA– que la propia actora no había considerado aplicable al formular sus declaraciones-liquidaciones en 1996.

Por otro lado, a juicio del Abogado del Estado, el fundamento VIII de la demanda no planteaba un motivo sustancial de ilegalidad, sino que se trataba de un planteamiento «en hipótesis» sobre el que no se pedía expreso pronunciamiento en la súplica de la demanda, carácter hipotético o preventivo de tal pronunciamiento que resulta robustecido por el hecho de que la existencia de actividades diferenciadas no fue el criterio con el que la mercantil demandante había formulado sus declaraciones-liquidaciones de IVA en 1996.

Finalmente, el Abogado del Estado, tras hacer notar que la demandante de amparo ya hizo mención de la posible aplicabilidad del art. 101.1 LIVA en sus alegaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia y esta pretensión fue expresamente desestimada «a mayor abundamiento» en el fundamento de derecho quinto de la Resolución de 29 de junio de 2001 (en relación con el IVA de 1996), reiterado en la contestación a la demanda del Abogado del Estado, sostiene que al aceptar la Sentencia de 27 de febrero de 2004 «la postura de la Administración» y «las alegaciones de la Administración» es claro que asume también las razones para desestimar la posible aplicación del régimen del art. 101.1 LIVA y, de

esta manera, está respondiendo por remisión a la cuestión suscitada.

Concluye el Abogado del Estado el examen de la alegada incongruencia de la Sentencia de 27 de febrero de 2004 señalando que, aunque dicha resolución no se pronuncia sobre la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 30 de abril de 2002, relativa al IVA de 1997, dado que la demanda de amparo no contiene queja alguna sobre este particular (bien porque considera que la impugnación del IVA de 1997 sólo podía prosperar si era estimada la del IVA de 1996, de manera que, desestimado el recurso respecto de esta última, tácitamente quedaba rechazado también en relación con la primera; bien porque entendía que la remisión a las razones de la Administración alcanzaba también al IVA de 1997), no se ha agotado la vía judicial respecto a esta cuestión concreta, razón por la cual resulta aplicable la causa de inadmisibilidad del art. 50.1 a) LOTC, en relación con el art. 44.1 a) LOTC.

En cuanto a la denunciada incongruencia del Auto de 7 de mayo de 2004, para el Abogado del Estado es evidente que dicha resolución emplea el término «aclaración» en un sentido lato o impropio, dado que describe aceptablemente lo pretendido por la parte actora –«añadir nuevas motivaciones que justifiquen el fallo» (antecedente único)– y deniega lo solicitado al considerar que la Sentencia de 27 de febrero de 2004 «está clara y suficientemente motivada». A su juicio, aunque dicho Auto no dibuje la línea de separación entre incongruencia omisiva y motivación insuficiente con la precisión técnica deseable, en su lacónico razonamiento está claramente implícita la idea de que una sentencia totalmente desestimatoria es congruente por hipótesis y que refutar los diversos motivos de impugnación pertenece al plano de la motivación. En todo caso –concluye– «la Sala viene a decir que, aceptando en su integridad los razonamientos dados por la Administración para respaldar la legalidad de la actividad impugnada, no se necesita decir más, puesto que ello supone declarar, en bloque, mejor fundadas las tesis de la Administración que las aducidas en la demanda».

A continuación, partiendo de lo anteriormente razonado, considera el Abogado del Estado que la Sentencia de 27 de febrero de 2004 supera el mínimo de motivación constitucionalmente exigible. La motivación por remisión –señala– es una técnica lícita de fundamentar las sentencias, conforme a la doctrina que ha sentado este Tribunal, entre otras resoluciones, en la STC 308/2006, de 23 de octubre, FJ 6, y en el ATC 256/2005, de 20 de junio. En virtud de dicha doctrina, desde el punto de vista constitucional, no puede entenderse deficientemente motivada una sentencia que, como la impugnada en esta sede, acepta que, en lo que se refiere a la cuestión de si la venta de viviendas puede o no considerarse actividad empresarial habitual, la argumentación jurídica de la Administración, a la que se remite, está mejor fundada que la de la recurrente.

Finalmente, en relación con omisión de la valoración de la prueba denunciada en la demanda de amparo, considera el Abogado del Estado que, frente a lo que viene exigiendo este Tribunal (cita las SSTC 13/2006, FFJJ 2 y 3, 238/2006, FJ 2; y 252/2006, FJ 7), la demanda no levanta la carga de precisar cuál es la prueba no valorada en la sentencia y su carácter decisivo en términos de defensa. Entiende la representación pública que, habiéndose limitado la prueba practicada a propuesta de la actora a la adveración de sus declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios 1995, 1996 y 1997 y al envío por la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Valencia de los impresos de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados correspondientes a la venta de los pisos, en unos casos –los más– por el concepto de actos jurídicos documentados y en otros –los menos– por el de

transmisiones patrimoniales onerosas, difícilmente puede contribuir esta prueba a esclarecer si las operaciones de venta de inmuebles eran o no habituales a los efectos del art. 104.3.4. LIVA, aunque, a su juicio, el hecho de que en la mayoría de las ventas de pisos se haya autoliquidado el impuesto de actos jurídicos documentados invita más a pensar en la existencia de habitualidad, al menos en la idea de los adquirentes de las viviendas (cita, a este respecto, los arts. 7.5 y 31.2 del texto refundido del citado impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre).

En cualquier caso, para el Abogado del Estado, la cuestión controvertida no gira en torno a si una afirmación fáctica de la demandante quedó o no demostrada, sino que el debate se plantea en relación con una calificación jurídica, en particular, sobre cómo ha de entenderse el concepto jurídico «actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo». Habiendo planteado la entidad demandante y la Administración tributaria dos interpretaciones diferentes de dicho concepto, la Sala se ha decantado por una de ellas al compartir «la postura de la Administración en cuanto cabe apreciar habitualidad en la venta, a lo largo de tres meses, de veintitrés viviendas». En suma, la Sala –concluye el Abogado del Estado– no omite o rechaza arbitrariamente valorar una prueba decisiva, sino que se pronuncia sobre el contenido y límites de un concepto jurídico, y lo hace a favor de la tesis mantenida por la Administración. Y lo mismo cabría razonar, en su caso, respecto al concepto jurídico «actividades económicas en sectores diferenciados».

