

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078375

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 875/2020, de 24 de junio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6043/2017

SUMARIO:

ICIO. Sujeto pasivo. Dueño de la obra. Exenciones. Administraciones públicas. Obra destinada al saneamiento de la población. 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. Según la recurrente, 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. El Tribunal fija la siguiente doctrina: en las obras de infraestructura mencionadas en el art.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. 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. Tratándose de las construcciones, instalaciones u obras que se destinen a las obras de infraestructura *numerus clausus* mencionados en el art. 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. 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. aplicada la doctrina establecida al caso que examinamos, es que es impropio la denegación de la exención pretendida por la empresa pública recurrente. Ello determina la declaración de haber lugar al recurso de casación, pues la sentencia de apelación, en lo que ha resultado impugnada, es disconforme a Derecho, tal como lo acabamos de interpretar, siendo más correcta la solución dada en este punto por el Juzgado nº 23 de los de Madrid. Ello determina el reconocimiento de la exención pedida [Vid., ATS, de 11 de abril de 2018, recurso nº 6043/2017 (NFJ070339) que admite el recurso de casación contra la STSJ de Madrid, de 15 de septiembre de 2017, recurso nº 494/2016 (NFJ069352), que se casa y anula].

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TR LHL), arts. 100 a 102.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 35.

Ley 47/2003 (LGP), art. 3.

Constitución Española, art. 31.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchís.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 875/2020

Fecha de sentencia: 24/06/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6043/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/05/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6043/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 875/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 24 de junio de 2020.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 6043/2017, interpuesto por la procuradora doña Carmen Armesto Tinoco, en nombre y representación de la empresa pública CANAL DE ISABEL II, S.A., contra la sentencia nº 600/2017, de 15 de septiembre, dictada por la Sección Novena de la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso de apelación nº 494/2016 (ES:TSMJ:2017:10619), interpuesto contra la sentencia de 25 de enero de 2016, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 23 de Madrid, recaída en el recurso nº 132/2015. Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Jacobo de Gandarillas Martos, en representación del AYUNTAMIENTO DE RIVAS VACIAMADRID.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 15 de septiembre de 2017, que estimó en parte el recurso de apelación interpuesto por los Servicios Jurídicos del Ayuntamiento de Rivas Vaciamadrid contra la sentencia del juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 23 de Madrid, de 25 de enero de 2016, deducido a su vez contra las liquidaciones practicadas por el Ayuntamiento mencionado del sobre el Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras -ICIO- (en lo que a esta casación concierne), en relación con el proyecto de construcción para suministro de agua de riego con agua reutilizable en el municipio de Rivas Vaciamadrid, por importe de 466.819,17 euros.

Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

1.- El 15 de septiembre del año 2014 se notificó a Canal de Isabel II Gestión S.A. -Canal de Isabel II- la propuesta y apertura del trámite de audiencia del Ayuntamiento de Rivas Vaciamadrid, en que se proponía una

liquidación provisional en concepto de tasa por licencias urbanísticas y otra en concepto de ICIO, derivadas las dos de la obra arriba indicada, por la que dicha corporación exigía las cantidades que se detallan a continuación:

- * En concepto de Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras, 915.120,44 euros.
- * En concepto de Tasa por Licencias Urbanísticas (Obra menor), se exige el ingreso de 320.292,15 euros.

2.- No conforme con la propuesta, la actora presentó alegaciones en que se solicitó, por un lado, la exención en el ICIO para la obra descrita y, por otro, la minoración de la base imponible de la tasa, por afirmar que debe ascender a la cantidad de 8.357.116,93 euros, derivándose una cuota de 116.999,64 euros, que fue ingresada por la actora el día 6 de octubre de 2014 (folio 31 del expediente).

3.- Mediante resolución de 7 de noviembre de 2014, se desestimaron las alegaciones relativas a la exención en el ICIO, y se estimaron en parte las atinentes a la minoración de la tasa, determinándola en 11.670.479,19 euros, con una cuota de 163.386,71 euros. De ello derivaron las dos liquidaciones en principio debatidas, una en concepto de ICIO, por importe de 466.819,17 euros y otra en concepto de tasa por licencias urbanísticas, ascendente a 46.387,07 euros.

