



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
Fax 93 402 78 48  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

**Expedient:** 84/23

**Expedient de gestió:** 2023RCAL...

**Número de registre:** 2023/...

**Recurrent:** GDC

**Tribut:** Impost sobre béns immobles (IBI)

**Data de presentació del recurs:** 18/1/2023

El Consell Tributari, reunit en sessió de 19 de juliol de 2023, coneixent del recurs presentat per GDC, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

### ANTECEDENTS DE FET

1.- En la data referenciada a l'encapçalament, l'interessat interposa recurs d'alçada contra els actes que es detallen a continuació:

<b>Acte impugnat / Rebut</b>	<b>Detall: Concepte</b>	<b>Identificador / Adreça Objecte</b>	<b>Import €</b>	<b>Període/Data</b>
Resolució de gerent	IBI	...		
Liquidació CT2022...	IBI	...	33.320,91	01/01/2019 - 31/12/2019
Liquidació CT2022...	IBI	...	33.534,97	01/01/2020 - 31/12/2020
Liquidació CT2022...	IBI	...	33.534,97	01/01/2021 - 31/12/2021
Liquidació CT2022...	IBI	...	33.669,84	01/01/2022 - 31/12/2022

2.- La GDC interposa recurs d'alçada contra la resolució dictada pel gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda el 13 de desembre de 2022, per la qual s'estima parcialment la seva sol·licitud de reconeixement de l'exempció de l'Impost sobre béns immobles (en endavant,

IBI), prevista a l'article 62.1 a) del RD Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (en endavant TRLRHL), en relació amb l'immoble situat a ..., i pels exercicis 2019 i següents.

L'estimació és parcial en reconèixer-se l'aplicació de l'exempció només respecte al valor de la construcció de l'immoble, però no respecte al valor del sòl de la finca, en relació amb la qual es resol girar i notificar les corresponents liquidacions d'IBI dels exercicis 2019, 2020, 2021 i 2022. D'acord amb les sentències del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, núm. 5132 dictada el 14 de desembre de 2020 en el recurs d'apel·lació 63/2000 i sentència núm. 3975 de 16 de novembre de 2022 en el recurs d'apel·lació 1132/2022.

A l'esmentada resolució, i en consonància amb l'anterior, s'ordena anul·lar les liquidacions d'IBI girades pels exercicis 2014, 2015, 2018, 2019, 2020, 2021 i 2022, i es declara prescrit el dret de l'Administració per a determinar i exigir el pagament de les quotes tributàries dels exercicis 2014, 2015 i 2018.

La GDC també interposa recurs d'alçada contra les liquidacions de l'IBI amb número de rebut CT2022..., CT2022..., CT2022... i CT2022..., girades en execució de la resolució de gerent abans esmentada, en relació amb el valor del sòl de la construcció de l'immoble de referència, i corresponents als exercicis 2019, 2020, 2021 i 2022.

En essència, al·lega que sobre l'edificació (dret real de superfície), té reconeguda l'exempció prevista a l'article 62.1.a) del TRLRHL, al tractar-se d'un immoble directament afecte a la seguretat ciutadana; en canvi, sobre el solar, només concorre un sol dret, el dret de propietat, motiu pel qual només pot liquidar-se l'IBI a qui n'ostenta la titularitat i, en conseqüència, correspon girar i notificar les noves liquidacions de l'IBI corresponents als anys 2019, 2020, 2021 i 2022 a la societat PS, SA. Per aquest motiu, sol·licita es declari la nul·litat de la resolució i de les liquidacions objecte d'impugnació.

**3.-** De la documentació incorporada a l'expedient, els antecedents del mateix i l' Informe de l'IMH es desprèn la següent relació de fets:

1.- De la documentació i antecedents que consten a l'expedient resulta el següent:

- En data 14 de desembre de 2020 el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya va estimar el recurs d'apel·lació número 63/2020 interposat per la GDC contra la sentència número 207/2018, de 2 de novembre, del Jutjat Contenciós Administratiu núm. 4 de Barcelona, en el recurs contenciós administratiu núm. 402/2014.



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
Fax 93 402 78 48  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

Aquesta sentència reconeix, en relació amb la quota tributària de l'IBI de l'exercici 2013 i de la finca de referència, l'exempció prevista a l'article 62.1 a) TRLRHL, però només en relació amb el valor d'allò construït sobre el solar, atesa la titularitat de la GDC del dret de superfície sobre la referida finca. En execució d'aquesta sentència, l'Institut Municipal d'Hisenda va girar liquidació de l'IBI respecte al solar, contra la que no es va interposar recurs d'alçada.