Por todo lo expuesto el Abogado del Estado concluye interesando que se dicte sentencia que inadmita el amparo en su integridad; o, subsidiariamente, que declare inadmisión el amparo en relación con la incongruencia alegada y lo desestime en lo demás; y, en defecto de lo anterior, que se dicte Sentencia que deniegue totalmente el amparo.

9. El 22 de febrero de 2007, la entidad recurrente en amparo presentó un escrito en el que, limitándose a reproducir las alegaciones formuladas en el escrito de interposición del recurso de amparo presentado el 16 de junio de 2004, solicitaba nuevamente que este Tribunal dicte Sentencia por la que se anulen el Auto y la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia objeto de impugnación y se retrotraigan las actuaciones a fin de que se adopte una decisión motivada, se resuelva la pretensión omitida y se incorpore la correspondiente valoración de la prueba.

10. Por providencia de 15 de junio de 2007, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 18 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. El presente recurso de amparo se dirige contra la Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, núm. 168, de 27 de febrero de 2004, así como contra el Auto de la misma Sección de 7 de mayo de 2004, que desestima la solicitud de complemento de la Sentencia instada por la demandante de amparo con fundamento en los arts. 267.5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) y 215.2 de la Ley de enjuiciamiento civil (LEC). La citada Sentencia desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., contra las Resoluciones de 29 de junio de 2001 y de 30 de abril de 2002 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, que confirman las liquidaciones provisionales dictadas por la Administración de la Agencia Tributaria de Valencia en concepto de impuesto sobre el valor añadido (IVA) de los ejercicios 1996 y 1997, respectivamente.

Se alega en la demanda de amparo que la Sentencia y el Auto citados han vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE. A juicio de la entidad demandante, la Sentencia de 27 de febrero de 2004 habría infringido dicho derecho fundamental por dos motivos: en primer lugar, porque en relación con la alegación principal planteada en el escrito de 9 de diciembre de 2002 por el que se formulaba la demanda contencioso-administrativa –que se declarara que la venta de viviendas realizada por la actora en 1996 no constituía una actividad empresarial habitual de la recurrente y, por tanto, resultaba aplicable el art. 104.3.4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA)– dicha Sentencia ofrece una respuesta que carece de motivación y omite cualquier valoración de la prueba practicada; y, en segundo lugar, porque habiendo solicitado la entidad recurrente como pretensión subsidiaria, tanto en la demanda contencioso-administrativa como en el escrito de 27 de septiembre de 2003 evacuado en el trámite de conclusiones, que se estimase que en 1996 había desarrollado dos actividades diferenciadas –las de arrendamiento y venta de viviendas– a los efectos de aplicar el art. 101.1 LIVA, en relación con el art. 9.1 c) LIVA, la Sentencia ha omitido cualquier pronunciamiento sobre dicha cuestión, incurriendo en incongruencia omisiva. Por lo que se refiere al Auto de 7 de mayo de 2004, habría incurrido tanto en incongruencia omisiva, por no corregir la falta de respuesta de la Sentencia de 27 de febrero de 2004 a la citada pretensión subsidiaria, como en incongruencia extra petita, porque pese a que la sociedad mercantil recurrente solicitó el complemento de dicha Sentencia en el trámite previsto en los arts. 267.5 LOPJ y 215.2 LEC, el órgano judicial, obviando el procedimiento establecido en dichos preceptos, desestimó dicha petición como si se hubiera instado la aclaración de la resolución.

Por su parte, el Abogado del Estado considera que concurre la causa de inadmisión del art. 50.1 a) LOTC por motivos diversos: en relación con la denunciada incongruencia, al no haberse agotado la vía judicial [art. 44.1 a) LOTC], ya que pese a que la recurrente estimaba que también el Auto de 7 de mayo de 2004 incurría en dicho vicio, no ha promovido contra el mismo el incidente de nulidad de actuaciones del art. 241.1 LOPJ; y respecto de la alegada falta de motivación y la ausencia de valoración de la prueba, por no haberse formulado el recurso de amparo en el plazo establecido en el art. 44.2 LOTC. No obstante, subsidiariamente, niega que se haya producido la infracción del art. 24.1 CE que denuncia la demanda de amparo. En primer lugar, por lo que concierne a la pretensión principal, en criterio del Abogado del Estado, ni puede afirmarse que la Sentencia de 27 de febrero de 2004 incurra en falta de motivación, dado que el órgano judicial se remite a los argumentos ofrecidos por la Administración para sostener que la venta de viviendas efectuada en 1996 constituye una actividad empresarial habitual de la recurrente, ni puede apreciarse la omisión de la valoración de la prueba que denuncia la demanda, no sólo porque la prueba propuesta y practicada no era idónea para esclarecer si la citada operación tenía o no carácter habitual a los efectos del art. 104.3.4 LIVA, sino también porque la Sala no ha rechazado arbitrariamente valorar ninguna prueba, sino que se ha limitado a compartir la interpretación de la Administración sobre el concepto jurídico de «actividad empresarial habitual». En segundo lugar, entiende el Abogado del Estado que la Sentencia impugnada no ha incurrido en incongruencia omisiva por no haberse pronunciado sobre la pretensión subsidiaria de que se aplicara para las actividades de venta y alquiler de inmuebles un régimen de deducciones independiente al amparo del art. 101.1 LIVA, de un lado, porque al remitirse a «la postura de la Administración» puede entenderse que la Sentencia responde «por remisión» a dicha cuestión y, de otro, porque ni esta fue planteada en la demanda como una alega-

ción «sustancial», ni habiéndose acogido la entidad recurrente a lo dispuesto en el art. 104.3.4 LIVA al formular las declaraciones-liquidaciones de IVA de 1996 le cabía solicitar la aplicación del citado art. 101.1 LIVA. Finalmente, rechaza también el Abogado del Estado la incongruencia extra petita que la demanda de amparo atribuye al Auto de 7 de mayo de 2004, porque dicha resolución, utilizando el término «aclaración» en sentido impropio, se limita a declarar que la Sentencia está suficientemente motivada al remitirse íntegramente a los razonamientos ofrecidos por la Administración.

