



Roj: **STSJ AR 1754/2011 - ECLI: ES:TSJAR:2011:1754**

Id Cendoj: **50297330022011100353**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Zaragoza**

Sección: **2**

Fecha: **21/09/2011**

Nº de Recurso: **476/2009**

Nº de Resolución: **465/2011**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **EUGENIO ANGEL ESTERAS IGUACEL**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**T.S.J.ARAGON CON/AD SEC.2**

**ZARAGOZA**

**SENTENCIA: 00465/2011**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (Sección 2ª).

-Recurso número 476 del año 2.009-

**S E N T E N C I A Nº 465 de 2011**

**ILUSTRÍSIMOS SEÑORES**

**PRESIDENTE :**

D. Jaime Servera Garcías

**MAGISTRADOS:**

D. Eugenio A. Esteras Iguácel

D. Fernando García Mata

-----  
En Zaragoza, a veintiuno de septiembre de dos mil once.

En nombre de S.M. el Rey.

VISTO, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE

ARAGÓN (Sección 2ª), el recurso contencioso-administrativo número 476 de 2.009, seguido entre partes; como demandante **FERROVIAL AGROMAN, S.A., A.C.S. PROYECTOS, OBRAS Y CONSTRUCCIONES Y F.C.C. CONSTRUCCIÓN, S.A. UTE LEY 18/1982 (YESA UTE)**, representada por el Procurador de los Tribunales D. Serafín Andrés Laborda y asistida por el abogado D. Javier Cucalón Agudo; y como Administración demandada la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado. Es objeto de impugnación la resolución de la Sala Primera del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 26 de noviembre de 2009, por la que se desestiman las reclamaciones números 50/1364/09, 50/1723/09, 50/1813/09, 50/2075/09 y 50/2305/09 interpuestas contra liquidaciones efectuadas por la Confederación Hidrográfica del Ebro por la Tasa de Dirección e Inspección de Obras de la obra denominada AModificación nº 2 de Proyecto de recrecimiento del Embalse de Yesa sobre el Río Aragón.

**Procedimiento** : Ordinario.

**Cuantía** : 55.122,43 euros.

**Ponente** : Ilmo. Sr. Magistrado D. Eugenio A. Esteras Iguácel.



### ANTECEDENTES DE HECHO:

**PRIMERO** .- La parte actora en el presente recurso, por escrito que tuvo entrada en la Secretaría de este Tribunal en fecha 18 de diciembre de 2.009, interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada en el encabezamiento de esta resolución.

**SEGUNDO** .- Previa la admisión a trámite del recurso y recepción del expediente administrativo, se dedujo la correspondiente demanda, en la que tras relacionar el recurrente los hechos y fundamentos de derecho que estimaba aplicables concluía con el suplico de que se dictara sentencia por la que:

1. Se reconozca el derecho de su representada a obtener la devolución de la cantidad satisfecha indebidamente, por el concepto de Tasa por Dirección e Inspección de Obras librada por la Confederación Hidrográfica del Ebro, por importe de 55.122,43 Euros, más los correspondientes intereses de demora.
2. La nulidad, anulación o revocación de las liquidaciones impugnadas, practicando otras en su lugar en la que únicamente se tenga en cuenta como base imponible de la Tasa por Dirección e Inspección de Obras el presupuesto de ejecución material, una vez excluida la cantidad correspondiente a la Revisión de **Precios**.
3. La indemnización por daños y perjuicios e imposición de costas.
4. La declaración sobre tutela judicial efectiva e igualdad ante la ley.

**TERCERO** .- La Administración demandada, en su escrito de contestación a la demanda, solicitó, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que, por su parte, estimó aplicables, que se dictara sentencia por la que se desestimase el recurso interpuesto.

**CUARTO** .- Recibido el juicio a prueba y practicada la propuesta por las partes declarada pertinente con el resultado que es de ver en autos, y tras evacuarse por las partes el trámite de conclusiones, se celebró la votación y fallo el día señalado, 23 de marzo de 2.011. Planteado incidente de nulidad de actuaciones por la parte actora, previo traslado al Abogado del Estado, que formuló alegaciones, se dictó auto estimatorio declarando la nulidad de la sentencia.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO:

**PRIMERO** .- Se impugna en el presente proceso por la parte actora la resolución de la Sala Primera del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 26 de noviembre de 2003, por la que se desestiman las reclamaciones números 50/1364/09, 50/1723/09, 50/1813/09, 50/2075/09 y 50/2305/09 interpuestas contra liquidaciones efectuadas por la Confederación Hidrográfica del Ebro por la Tasa de Dirección e Inspección de Obras de la obra denominada AModificación nº 2 de Proyecto de recrecimiento del Embalse de Yesa sobre el Río Aragón.

