



Roj: **STS 1260/2022 - ECLI:ES:TS:2022:1260**

Id Cendoj: **28079130022022100092**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/03/2022**

Nº de Recurso: **5658/2020**

Nº de Resolución: **396/2022**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 8719/2020,**  
**ATS 12020/2020,**  
**STS 1260/2022**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 396/2022**

Fecha de sentencia: 30/03/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5658/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/03/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 5658/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 396/2022**

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 30 de marzo de 2022.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 5658/2020, interpuesto por el CANAL DE ISABEL II, S.A., representada por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Carmen Armesto Tinoco, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Oscar Franco Sanz, contra sentencia n.º. 427, de 30 de junio de 2020, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaída en el recurso de apelación n.º. 1818/2019, contra sentencia desestimatoria dictada en el procedimiento ordinario n.º. 482/18, por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 22 de Madrid, de fecha 3 de Junio de 2019, por la liquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO).

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida el Ayuntamiento de Alcobendas, representado por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Raquel Hoyos Hoyos, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Joaquín Emilio Tejeiro Trompeta (Letrado de sus Servicios Jurídicos).

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.**

En el recurso de apelación n.º. 1818/2019, seguido en la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con fecha 30 de junio de 2020, se dictó sentencia, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: "DESESTIMAMOS el recurso de apelación interpuesto por la Procuradora D<sup>ña</sup>. María del Carmen Armesto Tinoco, en representación de la entidad CANAL DE ISABEL II GESTIÓN SA, contra sentencia desestimatoria dictada en el procedimiento ordinario n.º 482/18, por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 22 de Madrid, de fecha 3 de Junio de 2019, la cual confirmamos en su integridad, con imposición de las costas de esta apelación a la parte recurrente hasta el límite de 1.000 euros, más IVA, por gastos de representación y defensa del Ayuntamiento apelado".

### **SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.**

Notificada dicha sentencia a las partes, por la procuradora D<sup>a</sup>. Carmen Armesto Tinoco, en nombre y representación del CANAL DE ISABEL II, S.A., se presentó escrito con fecha 11 de agosto de 2020, ante la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 24 de septiembre de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente el CANAL DE ISABEL II, S.A., representada por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Carmen Armesto Tinoco, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Oscar Franco Sanz, y como parte recurrida el Ayuntamiento de Alcobendas, representado por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Raquel Hoyos Hoyos, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Joaquín Emilio Tejeiro Trompeta (Letrado de sus Servicios Jurídicos).

### **TERCERO.- Admisión del recurso.**

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 11 de diciembre de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

" 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

**2.1** Esclarecer si, a efectos de la aplicación la exención en el ICIO a favor de construcciones, instalaciones y obras directamente destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales de las que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales -cuando no coincidan la condición de propietario del inmueble y la de dueño de la obra-, lo relevante es tomar en consideración quién va a ser finalmente el propietario de ésta o, por el contrario, lo es atender a quién soporta los gastos de su realización.



**2.2** Determinar si la exención es aplicable no sólo cuando la ejecución de la obra se lleva a cabo por un organismo autónomo sino también cuando se trata de una empresa pública.

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 100.2 y 101.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

**CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.**

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la procuradora D<sup>a</sup>. Carmen Armesto Tinoco, en nombre y representación del CANAL DE ISABEL II, S.A., por medio de escrito presentado el 28 de enero de 2021, interpuso recurso de casación, en el que expuso que la norma infringida por la sentencia impugnada es:

El apartado 2 del artículo 100 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL).

El recurrente manifiesta que, en virtud de lo manifestado por el auto de admisión, las cuestiones planteadas en el escrito de preparación del recurso de casación y las que se desarrollarán en el presente escrito de interposición, tienen concordancia con las resueltas en las sentencias de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2020 (RCA/6043/2017), 23 de septiembre de 2020 (RCA/3030/2019) y 16 de diciembre de 2020 (RCA/4468/2019), coincidiendo la pretensión casacional, sin que presente peculiaridad alguna.

