

# Los cotitulares en la Base de Datos Catastral

Montserrat Merino Pastor  
Dirección General del Catastro

La Disposición Adicional Cuarta de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece que al Catastro le compete dar a conocer la propiedad territorial, definiéndola en sus diferentes aspectos y aplicaciones y permitiendo que se configure como una auténtica Base de Datos utilizable por las distintas Administraciones Públicas y los particulares. Los Catastros Inmobiliarios Rústico y Urbano están constituidos por un conjunto de datos y descripciones de los bienes, con expresión de superficies, situación, linderos, cultivos o aprovechamientos, calidades, valores y demás circunstancias físicas, económicas y jurídicas necesarias para dar a conocer la citada propiedad territorial.

La configuración del Catastro como un registro que contiene la descripción física exacta de los bienes, lo que coadyuva de forma importante a la seguridad jurídica en el tráfico inmobiliario, hace necesario que cuando aquel procede a la formación, conservación, renovación y revisión, deberá recoger en su Base de Datos los aspectos jurídicos de la Propiedad, como complemento imprescindible en su adecuada configuración. La multiplicidad de fun-

ciones que se le atribuyen hace deseable que la Base de Datos, *recoja íntegramente la totalidad de titulares de derechos sobre un determinado bien*. La propia seguridad del titular en relación con el derecho que le asiste sobre el bien, la conveniencia legal o voluntaria de solicitar que a través de la Administración se le acredite dicha titularidad, la necesidad de que la Administración conozca la posible participación de varias personas en la cotitularidad de un derecho y que la tributación se materialice respetando el principio constitucional de la capacidad económica, hace que se imponga como un objetivo a lograr.

En efecto, el Art. 31 de la Constitución Española establece que «*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad...*» y en este «*todos*», debe incluirse cualquier persona, física o jurídica que manifieste una capacidad de contribuir, así como cualquier entidad de las que el Art. 33 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) menciona como sujetos pasivos. Las Normas de funcionamiento tributario de

estas Entidades, a las que se dedicará un estudio más pormenorizado en las siguientes páginas, no debe hacernos olvidar la necesidad de conocer quienes son las personas que integran aquellas Entidades.

Al respecto, no podemos dejar de referirnos al contenido del «Informe sobre el Fraude en España» elaborado en 1994, que al estudiar las distintas fuentes de fraude y más específicamente el fraude inmobiliario, entiende por tal el destinado a evadir el pago de los tributos que recaen sobre la propiedad, disfrute, adquisición o transmisión de los bienes inmuebles y contempla la identificación de los titulares de los inmuebles como una medida necesaria para ayudar a la desaparición de esta posible causa de fraude (1). El Informe alude a la imprescindible relación inmueble- titular del mismo, pero entendemos que el grado de bondad actual de este binomio en la Base de Datos del Catastro, hace ya necesario dar un paso más en esta línea, hasta conocer los cotitulares y su grado de participación en los derechos que recaen sobre el bien, para perfeccionar el Catastro en beneficio de todas sus funciones.

## Conceptos básicos sobre la Comunidad de Bienes

El artículo 392 del Código Civil (en adelante C.c.) bajo el Título III De la Comuni-

(1) Véase «Informe sobre el fraude Fiscal en España». Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1994. Pag. 188 y ss. donde se recoge textualmente: «También apoya la opacidad de los inmuebles la existencia de problemas de identificación de los titulares de los mismos. En buena medida ello deriva de la tradicional configuración del Catastro no como un instrumento básicamente censal, sino como un medio puesto al servicio de la gestión de determinados tributos sobre la propiedad inmobiliaria, lo que ha ocasionado que la atención prestada a la correcta determinación de la titularidad haya sido secundaria, siempre que alguien pagase los correspondientes recibos. Aunque . . . se valora positivamente los esfuerzos que el Centro de Gestión Catastral está realizando para avanzar en el establecimiento de mecanismos de coordinación que permitan un correcto mantenimiento de los datos de titularidad catastral, lo cierto es que la situación actual tiene aún importantes deficiencias, que dificultarían un uso extensivo, por medios informáticos, de esta información».

dad de Bienes, considera que nos encontramos ante una «comunidad cuando la propiedad de una cosa o un derecho pertenece pro indiviso a varias personas».