El Ministerio Fiscal, en cambio, apreciando que la recurrente ha agotado debidamente la vía judicial al solicitar el complemento de la Sentencia al amparo del art. 215 LEC, solicita que se dicte Sentencia que otorgue el amparo y reconozca el derecho de la recurrente a obtener la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE. A su juicio, en efecto, aunque la Sentencia de 27 de febrero de 2004 ha motivado suficientemente el carácter habitual de la actividad de venta de inmuebles efectuada por la entidad demandante durante 1996 (al hacer hincapié en que se vendieron veintitrés viviendas en el plazo de tres meses), resulta claro que la resolución judicial ha incurrido en incongruencia omisiva al guardar absoluto silencio sobre la pretensión subsidiaria de que se consideraran las actividades de venta y arrendamiento de inmuebles como actividades diferenciadas sujetas a un régimen independiente de deducción de IVA, incongruencia que al no haberse corregido en el trámite de complemento de sentencia solicitado por la recurrente al amparo del art. 215 LEC habría infringido el derecho garantizado en el art. 24.1 CE. No obstante, considera el Fiscal que, habiendo respondido la Sentencia de 27 de febrero de 2004 a la cuestión principal de forma razonada, para reparar el derecho vulnerado basta que se anule el Auto de 7 de mayo de 2004 para que el órgano judicial, complementando la Sentencia impugnada, ofrezca una respuesta razonada en derecho a la pretensión que con carácter subsidiario formulara la recurrente en la demanda contencioso-administrativa.

2. Una vez delimitado el objeto del presente proceso constitucional, antes de examinar los distintos motivos en los que la recurrente sustenta su pretensión de amparo es necesario abordar la causa de inadmisión del art. 50.1 a), en relación con los arts. 44.1 a) y 44.2 LOTC, en que, a juicio del Abogado del Estado, incurriría la demanda de amparo al no haber instado la entidad recurrente el incidente de nulidad de actuaciones previsto en el art. 241.1 LOPJ contra el Auto de 7 de mayo de 2004, pese a considerar que dicho Auto incurrió no sólo en incongruencia omisiva, por no corregir la falta de respuesta de la Sentencia de 27 de febrero de 2004 a la pretensión subsidiaria formulada en la demanda contencioso-administrativa, sino también en incongruencia extra petita, porque habiéndose solicitado el complemento de dicha Sentencia al amparo del art. 215 LEC el órgano judicial resolvió como si la recurrente hubiera instado la aclaración de la resolución.

La causa de inadmisión que se aduce no puede prosperar. Conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, el requisito de agotar todos los recursos utilizables en la vía judicial ordinaria que establece el art. 44.1 a) LOTC deriva de la necesidad de respetar la subsidiariedad del recurso de amparo, dado que, en virtud de lo dispuesto en el art. 53.2 CE, la tutela general de los derechos y libertades corresponde, en primer lugar, a los órganos del Poder Judicial. Consecuencia de lo anterior es que, cuando existe un recurso susceptible de ser utilizado y adecuado por su carácter y naturaleza para tutelar la libertad o derecho que se entiende vulnerado, tal recurso ha de interponerse antes de acudir a este Tribunal; es preciso, por tanto, que se apuren las posibilidades que los

cauces procesales ofrecen en la vía judicial para la reparación del derecho fundamental que se estima lesionado, de suerte que cuando aquellas vías no han sido recorridas, el recurso de amparo resultará inadmisibile (entre muchas otras, SSTC 133/2001, de 13 de junio, FJ 3; 190/2001, de 1 de octubre, FJ 2; 39/2003, de 27 de febrero, FJ 3; 192/2003, de 27 de octubre, FJ 2; 36/2004, de 8 de marzo, FJ 2; 103/2004, de 2 de junio, FJ 2; 151/2004, de 20 de septiembre, FJ 5; 60/2005, de 14 de marzo, FJ 2; 288/2005, de 7 de noviembre, FJ 1; y 313/2005, de 12 de diciembre, FJ 2; y 85/2006, de 27 de marzo, FJ 2).

Entre los recursos y remedios procesales exigibles para cumplir el requisito previsto en el citado art. 44.1 a) LOTC este Tribunal ha incluido el incidente de nulidad de actuaciones al que alude el Abogado del Estado (por todas, SSTC 28/2004, de 4 de marzo, FJ 4; y 235/2005, de 26 de septiembre, FJ 2), incidente que, tras la modificación operada por la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, se recoge en el art. 241 LOPJ y constituye un remedio destinado a reparar los defectos que originen cualquier vulneración de un derecho fundamental de los referidos en el art. 53.2 CE, entre ellos, la incongruencia omisiva en que puedan incurran las resoluciones judiciales. Pero, como sostiene el Ministerio Fiscal, y hemos señalado en varias ocasiones (SSTC 288/2005, de 7 de noviembre, FJ 1; 268/2005, de 24 de octubre, FJ 4; y 174/2004, de 18 de octubre, FJ 2), constituye un medio igualmente idóneo para denunciar la incongruencia el establecido en el art. 215.2 LEC, precepto que recoge la posibilidad de solicitar el complemento de las «sentencias o autos que hubieren omitido manifiestamente pronunciamientos relativos a pretensiones oportunamente deducidas y sustanciadas en el proceso».