Sostiene que (i) la regulación de la exención es independiente de la de los sujetos pasivos, y que la modificación de la regulación de éstos no afecta a la de la exención.(ii) la sentencia de instancia infringe la jurisprudencia del TS con respecto al concepto de dueño y a la necesidad de que la obra la gestione un organismo autónomo del art. 100.2 TRLRHL, toda vez que considera que, por una parte, que el concepto de dueño que utiliza la norma reguladora de la exención del ICIO debe atender a su sentido económico, y, por otra parte, que, a estos efectos, la obra pública ha de ser gestionada o bien directamente o bien a través de un organismo autónomo. Sin embargo, la jurisprudencia del TS considera que, el dato imprescindible para conceder la exención en el ICIO no es que el gestor de la obra sea o no un organismo autónomo, sino que el bien sea de dominio público y que el servicio público se preste a través de un ente público instrumental perteneciente a una Administración Institucional; la "*ratio legis*" de la norma de exención es liberar de la obligación de pago del ICIO los supuestos de obras demaniales, afectas a la realización de servicios públicos, tanto gestionadas de forma directa como a través de entes públicos instrumentales, y cuyo titular dominical sea el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales.

Y, pone de manifiesto que la condición que Canal de Isabel II S.A. ostenta como "*medio propio y servicio técnico*" tanto de la Comunidad de Madrid como de Canal de Isabel II la tiene atribuida en virtud de lo dispuesto en el artículo 24.6 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (actual artículo 32 de la Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público).

Concluye que, de acuerdo con el art. 100.2 del TRLRHL el significado de dueño de la obra se refiere al propietario o titular dominical de la misma, procediendo la exención del impuesto cuando la gestión de la obra se lleva a cabo por un ente público instrumental perteneciente al Sector Público Institucional que tenga atribuida la condición de medio propio y servicio técnico de los poderes adjudicadores, condición que concurre en el Canal de Isabel II, S.A; el dueño de la obra de autos es la Comunidad de Madrid, y la exención es procedente puesto que la gestión de la obra pública la ha realizado una empresa pública perteneciente a una Administración Institucional (Canal de Isabel II, S.A.).

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que "dicte Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida, estime plenamente el recurso en los términos interesados, declarando la exención respecto del ICIO correspondiente a la obra hidráulica ejecutada en la vía pública del municipio de Alcobendas y declare no conforme a derecho y, por consiguiente, nula y sin efecto alguno la liquidación del ICIO exigida por el Ayuntamiento de Alcobendas derivada de la obra hidráulica ejecutada en la vía pública del municipio de Alcobendas, objeto del presente procedimiento contencioso-administrativo".

Por su parte, la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Raquel Hoyos Hoyos, en nombre y representación del Ayuntamiento de Alcobendas, por escrito presentado con fecha 23 de marzo de 2021, formuló oposición al recurso de casación manifestado que, existen razones para que la Sala dicte una sentencia de signo distinto del recogido en la sentencia testigo, toda vez que la aplicación de la exención solicitada exige como presupuesto que el dueño de la obra sea el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidad Locales, aunque su gestión



se lleve a cabo por organismos autónomos, y todo ello según la Jurisprudencia del TS. Sostiene que, la entidad Canal de Isabel II Gestión, S.A. no tiene esta condición, por lo que la exención del impuesto no resulta aplicable, porque tiene personalidad jurídica propia distinta e independiente de la Comunidad Autónoma, no reviste forma de organismo autónomo sino de sociedad anónima, de modo que sus actuaciones se rigen por el Derecho Privado y no por el Derecho Administrativo, por lo que debe aplicarse la doctrina contenida, entre otras, en las STS de 24 de noviembre de 2003, RC6267/1998, y STS 17/11/2005, RC 685/1999, donde se distinguen dos supuestos: 1.- Aquellas grandes obras de las Administraciones territoriales de marcado interés público (autopistas, presas hidráulicas, etc.) que se integran en la ordenación del territorio, no en la ordenación urbanística, y en las cuales no participan las entidades locales en el proceso autorizador. 2.- Y aquellas otras obras que, por afectar al uso del suelo y edificación en el término municipal, sí lo hacen a través del otorgamiento de licencia o del informe sobre la adecuación del proyecto a la ordenación urbanística local. En el presente caso, al encontrarnos en este segundo supuesto, considera que la entidad Canal de Isabel II Gestión, S.A. no forma parte del ámbito subjetivo de la exención del ICIO regulada en el art. 100.2 del TRLRHL, por lo que no resulta de aplicación la exención y debe producirse el devengo del impuesto, al ser dicha empresa quien solicita la licencia por tratarse de una obra que requiere licencia a tenor del art. 151 Ley 9/2001, y por ser ella quien asume el coste de dicha ejecución. Considera que, debe atenderse a la necesidad de que la entidad local intervenga en la aprobación del proyecto, es decir, a que la obra necesite someterse al control urbanístico municipal.

