CONSULTA OTROS TRIBUTOS

CONSULTA NÚM. 34 (25/03/14

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Tasa por la dirección e inspección de obras	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 98 Decreto Legislativo 1/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta si en la base imponible de la Tasa por dirección e inspección de obras están excluidos los conceptos correspondientes a gastos generales, beneficio industrial e IGIC, en su caso.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Para cuantificar la base imponible de la Tasa por la dirección e inspección de obras a que se refiere el artículo 98 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias, aprobado por el artículo único del Decreto Legislativo 1/1994, como importe líquido de las obras ejecutadas se entenderá el correspondiente al presupuesto de ejecución material, y por tanto, excluyendo los conceptos correspondientes a gastos generales, beneficio industrial e IGIC, en su caso.

Visto escrito presentado por , escrito el que formula consulta tributaria en relación a la Tasa por dirección e inspección de obra, esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se consulta si en la base imponible de la Tasa por dirección e inspección de obras están excluidos los conceptos correspondientes a gastos generales, beneficio industrial e IGIC, en su caso.

SEGUNDO.- El Decreto Legislativo 1/1994, de 29 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias, en su artículo único aprueba el Texto Refundido que le da nombre, regulando en el artículo 98 del mismo la base imponible de la Tasa por dirección e inspección de obras en los siguientes términos:

> *"La base de la tasa será el importe líquido de las obras ejecutadas, incluyendo, en su caso, las revisiones de precios y las adquisiciones y suministros específicos en los proyectos, según las certificaciones expedidas por el Servicio. (...)"*

Se menciona como base imponible de la tasa la cuantía del importe líquido de las obras ejecutadas, que ante la indefinición del concepto de "importe líquido", y que ya existía en el artículo 97 de la Ley 5/1990, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias, ha dado lugar a una prolongada controversia en su interpretación.

El Consejero de Economía y Hacienda, con anterioridad a la creación de la Junta Central y Territoriales de Hacienda, al resolver una reclamación económico-administrativa en relación a dicha cuestión, y fundamentándose, entre otros aspectos, en las definiciones de presupuesto de ejecución material y presupuesto de ejecución por contrata existentes, en su momento, en el Reglamento General de Contratación del Estado (artículos 67 y 68), manifestó lo siguiente:

- que el presupuesto de ejecución por contrata "de preparación" no constituye en sí mismo el "precio cierto" del contrato a que se refiere el artículo 12 de la Ley de Contratos del Estado,

- que el presupuesto de ejecución por contrata de adjudicación (incrementado, en su caso, en el resultado de aplicar las cláusulas de revisión de precios), constituye en principio el "precio cierto" del contrato a que se refiere el artículo 12 de la Ley de Contratos del Estado

- que el presupuesto de ejecución por contrata de adjudicación citado en el párrafo anterior no puede equipararse con el parámetro elegido como base imponible de la tasa controvertida – importe líquido de las obras ejecutadas, incluyendo las revisiones de precios, según las

certificaciones expedidas – pues la identificación de ambas magnitudes supondría que la Administración aplicaba un doble criterio, contradictorio en si mismo y desfavorablemente discriminatorio para el contratista al generar una sobreimposición para el adjudicatario y un enriquecimiento sin causa para la entidad contratante.

Concluye la resolución afirmando que la base imponible de la tasa por dirección e inspección de obra está constituida por el importe líquido o neto de las obras ejecutadas, parámetro identificable con el presupuesto de ejecución material de adjudicación, más concretamente, con el resultado de deducir del presupuesto de ejecución por contrata de adjudicación – con el añadido eventual de la revisión de precios – el porcentaje presuntivo de los gastos generales de estructuras, entre los que, por su misma naturaleza, se engloba la propia tasa por dirección e inspección de obras públicas.

Si se revisan las sentencias emitidas por órganos jurisdiccionales contencioso-administrativo, existe abundante jurisprudencia en torno a dos aspectos, por un lado, el propiamente objeto de la presente consulta tributaria vinculante, y por otro, la inclusión o no de la revisión de precios en la base imponible de la tasa.