4.- No conforme con las liquidaciones provisionales, el 19 de diciembre de 2014 se presentó recurso de reposición, alegando contra aquéllas lo siguiente, en síntesis:

a) Con respecto al ICIO, que a la obra le es de aplicación la exención del artículo 100.2 del Real Decreto Legislativo 22004 de 5 de marzo, pro el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales -TRLRHL-, por ser una obra hidráulica cuya titularidad es de la Comunidad de Madrid.

b) Con respecto a la tasa, se solicitó la reducción de la base imponible, dado que para su cuantificación no se había computado el importe de determinadas partidas o capítulos presupuestarios, en la forma entendida tanto la ley como la jurisprudencia. En dicho recurso se solicitó la suspensión de las liquidaciones provisionales recurridas.

5.- La Administración demandada, en resolución de 19 de enero de 2015 (documento nº 7 del expediente), desestimó el recurso de reposición.

2. Impugnada jurisdiccionalmente tal resolución y las liquidaciones mencionadas, se dictó sentencia de 25 de enero de 2016, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 23 de Madrid, recaída en el recurso nº 132/2015, estimatoria parcial del recurso, en cuanto a la exención patrocinada por la demandante.

3. Formulado recurso de apelación por el Ayuntamiento de Rivas Vaciamadrid contra la sentencia referida, la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictó sentencia el 15 de septiembre de 2017, aquí impugnada, que revoca en parte la apelada, negando a Canal de Isabel II la exención que le había sido reconocida en la sentencia apelada. La sentencia razona lo siguiente, en síntesis (FJ 2º, 3º y 4º):

"[...] SEGUNDO.- La cuestión discutida de si resulta aplicable al caso de autos la exención prevista en el art. 100.2 del TRLH ha sido abordada por la Sección en Sentencia de 1 de Junio de 2016 cuyos fundamentos a continuación se reiteran para con ello estimar el recurso.

Así lo entiende el Juez a quo en su sentencia por entender que la Comunidad de Madrid es la dueña de la obra, aunque la gestione el Canal de Isabel II Gestión, S.A. Por el contrario, el Ayuntamiento recurrente estima que no es de aplicación esta exención pues el concepto de dueño de la obra debe interpretarse en el sentido previsto en el art. 101.1 del TRLHL, de modo que habrá que distinguir entre dueño de la obra en sentido dominical y dueño de la obra en sentido económico, como sujeto que se hace cargo del coste de su realización, y éste no es otro que Canal de Isabel II. Es un hecho incontrovertido que las obras han sido ejecutadas y costeadas por la entidad Canal de Isabel II Gestión, S.A., al margen de que tales obras se integren en la Red General de la Comunidad de Madrid, por lo que ésta es el sujeto pasivo del impuesto conforme al art. 101.

El artículo 100 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales dispone que:

"1. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición.

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".

Y el art. 101.1 dice: " Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades del art. 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.

De estos artículos se desprende que el sujeto pasivo del impuesto es el dueño de la obra y que como tal debe entenderse aquel que soporte los gastos de ejecución de la misma.

A su vez, la norma prevé una exención siempre y cuando concurren dos requisitos: uno objetivo, relativo a la naturaleza de la obra (que habrá de ser alguna de las que se enumeran), y otro subjetivo en atención a quién sea el dueño de la obra (Administración territorial aun que su gestión se haga a través de un organismo autónomo).

A la vista de las alegaciones de las partes y de los documentos obrantes en autos, como dueño de la obra debe tenerse a la entidad demandante Canal de Isabel II Gestión, S.A. El dueño de la obra, a los efectos aquí examinados, no tiene que ver con la entidad que sea titular de la obra, es decir, quien vaya a ser finalmente la propietaria de la misma, sino, por el contrario, y tal y como literalmente establece el art. 101, el que soporte los gastos que comporte su realización. Y este no es otro que la entidad demandante, hecho indiscutido y reconocido por las partes. Es el Canal de Isabel II el que presenta la solicitud de licencia de obra y quien asume la financiación de la obra, aunque sea una tercera empresa la que resulta adjudicataria del contrato de estos servicios de explotación y mantenimiento de las redes de saneamiento gestionadas por el Canal de Isabel II, contrato que es firmado por la entidad demandante. Como se desprende de la norma transcrita, la intención del Legislador es gravar con este impuesto a quien asume la realización de las obras que constituye el hecho imponible, no la propiedad o titularidad del terreno o de la obra. Cuando no coinciden la condición de propietario del inmueble y la de dueño de la obra en el sentido económico recogido en el art. 101, el artículo es claro al confirmar que es contribuyente quien soporta el coste de la obra.