Una simple lectura del precepto nos permite apreciar cómo en el término Comunidad de Bienes se pretende incluir no solo la copropiedad sino también la cotitularidad sobre cualquier derecho (2), que según mantiene DÍEZ PICAZO, son derechos reales y de crédito. La inclusión de los derechos de crédito, no resulta una cuestión pacífica para la doctrina civilista (3), porque aunque la cotitularidad de estos se rija por las normas relativas a las obligaciones mancomunadas y solidarias (arts. 1137 y s.s. del C.c.), la regulación es autónoma únicamente de las solidarias, no así la de los créditos mancomunados que solo resultan aludidos en dichos preceptos muy de pasada, por lo que su regulación debe ser integrada en las normas del art. 392 del C.c., al tiempo que comprende la cotitularidad de patrimonios, incluso de intereses objetivados (4). Nuestro Código Civil pretende conseguir un concepto general de la Comunidad de Bienes, cuya regulación sea válida para la variedad de situaciones que comprende.

La doctrina española en este sentido se ha manifestando con gran contundencia sobre la imprecisión con la que el Código Civil regula el concepto al que nos venimos refiriendo (5), alude al contenido del artículo 392 del C.c. en términos de incorrección desde el momento en que, a su entender,

(2) En este sentido, véase Díez-Picazo y Gullón, en Sistema de Derecho Civil. Vol. III. Derecho de cosas. Madrid, 1978, pp. 240 y ss.

(3) BELTRAN DE HEREDIA considera los derechos reales cómo los únicos a ser tenidos en cuenta en este ámbito. «La Comunidad de Bienes en Derecho Español». Revista de Derecho Privado. Madrid 1954

(4) Tales extremos son comentados por EMILIO PEREZ en «Propiedad, Comunidad y Finca Registral». Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España. Centro de Estudios Registrales. Madrid, 1995, pp. 162.

(5) El profesor CASTAN TOBEÑAS, (CASTAN TOBEÑAS, J. Derecho Civil Español, Común y Foral, Tomo II, vol. 1, Madrid 1978, pag.401 y ss.).

confunde «... dos ideas o conceptos que es preciso diferenciar: el de la Comunidad de Bienes y derechos y el de la copropiedad o condominio. Ambos tienen puntos de coincidencia en cuanto implican manifestaciones del fenómeno de la pluralidad de sujetos o titulares de los derechos subjetivos –cotitularidad–, pero difieren por su diverso ámbito, pues la comunidad constituye el género, y la copropiedad o condominio constituye la especie.

La utilización en singular del vocablo «derecho» por el artículo 392 del C.c., hace pensar en que la referencia es para compartir el mismo derecho, no varios derechos, situación esta que permitiría alejarse del concepto de comunidad para encuadrarse en la cotitularidad de derechos sobre un bien. Quizás, a los efectos que persiguen estas breves líneas, cual es defender la tesis de que la Base de Datos catastral recoja todos los titulares de bienes inmuebles así como la correcta identificación fiscal de los posibles sujetos pasivos del IBI, nos resulte indiferente llegar a una u otra solución, pero, veamos las posiciones doctrinales y jurisprudenciales al respecto (6).

MIQUEL GONZÁLEZ, afirma inicialmente que la Comunidad de Bienes «viene definida en el artículo 392, sin consideración a su origen, simplemente cómo una modalidad de la titularidad de derechos. La definición no puede ser más simple. Los problemas vendrán después, cuando se trate de diferentes derechos que pueden estar en comunidad y las diversas posibilidades de organización de estos» (7).

(6) En efecto, con independencia de cual sea la solución adoptada, no debemos olvidar que la normativa tributaria, no solo considera sujetos pasivos a las comunidades de bienes, sino que el término demás entidades podría acoger igualmente a las cotitularidades.

(7) Véase a MIQUEL GONZALEZ, J. En «Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales. Tomo V. Volumen 2º. Pp. 7 y ss. Revista de documento privado. Madrid 1985. En idéntico sentido se pronuncia el mismo autor en Comentarios del Código Civil. Tomo I, Ministerio de Justicia.

Con solo esta afirmación podemos constatar que la cuestión no es pacífica y más cuando el mismo autor se manifiesta del siguiente tenor: «Para que exista Comunidad de Bienes en el sentido del artículo 392 es preciso que pertenezca a varios el mismo derecho. No hay Comunidad si los derechos que recaen sobre un mismo objeto son heterogéneos. Así no hay comunidad entre el nudo propietario y el usufructuario. Pero sería una conclusión precipitada y excesivamente apegada a la definición entender que, entre los que ostentan las mismas facultades sobre una misma cosa, no existe en cuanto a esas facultades, una comunidad.»