Esta segunda vía de conflictividad se origina por la inclusión de la revisión de precios en el cálculo de la tasa, cuando la redacción legal que la regula ya incorpora, en ocasiones, como hecho imponible independiente, la misma revisión de precios, si bien existen interpretaciones que distinguen como conceptos diferentes la “revisión de precios y la “actualización de precios”.

Como quiera que la configuración legal de las distintas tasas por la dirección e inspección de obras aplicable por las distintas Administraciones públicas no coinciden en esta materia, es decir, no en todos los casos se contempla la revisión de precios como hecho imponible autónomo, debe analizarse con especial cuidado la jurisprudencia aplicable en uno u otro caso. Ejemplo de ello es la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 29 de noviembre de 2010, en la que, no obstante, también se refleja la problemática de la determinación del concepto de importe líquido, que realmente es la cuestión relevante para la resolución de la presente respuesta a consulta tributaria vinculante. Pues bien, dicha sentencia, citando a su vez la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 1990, recaída en recurso extraordinario de casación en interés de la ley, expone que “*la base del gravamen de la tasa examinada viene referida precisamente al presupuesto de ejecución material*”.

Este criterio es seguido en posterior sentencia del Tribunal Supremo de 14 de enero de 2003, y que vino a rectificar, el criterio sentado en la dictada con fecha de 18 de septiembre de 1995, en el sentido de que la base imponible de las tasas reguladas en el Decreto 137/1960 viene referida al presupuesto de ejecución por contrata y no al de ejecución material, y que aparece también aplicado en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 1998.

La sentencia nº 506/2011, del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 5 de mayo de 2011, se pronuncia en relación a la base imponible de la tasa por inspección y dirección de obra del artículo 231 del Decreto Legislativo 1/2005, de 25 de febrero, del Consell, de Tasas de la Generalitat Valenciana que establece que "*La base imponible de esta tasa será el importe cierto de la certificación de obra correspondiente. A estos*

efectos, se entiende por importe cierto el importe líquido total, descontado el Impuesto sobre el Valor Añadido aplicado en dicha certificación, que se entenderá incluido en dicho importe de acuerdo con el tipo impositivo vigente en el momento en que la certificación se expida". El Tribunal reitera lo dicho en Sentencia número 1199/2009, de 23 de septiembre de 2009, y que ya apuntó en la sentencia de 11-2-2002, "*la base imponible corresponderá al importe de las obras adjudicadas y la base liquidable será el resultado de deducir los importes del IVA y de los gastos generales de estructura, ya que estos últimos no son controlables en concepto de dirección e inspección de obras, objeto del gravamen en cuestión.*

De todo lo expuesto se desprende claramente la improcedente actuación liquidatoria de la Administración demandada, puesto que configuró la base imponible en función del importe de las certificaciones, menos el IVA, cuando lo cierto es que deben ser ajenas a la base imponible aquellas partidas que no integren el presupuesto de ejecución material de las obras, como son el 15% de gastos generales y el 6% de beneficio industrial, debiendo por tanto anular las liquidaciones cuestionadas practicadas por la Administración demandada, reconociendo el derecho de la recurrente a la devolución…"

Por último, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Albacete, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 26 de marzo de 2012, al resolver sobre la inclusión o no de la revisión de precios en la base imponible de la tasa por dirección e inspección de obras (del Decreto 137/1960) señala lo siguiente:

"*En base a lo expuesto, especialmente a la Circular referida, debe cambiarse la línea seguida por esta Sala e interpretarse que, la base de la tasa estará constituida exclusivamente por el presupuesto de ejecución material, es decir por 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, tal y como establece el artículo 4 del Decreto 137/1960 en su apartado b), sin tomar en consideración las ulteriores y eventuales alteraciones de los costes que determinen la revisión del precio contractual, revisión de precios que tiene su propio régimen y tratamiento específico en el apartado c) del mismo artículo*."

