

### **3. LA CONCURRENCIA DE UNA PLURALIDAD DE PERSONAS EN LA POSICIÓN DE SUJETO PASIVO EN LOS IMPUESTOS MUNICIPALES**

Esta recomendación general pretende concretar qué repercusión tiene tanto para los contribuyentes como para la Administración tributaria que varias personas compartan la condición de sujeto pasivo ante un mismo hecho imponible, en particular, cuando afecta a impuestos municipales.

Cuando hablamos de impuestos municipales nos referimos a aquellos que exigen los ayuntamientos. Estos, según el art. 60 de la Ley de Haciendas Locales y las Normas Forales que regulan las haciendas locales en cada uno de los tres territorios históricos, son el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Como es sabido, en una obligación tributaria el sujeto pasivo es la persona a la que, según la ley, le corresponde cumplir la prestación tributaria, que, en esencia, suele ser el pago de la deuda. Esa posición la suele ocupar una única persona, pero en ocasiones, la comparten una pluralidad de sujetos en relación con un único hecho imponible.

El origen de esta concurrencia de deudores puede ser muy diverso: herencias, adquisiciones de un bien por una pluralidad de personas... aunque, al menos, y por lo que afecta a los supuestos que se han planteado ante esta institución, su causa se suele encontrar en procesos de urbanización. Concretamente, estos casos aludían al pago del IBI en relación con terrenos de naturaleza urbana, cuya propiedad estaba dividida entre varias personas, que eran titulares de distintas cuotas en el total de la parcela.

Ahora bien, la cotitularidad del bien sujeto a tributación puede manifestarse en cualquiera de los impuestos municipales.

Esta circunstancia no es indiferente para las entidades locales y, en principio, introduce importantes novedades frente a las obligaciones que nacen en el marco del Derecho civil, pues, frente a la regla general en Derecho privado, en virtud de la que se presume la mancomunidad de las obligaciones (arts. 1137 y 1144 CC), el art. 34 de la Ley General Tributaria (LGT) establece que la concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados ante la Hacienda pública, salvo que la ley propia de cada tributo disponga lo contrario.

#### **A. ¿Qué trascendencia o qué efectos se derivan de las obligaciones mancomunadas y de las obligaciones solidarias?**

Si se analizan estas obligaciones en el marco del Derecho civil, podemos decir, simplificando mucho, que es mancomunada aquella obligación en la que existiendo una pluralidad de personas en la titularidad activa (crédito) o en la pasiva (deuda) se entienden el crédito o la deuda divididos en tantas partes como acreedores o deudores haya, de forma que tanto los diversos créditos como las diferentes deudas se consideran distintos unos de otros.

Centrándonos en la titularidad pasiva de la obligación -que es la que a estos efectos más nos interesa-, esto supone que nos encontremos ante obligaciones parciarias, en las que cada uno de los deudores es deudor sólo de su parte, sin que, en consecuencia, ninguno de ellos esté obligado a suplir la insolvencia de los otros. Así las cosas, cada deudor se libera de la deuda pagando su parte.

La solidaridad, por el contrario, aporta unas características a la obligación mucho más gravosas, si se analizan desde la perspectiva del deudor y una garantía de cobro para el acreedor, porque impone a cada uno de los deudores el deber de prestar íntegramente el objeto de la obligación. Dicho de otra forma, la solidaridad en la titularidad pasiva de la obligación exige la unidad de la prestación, que es una e idéntica para todos los deudores, de ahí que cada uno deba la totalidad de la prestación.

Este mayor gravamen frente al acreedor no incide en la relación interna entre los deudores, en la que prima la idea de que cada deudor lo es de la parte que le corresponde, y por tanto, la deuda debe dividirse entre todos ellos. Así, «*el que hizo el pago sólo puede reclamar de sus codeudores la parte que a cada uno corresponda, con los intereses del anticipo*» (art. 1145.2 CC). Surge con el hecho del pago un derecho *ex novo* que la doctrina denomina derecho de regreso, que permite a quien satisfizo la deuda reclamar de cada codeudor su parte en ella.