- En data 22 de juny de 2022 el Jutjat del Contenciós Administratiu núm. 4 de Barcelona va desestimar el recurs interposat per la GDC contra la via de cobrament dirigida a la recaptació de la quota tributària de l'IBI corresponent a l'exercici 2016 i a la finca de referència, sentència que va esdevenir ferma al no interposar-se recurs d'apel·lació.

- En data 16 de novembre de 2022 el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya va estimar el recurs d'apel·lació núm. 1132/2022, interposat per la GDC contra la sentència núm. 263/2021, de 30 de setembre, del Jutjat Contenciós Administratiu núm. 11 de Barcelona, en el recurs contenciós administratiu núm. 63/2019.

Aquesta sentència reconeix, en relació amb la quota tributària de l'IBI de l'exercici 2017 i de la finca de referència, l'exempció prevista a l'article 62.1 a) TRLRHL, però només en relació amb el valor d'allò construït sobre el solar, atesa la titularitat de la GDC del dret de superfície sobre la referida finca.

2.- Segons consulta de la base de dades de la recaptació municipal es desprèn el següent:

- La quota tributària de l'IBI corresponent a l'exercici 2014 va ser notificada de forma col·lectiva mitjançant edicte publicat al Butlletí Oficial de la Província de Barcelona (en endavant, BOPB) de 13 de gener de 2014.

- La quota tributària de l'IBI corresponent a l'exercici 2015 va ser notificada de forma col·lectiva mitjançant edicte publicat al BOPB de 13 de gener de 2015.

- La quota tributària de l'IBI corresponent a l'exercici 2018 va ser notificada de forma col·lectiva mitjançant edicte publicat al BOPB de 12 de febrer de 2018.

- Les quotes tributàries de l'IBI corresponents als exercicis 2019 a 2022, es van notificar de forma col·lectiva mitjançant edictes publicats al BOPB de 18 de febrer de 2019, 7 de febrer de 2020, 2 de febrer de 2021 i 28 de gener de 2022, respectivament.

Els rebuts de padró relatius a les quotes comentades, consten anul·lats en execució de la resolució que ara és objecte d'impugnació.

3.- Així mateix, la GDC va formular diverses sol·licituds d'exempció en relació amb la finca objecte del present procediment:

- En data 28 de maig de 2019, mitjançant instància amb número de registre 2019/..., la GDC va sol·licitar, en relació amb la quota tributària de l'IBI corresponent a l'exercici 2019 de la finca de referència, el reconeixement de l'exempció prevista a l'article 62.1 a) TRLRHL.

- En data 15 de juliol de 2020 mitjançant instància amb número de registre 2020/..., la GDC va sol·licitar, en relació amb la quota tributària de l'IBI corresponent a l'exercici 2020 de la finca de referència, el reconeixement de l'exempció prevista a l'article 62.1 a) TRLRHL.

- En data 17 de maig de 2022 mitjançant instància amb número de registre 2022/..., la GDC va sol·licitar, en relació amb la quota tributària de l'IBI corresponent a l'exercici 2022 de la finca de referència, el reconeixement de l'exempció prevista a l'article 62.1 a) TRLRHL.

4.- De les dades que consten en el Registre de la Propietat resulta que:

- La societat PS, SA era titular del ple domini de la totalitat de la finca, en virtut d'una escriptura de compra subjecta a condició resolutòria atorgada en data 19 de juliol de 1988.

- Mitjançant escriptura pública de data 18 de novembre de 1988, esmenada per una altra de data 9 de maig de 1989, PS, SA constitueix un dret de superfície en favor de l'entitat CA, SA.

Aquesta entitat, que va formalitzar la declaració d'obra nova de l'edifici que consta a la descripció de la finca, fou absorbida per "SGAB, S.A." mitjançant escriptura de fusió per absorció de data 1 de setembre de 1992, resultant transmès el dret de superfície i l'obra nova declarada a "SGAB, S.A".



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
Fax 93 402 78 48  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

- Finalment, per escriptura pública de data 21 d'octubre de 2005, "PS, S.A" va vendre la propietat superficiària i el dret de superfície de la finca a la GDC.

5.- De les dades que consten en el Cadastre Immobiliari resulta igualment que la GDC és titular del 100% d'un dret de superfície sobre l'immoble des del 21 d'octubre de 2005, corresponent el 100% del dret de propietat a PS, SA.

6.- En data 13 de desembre de 2022 el Gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda va dictar resolució parcialment estimatòria de les sol·licituds de reconeixement de l'exempció de l'IBI prevista a l'article 62.1 a) del TRLRHL, formulades per la GDC en relació amb l'immoble situat a ... de Barcelona.

L'esmentada resolució es va notificar a la GDC el 19 de desembre de 2022 per mitjans electrònics via EACAT, juntament amb les liquidacions de l'IBI amb número de rebut CT2022..., CT2022..., CT2022... i CT2022....