Pues bien, la entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., considerando que la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 27 de febrero de 2004 incurría en incongruencia omisiva, al no pronunciarse sobre la pretensión subsidiaria de que se estimara que había desarrollado en 1996 dos actividades diferenciadas sometidas a un régimen independiente de deducción del IVA soportado, utilizando el cauce del art. 215 LEC denunció la citada incongruencia y solicitó del órgano judicial que procediera a la subsanación y complemento de la Sentencia incluyendo el pronunciamiento omitido. Y no cabe la menor duda de que mediante esta solicitud la entidad recurrente en amparo dio debido cumplimiento al requisito del agotamiento de los recursos utilizables establecido en el art. 44.1 a) LOTC al brindar a la citada Sala la posibilidad de reparar el vicio de incongruencia denunciado, salvaguardando, de este modo, el carácter subsidiario del recurso de amparo al que, como hemos señalado, responde dicho requisito.

Ciertamente, la Sala respondió al incidente tramitado al amparo del art. 215 LEC mediante una resolución –el Auto de 7 de mayo de 2004– que la demandante considera a su vez incongruente porque, declarando que no ha lugar a la aclaración de la Sentencia de 27 de febrero de 2004 que nunca se instó, no atiende a la solicitud de subsanación y complemento de la misma Sentencia efectivamente solicitada. Sin embargo, la circunstancia de que frente a dicho Auto no se planteara nuevamente un remedio procesal para que el órgano judicial subsanara el defecto cometido no debe conducirnos a la inadmisión del recurso de amparo por falta de agotamiento de la vía judicial. Como hemos subrayado en muchas ocasiones, el requisito de agotar la vía judicial exigido por el art. 44.1 a) LOTC «ha de ser interpretado de manera flexible y finalista» (entre otras muchas, SSTC 133/2001, de 13 de junio, FJ 3; 190/2001, de 1 de octubre, FJ 2; y 164/2003, de 29 de septiembre, FJ 2) y «no obliga a utilizar en cada caso todos los medios de impugnación posibles, sino tan sólo aquellos normales que, de manera clara, se manifiestan

como ejercitables, de forma que no quepa duda respecto de la procedencia y la posibilidad real y efectiva de interponer el recurso» (entre las últimas, SSTC 137/2006, de 8 de mayo, FJ 2; 152/2006, de 22 de mayo, FJ 5; y 62/2007, de 27 de marzo, FJ 2), «sin necesidad de superar unas dificultades interpretativas mayores de lo exigible razonablemente» (entre otras, SSTC 57/2003, de 24 de marzo, FJ 2; 249/2006, de 24 de julio, FJ 1; 75/2007, de 16 de abril, FJ 2; y 76/2007, de 16 de abril, FJ 2).

En consecuencia, para considerar incumplida la exigencia establecida en el art. 44.1 a) LOTC es preciso que el remedio procesal que se haya obviado resultara adecuado para reparar la lesión del derecho fundamental invocado en la demanda de amparo y que su empleo fuera «razonablemente exigible», requiriéndose además que «su falta de utilización tenga su origen en la conducta voluntaria o negligente de la parte o de los profesionales que le prestan su asistencia técnica» (SSTC 167/2004, de 4 de octubre, FJ 3; 146/2005, de 6 de junio, FJ 3; 137/2006, de 8 de mayo, FJ 2; 152/2006, de 22 de mayo, FJ 5; 158/2006, de 22 de mayo, FJ 3). Pues bien, habiendo dado la oportunidad a la Sala para subsanar la incongruencia apreciada y restablecer en sede jurisdiccional ordinaria el derecho constitucional vulnerado mediante el remedio del art. 215 LEC, ante una respuesta judicial que reproducía nuevamente el defecto de incongruencia denunciado, resulta justificado que la entidad solicitante de amparo cuestionara la viabilidad legal de hacer uso por segunda vez del incidente de complemento de las resoluciones judiciales o, como reclama el Abogado del Estado, de la nulidad de actuaciones del art. 241 LOPJ. En las citadas circunstancias, en efecto, es razonable considerar que la sociedad recurrente albergara dudas respecto a la procedencia o improcedencia de acudir a dichos remedios procesales y decidiera no utilizarlos por el riesgo de incurrir en extemporaneidad que impidiera la admisión del recurso de amparo, actitud cautelosa que, como ya hemos dicho en otras ocasiones (STC 192/2005, de 18 de julio, FJ 2), no permite apreciar el incumplimiento del deber de agotar la vía judicial impuesto por el art. 44.1 a) LOTC.

3. Descartada la existencia de la única causa de inadmisión alegada, procede examinar las vulneraciones aducidas en la demanda de amparo, comenzando por la falta de motivación que la sociedad mercantil recurrente atribuye a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 27 de febrero de 2004 en relación con la que califica como pretensión principal, esto es, la de que se estimara que la venta de veintitrés viviendas a sus arrendatarios entre el 28 de mayo y el 24 de septiembre de 1996 no constituía una actividad empresarial habitual de la entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., y, por tanto, resultaba aplicable el art. 104.3.4 LIVA, precepto en virtud del cual, en los casos de aplicación de la regla de la prorrata general, el importe de las operaciones inmobiliarias que no constituyan actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo no se computarán en ninguno de los términos de la fracción que para la determinación del porcentaje de deducción del IVA establece el art. 104.2 LIVA.

A juicio de la recurrente, aunque la Sentencia impugnada ofrece una respuesta escueta a esta pretensión, rechazando el carácter excepcional de la actividad de compraventa, en la medida en que dicha respuesta no atiende a los argumentos esgrimidos en la demanda contencioso-administrativa (en particular, que la operación tuvo lugar mediante una mera disociación formal con el fin de respetar los derechos y facilitar el acceso a la propiedad de los inquilinos) ni valora las pruebas admitidas y practicadas durante el proceso (pruebas de las que se deduciría que la operación de venta constituyó una excepción en treinta años de trayectoria empresarial y obedeció a un cambio de estrategia empresarial de la

entidad), la resolución judicial debe tacharse de inmotivada y, por tanto, «arbitraria», «irrazonable» y contraria al derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE.