Sin embargo, como hemos avanzado en materia tributaria parece invertirse la presunción y el principio que rige, a tenor del art. 34 de la LGT, es la solidaridad, salvo que la Ley que regule cada tributo disponga lo contrario.

## **B. Ahora bien, ¿qué aporta el art. 34 LGT y cuándo ha de aplicarse?**

Como hemos avanzado, el supuesto de hecho que se plantea ante esta institución es el siguiente: emisión de una única liquidación o de un único recibo del impuesto por parte de la entidad local, que se dirige a una de las personas que aparece como titular del bien, en la que se le reclama el abono de la totalidad del impuesto. Se suele dar la particularidad de que la propiedad de esos terrenos está muy fragmentada entre un amplio grupo de personas, tanto físicas como jurídicas, que son titulares de muy distintas cuotas en la finca.

Ante esta actuación municipal, los afectados muestran su desacuerdo, ya que *la persona elegida* tiene que avanzar la totalidad del importe del impuesto, cuando sólo es titular de la finca en un pequeño porcentaje, a pesar de que la Administración es conocedora de quiénes son los demás cotitulares, cuál es la cuota que les corresponde a cada uno de ellos en la titularidad del bien y dónde localizarlos.

Esto es, la Administración tributaria entiende que la obligación de pago del impuesto tiene carácter solidario para los cotitulares del bien, y reclama a uno de ellos el importe total del recibo. En consecuencia, pagada en su integridad la deuda, le corresponde a quien la ha abonado repercutir entre los demás codeudores, conforme al porcentaje de participación de cada uno de ellos, la parte en el impuesto que les corresponde.

Este proceder de la Administración ha sido enjuiciado en múltiples ocasiones por nuestros tribunales de justicia, especialmente en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Así, se ha consolidado una

amplia jurisprudencia que se fundamenta en la consideración de que la adquisición de un inmueble por un grupo de personas determina no sólo un hecho imponible, sino tantos hechos imponibles como personas adquieren el bien, lo que comporta la existencia de las correspondientes deudas tributarias diferenciadas, y por tanto, la necesidad de notificar una liquidación a los distintos afectados en la proporción que a cada uno corresponde. Es decir, en estos supuestos los tribunales, expresamente, rechazan que exista una obligación tributaria solidaria, por aplicación del art. 34 LGT, y, por el contrario, defienden la existencia de tantas obligaciones tributarias como titulares de cuotas pro indiviso [STSJ de Valencia (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 1ª) de 1 de febrero de 2001]. A este respecto, señalan que *“el estado de indivisión del objeto de la obligación no transmuta a ésta en solidaria, o en otros términos, la solidaridad tiene un fundamento totalmente diferente de la indivisibilidad o de la situación de indivisión en que pueda encontrarse el objeto de la prestación”* [STS (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2ª) de 8 de noviembre de 1996 o STS (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2ª) de 30 de abril de 1998].

Avanzando en esta línea, el Tribunal Supremo (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2ª) en su Sentencia de 20 de junio de 1994 planteó que, para que opere el art. 34 LGT, se precisa un principio de aceptación previa de las personas de la situación por la que presumiblemente se ha de responder solidariamente, ya que nadie puede estar llamado a pagar por otro, sin haber admitido o consentido dicha situación previa.

En este sentido, la doctrina de nuestros tribunales resalta la obligación de girar tantas liquidaciones tributarias como adquirentes tengan los terrenos gravados. Dichas liquidaciones que, en todo caso, habrán de ser parciales, se deben notificar a los distintos sujetos pasivos, aun cuando sólo uno de los adquirentes hubiese presentado una única declaración del impuesto en la que habría consignado como adquirentes su nombre con la coletilla “y otros”. La justificación de esta actuación la encuentran nuestros tribunales en que la Administración dispone de base informativa suficiente, para conocer quiénes son esos otros adquirentes y a cuánto asciende su porcentaje de titularidad [STSJ de Madrid (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 3ª) de 4 de julio de 1995].