7.- El 18 de gener de 2023 la GDC va interposar, per una banda, recurs d'alçada contra la resolució del gerent parcialment estimatòria, i, per l'altre, recurs d'alçada contra les liquidacions d'IBI citades a l'antecedent de fet anterior, i girades en execució de la citada resolució.

4.- L'Institut Municipal d'Hisenda proposa la desestimació del recurs.

### **FONAMENTS DE DRET**

**Primer.-** D'acord amb l'article 57 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions públiques, l'òrgan administratiu que iniciï o tramiti un procediment, qualsevol que hagi estat la forma de la seva iniciació, podrà disposar, d'ofici o a instàncies de part, la seva acumulació a uns altres amb els quals guardi identitat substancial o íntima connexió, sempre que sigui el mateix òrgan qui hagi de tramitar i resoldre el procediment.

Donada l'íntima connexió existent entre els recursos interposats s'ha procedit a l'acumulació dels mateixos a l'efecte de la seva resolució.

**Segon.-** La interessada sol·licita l'anul·lació de la resolució que estima parcialment la seva pretensió així com de les liquidacions practicades per l'IMH en la seva execució al considerar que com a titular del dret de propietat del sòl, correspon girar les liquidacions citades a l'entitat PS, SA.

Argumenta que estem davant d'un bé immoble respecte el qual les diverses titularitats que concorren no conflueixen sobre tot l'immoble sinó sobre els distints elements d'aquest (solar i edificació), de tal manera que, sent factible una valoració cadastral separada per cadascun d'aquests elements, l'IBI pot recaure sobre les diferents titularitats. Considera que, en el seu cas *"(...) ni en una titularitat (la del dret de superfície) ni en l'altra (la del solar) conflueixen dos o més drets dels previstos a l'article 61.1 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals...S' està en presència, doncs, d'un bé immoble respecte el qual les diverses titularitats que concorren no conflueixen sobre tot l'immoble sinó sobre els distints elements d'aquest (solar i edificació), de tal manera que, sent factible una valoració separada per cadascun d'aquests elements, l'IBI pot recaure sobre diferents titularitats"*. Afegint que *"En el cas de l'immoble ubicat al ... de Barcelona, com s'ha apuntat, sobre l'edificació (dret real de superfície)", aquesta Administració té reconeguda l'exempció prevista en l'article 62.1.a) del TRLRHL, al tractar-se d'un immoble directament afecte a la seguretat ciutadana; en canvi, sobre el solar, només concorre un sol dret, el dret de propietat, motiu pel qual només pot liquidar-se l'IBI a qui n'ostenta la titularitat i, en conseqüència, correspon girar i notificar les noves liquidacions de l'IBI corresponents als anys 2019, 2020, 2021 i 2022 només a qui n'ostenta la titularitat, és a dir, a la societat PS, SA"*. Sol·licita per aquest motiu que *"es declari la nul·litat de la Resolució, tot deixant-la sense efecte"*.

Doncs bé, com ja es va exposar a la resolució impugnada, de conformitat amb els articles 60 i 61 del RD Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, l'Impost sobre béns immobles *«és un tribut directe de caràcter real que grava el valor dels béns immobles en els termes establerts en aquesta Llei»*, el fet imposable del qual està constituït per la titularitat dels següents drets sobre béns immobles rústics i urbans i sobre els immobles de característiques especials:

- a) D'una concessió administrativa sobre els propis immobles o sobre els serveis públics a què s'hagin afectes.
- b) D'un dret real de superfície.
- c) D'un dret real d'usdefruit.
- d) Del dret de propietat.



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
Fax 93 402 78 48  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

El mateix precepte continua dient, en el seu apartat segon, que:

*“La realització del fet imposable que correspongui d'entre els definits en l'apartat anterior per l'ordre en ell establert determinarà la no subjecció de l'immoble urbà o rústic a les restants modalitats en el mateix previstes”.*

I segons estableix l'article 63, apartats primer i segon, del mateix text legal:

*“1. Són subjectes passius d'aquest impost, a títol de contribuents, les persones naturals i jurídiques (...) que ostentin la titularitat del dret que, en cada cas, sigui constitutiu del fet imposable d'aquest impost (...)”*

La condició de subjecte passiu contribuent es configura com un element essencial de l'obligació tributària fixat legalment que no pot ser alterat per actes o convenis dels particulars, tal com determina l'article 17.4 de la Llei general tributària.

Així mateix, l'article 564-1 del llibre Cinquè del Codi civil de Catalunya disposa que:

*“La superfície és el dret real limitat sobre una finca aliena que atribueix temporalment la propietat separada de les construccions o de les plantacions que hi estiguin incloses. En virtut del dret de superfície, es manté una separació entre la propietat d'allò que es construeix o es planta i el terreny o el sòl en què es fa.”*

Sobre la base d'aquest conjunt normatiu i de les resolucions judicials referenciades als antecedents d'aquesta proposta, l'IMH dicta els actes abans referits en què, d'una banda, es reconeix l'aplicació de l'article 62.1.a), exclusivament pel que fa al valor del construït sobre el solar, i, d'una altra, liquida les quotes de l'impost en concordança amb aquest reconeixement.

Així, el gerent de l'IMH en la resolució parcialment estimatòria, ara recorreguda, assenyala que:

*“TERCER.- La posició mantinguda per l'Ajuntament de Barcelona, de conformitat amb el criteri interpretatiu del Consell Tributari, ha estat la de que procedia*

*desestimar la sol·licitud d'exempció de l'IBI prevista a l'article 62.1.a) del TRLRHL, en considerar que no es complia per part del subjecte passiu el requisit subjectiu de titularitat del dret de propietat de l'immoble, ja que la GDC és titular d'un dret de superfície i no del dret de propietat com exigeix la llei.*

*No obstant això, el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, mitjançant sentència núm. 5132 dictada el 14 de desembre de 2020 en el recurs d'apel·lació 63/2000 i sentència núm.3975 de 16 de novembre de 2022 en el recurs d'apel·lació 1132/2022, han estimat els recursos d'apel·lació interposats per la GDC referides a les quotes tributàries de l'impost dels exercicis 2013 i 2017, en considerar que procedeix concedir l'exempció prevista a l'article 62.1.a) del TRLRHL respecte a la construcció de l'immoble”.*

Així mateix, s'ha de fer constar que sobre la qüestió de fons, relativa a l'exempció de la construcció en els supòsits de l'article 62.1.a) del TRLRHL quan el superficiari és l'Estat o un altre dels ens públics allà enumerats, es troba pendent de resolució per part del Tribunal Suprem el recurs de cassació núm. 3361/2022 l'acte d'admissió del qual (ECLI:ES:TS:2022:17557A), de data 14 de desembre de 2022, “*por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia*”, planteja les següents qüestions:

*“1.1. Determinar si la exención en el IBI prevista en el artículo 62.1.a) del TRLHL alcanza a la construcción de aquellos bienes inmuebles directamente afectos a alguno de los servicios previstos en dicho precepto en aquellos supuestos en los que la titularidad del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales, según proceda, se corresponda con un derecho de superficie.*

*1.2 (...).”*

El Consell Tributari ha mantingut reiteradament la doctrina assenyalada pel gerent de l'IMH en la resolució recorreguda respecte de l'àmbit d'aplicació de l'article 62.1.a) del TRLRHL, en relació amb el dret de superfície i el seu titular, es a dir, el superficiari sobre el que manifesta que “*I és a partir d'aquesta estructura que aquest Consell Tributari ha entès que hi ha un únic subjecte passiu en interpretar que el que volen els apartats 1.c) i 2 de l'art. 61 del TRLHL per determinar el subjecte passiu, quant coincideixen els titulars del dret de propietat i el titular del dret de superfície, és excloure el titular del dret de propietat essent l'únic subjecte passiu el que sigui titular del dret de superfície (...). En definitiva, existent un dret de superfície, mai el titular del dret de propietat sobre la finca pot ser subjecte passiu, cosa que té com a conseqüència la impossibilitat de dissociar el*





**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
Fax 93 402 78 48  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

*subjecte passiu entre propietari del sòl i el superficiari, ja que és aquest darrer l'únic subjecte passiu de l'impost... ” (CT 1067/21).*

Aquesta posició mantinguda pel Consell, relativa a la condició d'únic i exclusiu subjecte passiu de l'IBI del superficiari, ha estat repetidament recolzada per la jurisprudència del Tribunal Suprem, entre d'altres, a la STS de 12 de desembre de 2017, dictada en un recurs de cassació, per tant, es pot afirmar que, en els supòsits en què s'ha constituït el dret real de superfície, d'acord amb el que ja s'ha assenyalat, la qualitat de subjecte passiu en aquest impost, i a títol de contribuent, recau exclusivament en el superficiari.

En conseqüència, se ha de concloure que resulten conformes a dret la resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda i les liquidacions d'IBI impugnades i que han estat notificades al subjecte passiu que ostenta la condició de subjecte passiu de l'impost, en aquest cas concret, la GDC.

Per tot això, i coincidint amb la proposta de l'Institut Municipal d'Hisenda,

### **ES PROPOSA**

DESESTIMAR el recurs presentat.