La alegada vulneración constitucional no puede ser acogida. Antes de nada debemos precisar que, aunque la demanda imputa a la Sentencia impugnada no sólo la «ausencia de motivación», sino también «la omisión de la valoración de la prueba», como acertadamente aprecia el Ministerio Fiscal, este último reproche debe situarse también en el ámbito del derecho a la tutela judicial efectiva en su manifestación del derecho a obtener una resolución motivada y de fondo sobre la pretensión ejercitada, dado que la recurrente no denuncia que no se hayan admitido o practicado en el proceso pruebas pertinentes para su defensa, sino que, habiéndose practicado las pruebas solicitadas, el órgano judicial no ha explicitado en la resolución cuestionada la razón por la que no alcanza la conclusión de que de las mismas resulte, como sostiene la recurrente, el carácter excepcional de la operación de la venta de veintitrés inmuebles efectuada en 1996.

Sentado lo anterior debemos recordar que, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, el deber de los órganos judiciales de motivar sus resoluciones constituye una exigencia que dimana del derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE, puesto en conexión con el art. 120.3 CE (entre muchas otras, SSTC 14/1991, de 28 de enero, FJ 2; 175/1992, de 2 de noviembre, FJ 2; 13/2001, de 29 de enero, FJ 2; y 129/2003, de 30 de junio, FJ 9); deber de motivación que responde a la doble finalidad de exteriorizar el fundamento de la decisión, haciendo explícito que ésta corresponde a una determinada aplicación de la Ley, y permitir su eventual control jurisdiccional mediante el ejercicio de los recursos (SSTC 215/1998, de 11 de noviembre, FJ 3; 187/2000, de 10 de julio, FJ 2; y 13/2001, de 29 de enero, FJ 2; en el mismo sentido, STC 105/1997, de 2 de junio, FJ 7, y ATC 207/1999, de 28 de julio, FJ 2).

Ahora bien, de acuerdo con una consolidada doctrina constitucional, desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva, como derecho a obtener una decisión fundada en Derecho, no es exigible un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión que se debate, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones judiciales que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundadores de la decisión o, lo que es lo mismo, la ratio decidendi; de manera que no existe un derecho fundamental del justiciable a una determinada extensión de la motivación judicial [entre otras muchas, SSTC 115/1996, de 25 de junio, FJ 2 b); 105/1997, de 2 de junio, FJ 7; 184/1998, de 28 de septiembre, FJ 2; 215/1998, de 11 de noviembre, FJ 3; 187/2000, de 10 de julio, FJ 2; 13/2001, de 29 de enero, FJ 2; 108/2001, de 23 de abril, FJ 2; 129/2003, de 30 de junio, FJ 9; 91/2004, de 19 de mayo, FJ 8; y 75/2005, de 4 de abril, FJ 5; y AATC 164/1995, de 5 de junio, FJ 3; 207/1999, de 28 de julio, FJ 3]. Suficiencia de la motivación que, por otra parte, no puede ser apreciada apriorísticamente, con criterios generales, sino que por el contrario requiere examinar el caso concreto para comprobar si, a la vista de las circunstancias concurrentes, se ha cumplido o no este requisito en las resoluciones judiciales impugnadas [en este sentido, SSTC 314/2005, de 12 de diciembre, FJ 4 c); 42/2006, de 13 de febrero, FJ 7; 118/2006, de 24 de abril, FJ 6; 302/2006, de 23 de octubre, FJ 3; 308/2006, de 23 de octubre, FJ 6; 331/2006, de 20 de noviembre, FJ 2].

En este sentido, es evidente que, como venimos señalando, «una motivación escueta y concisa no deja, por ello, de ser tal motivación» (STC 147/1987, de 3 de noviembre, FJ 2; en el mismo sentido, STC 8/2001, de 15 de enero, FJ 3, in fine) o, lo que es igual, que «la concisión en la argumentación no puede en absoluto equipararse con la

violación del derecho reconocido en el art. 24.1 de la Constitución» (ATC 688/1986, de 10 de septiembre, FJ 3). En esta línea, dentro de las modalidades que puede revestir la motivación hemos afirmado que la fundamentación, por remisión o aliunde –técnica en virtud de la cual se incorporan a la resolución que prevé la remisión los razonamientos jurídicos de la decisión o documento a la que se remite (ATC 207/1999, de 28 de julio, FJ 2)– «no deja de serlo ni de satisfacer la exigencia constitucional contenida en el derecho fundamental» a la tutela judicial efectiva [entre otras muchas, SSTC 187/2000, de 10 de julio, FJ 2; 8/2001, de 15 de enero, FJ 3, in fine; 13/2001, de 29 de enero, FJ 2; 108/2001, de 23 de abril, FJ 2; 5/2002, de 14 de enero, FJ 2; 171/2002, de 30 de septiembre, FJ 2; y ATC 194/2004, de 26 de mayo, FJ 4 b); en términos similares, SSTC 115/2003, de 16 de junio, FJ 8; 91/2004, de 19 de mayo, FJ 8; 113/2004, de 12 de julio, FJ 10; 75/2005, de 4 de abril, FJ 5; y 196/2005, de 18 de julio, FJ 3], siempre y cuando dicha remisión se produzca de forma expresa e inequívoca [STC 115/1996, de 25 de junio, FJ 2 b)] y que la cuestión sustancial de que se trate se hubiera resuelto en la resolución o documento al que la resolución judicial se remite (SSTC 27/1992, de 9 de marzo, FJ 4; y 202/2004, de 15 de noviembre, FJ 5; y ATC 312/1996, de 29 de octubre, FJ 6).