Esta consideración quiebra cuando la adquisición se realiza a favor de una sociedad de gananciales, porque, en estos supuestos, nos encontramos ante una especie de comunidad de bienes, que constituye una unidad económica independiente, en la que los dos titulares en el hecho imponible concurren en las mismas condiciones [SSTSJ de Madrid (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 4ª) de 24-6-1996 y STS (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2ª) de 8-11-1996]. En esos casos, nuestros tribunales no cuestionan la actuación municipal y admiten que basta con que la administración exaccionante se dirija exclusivamente contra uno de los obligados tributarios, porque reconoce que nos encontramos ante un supuesto del art. 34 de la LGT y, en consecuencia, ante una obligación solidaria.

\* \* \*

El art. 34 LGT recoge un principio general en materia tributaria, y tomando en consideración ese precepto, se viene asentando una jurisprudencia que rechaza que la

solidaridad tenga su fundamento en la mera indivisibilidad o indivisión del objeto de la obligación, y que defiende que la solidaridad sólo debe operar cuando la concurrencia de los diversos titulares en el hecho imponible se base en las mismas condiciones de todos ellos. Consecuentemente, si ésta es la interpretación que efectúan los tribunales de un principio general, dicha jurisprudencia, aunque ha nacido en el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, se debería aplicar con carácter general, esto es, con independencia del concepto tributario que dé origen a la deuda.

La tentación de las entidades locales es entender que, como no ha habido tantos pronunciamientos de los tribunales en relación con el IBI o los demás impuestos municipales, la jurisprudencia referente al impuesto de plusvalía no es extrapolable y, por tanto, no es aplicable fuera de esa figura tributaria. No obstante, como hemos indicado, no participamos de esa opinión.

Es más, por un principio de justicia material, se manifiesta necesario emitir liquidaciones y recibos particularizados, con el fin de impedir que una de las personas cotitulares tenga que verse abocada a pagar las cuotas en un impuesto cuyo abono corresponde a otra persona. En nuestra opinión, las administraciones deberían tener presente que las potestades y facultades que tienen para reclamar el pago de una deuda a los y las ciudadanas -tanto en voluntaria como en ejecutiva- no son comparables, en modo alguno, con los medios con los que cuentan los particulares. Así, en algunos casos expuestos ante esta institución, los reclamantes desconocían y no tenían posibilidades de conseguir la dirección o el número de teléfono de algunas de las personas que figuraban junto con ellas como cotitulares de la parcela.

Pese a que son menos frecuentes, hemos considerado adecuado plasmar en esta recomendación pronunciamientos de los tribunales, en el sentido manifestado, que no aluden al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y que afectan tanto a impuestos forales (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Impuesto de Actos Jurídicos Documentados), como a impuestos municipales (IBI).

Ejemplos de los primeros son la Sentencia del TS (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2ª) de 30-04-1998 o la Sentencia del TSJ de Murcia (Sala de lo contencioso-administrativo) de 7 de febrero de 1996. En esta última, se condena a la Administración a girar en el momento procedimental oportuno tantas liquidaciones individuales como interesados existen en la escritura liquidada. En todo caso, entendemos adecuado reproducir aquí algunas reflexiones que recoge ese tribunal en relación con la solidaridad:

*“Sin embargo la elección discrecional de cualquiera de dichas posibilidades debe obedecer a razones justificadas y no a mera arbitrariedad. Con lo que es evidente que no basta la mera comodidad de la Administración si de ella se deriva un resultado injusto para uno de dichos propietarios. Y ello porque es sabido que uno de los sistemas con que se lleva a cabo el control de la discrecionalidad de la Administración es a través de los principios generales del Derecho, rechazando los resultados que sean contrarios a tales principios, como son la buena fe, la proporcionalidad entre la sanción y la infracción etcétera.*