Así, se entiende por algún sector de la doctrina que hay comunidad de goce entre el usufructuario de cuota y los propietarios plenos de otras partes indivisas de la cosa común, criterio que tiene su apoyo en la interpretación del art. 490 del C.c.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 1973, mantiene un razonamiento excesivamente apegado al principio de que los derechos tienen que ser homogéneos, ya que niega que estén en comunidad los derechos de propiedad y usufructo (8).

Comentando la Sentencia anterior, MIQUEL sostiene que «si bien es cierto la ausencia de comunidad» cuando se compartan distintos derechos, las consecuencias a las que lleva el razonamiento de la Sentencia no son admisibles en todas sus vertientes y que en determinados casos debe admitirse una comunidad de goce de las facultades comunes, que además resulta una aplicación del artículo 490 del C.c. para los efectos de la administración y mejor disfrute.

(8) Idem anterior, pp. 22 ss. La Sentencia además de otras consideraciones generales, entiende que en caso de coexistencia de usufructo y nudo propietario, no hay Comunidad de Bienes: \_ de propiedad y 1/6 de usufructo en un mismo sujeto, no es suficiente para vincular al trato de los sujetos afectados para decidir un arrendamiento.

Por su parte, el Profesor BELTRÁN DE HEREDIA Y CASTAÑO, en su monografía sobre la Comunidad de Bienes en Derecho Español, tratado básico para cualquier analista que se interese en el tema, entiende que la Comunidad se recoge con evidente confusiónismo terminológico y conceptual en el artículo 392 y siguientes, porque si bien empieza diciendo que «hay comunidad», más tarde el mismo precepto define aquella por la copropiedad de una cosa o un derecho pro indiviso, y aparte de esta incorrección parece que da a entender que solo se admite, como forma de la Comunidad de Bienes, a la copropiedad que puede referirse tanto a las cosas como a los derechos, interpretación que solo valdrá en un sentido amplio de comunidad, impropio, equiparándolo a la Cotitularidad, es decir como una Comunidad de cosas y derechos.

Para este autor, lo que hay en común no son las cosas sino los derechos que se ejercitan sobre las mismas. Las cosas pueden proporcionar una utilidad, bien en la totalidad de sus relaciones y entonces tendremos un derecho de propiedad, o bien en una parte de aquellos y entonces tendremos los derechos reales limitados (9).

El mismo en la obra citada, cuando estudia la Comunidad del Derecho de Usufructo reconocida expresamente en el artículo 469 y 521 del C.c., recoge textualmente: «Como se desprende de estos artículos y de la propia naturaleza del derecho de usufructo, así como de la esencia de la comunidad, para que esta exista será preciso que se trate de cotitularidad del derecho de usufructo, o sea, del derecho a percibir las utilidades de goce y disfrute de una cosa ajena. No podrá decirse que existe comunidad entre el derecho de nudo propietario y el usufructuario, porque son derechos distintos, coincidentes sobre la misma cosa, y no derechos de la misma

naturaleza.». Desde el punto de vista jurisprudencial, apoya sus manifestaciones en Sentencias del Tribunal Supremo de fechas muy alejadas al día de hoy, pero ciertamente no ha habido ningún cambio al respecto cuando el citado Tribunal trata el tema en procedimientos más recientes.

Distinto es el supuesto en que se conceda el derecho de percibir frutos, no de toda la cosa, sino solo de parte de ella, continuando el propietario con su derecho a percibir el resto de los frutos de la misma cosa, en cuyo caso existe una «Comunidad de Disfrute» entre el propietario y el usufructuario. Respecto a esta facultad no habrá diferencia de titularidad, como se desprende del artículo 490 del C.c.