En consecuencia con todo lo expuesto, considera que la entidad Canal de Isabel II Gestión, S.A. no forma parte del ámbito subjetivo de la exención del ICIO regulada en el art. 100.2 del TRLRHL, por lo que no resulta de aplicación la exención y debe producirse el devengo del impuesto. Por tanto, entiende que la obra para la cual se solicita la exención está sujeta a la facultad de control municipal que exige el art. 101 del TRLHL y, desde este punto de vista, sujeta al ICIO, porque en la presentación para aprobación del proyecto y consiguiente control municipal, se subsume la solicitud de licencia, elemento necesario para la producción del hecho imponible y para la sujeción al impuesto.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia confirmando la dictada por el TSJ de Madrid nº 427, de 30/6/2020, en el recurso de apelación nº. 1818/2019".

**QUINTO** .- *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Por providencia de 24 de marzo de 2021, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 29 de marzo de 2022, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO**.- *Antecedentes y doctrina jurisprudencial.*

Las cuestiones que el presente recurso plantea han sido, en esencia, abordadas y resueltas por esta Sección en la sentencia núm. 875/2020, de 24 de junio, dictada en el recurso de casación núm. 6043/2017, a la que siguen las de 23 de septiembre y 16 de diciembre de 2020 ( recursos de casación nº 3030/2019 y 4468/2019) y la última de las dictadas en idéntico sentido de fecha 6 de mayo de 2021, recurso de casación 2886/2020, a la que hemos de remitirnos *in toto* por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, en la que se declara:

"[...] **SEGUNDO**.- **Consideraciones jurídicas sobre el asunto.**

La tesis de la recurrente, la empresa pública Canal de Isabel II Gestión, S.A. parte de la diferencia conceptual entre la figura del dueño de la obra a efectos de la exención respecto del mismo término en la regulación del sujeto pasivo, con fundamento en que, para la clase de obras o instalaciones específicamente previstas como elemento objetivo de la exención, la condición de *dueño de la obra*, conforme al 100.2 TRLHL sólo podría ostentarla la Administración Pública mencionada, en este caso la Comunidad de Madrid, puesto que la exención objetiva viene referida a determinadas obras cuyo destino es incorporarse al dominio público, separación conceptual de la figura del dueño de la obra de la que es definida como sujeto pasivo distinto al propietario en el art. 101 TRLHL.

Aceptamos la tesis que suscita el escrito de interposición, Por tanto, la noción de *dueño de la obra*, por oposición al de propietario -cuando las dos condiciones las ostenten personas diferentes-, tiene una diferencia sustancial:

Según el art. 101 TRLHL:



"1. Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla.

A los efectos previstos en el párrafo anterior tendrá la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización.

2. En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o presenten las correspondientes **declaraciones responsables** o **comunicaciones previas** o quienes realicen las construcciones, instalaciones u obras".

La interpretación de tal precepto regulador del sujeto pasivo exige desentrañar la extraña figura del dueño de la obra, como contribuyente distinto del propietario, lo que requiere necesariamente localizar en él algún signo de capacidad económica indirecta (por ser tal la naturaleza del ICIO). Esto es, no puede ser dueño de la obra quien la realice para el propietario del inmueble por cuenta de éste, por encargo o contrato, al margen de la condición de sustituto del contribuyente.

En tal caso, *dueño de la obra* sería quien, ostentando un derecho real sobre el inmueble, emprendiese unas obras con cuyo coste corriera, al margen del propietario de la finca sobre la que aquellas construcciones, instalaciones u obras se asientan (usufructuario, arrendatario, superficiario, etc.). En tal caso, es patente que el dueño de la obra es quien asume la obra y la sufraga por sí mismo, no por cuenta de otro.

En cambio, esa relación o situación personal alternativa no es posible en el esquema del artículo 100.2 TRLHL, por una razón evidente: porque todos los bienes que, objetivamente, determinan la exención, son los objetos de construcciones u obras enunciados *numerus clausus* en el artículo, necesariamente vinculados al servicio público y destinados, en la propia definición de la ley, a integrar el dominio público.

Así, el artículo 100.2 TRLHL dispone:

"2. Está exenta del pago del impuesto la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación".

Al margen de que la técnica normativa no parece muy depurada -se habla de exención del pago, por ejemplo-, una exégesis del precepto simplemente gramatical, sin necesidad de ahondar más, permite descartar que el citado precepto pueda apoyarse en una interpretación suministrada por el artículo 101 TRLHL, pues ya el precepto regulador de la exención se encarga de resaltar, *expressis verbis*, que el dueño de la obra es el Estado y las demás administraciones territoriales citadas, al haber una conexión precisa y necesaria entre la identidad subjetiva, la naturaleza de la obra, la naturaleza del bien afectado, conforme a su finalidad estricta e invariablemente pública, sin que pueda serlo nadie más.