Precisamente, esta definición de "dueño de la obra" es recogida por primera vez en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 5 de marzo de 2004, que la anterior LHL de 1988 no mencionaba. Por ello, las sentencias recogidas en la sentencia que aquí se impugna hacían referencia a la legislación anterior (sentencias de la Sección 4ª de 29 de abril, 20 de mayo y 7 de junio de 2002 y de 17 de noviembre de 2006, a las que se remite la sentencia de la Sección 9ª de 24 de junio de 2010, recurso 26/2010).

TERCERO.- La aplicación de la exención exige como presupuesto que el dueño de la obra Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidad Locales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos.

La entidad Canal de Isabel II Gestión, S.A. no tiene esta condición, por lo que la exención del impuesto no resulta aplicable. Esta entidad 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.

Así lo ha entendido esta Sala y Sección en distintas sentencias. Por ejemplo, señalamos en la sentencia de 22 de diciembre de 2015, recurso 1152/2014, lo siguiente: "no podemos considerar que una sociedad anónima, como es ahora el Canal de Isabel II, pueda calificarse de Administración Pública a estos efectos. Si se huye del Derecho Administrativo en la forma de personificación para actuar en el tráfico jurídico con arreglo al derecho privado, utilizando la forma de sociedad anónima, no puede paralelamente pretenderse la aplicación de aquellos beneficios de los que gozan las Administraciones Públicas y las entidades públicas que la integran por su condición de tal y por su pleno sometimiento al Derecho Administrativo en el cumplimiento de sus fines.

Y así, si bien, de acuerdo con la Ley 17/1984, de 20 de diciembre, de Abastecimiento y Saneamiento de Agua de Madrid, el Canal de Isabel II se calificó como una empresa pública de las previstas en el art. 2 de la Ley

1/1984, de 19 de enero, Reguladora de la Administración Institucional de la Comunidad de Madrid, que se configura como una entidad de Derecho Público, con personalidad jurídica propia, ello no obstante, con posterioridad, la Ley 3/2008, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (modificada por la Ley 6/2011, de 28 de diciembre) contempló la implementación de un proceso de capitalización del Canal de Isabel II, que ahora adopta la forma de personificación de sociedad anónima".

Igualmente, en la sentencia de 24 de junio de 2015, recurso 421/2014, se concluye que la entidad demandante no tiene la consideración de Administración a efectos de aplicación del art. 81.1.c) de la IJCA: "la constitución de la sociedad anónima "Canal de Isabel II Gestión SA" fue aprobada por Acuerdo de 14 de junio de 2012, del Consejo de Gobierno, que autorizó su constitución de la sociedad anónima "Canal de Isabel II Gestión, Sociedad Anónima" siendo, conforme al punto primero del acuerdo, una sociedad mercantil que adoptará la forma de sociedad anónima, cuyas características básicas se regulan en dicho Acuerdo, de conformidad con lo previsto en la Ley 3/2008, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, cuyo artículo 16 Uno estableció dicha posibilidad.

De conformidad con ello, y siguiendo la misma doctrina de la Sentencia aportada por el Ayuntamiento, dictada el 25 de febrero de 2010 en el recurso de apelación 1265/2009, "aunque forma parte del sector público estatal (en este caso autonómico) (arts. 2 y 3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria), se rige íntegramente por el ordenamiento jurídico privado, salvo en las materias que le sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable, de control financiero y de contratación, y que "en ningún caso" puede disponer de facultades que impliquen el ejercicio de autoridad, por lo que no puede ser incluida dentro del concepto de Administración Pública del art. 2.2 LRJyPAC, antes transcrito, ya que ni puede ser considerada como una "entidad de Derecho Público" ni puede, tampoco, predicarse de la misma que "ejerza potestades administrativas".