Pues bien, no cabe duda de que estos requisitos se cumplen en el supuesto que examinamos. Es claro, en efecto, como sostienen tanto el Abogado del Estado como el Ministerio Fiscal, que cuando el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana afirma en la Sentencia impugnada en amparo que «la Sala comparte la postura de la Administración» en cuanto que «cabe apreciar habitualidad, en la venta, a lo largo de tres meses de veintitrés viviendas», y que, en virtud de los arts. 92, 94 y concordantes de la Ley 37/1992, y «tenidas en cuenta las alegaciones de la Administración», procede desestimar el recurso, está aceptando la tesis mantenida por la Administración en el escrito de contestación a la demanda de 3 de julio de 2002, haciendo suyos en su integridad los razonamientos esgrimidos por el Abogado del Estado en dicho escrito, que quedan así incorporados, por remisión, al contenido de la resolución judicial. Y basta examinar dichas alegaciones para comprobar que el Abogado del Estado reproduce el motivo empleado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia para sustentar el carácter habitual de la operación de venta de inmuebles de la entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., durante 1996 y, por tanto, excluir la aplicación del art. 104.3.4. En particular, sostiene que, debiendo entenderse como «habitual», como subraya la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias de 3 de junio de 2000, aquella actividad que se desarrolla de manera «frecuente o continuada» en el tiempo, merece tal calificativo «la enajenación de las 23 viviendas» que la recurrente «realiza durante un período de tres meses». Y este es un razonamiento, que prácticamente viene a reproducir la Sentencia impugnada, que, aunque ciertamente lacónico, satisface perfectamente las exigencias de motivación del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva de la recurrente en la medida en que permite conocer con suficiente grado de precisión la ratio decidendi de la resolución en punto a la desestimación de la pretensión anulatoria de las liquidaciones de IVA de los ejercicios 1996 y 1997.

4. Solución distinta merece, sin embargo, la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE que los recurrentes achacan, primero, a la Sentencia la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 27 de febrero de 2004, al no haber respondido a la cuestión de la existencia de sectores diferenciados de actividad a los que debe aplicarse con independencia el régimen de deducciones del IVA (art. 101 LIVA) y, luego, al Auto de la misma Sala de 7 de

mayo de 2004, en la medida en que no repara el vicio de incongruencia enunciado.

A este respecto, interesa recordar, con la reciente STC 85/2006, de 27 de marzo, FJ 5, que, conforme viene señalando reiteradamente este Tribunal, «el vicio de incongruencia, entendido como desajuste entre el fallo y los términos en los que las partes formularon sus pretensiones, concediendo más o menos o cosa distinta de lo pedido, puede entrañar una efectiva denegación del derecho a la tutela judicial efectiva, siempre y cuando la desviación sea de tal naturaleza que suponga una sustancial modificación de los términos por los que discurría la controversia procesal [de entre las más recientes, SSTC 85/2000, de 27 de marzo, FJ 3 a); 8/2004, de 9 de febrero, FJ 4; 83/2004, de 10 de mayo, FJ 3; 130/2004, de 19 de julio, FJ 3 a); 146/2004, de 13 de septiembre, FJ 3; 95/2005, de 18 de abril, FJ 2 a); 103/2005, de 9 de mayo, FJ 3; 264/2005, de 24 de octubre, FJ 2 a); y 4/2006, de 16 de enero, FJ 3]».

Por lo que se refiere específicamente a la incongruencia omisiva o ex silentio, hemos venido señalando que ésta tiene lugar cuando el órgano judicial deja sin contestar alguna de las cuestiones 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. A estos efectos, este Tribunal ha venido distinguiendo entre las alegaciones aducidas por las partes para fundamentar sus pretensiones y las pretensiones en sí mismas consideradas, y hemos subrayado que, si bien respecto de las pretensiones la exigencia de congruencia es más rigurosa, no es necesaria una contestación explícita y pormenorizada de todas y cada una de las alegaciones formuladas, pudiendo ser suficiente a los fines del art. 24.1 CE, en atención a las circunstancias particulares del caso, una respuesta global o genérica, aun cuando se omita una contestación singular a cada una de las alegaciones concretas no sustanciales [entre otras, SSTC 85/2000, de 27 de marzo, FJ 3 b); 8/2004, de 9 de febrero, FJ 4; 83/2004, de 10 de mayo, FJ 3; 130/2004, de 19 de julio, FJ 3 b); 146/2004, de 13 de septiembre, FJ 3; 218/2004, de 29 de noviembre, FJ 2; 264/2004, de 20 de diciembre, FJ 7; 52/2005, de 14 de marzo, FJ 2 b); 95/2005, de 18 de abril, FJ 2 b); 103/2005, de 9 de mayo, FJ 3; 193/2005, de 18 de julio, FJ 2; 250/2005, de 10 de octubre, FJ 4; 264/2005, de 24 de octubre, FJ 2 b); y 4/2006, de 16 de enero, FJ 3].

Ahora bien, como hemos señalado en la reciente STC 4/2006, de 16 de enero, aunque es cierto que no puede entenderse vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva por el hecho de que el órgano judicial no dé respuesta explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones vertidas en el proceso, «el art. 24.1 CE sí exige la consideración de las que sean sustanciales, de las que vertebran el razonamiento de las partes, al margen de que pueda darse una respuesta sólo genérica, y con independencia de que pueda omitirse esa respuesta, en cambio, respecto de las alegaciones de carácter secundario». En efecto, 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). En suma, «es igualmente obligado no omitir la consideración de las alegaciones concretas que resulten sustanciales para el caso y decisivas para el fallo. Esto es, cuando la cuestión puesta de manifiesto no es una simple alegación secundaria, instrumental en el razonamiento jurídico, sino un alegato sustancial que contiene los hechos

o argumentos jurídicos básicos y fundamentales que nutren la pretensión, dicha cuestión integra la razón por la que se pide, debiendo ser tratada en forma expresa o, en su caso, considerada en forma siquiera implícita por la Sentencia, pues de otro modo se desatiende la defensa esgrimida por la parte en un aspecto con posible incidencia sobre el fallo, dando lugar a una denegación de justicia» (STC 4/2006, de 16 de enero, FJ 3).

Finalmente, conviene recordar que para que la incongruencia omisiva adquiera relevancia constitucional deben cumplirse dos requisitos: en primer lugar, que la cuestión cuyo conocimiento y decisión se dice que quedó imprejuizada haya sido efectivamente planteada ante el órgano judicial en momento procesal oportuno [SSTC 85/2000, de 27 de marzo, FJ 3; 8/2004, de 9 de febrero, FJ 4; 246/2004, de 20 de diciembre, FJ 7; 52/2005, de 14 de marzo, FJ 2 a); y 4/2006, de 16 de enero]; y, en segundo lugar, que la omisión se refiera a cuestiones que, de haber sido consideradas en la decisión, hubieran podido determinar un fallo distinto al pronunciado (por todas, SSTC 35/2002, de 11 de febrero, FJ 2; y 4/2006, de 16 de enero, FJ 3).