PUIG BRUTAU, al tratar la Comunidad de derechos, se refiere a una Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 1929, en donde se le niega al usufructuario la condición de copartícipe en la comunidad, y no pasa de ser el titular del gravamen sobre la finca perteneciente al nudo propietario, disfruta de bienes ajenos siendo preciso que los bienes fueran propios para que existan condominio y comunidad de derechos iguales, que es lo que exige el artículo 392 del C.c. (10)

De los breves comentarios realizados, podríamos concluir que la Comunidad de Bienes, tal como la contempla el art. 392 del C.c. exige la concurrencia de varios titulares de un mismo derecho sobre un bien, sin que ello impida la existencia de otros supuestos en los que exista una comunidad de goce en la que concurren distintos titulares de diferentes derechos sobre un mismo bien y que permitiría hablar de cotitulares sobre un bien. Todo ello sin perjuicio de que las reglas que regulan la Comunidad de Bienes estricto sensu, sean de aplicación igualmente (11).

(10) PUIG BRUTAU, J. «Fundamentos de derecho Civil. Tomo III, Volumen II.» Barcelona 1973, pp. 54 y ss.

(11) Véase Título III. Arts. 392 y ss del Código Civil.

(9) BELTRÁN DE HEREDIA Y CASTAÑO, J. «La Comunidad de Bienes en Derecho Español.» Revista de Derecho Privado. Madrid 1954, pp. 125 y ss.

## El tratamiento de las comunidades de bienes en el ordenamiento tributario

La polémica doctrinal sobre la posibilidad de que los Entes a los que el Ordenamiento jurídico común no otorga personalidad jurídica, resulten obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias como sujetos pasivos, se ha resuelto por el Derecho positivo español al decantarse este en sentido afirmativo. Atrás queda la polémica acerca de que solo las personas físicas y jurídicas podían ser titulares de relaciones jurídicas y por tanto no podrían ser considerados sujetos de determinadas obligaciones tributarias entidades que no se encuadraban en una ni en otra categoría. Recuértese cómo la doctrina se dividía fundamentalmente en dos posiciones: 1. Tesis de la unicidad, basada en la seguridad jurídica y 2. Tesis de concepción plural, que obviaba determinadas cuestiones en aras de la justicia tributaria (12), y como, con independencia del derecho positivo, la propia doctrina fue adoptando posiciones más eclécticas, al considerar que ambas posiciones no son «excluyentes sino complementarias» (13).

El Ordenamiento Tributario a priori resuelve la cuestión a través del Art. 33 de la GT, por lo que para realizar un acercamiento a la cuestión es obligatoriamente nuestro punto de partida, en cuanto preceptúa: «Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las Leyes Tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás Entidades que carentes de personalidad jurídica constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición».

(12) Véase SAINZ DE BUJANDA, F. «Lecciones de Derecho Financiero». Universidad Complutense. Facultad de Derecho. Madrid, 1979. Pp. 197 y ss.

(13) Al respecto resulta interesante el estudio realizado por BAYONA GIMENEZ, J. «Tributación de la Comunidad de Bienes». Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1997. Pp.114 y ss.

El precepto nos sugiere algunas observaciones y prevé una serie de requisitos. Sobre las primeras, recordar que estamos ante una norma de remisión, ya que se está regulando una situación general, cuya efectividad resulta inexistente si a posteriori una ley tributaria no lo recoge expresamente y que las Entidades que contempla tendrán la consideración de sujetos pasivos, obligadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias, como contribuyente o como sustituto de contribuyente, lo que hace derivar su condición porque realizan el hecho imponible o porque la ley les coloca en lugar del contribuyente, exigiendo una capacidad económica en el ente colectivo.

Respecto a los requisitos, se podrían resumir así:

1. Que se trate de una unidad económica o un patrimonio separado.
2. Que esté regulado en el Derecho común, de forma que puedan atribuírsele no solo una cierta autonomía patrimonial, sino también un cierto mecanismo de formación y manifestación de la voluntad.
3. Que esta unidad económica o patrimonio separado no estén dotados de personalidad jurídica.

En fin, la posesión de estos requisitos, así como la referencia concreta en una ley tributaria sustantiva que regule cada tributo, hace que determinadas entidades tengan la consideración de sujetos pasivos y como ello significa también una capacidad económica distinta de los sujetos que la integran deben tributar, en aras del principio de justicia tributaria así como de lo previsto en el Art. 31 de la Constitución Española (14).

Resulta imprescindible en el estudio de esta cuestión, reseñar el alcance del Art.39 de la L.G.T., a cuyo tenor:

«Los copartícipes o cotitulares de Entidades Jurídicas o Económicas a que se refiere el Art.