Por ello, la entidad Canal del 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 y debe producirse el devengo del impuesto [...]."

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. La procuradora doña Carmen Armesto Tinoco, en nombre y representación de la empresa pública CANAL DE ISABEL II, presentó el 7 de noviembre de 2017 escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, CANAL DE ISABEL II identifica como normas infringidas el apartado 2 del artículo 100 del TRLHL.

3. La Sala de instancia, por auto de 14 de noviembre de 2017, acordó tener por preparado el recurso de casación presentado por la procuradora doña Carmen Armesto Tinoco en nombre y representación de CANAL DE ISABEL II contra la sentencia.

Tercero. *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación en auto de 11 de abril de 2018, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...]. 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 [...]."

2. CANAL DE ISABEL II, debidamente representada, interpuso recurso de casación en escrito de 11 de junio de 2018, que observa los requisitos legales, en el que se menciona como norma jurídica infringida el apartado 2 del artículo 100 del TRLHL.

Cuarto. *Oposición del recurso de casación.*

El procurador don Jacobo de Gandarillas Martos, en nombre y representación del AYUNTAMIENTO DE RIVAS VACIAMADRID, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 19 de octubre de 2018 frente al escrito de interposición del recurso de casación interpuesto por el Canal de Isabel II, S.A, en el que solicita se desestime el recurso por los motivos aducidos, y resuelva conforme a derecho dentro de los términos en que aparece planteado el debate.

Quinto. *Vista pública y deliberación.*

Esta Sala no ha considerado necesaria la celebración de vista pública, por lo que señaló para la deliberación de este recurso el día 12 de mayo, fecha en la que no se pudo llevar a efecto tal trámite procesal, como consecuencia de acumulación de señalamientos derivada de la suspensión de los plazos judiciales ordenada en la disposición adicional segunda del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 -RDAE-.

Por tal razón, se pospuso la celebración de tales actos procesales al día 16 de junio de 2020, en que el Tribunal, con los medios telemáticos suficientes al efecto para la deliberación, efectivamente, deliberó, votó y falló, con el resultado que se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de este recurso de casación consiste en esclarecer si la sentencia impugnada, dictada en apelación, interpreta correctamente la denegación de la exención controvertida, a efectos de la aplicación del artículo 100.2 TRLHL en relación con las 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-, por lo que, según el camino trazado por el auto de admisión, debemos discernir si lo relevante es atender a quién va a ser finalmente el propietario de la obra o, por el contrario, lo que importa es atender a quien soporta los gastos que comporta su realización y 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.

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 sufragará 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 Rivas Vaciamadrid, 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.

Sexto. *Aplicación de la doctrina jurisprudencial que hemos establecido al caso concreto que nos ocupa.*

El resultado de este recurso de casación, aplicada la doctrina establecida al caso que examinamos, es que es improcedente la denegación de la exención pretendida por la empresa pública recurrente. Ello determina la declaración de haber lugar al recurso de casación, pues la sentencia de apelación, en lo que ha resultado impugnada, es disconforme a Derecho, tal como lo acabamos de interpretar, siendo más correcta la solución dada en este punto por el Juzgado nº 23 de los de Madrid. Ello determina el reconocimiento de la exención pedida.

Séptimo. *Determinación de las costas procesales.*

Conforme a lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, respecto de las costas de la casación no procede hacer declaración expresa; y en cuanto a las devengadas en la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, conforme al reiterado criterio de esta Sección.

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 sentados en el fundamento jurídico quinto.

2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Carmen Armesto Tinoco, en nombre y representación de la empresa pública CANAL DE ISABEL II, S.A, contra la sentencia de 15 de septiembre de 2017, de la Sección Novena de la Sala de los Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid pronunciada que estimó en parte el recurso de apelación nº 494/2016, interpuesto contra la sentencia de 25 de enero de 2016, dictada en el recurso nº 132/2015 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 23 de Madrid. La sentencia de apelación se casa y anula, manteniéndose el criterio del Juzgado mencionado, reconociéndose a la recurrente la exención pretendida, con todos los efectos jurídicos inherentes a dicha declaración.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.