**SEGUNDO** .- El Abogado del Estado invoca la inadmisibilidad del recurso en base a la causa contemplada en el artículo 69.b), en relación con el artículo 18 y con el 45.2 b), todos ellos de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por no aportar la sociedad actora el documento acreditativo del cumplimiento de los requisitos exigidos para entablar acciones las personas jurídicas con arreglo a las normas o estatutos que les sea de aplicación, en concordancia con la doctrina del Tribunal Supremo expresada en su sentencia de 5 de noviembre de 2008 (Aranzadi 2009, 451), conforme a la cual en la nueva ley de la Jurisdicción, de 23 de junio de 1998, al referirse al cumplimiento de tales requisitos, a diferencia de la antigua ley que mencionaba sólo a Corporaciones o Instituciones, su artículo 45.2.b) se refiere a "personas jurídicas" sin añadir matiz o exclusión alguna, por lo que desde dicha nueva redacción el requisito obliga a toda persona jurídica.

Según se desprende del escrito de interposición del recurso y documento nº. dos aportado con el mismo, consta el acuerdo corporativo necesario para interponer el presente recurso por lo que aparecen cumplidos los requisitos exigidos por aquellos preceptos sin que pueda acogerse la causa de inadmisibilidad alegada.

**TERCERO** .- La cuestión de fondo plantea relativa a la procedencia de las liquidaciones impugnadas a que se refiere el acuerdo del TEAR ha sido objeto de diversas sentencias de esta Sección, de las que cabe citar las de 17 de septiembre de 2010, en cuyos fundamentos jurídicos se dice:

" **TERCERO** .- Para dar respuesta a la anterior alegación deba comenzarse recordando que el Decreto 137/1960, de 4 de febrero, por el que se convalida gastos y remuneraciones en Dirección e Inspección de las obras públicas, regula en su Título I la Ordenación de la Tasa, estableciendo en su artículo 1, relativo a la Convalidación, denominación y organismo gestor, que "se convalida la tasa por prestación de trabajos facultativos de replanteo, dirección, inspección y liquidación de las obras realizadas mediante contrato, incluida las adquisiciones o los suministros previstos en los proyectos y de las correspondientes revisiones de **precios** a cargo del Ministerio de Obras Públicas y de sus Entidades estatales autónomas o Empresas nacionales de



él dependientes", disponiendo en su artículo 4, que regula las Bases y tipos de gravamen, en su letra b), por lo que se refiere a la Tasa por la dirección e inspección de las obras, que "la base de la tasa es el importe líquido de las obras ejecutadas, incluidas las adquisiciones y suministros previstos en los proyectos, según las certificaciones expedidas por el Servicio. El tipo de gravamen será del cuatro por ciento en las obras contratadas mediante subasta, concurso o contratación directa, y del cinco por ciento en las obras por destajo. La presente tasa será de aplicación a la dirección e inspección por los mismos conceptos en los ferrocarriles, aunque solamente en cuanto a las certificaciones que se cubran con aportación del Estado", regulando en su letra c), la Tasa por revisiones de **precios**, disponiendo que "el Servicio formulará el presupuesto de los gastos que ocasione la revisión solicitada, correspondiendo: 1. La cantidad de doscientos cincuenta pesetas por expediente de revisión, más veinticinco pesetas por cada uno de los **precios** unitarios que se hayan revisado con modificación. Si el **precio** unitario no experimenta variación no será tenido en cuenta. 2. El importe de la escala de remuneraciones que figura a continuación para las liquidaciones de obra, aplicada al montante líquido del presupuesto adicional de la propuesta de revisión. 3. Los gastos que se produzcan en la revisión, según presupuestos que se formulen". Solo añadir, a esta reseña normativa que la Ley 25/1998, de 13 julio, por la que se Modifica el Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, en su Disposición Final Primera en la que se regulan las Tasas vigentes, incluyó, dentro de las correspondientes al Ministerio de Fomento, la "Tasa por gastos y remuneraciones en dirección e inspección de obras (Decreto 137/1960, de 4 de febrero).