(14) El mencionado precepto, Art. 31 de la C.E., está recogiendo los principios de generalidad, capacidad económica y justicia tributaria, cuya aplicación en el caso que nos ocupa, evita que determinadas agrupaciones evadan el pago de un tributo.

33 de la L.G.T., responderán solidariamente, y en proporción a sus respectivas participaciones de las obligaciones tributarias de dichas Entidades.» (Redacción otorgada por la reforma de la Ley 10/85 de la L.G.T.).

El criterio es idéntico al del Art. 393 del Código Civil: «El Concurso de los partícipes, tanto en los beneficios como en las cargas será proporcional a sus respectivas cuotas.»

En el Art. 39, se regula un supuesto de responsabilidad solidaria, limitada por la cuota de participación de cada uno de los miembros de las Entidades del Art. 33 ya citado. De esta forma, cuando la Administración recauda un tributo acerca del ente sin personalidad, únicamente tiene que respetar las normas de la responsabilidad solidaria para dirigirse a los miembros o partícipes de los mismos, aunque según hemos apuntado, tal procedimiento no puede realizarse por el importe total de la deuda contra uno de los miembros, sino con relación a su participación.

El Derecho positivo español, siguiendo la remisión prevista en el Art.33 de la LGT regula en normas específicas la condición de sujeto pasivo para los Entes sin personalidad jurídica tanto en tributos estatales como en los autonómicos y locales. Entre los primeros existen referencias en el Impuesto sobre el Valor Añadido o en distintas Tasas. En el ámbito de la tributación de las Comunidades Autónomas, lo recoge el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Y por último entre los tributos locales, se aprecia en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en el que regula las Actividades Económicas, el Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, el Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, así como en las Tasas y Contribuciones Especiales. En nada sorprende, dada su naturaleza, que ni la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ni la del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se refieran a los Entes del Art. 33 como sujetos pasivos del impuesto. La

primera norma mencionada, sigue el criterio de atribución de rentas, entre otros supuestos para las entidades del artículo 33, que se asignarán a los socios o copartícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso, y si estos no constan a la Administración de forma fehaciente en partes iguales (15).

## Ámbito de las relaciones jurídicas de las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria

La LGT en su Art. 30 define al sujeto pasivo como la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias y a tenor del Art. 35 la obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Pero esta no es la única obligación (16). Formular declaraciones, recibir las comunicaciones que se exigen en cada tributo, llevar contabilidad, entre otras, integran el conjunto de prestaciones tributarias, siendo perfectamente trasladables estas obligaciones materiales y formales a las entidades del Art. 33, todo ello con independencia de que si una vez notificada la deuda tributaria, esta no se satisface por el ente, sujeto pasivo, entra en juego el procedimiento

(15) Véase el Art. 1 y 10.1 de la Ley 40/98 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias y el Art. 1 de la Ley 29/87 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

(16) «La obligación tributaria... que consiste en dar una suma de dinero como tributo, no agota el número de vínculos y relaciones establecidos y regulados en las normas tributarias. Por el contrario estas establecen, con el fin de garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, una variada gama de relaciones y vínculos jurídicos entre la Administración y administrados.» Opinión, que compartimos, así manifestada por FERREIRO LAPATZA, J. En «Los sujetos pasivos de la obligación tributaria». Civitas. Revista Española de Derecho Financiero. N° 72 Octubre-Diciembre 1991. Pag 463.

del Art. 39 antes mencionado, en relación con lo previsto en el 37 del mismo Texto legal (17).

Para que las Entidades del Art.33 se integren en el ámbito de las relaciones jurídico-tributarias, y procedan al cumplimiento de sus obligaciones materiales y formales que en su calidad de sujeto pasivo le competen, se hace imprescindible establecer los cauces adecuados, que con carácter general son los de cualquier otro sujeto pasivo aunque matizado en cierta medida. Veamos seguidamente la regulación de determinados aspectos de esta relación:

### El N.I.F. en las comunidades de bienes

La preocupación de la Administración Tributaria sobre el conocimiento del Número de Identificación Fiscal (N.I.F.) correcto para cada sujeto obligado, no se excepciona en las comunidades de bienes, Herencias yacentes y demás Entidades del Art. 33; muy al contrario, a nuestro entender se intensifica. En esta línea resulta interesante hacer alguna observación sobre los Modelos 036 y 037, Declaración Censal de Comienzo, modificación o cese de la actividad, que han de presentar, a efectos fiscales, los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios - Orden 11-5-98- , que establecidos por el Ministerio de Economía y Hacienda para, entre otras finalidades, solicitar el N.I.F., exigen que se haga constar por parte de los miembros de entidades residentes en España, no sujetas al impuesto sobre sociedades, las circunstancias de domicilio, representación, N.I.F. así como porcentaje de participación de cada miembro.