Así lo asevera la afectación final, el destino previsto para ella, de afectarla a un servicio público o de mantenerla en él cuando ya existiera tal adscripción, bajo el régimen excepcional de los bienes de dominio público, cuyo estatuto básico se encuentra previsto en la Constitución (art. 132), que reconoce los principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, así como su desafectación.

Tal conclusión resulta, de forma inequívoca, cuando el precepto menciona que las obras exentas son [cualquier obra o construcción que...] *vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales*. En este concreto caso, estamos ante una obra hidráulica cuyo dueño es la comunidad de Madrid, lo que es bastante para establecer la exención y para no considerar dueño de la obra a la Administración institucional o empresa que encargue la obra o construcción. La mera demanialidad de los bienes se erige en causa inmediata y eficiente de la exención, pues carecería por completo de sentido que una obra ejecutada para ser destinada al servicio público fuera gravada, como pretendida manifestación de capacidad económica de su titular -con retorsión de tal principio fiscal rector del artículo 31.1 CE. Cabe añadir que es previsible que la obra beneficie directamente a la población de R... (en este caso, la referencia ha de entenderse hecha al municipio de Madrid), haciendo si cabe aún más impropia la exigencia de un tributo.

### **TERCERO.- Determinación de Canal de Isabel II en la tipología de los organismos públicos.**

El segundo elemento de controversia en este asunto se refiere al inciso final del artículo 100.2 TRLHL: "... aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación".



Como muestra añadida de la escasa pulcritud técnica del TRLHL, debemos decir que la denominación de *organismos autónomos*, como categoría diferenciada en la variada taxonomía de los entes públicos, ya no estaba presente en la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), que sustituyó a la Ley de 26 de diciembre de 1958, de Entidades Estatales Autónomas (LEEA).

La LOFAGE estableció una denominación nueva, la de *organismo público*, que desarrolla **actividades** derivadas de la propia Administración General del Estado en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas y dependientes de ésta. Cualquiera de estos organismos públicos puede prestar servicios públicos y dentro de tal categoría se encuentran tanto los organismos autónomos, que se rigen por Derecho administrativo, como las entidades públicas empresariales, que, conforme al artículo 53 de la LOFAGE se rigen por el Derecho privado.

Sin embargo, hay dos escollos más, a este respecto de la personificación de Canal de Isabel II Gestión, que la Sala sentenciadora no parece advertir: que la caracterización como organismo autónomo, aun siendo una expresión obsoleta dentro de la tipología de la denominada Administración institucional -de configuración semejante a las fundaciones-, es una clase definida para la Administración del Estado, por lo que habrá que acudir a las disposiciones autoorganizativas de las demás administraciones territoriales -y por lo que aquí respecta, a las de la Comunidad de Madrid- para encontrar la equivalencia jurídica de la desaparecida expresión *organismos autónomos*, de tan negligente mantenimiento en la norma.

El segundo escollo, también fruto de una técnica normativa poco depurada, es la referencia a la gestión: "*... aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos*", lo que nos suscita la duda de si esa gestión es la del servicio público, una vez puesto en funcionamiento tras la ejecución y entrega de la construcción, instalación u obra, o es la de la realización misma de tal obra o construcción, en cuyo caso queda más evidente aún que la entidad, fuera Administración o empresa pública, actuaría por encargo o como personificación de la propia Administración, la indudable dueña de la obra. Pero el término *gestión*, en la tradición administrativa clásica que llega hasta nuestros días, no se refiere tanto a la realización o ejecución de una obra pública, sino más bien a la prestación del servicio público mediante concesión u otra figura contractual. Por tanto, la salvedad respecto de la gestión parece referirse a un momento ajeno y posterior al devengo del impuesto local aquí concernido y que no afecta a la exención, cuyo significado puede ser el de que no obsta a la exención el hecho de que el servicio público de que es titular la Administración titular de los bienes demaniales correspondientes se ejecute a través de una entidad con personalidad jurídica diferenciada, sin que la denominación *organismo autónomo* que menciona la ley sea un elemento diferenciador de utilidad.