5. Aplicando la doctrina expuesta al presente caso ha de concluirse que, tal y como mantiene el Ministerio Fiscal, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ha incurrido en incongruencia omisiva vulneradora del derecho a la tutela judicial efectiva de la entidad recurrente al no haberse pronunciado sobre una alegación sustancial expresamente formulada por ésta: la de que, de apreciarse que la venta de viviendas efectuada entre el 28 de mayo y el 24 de septiembre de 1996 tenía carácter habitual, se considerara que existían dos sectores de actividad diferenciados –la de venta y la de arrendamiento de inmuebles– a los que, de conformidad con el art. 101 LIVA, se les debía aplicar independientemente el régimen de deducción del IVA soportado.

En efecto, es evidente, en primer lugar, que esta cuestión fue planteada a la Sala por los demandantes en el momento procesal oportuno, en particular, en el escrito de demanda presentado el 24 de mayo de 2002. Concretamente, en el punto VIII de los fundamentos de derecho de dicha demanda se señala que si se considerara la venta de las veintitrés viviendas como una actividad habitual «ello implicaría indefectiblemente que se estaría estimando la realización de una nueva actividad por la empresa con [una clasificación nacional de actividades económicas] distinto (7020 –alquiler inmobiliario– y 7012 –compraventa de bienes inmobiliarios) y con más de 50 puntos de diferencia en la deducción (prorrata próxima al 100 % del alquiler dado que se trata principalmente de alquileres de locales y naves ... y prorrata 0 % en compraventa de inmuebles en segunda transmisión), concluyéndose de ello que se trataría de actividades diferenciadas», por lo que «resultaría de aplicación el art. 101.1 de la Ley del IVA», que distingue «entre sectores diferenciados en la actividad desarrollada por un mismo sujeto pasivo, obligando a aplicar con independencia el régimen de deducciones en cada uno de estos sectores diferenciados, como si se tratara, realmente, de empresas independientes». «En consecuencia –se afirma–, y habida cuenta que la construcción de naves dado su destino a alquileres se encuadraría dentro de la actividad de alquileres con un porcentaje de deducción del 95 %... resultaría deducible la mayor parte del IVA soportado en su construcción». Y, seguidamente, tras explicar las razones por las que se considera que la documentación obrante en el expediente acredita que las citadas actividades diferenciadas tienen regímenes de deducción que distan en más de 50 puntos porcentuales, se concluye: «Por ello y suponiendo la aplicación independiente del régimen de deducciones una consecuencia inexorable y no un beneficio de carácter rogado, que debe tener lugar una vez se cumplen las pre-

misas referidas (diferente [clasificación nacional de actividades económicas] y más de 50 puntos de diferencia de deducción), en el supuesto de desestimarse la pretensión de la actora en relación a la ausencia de habitualidad, habría que concluir la existencia de dos actividades diferenciadas, resultando en consecuencia deducible el IVA soportado en la construcción de las naves en el porcentaje indicado del 95 %».

La misma alegación fue planteada posteriormente en el escrito de conclusiones presentado por la entidad recurrente el 6 de octubre de 2003, en el que se ponía de manifiesto, una vez más, que aún «en la hipótesis de que se considerara la habitualidad, ello supondría que se estaría estimando la realización de una nueva actividad, junto a la de arrendamientos, esto es la de compraventa de bienes inmobiliarios, con distinto [clasificación nacional de actividades económicas] y más de 50 puntos de diferencia en la deducción por los motivos que se justificaron en la demanda, de manera que habría que considerar la existencia de actividades diferenciadas, debiendo aplicar con independencia el régimen de deducciones», por lo que, «y dado que como igualmente se acreditó en la demanda, la construcción de las naves –dado su destino a alquileres– se encuadraría dentro de la actividad de alquileres con un porcentaje de deducción del 95 %, resultaría deducible la mayor parte del IVA soportado en su construcción» (conclusión segunda).

Es evidente, pues, que la demandante planteó la cuestión de la aplicación del art. 101.1 de la Ley del IVA por la existencia de dos actividades diferenciadas en tiempo y forma. Y también resulta claro, en segundo lugar, que se trata de una alegación sustancial que, de estimarse, podía haber dado lugar a un fallo distinto, dado que, como señala la recurrente en el escrito de demanda y no pone en duda el Abogado del Estado, hubiera supuesto una reducción muy importante del IVA soportado en la construcción de las naves destinadas a alquiler y, por consiguiente, la necesidad de anular las liquidaciones provisionales que practicó la Administración tributaria en concepto de IVA de los ejercicios 1996 y 1997.

Pues bien, pese a que, como resulta patente, la recurrente planteó en tiempo y forma la cuestión sobre la existencia de dos actividades sujetas a diferente régimen de deducción en el IVA y que constituye una alegación sustancial y relevante para el fallo, ni la Sentencia de 27 de febrero impugnada en amparo resuelve expresamente la cuestión ni del conjunto de la escueta argumentación de dicha resolución pueden deducirse razonablemente los fundamentos sobre cuya base el órgano judicial no acepta la pretensión planteada con carácter subsidiario (para el supuesto de que se estimara como habitual la actividad de venta de inmuebles) por la recurrente.