**CUARTO** .- Inicialmente el Tribunal Supremo, en sentencias de 7 de diciembre de 1984, 29 de marzo de 1985 y 3 de Octubre del 1986, sobre el tema que nos ocupa señaló "que la tasa por dirección e inspección de obras públicas sirve de contraprestación al coste de los servicios que su nombre refleja y que justifica su devengo, cuyo coste se calcula proporcionalmente al de las obras dirigidas o inspeccionadas, mediante la aplicación del correspondiente tipo de gravamen; de lo que es consecuencia que, durante el tracto sucesivo del contrato de ejecución de obras y correspondiente aplicación de la tasa, debe mantenerse el equilibrio económico de las prestaciones mutuas, y siendo la moneda unidad de medida del valor, cuando esa unidad crece o mengua, determina las correspondiente variaciones en el resultado numérico de la medición, pero no se altera el valor real de lo medido; por lo que debe evitarse que esa mera variación numérica provoque alteraciones económicas o jurídicas improcedentes y es por ello, que sin quebrantar los principios contractuales y por el contrario, con base en lo dispuesto en los arts. 1.258 y concordantes del Código Civil y en particular por aplicación de la expresa o tácita cláusula rebus sic stantibus, a través de la revisión de **precios**, se consigue que en los contratos de tracto sucesivo el mantenimiento del equilibrio económico entre las prestaciones de las partes contratantes, pues con la revisión no se pretende modificar el valor del **precio** contratado, sino meramente la cuantía de sus alteradas unidades de medida; y siendo el coste de los servicios de dirección e inspección de las obras públicas proporcional al valor de lo contratado, habrá de tener como base del cálculo el **precio** revisado y no el determinado conforme a una unidad de medida que los propios interesados reconocen desajustadas y obsoletas".

Posteriormente, sin embargo, el Tribunal Supremo cambió de criterio en su sentencia de 30 de Septiembre de 1987, al conocer de un nuevo recurso de apelación interpuesto contra una sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Granada -en la que igualmente era parte apelante la Administración del Estado y apelada la Mercantil Ginés Navarro Construcciones, S..A.-, en la que comienza explicando que "dentro del perímetro acotado en el art. 27.1.a) de la Ley General Tributaria, ha de encuadrarse el gravamen o canon que con origen remoto en la Ley de Presupuestos de 30 de junio de 1896 donde se ratificaba la instrucción de 9 de abril de 1886, imputando los devengos facultativos con cargo a los contratistas de las obras públicas (sic), fue a su vez convalidado como tasa mediante el Decreto núm. 137/1960, de 4 de febrero, en acatamiento a la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958 (disposiciones transitorias primera y segunda)", señalando tras precisar el hecho imponible de dicha Tasa que "queda claro, a nuestro entender, en una primera aproximación, que todos ellos componen las fases fundamentales en el complejo y largo itinerario de la obra pública: Iniciación, desarrollo y conclusión, fases sucesivas y perfectamente individualizadas. Y desde otra perspectiva distinta, aun cuando complementaria, resulta ostensible que tales etapas nunca se superponen, como refleja la simple enunciación recogida anteriormente. En tal aspecto, son diferentes la dirección e inspección de las obras, y las eventuales revisiones de **precios**, diferenciación casuística que, a su vez, se encuentra ya en la descripción genérica del presupuesto de hecho del tributo, transcrito al principio, donde se separan también nítidamente las etapas aludidas", y añadiendo en su fundamento de derecho segundo que "la disección analítica del elemento causal de tal hecho imponible en sus cuatro modalidades o tipos, ha de reflejarse necesariamente en la determinación cuantitativa de la base. En efecto, la prestación del trabajo consistente en dirigir e inspeccionar la obra es una actividad simultánea a su desarrollo, como antes indicábamos y, por su propia naturaleza, no puede tener en cuenta sucesos futuros y eventuales como es la alteración del coste que de origen a la revisión posterior del **precio** contractual. En consecuencia, la base imponible es el importe líquido de las obras ejecutadas, incluidas las



adquisiciones y suministros previstos en los proyectos, según las certificaciones expedidas por el servicio [art. 4.ºb)]. Tal importe líquido consiste en la porción de la cifra total en que se hizo la adjudicación, correspondiente a los sucesivos fragmentos de la construcción, según las correlativas certificaciones ad hoc. No resulta posible, en buena lógica, incrementar tal base con las cantidades adicionales resultantes de la posterior y aleatoria revisión, que tiene su propia configuración tributaria en el apartado siguiente de la misma norma.- Una interpretación que, por una parte, mantenga esta última modalidad y, a la vez, utilice el nuevo y definitivo **precio**, no el inicial, para obtener la deuda tributaria, conduciría a una doble imposición de esa diferencia, producto de la revisión. Esta duplicidad sería, en otro aspecto, la consecuencia de extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, extensión que veda tajantemente el art. 24 de la Ley General Tributaria. Cada uno de los cuatro supuestos que contiene el art. 4.º del Decreto 137/1960, ha de ser contemplado con independencia de los demás, sin yuxtaponerlos. El **precio** inicial constituye la base de la tasa por dirección e inspección, mientras que el procedimiento para la revisión de aquél tiene un régimen específico, con unos criterios diferentes, no exclusivamente proporcionales y, en definitiva, con un sistema no coincidente para la obtención del tipo de gravamen, en el primer caso porcentual y en el otro no siempre".