#### **CUARTO.- La jurisprudencia precedente de esta Sala.**

Debemos señalar que, aunque no hay una doctrina previa que resuelva la cuestión relativa a la personificación de la entidad o empresa que gestione la realización de la obra para un caso como el presente, la que hemos dictado, desde la incorporación de este impuesto a la Ley 39/1988, avala con claridad la respuesta estimatoria. Así, cabe significar:

##### **1.- STS 5 de mayo de 2009 , casación en interés de la Ley nº 60 /2007:**

*"[...] QUINTO.- Siendo ésta la normativa a tener en cuenta hay que reconocer que la doctrina legal que se propone no concuerda con al antiguo art. 104.2 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales ni con el actual art. 103.2 de su Texto Refundido, pues la bonificación está prevista, si así lo establecen las Ordenanzas Fiscales, a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal, todo ello con independencia de quien realice la actividad, por lo que la ejecución de la obra a través de un contratista no puede modificar el alcance del beneficio. La Ley sólo exige solicitud del sujeto pasivo, no del contribuyente, por lo que en modo alguno puede excluirse al sustituto, distinción que tras la reforma de la Ley 51/2002 carece de sentido, a estos efectos, al reconocer a este último el derecho de repetición, que no venía recogido en la redacción originaria".*

*En definitiva, lo determinante para la bonificación es la realización de construcciones, instalaciones y obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo, estando constituido el ámbito subjetivo por los sujetos pasivos que son a los que les corresponde la solicitud del reconocimiento de la bonificación [...]"*

##### **2.- Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2003 (F.D. 4º), dictada en unificación de doctrina.**

*"Este precepto excepciona, indiscutiblemente, del art. 102 LHL el supuesto concreto de las grandes obras públicas a que se refiere, reputando por dueño de la obra en las mismas al Estado, Comunidades Autónomas o Entidades Locales, aunque su gestión -como ocurre con AENA- se lleve a cabo por Organismos Autónomos.*



*Una interpretación literal del precepto, tal como hace en su detenido estudio la sentencia impugnada, conduciría a resultados verdaderamente absurdos, y convertiría la exención en letra muerta en numerosas y trascendentales obras, relativas a instalaciones gestionadas por Organismos Autónomos, haciendo del art. 29 EDL 1990/13928 "un precepto írrito", según la contundente expresión de nuestra sentencia de 9 de julio de 1999, en la que, por otros argumentos, se validó asimismo la exención que nos ocupa, en el recurso de casación 4407/1994, en un litigio sostenido entre el Ayuntamiento de Camargo y AENA.*

*En ella recordábamos que el ente público "Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea" (AENA) fue creado por el artículo 82.1 de la Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990 [...]."*

De lo que antecede se desprende que el dato fundamental para obtener la exención es que las obras definidas en la norma de exención (carreteras, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, etc.) tienen, todas ellas, la condición de dominio público por estar afectas a un servicio público, lo que lleva a esta Sala y Sección a concluir que el dato imprescindible para conceder la exención en el ICIO no es que el gestor de la obra sea o no un organismo autónomo, sino que el bien sea de dominio público y que el servicio público se preste a través de un ente público instrumental perteneciente a una Administración Institucional, en el supuesto citado, la del Estado.

Esta tesis está presente en numerosas sentencias de este Tribunal Supremo, entre otras, las de 27 de abril de 2001, 7 de julio de 2001, 21 de julio de 2001 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 5234/1996), 18 de abril de 2002, 10 de septiembre de 2002, 16 de septiembre de 2002, 27 de diciembre de 2002, 30 de enero de 2003, y 22 de noviembre de 2003 (casación para unificación de doctrina nº 4547/1998).

Tal jurisprudencia arranca de la sentencia de 9 de julio de 1999, conforme a la cual la *ratio legis* de la norma de exención es liberar de la obligación de pago del ICIO los casos de obras en bienes o con destino a bienes demaniales, afectas a la realización de servicios públicos, tanto gestionadas de forma directa como a través de entes públicos instrumentales, y cuyo titular dominical sean el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales, ya que en caso contrario *"este precepto carecería de contenido y de eficacia, sería sencillamente írrito, cualidad que debe desecharse lógicamente de las Leyes, a las cuales les corresponde conformar la realidad social, defender y fomentar el interés público y lograr la concordia"* ( Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 9 de julio de 1999).

*Írrito* significa inválido, nulo, sin fuerza ni obligación (DRAE).