Ante este silencio de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 27 de febrero de 2004 acerca de la aplicabilidad del art. 101.1 LIVA, la sociedad recurrente, al amparo de lo previsto en los arts. 267.5 LOPJ y 215.2 LEC, solicitó el complemento de dicha resolución mediante escrito, presentado el 28 de abril de 2004, en el que se denunciaba la falta de pronunciamiento del órgano judicial sobre la mencionada cuestión. Concretamente, en el punto primero de dicho escrito señalaba lo siguiente: «para el supuesto de estimarse la existencia de habitualidad en la actuación de la demandante en relación con la venta de 23 viviendas, cosa que entiende la Sentencia se ha producido, de forma alternativa solicitábamos se considerara la existencia de una actividad diferenciada. Este es el otro punto objeto del recurso para el caso de entenderse la existencia de habitualidad y por ello procedía analizar si la sociedad recurrente desarrollaba a efectos de IVA dos actividades distintas y ello conllevaba la posibilidad de deducirse el IVA soportado de manera independiente por cada una de ellas». Y, más adelante, se insistía en que «[t]al

y como se especificaba en el fundamento de Derecho VIII de la demanda en aplicación del artículo 101 de la Ley del IVA, correspondía aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada sector diferenciado y por ello resultaba deducible el IVA soportado en la construcción de naves en un 95 %», extremo este que «igualmente viene recogido en el escrito de conclusiones». Y, finalmente, se concluía en el punto segundo: «A la vista de los pronunciamientos de la Sentencia ya comentados, resulta que esta pretensión aducida por mi parte no ha sido analizada y por ello se ha omitido la consideración del punto relativo a la existencia de actividades diferenciadas y el tratamiento que ello conlleva en cuanto a la deducibilidad del IVA soportado por la construcción de naves, todo ello de acuerdo con lo regulado en el art. 101 de la Ley del IVA. Esta cuestión es la que entendemos debe ser motivo de pronunciamiento, y en su caso teniendo en cuenta que la concreción de los porcentajes de prorata de cada actividad figuran en nuestro escrito de demanda a folio 11, previa la resolución en la que se admita la existencia de actividades diferenciadas la Administración deberá emitir nueva liquidación en ejecución de sentencia».

Sin embargo, pese a que se planteó claramente al órgano judicial cuáles eran las alegaciones sobre las que la Sentencia no se había pronunciado, mediante Auto de 7 de mayo de 2004, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, tras señalar que «por parte de la actora se instó la aclaración de la precedente sentencia 168/04, en el sentido de que entiende deben añadirse nuevas motivaciones que justifiquen el fallo», resolvió que «apareciendo clara y suficientemente motivada la citada sentencia, a tenor del art. 267 LOPJ», no había «lugar a la aclaración de la sentencia 168/04».

En suma, es claro que la recurrente planteó la cuestión de la existencia de dos sectores diferenciados de actividad a los que debía aplicarse independientemente el régimen de deducción del IVA; que dicha cuestión debe calificarse como sustancial y decisiva para el fallo, dado que, de haberse apreciado, debería haber determinado la anulación de las liquidaciones provisionales en concepto de IVA de los ejercicios 1996 y 1997 practicadas por la Administración tributaria; que en el escrito de solicitud de complemento de la Sentencia se señalaba expresamente que dicha cuestión había sido planteada en la demanda y en el escrito de conclusiones, invocando la incongruencia de la Sentencia; y, en fin, que el Auto de 7 de mayo de 2004, al desestimar el complemento de la Sentencia solicitado, ha impedido definitivamente a los recurrentes conocer el motivo o motivos por los que no se ha apreciado la aplicabilidad del art. 101.1 LIVA. Todo lo cual debe llevar a la conclusión de que se ha vulnerado el derecho de la recurrente a la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE.

La estimación del recurso amparo en este punto conduce a la anulación tanto, frente a lo que solicita el Ministerio Fiscal, de la Sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 27 de febrero de 2004, en la medida en que no responde a una alegación sustancial que, aunque con carácter subsidiario, planteara en tiempo y forma la recurrente, como del Auto de la misma Sala de 7 de mayo de 2004, y a la consiguiente retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al de dictarse Sentencia, a fin de que por el mencionado órgano judicial se pronuncie otra congruente con las alegaciones sustanciales formuladas por la demandante.

FALLO

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

Ha decidido

Otorgar el amparo solicitado por la entidad mercantil Edificios Mariner, S.A., y, en su virtud:

1.º Reconocer su derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE).

2.º Anular la Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 27 de febrero de 2004, así como el Auto del mismo órgano judicial de 7 de mayo del mismo año que desestima la solicitud de complemento de la Sentencia instada por la demandante al amparo del art. 215.2 LEC.

3.º Retrotraer las actuaciones al momento procesal anterior al de dictarse la referida Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, a fin de que se proceda a dictar una nueva resolución respetuosa con el derecho fundamental.

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

Dada en Madrid, a dieciocho de junio de dos mil siete.—María Emilia Casas Baamonde.—Javier Delgado Barrio.—Roberto García-Calvo y Montiel.—Jorge Rodríguez-Zapata Pérez.—Manuel Aragón Reyes.—Pablo Pérez Tremps.—Firmado y rubricado.

14393 *Sala Primera. Sentencia 145/2007, de 18 de junio de 2007. Recurso de amparo 4420-2004. Promovido por don Manuel de Cristóbal López frente a los Acuerdos de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y de un Juzgado de Primera Instancia de Madrid que le impusieron una corrección disciplinaria de multa por falta de respeto en litigio civil.*

Vulneración del derecho a la libertad de expresión en el ejercicio de la defensa letrada: corrección procesal a un abogado por las críticas vertidas en un escrito forense sobre el reparto de asuntos y su despacho ordinario que no incurren en insultos ni descalificaciones personales (STC 157/1996).

La Sala Primera del Tribunal Constitucional, compuesta por doña María Emilia Casas Baamonde, Presidenta, don Javier Delgado Barrio, don Roberto García-Calvo y Montiel, don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, don Manuel Aragón Reyes y don Pablo Pérez Tremps, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de amparo núm. 4420-2004, promovido por don Manuel de Cristóbal López, representado por la Procuradora de los Tribunales doña Silvia de la Fuente Bravo y asistido por el propio demandante, contra el Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 31 de mayo de 2004, que rectifica el error material manifiesto contenido en el Acuerdo de la misma Sala de fecha 19 de abril de 2004, que así-