(17) El Art. 37 de la L.G.T. establece que la Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas, solidaria o subsidiariamente, responsabilidad que como hemos visto en el caso de las Entidades del Art. 33 , se considera solidaria para los integrantes de aquellos, en proporción a su cuota, por imperativo de lo previsto en el comentado Art.39.

El legislador procedió a regular el Número de identificación fiscal en la Ley 33/87 de Presupuestos Generales del Estado, que en su Art. 113 estableció:

*«Toda persona física o jurídica, así como las entidades sin personalidad a que se refiere el Art. 33 de la LGT, tendrá un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o transcendencia tributaria.»*

Dicho precepto fue objeto de desarrollo por el Real Decreto 338/1990 de 9 de marzo, que regula la composición y normas sobre la utilización del número de identificación fiscal. El Art. 12 del mencionado Real Decreto 338/90 establece que:

*«Utilización del Número de Identificación Fiscal ante la Administración Tributaria. Los sujetos pasivos u obligados tributarios deberán consignar su Número de Identificación Fiscal en cuantas declaraciones, comunicaciones o escritos presenten ante la Administración tributaria.*

*Quienes al formular estas declaraciones, comunicaciones o escritos no tuviesen un Número de Identificación Fiscal, deberán hacer constar esta circunstancia en el documento, pudiendo la Administración Tributaria asignarles de oficio dicho número para su debida utilización en lo sucesivo (18)».*

Dicha norma, en igual medida que la Ley 33/87, exige que toda persona física o jurídica y entidades del Art. 33 de la LGT posean el N.I.F., y recoge expresamente esta obligación para las comunidades de propietarios en régimen de propiedad horizontal, los Fondos de Pensiones o de Inversión Mobiliaria y las Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas. La técnica del Real Decreto va más allá y se refiere específicamente a sujetos que o bien deben poseer el

(18) Para Alonso González , el contenido del Decreto de desarrollo mencionado, «franquea los límites que con tales términos el legislador de 1987 le impuso» , al tiempo que considera a aquel como uno de los deberes de« información que sujetos pasivos y demás sujetos que se ven envueltos en relaciones jurídicas o económicas susceptibles de generar obligaciones tributarias, están obligados a cumplir». ALONSO GONZALEZ,L. «El número de Identificación Fiscal y las obligaciones de Información». Civitas. Revista Española de Derecho Financiero. Núm. 68. Octubre- diciembre 1990.

N.I.F. o además de poseerlo, han de conocer el de aquellos otros sujetos con los que se relacionan para aportarlo a la Administración en determinados supuestos (19).

El N.I.F. puede ser facilitado por la Administración de oficio o a instancia de parte. En el caso de las comunidades de bienes, su mera existencia ya hace necesario su asignación ya que estas no requieren ningún acto formal de constitución. Según venimos apuntando los sujetos pasivos u obligados tributarios deberán consignar su N.I.F. en cuantos escritos presenten en la Administración Tributaria y quienes no lo tuvieren deberán hacer constar esta circunstancia, pudiendo la Administración asignarlo de oficio.

### La representación de las comunidades de bienes

En las entidades, asociaciones, herencias yacentes y comunidades de bienes, actuará como representante quien la ostente, siempre que resulte acreditada de forma fehaciente. Si no se ha designado representante, se considera como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes que integran o compongan la entidad o comunidad. Así se recoge en el Art. 43 de la LGT., que en este aspecto sigue el criterio del Código Civil, cuando en el Art. 392, por la libertad de pactos, permite a los comuneros otorgar la representación a cualquier persona con capacidad suficiente, requiriéndose para ello el acuerdo mayoritario, unánime o la simple voluntad de uno solo de los comuneros en función de la naturaleza del acto en que deba ejercerse la representación (20).

(19) Véase el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, así como la reseña de ALONSO GONZALEZ, op. Cit. pág. 481.