*Por otro lado hay que tener en cuenta que es mucho más sencillo para la Administración exigir sus respectivas deudas tributarias a cada uno de los*

*deudores, atendiendo a las potestades que al respecto le confiere la Ley (incluida la posibilidad de seguir la vía de apremio, en el caso de que no se satisfagan en período voluntario), que para el actor, que, después de abonar la totalidad de la deuda tributaria, se vería obligado a exigir a los demás deudores su parte, sin gozar de tales potestades, ni prerrogativas; de forma que en el caso de que éstos no se las pagaran, se vería obligado a interponer contra ellos las respectivas acciones judiciales, con los inconvenientes y gastos que ello conlleva.”*

En relación con el IBI, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sala de lo contencioso-administrativo. Málaga) en su Sentencia de 29 de septiembre de 2000 manifiesta que:

*“A este respecto conviene precisar que aun cuando en el ámbito tributario en supuestos de cotitularidad en el hecho imponible la regla general es la solidaridad, salvo que la ley propia de cada tributo disponga lo contrario (art. 34 LGT) (...) la solidaridad sólo debe operar cuando la concurrencia de los diversos titulares en el hecho imponible se base en las mismas condiciones de todos ellos.*

*En el supuesto de autos no puede hablarse de un único hecho imponible con varios cotitulares sino de varios hechos y contribuyentes distintos, debiendo responder cada contribuyente de la liquidación correspondiente a su cuota de adquisición o participación. Ello es así porque como ha reiterado el Tribunal Supremo en supuestos semejantes ‘la indivisibilidad o, mejor aún, el estado de indivisión del objeto de la obligación no transmuta a ésta en solidaria o, en otros términos, la solidaridad tiene un fundamento totalmente diferente de la indivisibilidad o de la situación de indivisión en que pueda encontrarse el objeto de la prestación’ y así lo expresa, por todas, la STS Sección 3ª, sec. 2ª, de 30 de Abril de 1998.*

*Así -siguiendo el razonamiento de dicha Resolución- estando en presencia de una comunidad de bienes simple u ordinaria que no constituye tampoco una ‘unidad económica’ no puede admitirse que el adquirente con quien únicamente se entendió la Hacienda tuviera, en los términos del art. 43.4 de la LGT, la representación de la comunidad (...) Lo anterior implica que al no existir solidaridad la Hacienda Local debe notificar individualmente los valores catastrales a cada uno de los copropietarios de la finca urbana de autos y debe practicarse liquidación individualizada a cada uno de ellos exclusivamente por su parte alícuota correspondiente.*

*Dicho lo cual, debe igualmente añadirse que si el Ayuntamiento demandado careciera de los datos correspondientes a cada uno de los obligados al pago debe colaborar con el mismo facilitándosele los datos personales, domicilio y proporción de cada uno de aquellos a fin de que pueda proceder correctamente al cumplimiento de las obligaciones que le incumben”.*

### C. **Conclusión**

El hecho de que una pluralidad de personas compartan la posición de sujeto pasivo ante un mismo hecho imponible no determina, por sí solo, que nos hallemos ante una obligación solidaria, ya que la solidaridad no se deriva del mero estado de indivisión del bien sujeto a tributación. En estos casos, por un principio de justicia material, y siguiendo la línea jurisprudencial que van marcando nuestros tribunales, las entidades locales deberían girar las liquidaciones o reclamar los recibos de los impuestos municipales a cada una de las personas que figuran como cotitulares, en proporción a sus cuotas de participación en la obligación, salvo en aquellos casos en los que la titularidad pertenezca a sociedades de gananciales o unidades patrimoniales independientes de las personas que las conforman.