Posteriormente a dicha sentencia cabe citar igualmente la sentencia de 30 de noviembre de 1990, dictada en un recurso extraordinario de apelación en interés de ley, en la que se solicitaba que se sentara como doctrina legal la de que "el importe líquido de las obras ejecutadas a que se refiere el art. 4 b) del Decreto 137/1960, como base imponible de la Tasa de Inspección de Obras, está constituido por el importe de las correspondientes certificaciones de obras con la única exclusión de las tasas de la Administración legalmente establecidas y del Impuesto sobre el Valor Añadido", el cual es desestimado señalando que la Sentencia impugnada se atiene al presupuesto de ejecución material "y no parece que incida en el error que se le imputa, dado que si se analizan los conceptos que integran los porcentajes que incrementan, en el segundo supuesto, el presupuesto de ejecución material, son en cierta manera extraños a lo que supone la actividad de dirección e inspección (ratio de la tasa) por parte de los facultativos de la obra. Y en tal sentido, la base de la tasa para el cálculo del porcentaje deberá estar constituida tan sólo por el importe líquido de las obras ejecutadas y únicamente deberá ser incrementado por las adquisiciones y suministros previstos en los propios proyectos y certificaciones expedidas por los servicios competentes, con exclusión de cualquier tipo de gravamen fiscal".

**QUINTO** .- Pues bien, aunque la primera posición del Tribunal Supremo ha sido seguida por la Administración en algunas ocasiones. Así cabe citar el informe de la Dirección General de Tributos de 18 de julio de 2007 - en la misma se señala que, "en la evolución de la normativa en materia de contratos de las Administraciones Públicas en general y sobre todo en lo relativo a los contratos de obras, se ha pasado de la primacía del principio de riesgo y ventura del contratista, cuando la revisión de los **precios** del contrato era algo excepcional (...) al de mantenimiento del equilibrio financiero del contratista, que asume el riesgo sí, pero atemperado por el principio rebus sic stantibus, en el cual la revisión de **precios** tiene carácter casi automático", siendo estas "las que precisarán de una solicitud y darán lugar a la instrucción de un expediente y con ello al devengo de la tasa prevista en el epígrafe c) del artículo cuarto del Decreto 137/1960"- y por diversas resoluciones del TEAC, como son, las de 27 de febrero y 12 de marzo de 2008 -las mismas rechazan "sostener la improcedencia de girar la tasa por la dirección e inspección de obras sobre el **precio** real de las obras ejecutadas, como en definitiva se pretende, en base a una supuesta indebida extensión del hecho imponible o a una inexistente doble imposición", teniendo en cuenta que "debe tenerse presente que al implantarse la tasa convalidada la revisión de **precios** no operaba en ningún caso de forma automática, tal como queda reflejado en los parámetros ponderados para el cálculo de su importe, previéndose incluso que la instrucción del expediente de revisión tuviera un resultado negativo", añadiendo que "de los razonamientos mismos de la Sentencia en cuanto se refiere a la revisión de **precios** como un hecho o suceso futuro, eventual, posterior o aleatorio, se deduce su inaplicabilidad al supuesto enjuiciado en cuanto que la revisión de los **precios** aplicada, aunque con carácter provisional en algunos casos, se ha producido siempre con anterioridad a la certificación de obras que ha dado ocasión a la liquidación de la tasa cuestionada, cuyo importe líquido se ha calculado adicionando a las cifras originariamente presupuestadas para el fragmento de obra certificado, las correspondientes revisiones", y que es "evidente que las cantidades satisfechas a la reclamante en la certificación a que corresponde la tasa cuestionada no son las originariamente presupuestadas sino las actualizadas por revisión o revisiones anteriores a la ejecución de la obra certificada; el hecho de que en la expresión del total acreditado se haya mantenido la dualidad "cantidad presupuestada-revisión de **precios**", no altera dicha evidencia; lo que bajo el título "Revisión de **Precios**" se consigna en la certificación ni es la tasa devengada por la instrucción de expediente alguno de revisión ni constituye "concepto" en el sentido del término, de "partida" presupuestada o contable, empleado en la Sentencia última reseñada; es por el contrario una parte del "**precio** ejecutado", la que resulta de la actualización de los conceptos presupuestados que, sumada a estos, y una vez descontado el IVA devengado, constituye "el importe líquido de las obras ejecutadas" sobre el que se ha aplicado el tipo del 4% para obtener el importe de la tasa devengado por el "fragmento de la construcción" a que se refiere la certificación de obra a la que está vinculada la tasa". No obstante, la tesis sostenida en la sentencia de