Si acudimos ahora a analizar las distintas redacciones legales dadas a tasas cuyo hecho imponible coincide con la que es objeto de consulta, en el Anexo de la Ley 6/2002, de 18 de octubre, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de La Rioja, al definir la base imponible de la Tasa por dirección e inspección de obras realizadas mediante contrato establece que "*La base imponible correspondiente a la tasa por dirección e inspección de obras será la constituida por la cuantía que por importe de ejecución material figura en cada certificación de obra, corregido, en su caso, por el coeficiente de adjudicación, y con exclusión de cualquier otra partida en concepto de gastos generales de estructura e Impuesto sobre el Valor Añadido* **"**

El Decreto Legislativo 1/2005, de 25 de febrero, del Consell de la Generalitat, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Tasas de la Generalitat, en su artículo 321 define la base de la Tasa por dirección e inspección de obras como el importe líquido de las obras ejecutadas, incluidas las adquisiciones y suministros previstos en los proyectos, según certificaciones

expedidas por el servicio, y la base de la liquidación de obras como el presupuesto (de ejecución material) de los gastos que, en concepto de toma de datos de campo y redacción de la propia liquidación, ésta origine.

El artículo 157 de la Ley 12/2001, de 20 de diciembre, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León establece que la cuota de la tasa se obtendrá aplicando el tipo de gravamen del 4 por 100 sobre el importe del presupuesto de ejecución material de cada certificación, corregido en su caso por el coeficiente de adjudicación.

El artículo 4 del Decreto Legislativo 1/2004, de 27 de julio, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Tasas de la Comunidad Autónoma de Aragón establecía que constituye la base imponible de la tasa (por la dirección e inspección de las obras) el importe del presupuesto de ejecución material de las obras, según las certificaciones expedidas por los servicios, redacción que se reitera en el Anexo II de la Ley 8/2007, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.

El Anexo 3 de la Ley 6/2003, de 9 diciembre, de tasas, precios y exacciones reguladoras de Galicia de 2003, respecto a la tasa por Dirección e inspección de obras realizadas mediante contrato, dispone que su base imponible será el presupuesto de ejecución material, con la inclusión, en su caso, de las revisiones de precios y de las adquisiciones y suministros específicos en los proyectos y según las certificaciones expedidas por el servicio.

El artículo 49 del Decreto Legislativo 1/2007, de 11 de septiembre, de aprobación del texto refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, al definir los elementos cuantitativos de la tasa, establece que "*La base imponible de esta tasa está constituida por el importe del precio del contrato, con exclusión del Impuesto sobre el Valor Añadido y de esta tasa, que se acredita según certificaciones. En su caso, formarán parte de la base imponible los importes adicionales que correspondan a revisiones de precios y liquidación de obra."*

Por último, la Ley 7/1989, de 20 de Octubre, de Tasas, de la Comunidad de Valencia, define la base imponible de la tasa como el importe liquido de las obras ejecutadas, incluidas las adquisiciones y suministros previstos en los proyectos, según certificaciones expedidas por el servicio.

Se observa como denominador común de las legislaciones autonómicas citadas que la base imponible de la Tasa por dirección e inspección de obras se cuantifica en función del presupuesto de ejecución material, con la salvedad del País Vasco que señala el precio del contrato, con exclusión del IVA y de la propia tasa, y de la Comunidad Valenciana, cuya ley del año 1989 mantiene la expresión "*importe líquido de las obras ejecutadas*".

TERCERO.- En consecuencia, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que para cuantificar la base imponible de la Tasa por la dirección e inspección de obras a que se refiere el artículo 98 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias, aprobado por el artículo

único del Decreto Legislativo 1/1994, como importe líquido de las obras ejecutadas se entenderá el correspondiente al presupuesto de ejecución material, y por tanto, excluyendo los conceptos correspondientes a gastos generales, beneficio industrial e IGIC, en su caso.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 25 de marzo de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván