



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

**Expediente:** 84/23

**Expediente de gestión:** 2023RCAL...

**Número de registro:** 2023/...

**Recurrente:** GDC

**Tributo:** Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI)

**Fecha de presentación del recurso:** 18/1/2023

El Consell Tributari, reunido en sesión de 19 de julio de 2023, conociendo del recurso presentado por GDC, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

1.- En la fecha referenciada en el encabezamiento, el interesado interpone recurso de alzada contra los actos que se detallan a continuación:

<b>Acto impugnado / Recibo</b>	<b>Detalle: Concepto</b>	<b>Identificador / Dirección Objeto</b>	<b>Importe €</b>	<b>Periodo/Fecha</b>
Resolución de gerente	IBI	...		
Liquidación CT2022...	IBI	...	33.320,91	01/01/2019 - 31/12/2019
Liquidación CT2022...	IBI	...	33.534,97	01/01/2020 - 31/12/2020
Liquidación CT2022...	IBI	...	33.534,97	01/01/2021 - 31/12/2021
Liquidación CT2022...	IBI	...	33.669,84	01/01/2022 - 31/12/2022

2.- La GDC interpone recurso de alzada contra la resolución dictada por el gerente del Institut Municipal d'Hisenda el 13 de diciembre de 2022, por la que se estima parcialmente su solicitud de reconocimiento de la exención del impuesto sobre bienes inmuebles (en adelante, IBI), prevista en el artículo 62.1 a) del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL), en relación con el inmueble situado en ..., y por los ejercicios 2019 y siguientes.

La estimación es parcial al reconocerse la aplicación de la exención sólo respecto al valor de la construcción del inmueble, pero no respecto al valor del suelo de la finca, y en relación con ésta se resuelve girar y notificar las correspondientes liquidaciones de IBI de los ejercicios 2019, 2020, 2021 y 2022. De acuerdo con las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, núm. 5132 dictada el 14 de diciembre de 2020 en el recurso de apelación 63/2000 y sentencia núm. 3975 de 16 de noviembre de 2022 en el recurso de apelación 1132/2022.

En la citada resolución, y en consonancia con la anterior, se ordena anular las liquidaciones de IBI giradas por los ejercicios 2014, 2015, 2018, 2019, 2020, 2021 y 2022, y se declara prescrito el derecho de la Administración para determinar y exigir el pago de las cuotas tributarias de los ejercicios 2014, 2015 y 2018.

La GDC también interpone recurso de alzada contra las liquidaciones del IBI con número de recibo CT2022..., CT2022..., CT2022... y CT2022..., giradas en ejecución de la resolución del gerente antes mencionada, en relación con el valor de la construcción del inmueble de referencia, y correspondientes a los ejercicios 2019, 2020, 2021 y 2022.

En esencia, alega que sobre la edificación (derecho real de superficie), tiene reconocida la exención prevista en el artículo 62.1.a) del TRLRHL, al tratarse de un inmueble directamente afecto a la seguridad ciudadana; en cambio, sobre el solar, sólo concurre un solo derecho, el derecho de propiedad, por lo que sólo puede liquidarse el IBI a quien ostenta su titularidad y, en consecuencia, corresponde girar y notificar las nuevas liquidaciones de IBI correspondientes a los años 2019, 2020, 2021 y 2022 a la sociedad PS,



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

SA. Por este motivo, se solicita que se declare la nulidad de la resolución y de las liquidaciones objeto de impugnación.

**3.-** De la documentación incorporada en el expediente, los antecedentes del mismo y el informe del IMH se desprende la siguiente relación de hechos:

1.- De la documentación y antecedentes que constan en el expediente resulta lo siguiente:

- En fecha 14 de diciembre de 2020 el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña estimó el recurso de apelación número 63/2020 interpuesto por la GDC contra la sentencia número 207/2018, de 2 de noviembre, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 4 de Barcelona, en el recurso contencioso administrativo núm. 402/2014.

Esta sentencia reconoce, en relación con la cuota tributaria del IBI del ejercicio 2013 y de la finca de referencia, la exención prevista en el artículo 62.1 a) TRLRHL, pero sólo en relación con el valor de lo construido sobre el solar, dada la titularidad de la GDC del derecho de superficie sobre la referida finca. En ejecución de esta sentencia, el Institut Municipal d'Hisenda giró liquidación del IBI respecto al solar, contra la que no se interpuso recurso de alzada.

- En fecha 22 de junio de 2022 el Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 4 de Barcelona desestimó el recurso interpuesto por la GDC contra la vía de cobro dirigida a la recaudación de la cuota tributaria del IBI correspondiente al ejercicio 2016 y a la finca de referencia, sentencia que se convirtió en firme al no interponerse recurso de apelación.

- En fecha 16 de noviembre de 2022, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña estimó el recurso de apelación núm. 1132/2022, interpuesto por la GDC contra la sentencia núm. 263/2021, de 30 de septiembre, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 11 de Barcelona, en el recurso contencioso administrativo núm. 63/2019.

Esta sentencia reconoce, en relación con la cuota tributaria del IBI del ejercicio 2017 y de la finca de referencia, la exención prevista en el artículo 62.1 a) TRLRHL, pero sólo en relación con el valor de lo construido sobre el solar, dada la titularidad de la GDC del derecho de superficie sobre la referida finca.

2.- Según consulta de la base de datos de la recaudación municipal se desprende lo siguiente:

- La cuota tributaria del IBI correspondiente al ejercicio 2014 fue notificada de forma colectiva mediante edicto publicado en el Boletín Oficial de la Provincia de Barcelona (en adelante, BOPB) de 13 de enero de 2014.

- La cuota tributaria del IBI correspondiente al ejercicio 2015 fue notificada de forma colectiva mediante edicto publicado en el BOPB de 13 de enero de 2015.

- La cuota tributaria del IBI correspondiente al ejercicio 2018 fue notificada de forma colectiva mediante edicto publicado en el BOPB de 12 de febrero de 2018.

- Las cuotas tributarias del IBI correspondientes a los ejercicios 2019 a 2022, se notificaron de forma colectiva mediante edictos publicados en el BOPB de 18 de febrero de 2019, 7 de febrero de 2020, 2 de febrero de 2021 y 28 de enero de 2022, respectivamente.

Los recibos de padrón relativos a las cuotas comentadas constan anulados en ejecución de la resolución que ahora es objeto de impugnación.

3.- Asimismo, la GDC formuló diversas solicitudes de exención en relación con la finca objeto del presente procedimiento:

- En fecha 28 de mayo de 2019, mediante instancia con número de registro 2019/..., la GDC solicitó, en relación con la cuota tributaria del IBI correspondiente al ejercicio 2019 de la finca de referencia, el reconocimiento de la exención prevista en el artículo 62.1 a) TRLRHL.



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

- En fecha 15 de julio de 2020 mediante instancia con número de registro 2020/..., la GDC solicitó, en relación con la cuota tributaria del IBI correspondiente al ejercicio 2020 de la finca de referencia, el reconocimiento de la exención prevista en el artículo 62.1 a) TRLRHL.

- En fecha 17 de mayo de 2022 mediante instancia con número de registro 2022/..., la GDC solicitó, en relación con la cuota tributaria del IBI correspondiente al ejercicio 2022 de la finca de referencia, el reconocimiento de la exención prevista en el artículo 62.1 a) TRLRHL.

4.- De los datos que constan en el Registro de la Propiedad resulta que:

- La sociedad PS, SA era titular del pleno dominio de la totalidad de la finca, en virtud de escritura de compra sujeta a condición resolutoria otorgada en fecha 19 de julio de 1988.

- Mediante escritura pública de fecha 18 de noviembre de 1988, subsanada por otra de fecha 9 de mayo de 1989, PS, SA constituye un derecho de superficie en favor de la entidad CA, SA.

Esta entidad, que formalizó la declaración de obra nueva del edificio que consta en la descripción de la finca, fue absorbida por "SGAB, S.A." mediante escritura de fusión por absorción de fecha 1 de septiembre de 1992, resultando transmitido el derecho de superficie y la obra nueva declarada a "SGAB, S.A".

- Por último, por escritura pública de fecha 21 de octubre de 2005, "SGAB, S.A" vendió la propiedad superficiaria y el derecho de superficie de la finca a la GDC.

5.- De los datos que constan en el Catastro Inmobiliario resulta igualmente que la GDC es titular del 100% de un derecho de superficie sobre el inmueble desde el 21 de octubre de 2005, correspondiendo el 100% del derecho de propiedad a PS, SA.

6.- En fecha 13 de diciembre de 2022 el gerente del Institut Municipal d'Hisenda dictó resolución parcialmente estimatoria de las solicitudes de reconocimiento de la exención del IBI prevista en el artículo 62.1 a) del TRLRHL, formuladas por la GDC en relación con el inmueble situado en ... de Barcelona.

Dicha resolución se notificó a la GDC el 19 de diciembre de 2022 por medios electrónicos vía EACAT, junto con las liquidaciones del IBI con número de recibo CT2022..., CT2022..., CT2022... y CT2022....

7.- El 18 de enero de 2023 la GDC interpuso, por un lado, recurso de alzada contra la resolución del gerente parcialmente estimatoria, y, por otro, recurso de alzada contra las liquidaciones de IBI citadas antecedente de hecho anterior, y giras en ejecución de la citada resolución.

4.- El Institut Municipal d'Hisenda propone la desestimación del recurso.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.-** De acuerdo con el artículo 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, el órgano administrativo que inicie o tramite un procedimiento, cualquiera que haya sido la forma de su iniciación, podrá disponer, de oficio o a instancia de parte, su acumulación a otros con los que guarde identidad sustancial o íntima conexión, siempre que sea el propio órgano quien deba tramitar y resolver el procedimiento.

Dada la íntima conexión existente entre los recursos interpuestos se ha procedido a la acumulación de los mismos a efectos de su resolución.

**Segundo.-** La interesada solicita la anulación de la resolución que estima parcialmente su pretensión así como de las liquidaciones practicadas por el IMH en su ejecución al considerar que, como titular del derecho de propiedad del suelo, corresponde girar las liquidaciones citadas a la entidad PS, SA.



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

Argumenta que estamos ante un bien inmueble respecto del cual las diversas titularidades que concurren no confluyen sobre todo el inmueble sino sobre los distintos elementos del mismo (solar y edificación), de tal modo que, siendo factible una valoración catastral separada por cada uno de estos elementos, el IBI puede recaer sobre las distintas titularidades. Considera que, en su caso *“(…) 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 presencia, 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”*. Añadiendo 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”*. Solicita por este motivo que *“es declari la nul·litat de la Resolució, tot deixant-la sense efecte”*.

Pues bien, como ya se expuso en la resolución impugnada, de conformidad con los artículos 60 y 61 del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, el impuesto sobre bienes inmuebles *«es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en esta Ley»*, cuyo hecho imponible está constituido por la titularidad de los siguientes derechos sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a los que se hayan afectado.

- b) De un derecho real de superficie.
- c) De un derecho real de usufructo.
- d) Del derecho de propiedad.

El mismo precepto sigue diciendo, en su apartado segundo, que:

*“La realización del hecho imponible que corresponda de entre los definidos en el apartado anterior por el orden en él establecido determinará la no sujeción del inmueble urbano o rústico a las restantes modalidades en el mismo previstas.”.*

Y según establece el artículo 63, apartados primero y segundo, del mismo texto legal:

*“1. Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas (...) que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto (...)”*

La condición de sujeto pasivo contribuyente se configura como elemento esencial de la obligación tributaria fijado legalmente que no puede ser alterado por actos o convenios de los particulares, tal y como determina el artículo 17.4 de la Ley General Tributaria.

Asimismo, el artículo 564-1 del libro Quinto del Código Civil de Cataluña dispone 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.”*

En base a este conjunto normativo y de las resoluciones judiciales referenciadas en los antecedentes de esta propuesta, el IMH dicta los actos antes referidos en los que, por un lado, se reconoce la aplicación del artículo 62.1.a), exclusivamente en lo referente al valor de lo construido sobre el solar, y, por otro, liquida las cuotas del impuesto en concordancia con este reconocimiento.





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

Así, el gerente del IMH en la resolución parcialmente estimatoria, ahora recurrida, señala 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 s 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”.*

Asimismo, debe hacerse constar que sobre la cuestión de fondo, relativa a la exención de la construcción en los supuestos del artículo 62.1.a) del TRLRHL cuando el superficiario es el Estado u otro de los entes públicos allí enumerados, se encuentra pendiente de resolución por parte del Tribunal Supremo el recurso de casación núm. 3361/2022 cuyo acto de admisión (ECLI:ES:TS:2022:17557A), de fecha 14 de diciembre de 2022, “*por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia*”, plantea las siguientes cuestiones:

*“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 mantenido reiteradamente la doctrina señalada por el gerente del IMH en la resolución recurrida respecto del ámbito de aplicación del artículo 62.1.a) del TRLRHL, en relación con el derecho de superficie y su titular, es decir, el superficiario sobre lo que manifiesta que *“Y es a partir de esta estructura que este Consell Tributari ha entendido que hay un único sujeto pasivo al interpretar que, lo que quieren los apartados 1. c) y 2 del art. 61 del TRLHL para determinar el sujeto pasivo, cuánto coinciden los titulares del derecho de propiedad y el titular del derecho de superficie, es excluir el titular del derecho de propiedad siendo el único sujeto pasivo el que sea titular del derecho de superficie (...). En definitiva, existiendo un derecho de superficie, nunca el titular del derecho de propiedad sobre la finca puede ser sujeto pasivo, cosa que tiene como consecuencia la imposibilidad de disociar el sujeto pasivo entre propietario del suelo y el superficiario, puesto que es este último el único sujeto pasivo del impuesto...”* (CT 1067/21).

Esta posición mantenida por el Consejo, relativa a la condición de único y exclusivo sujeto pasivo del IBI del superficiario, ha sido repetidamente apoyada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otros, en la STS de 12 de diciembre de 2017, dictada en un recurso de casación, por tanto, se puede afirmar que, en los supuestos en que se ha constituido el derecho real de superficie, de acuerdo con lo ya señalado, la calidad de sujeto pasivo en este impuesto, y a título de contribuyente, recae exclusivamente en el superficiario.

En consecuencia, debe concluirse que resultan conformes a derecho la resolución del gerente del Institut Municipal d’Hisenda y las liquidaciones de IBI impugnadas y que han sido notificadas al sujeto pasivo que ostenta la condición de sujeto pasivo del impuesto, en este caso concreto, la GDC.

Por todo ello, y coincidiendo con la propuesta del Institut Municipal d’Hisenda,

**SE PROPONE**

DESESTIMAR el recurso presentado.