1987, ha tenido continuidad en numerosas resoluciones administrativas y sentencias de la Audiencia Nacional que ya en sus sentencias de 20 de mayo y 2 de diciembre de 2005 sostenía que "en la línea indicada por el TS, la base de la tasa estará constituida exclusivamente por el "presupuesto de ejecución material", esto es, el importe líquido de las obras ejecutadas que únicamente podrá ser incrementada por las adquisiciones y suministros previstos en los propios proyectos y certificaciones expedidas por los servicios competentes - art. 4º b-, sin tomar en consideración las ulteriores y eventuales alteraciones de los costes que determinen la revisión del **precio** contractual, revisión de **precios** que tienen su propio régimen y tratamiento específico en otro diferente apartado de dicha norma. La resolución administrativa que toma en consideración para la fijación de la base imponible no sólo el **precio** inicial sino los ulteriores incrementos resultantes de la revisión de **precios** implica una doble imposición de la diferencia entre el **precio** inicial y el definitivo, e implica una interpretación extensiva del ámbito del hecho imponible contraria a los elementales principios vigentes en esta materia", siendo dichas sentencias seguidas por otras posteriores de dicho Tribunal, pudiendo citarse como más recientes, de las que este Tribunal tiene conocimiento, cinco de 21 de diciembre de 2009, 3 de 18 de enero de 2010 y una de 25 de enero de 2010.

**SEXTO** .- Pues bien, este Tribunal comparte esta última posición, en el sentido de que la tasa no puede contemplar cantidades adicionales resultantes de la revisión, que tienen su propia configuración tributaria en el apartado c) del artículo 4 del Decreto 137/1960, bastando la lectura de este apartado para comprobar que en él no se regula únicamente el hecho imponible consistente en la mera instrucción del expediente dirigido a la aprobación en su caso de la revisión de **precios**, pues ello es sólo el contenido del número uno de dicho apartado, en tanto que el número dos, prevé la aplicación de una escala de remuneraciones a la que se remite, "aplicada al montante líquido del presupuesto adicional de la propuesta de revisión", es decir, la cantidad en la que resulte incrementado el presupuesto inicial, no incurriendo, por tanto, en "error" las posturas de las sentencias de la Audiencia Nacional antes referidas y demás resoluciones del Tribunales Económicos Administrativos Regionales, Confederaciones Hidrográficas y órganos administrativos de Carreteras invocados y aportados por la parte recurrente, que este Tribunal comparte, por lo que procede la estimación del recurso interpuesto."

**CUARTO** .- De conformidad con el art. 139.1 de la LJCA no se aprecian motivos para una expresa imposición de costas.

## FALLAMOS.

**PRIMERO**.- Estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo número 476 del año 2.009, interpuesto por **FERROVIAL AGROMAN, S.A., A.C.S. PROYECTOS, OBRAS Y CONSTRUCCIONES Y F.C.C. CONSTRUCCIÓN, S.A. UTE LEY 18/1982 (YESA UTE)**, contra la resolución citada en el encabezamiento de la presente resolución, y en su virtud anulamos la resolución recurrida, así como las liquidaciones que la misma confirma, debiendo practicarse otras en la que únicamente se tenga en cuenta como base imponible de la Tasa el presupuesto de ejecución material, una vez excluida la cantidad correspondiente a la Revisión de **Precios**, con devolución de la cantidad que resulte indebidamente ingresada, más sus intereses legales desde la fecha del ingreso hasta la de su cumplido pago.

**SEGUNDO**.- No hacemos especial pronunciamiento en cuanto a costas.

Así, por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN**.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente, celebrando la Sala audiencia pública, en el mismo día de su pronunciamiento, doy fe.

**PUBLICACIÓN**: En la misma fecha fue leída y publicada la anterior resolución por el Ilmo. Sr/a. Magistrado que la dictó, celebrando Audiencia Pública. Doy fe.

**DILIGENCIA**: Seguidamente se procede a cumplimentar la **no** tificación de la anterior resolución. Doy fe.