Según la recurrente, entrando en la aplicabilidad al caso que nos ocupa de la jurisprudencia citada, interesa señalar que en el caso que nos ocupa, relativo a la entidad CANAL DE ISABEL II GESTIÓN, S.A., se cumplen los requisitos exigidos en la reiterada jurisprudencia de este Tribunal Supremo para extender cuando se ha dicho con respecto a AENA, sobre la exención del ICIO en los aeropuertos que gestiona, a la desarrollada por la aquí recurrente en las construcciones e instalaciones para las que se promovió infructuosamente la exención, cuestión en la que no cabe entrar con detalle, como no lo hace tampoco la sentencia impugnada, que se limita a la apreciación tangencial de que la empresa pública recurrente no es un organismo autónomo, noción que, como hemos repetido, había desaparecido ya bastantes años antes de la entrada en vigor del TRLHL.

#### **QUINTO.-Fijación de criterios interpretativos sobre la cuestión de interés casacional objetivo delimitada en el auto de admisión.**

La doctrina que se nos propone en el auto de admisión, en esclarecimiento de los preceptos señalados como precisados de concreción, es la que se expone a continuación y que reiteramos:

*"[...] Primera. Esclarecer si, a efectos de la aplicación la exención en el ICIO a favor de construcciones, instalaciones y obras directamente destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales de las que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales -cuando no coincidan la condición de propietario del inmueble y la de dueño de la obra-, lo relevante es atender a quién va a ser finalmente el propietario de la obra o, por el contrario, lo relevante es atender a quién soporta los gastos que comporta su realización.*

*Segunda. Dilucidar si la exención es aplicable no solo cuando la gestión de la obra se lleve a cabo por un organismo autónomo sino también cuando se trate de una empresa pública [...]."*

1) En las obras de infraestructura mencionadas en el artículo 100.2 del TRLHL, no existe la posibilidad de diferenciar el dueño de la obra como persona separada de la Administración pública titular del dominio público en que se manifiestan aquéllas.

2) Tampoco cabe establecer que es sujeto distinto del titular demanial quien, en el ejercicio de las atribuciones que le otorga la ley respecto de tales bienes, promueve las construcciones, instalaciones u obras, porque no *soporta los gastos que comporta su realización* en calidad distinta de la del titular demanial.



3) Tratándose de las construcciones, instalaciones u obras que se destinen a las obras de infraestructura *numerus clausus* mencionados en el artículo 110.2 TRLHL y, en particular, las *obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales*, lo relevante es atender a quién va a ser finalmente el propietario de la obra, en los términos ya expuestos en relación con los bienes demaniales.

4) Por lo que respecta a la segunda pregunta, la forma de personificación como *organismo autónomo* -como categoría conceptual formalmente extinguida- se refiere a la gestión ulterior y, además, ha de conciliarse con las reglas autoorganizativas de la Administración de que se trate. En el caso de la recurrente, tales normas favorecen la exención. Basta con el hecho de que la ley autonómica le confiere competencias y funciones administrativas para promover la construcción de obras públicas como las señaladas, así como gestionar los servicios públicos resultantes, con atribución de facultades y competencias públicas [...].

**SEGUNDO.-** *Aplicación de la doctrina jurisprudencial establecida al caso concreto que se enjuicia. Y costas.*

Aplicada la anterior doctrina, debe estimarse el presente recurso de casación y, por tanto, acoger la pretensión de la parte recurrente.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede **declaración** expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las devengadas en la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, las dudas razonables sobre la interpretación de las normas aplicables, según el reiterado criterio de esta Sala, determina que cada parte abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**1º)** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico primero, por remisión al quinto de la sentencia transcrita .

**2º)** Ha lugar al recurso de casación n.º 5658/2020, interpuesto por el CANAL DE ISABEL II, S.A., representado por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Carmen Armesto Tinoco, contra sentencia n.º. 427, de 30 de junio de 2020, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaída en el recurso de apelación n.º. 1818/2019, contra sentencia desestimatoria dictada en el procedimiento ordinario n.º. 482/18, por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 22 de Madrid, de fecha 3 de Junio de 2019, por la liquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO), sentencias que se casan y anulan.

**3º)** Estimar el recurso de apelación interpuesto por CANAL DE ISABEL II, S.A., contra la referida sentencia de primera instancia, dirigida frente al Decreto n.º 9785, de 3 de septiembre de 2018, dictado por Delegación de Economía, Hacienda, Comercio, Fomento de Empleo, Nuevas Oportunidades y Captación de Inversiones del Ayuntamiento de Alcobendas, contra liquidación n.º 500701/2018, en concepto de ICIO por importe de 65.414,55 euros, la que se anula por ser contrario al ordenamiento jurídico.

**4º)** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni las de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.