(20) El mismo Art. 43 de la L.G.T. en su párrafo segundo, establece que cuando se actúe en nombre de un sujeto pasivo, dependiendo de cual sea la materia, se exigirá acreditar la representación – para interponer reclamaciones, desistir de ellas y renunciar derechos – mientras que en otros supuestos, la representación se presume concedida.

### El domicilio tributario

La determinación del domicilio tributario en las Entidades del Art. 33 de la L.G.T., resulta ser una cuestión problemática, lo cual no resulta extraño si se tiene en cuenta el componente fundamentalmente personal que configura el domicilio.

El Art. 45 de la L.G.T. considera como domicilio tributario para las personas naturales, el de su residencia habitual. Para las personas jurídicas el de su domicilio social. Esta regulación podría hacernos pensar que el precepto no tiene relación con el domicilio de las Entidades del Art. 33, sin embargo, aquel artículo comienza su número 2 del siguiente tenor: *«La Administración podrá exigir a los sujetos pasivos que declaren su domicilio tributario»*, lo que nos permite considerar que la exigibilidad se extiende a las Entidades que estudiamos, dada su consideración de sujetos pasivos. Pero, ¿cuál es su domicilio? ¿Para su determinación se tiene en cuenta el criterio para asignar el domicilio a las personas jurídicas o el de las personas físicas? La respuesta a estas cuestiones no resulta fácil pues no existe apoyo normativo suficiente que permita mantener tajantemente una u otra opción. Por ello, compartimos íntegramente la opinión de BAYONA JIMÉNEZ, para quien se permite aplicar un criterio a aquellas comunidades que realicen actividades empresariales y profesionales y otro para los ajenos a dichas actividades: *«A falta de un pronunciamiento expreso y ante la diversidad de comunidades, la solución pasa probablemente por una fórmula diversificada que permita aplicar un criterio a aquellas comunidades que realicen actividades económicas y otro distinto a los restantes supuestos de cotitularidad con subjetividad tributaria. Al primer grupo de sujetos entendemos que podría serle aplicable, por analogía o por prescripción normativa, según los casos, los criterios de determinación del domicilio tributario de las personas jurídicas; mientras que para las res-*

*tantes comunidades parece más adecuado fijar el domicilio por referencia al del representante de la entidad...»* (21).

A modo de conclusión se puede mantener que el domicilio del representante es el más adecuado para considerarle como domicilio de las Entidades del Art. 33. Ya hemos visto que esta afirmación no tiene apoyo normativo expreso, pero tampoco existe precepto en contra y la dificultad para aplicar la analogía del Art. 45 de la LGT, estaría limitada en los términos antes señalado, es decir, el de su residencia habitual para las personas naturales y la sede social en las jurídicas.

### Otras cuestiones en las obligaciones tributarias que afectan a las Entidades del Art. 33 de la L.G.T.

Ya vimos como el Art. 35 de la L.G.T. establece que la obligación principal del sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Recordemos que el concepto de deuda tributaria del Art. 58 de la L.G.T. además de la cuota, incluye otros conceptos como son los recargos, interés de demora y las sanciones pecuniarias. Pero el mismo precepto se refiere a otras obligaciones, ya tratadas, como las obligaciones de declarar, realizar comunicaciones, llevanza de libros de contabilidad y demás obligaciones formales. Es decir, estamos hablando de obligaciones materiales y formales, cuyo incumplimiento llevara aparejada la calificación de infracción tributaria simple o grave, y en consecuencia su correspondiente sanción tributaria.

Esta manifestación a todas luces evidente con arreglo a nuestro Derecho positivo,

(21) BAYONA GIMENEZ, se plantea cuál es la opción más adecuada, estudiando dos preceptos, Real Decreto 2529/86, de 5 de diciembre y Real Decreto 1041/90, de 27 de julio, en cuanto contienen referencias al domicilio de las comunidades que realizan actividades empresariales y profesionales, pero aparte de su limitación a quienes ejerzan estas actividades, la determinación solo se puede relacionar con las declaraciones reguladas en esas normas citadas; op. cit. Pp. 345 y ss.

requiere algún comentario cuando el sujeto pasivo es una de las entidades del Art. 33 de la L.G.T., puesto que si la Ley 25/95 de reforma parcial de la Ley General Tributaria modifica el contenido del Art. 77 considerando «*sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el Art. 33 de esta Ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes*», el principio generalmente admitido sobre la personalidad de las sanciones y la dificultad de asignar la comisión de infracciones a las entidades aludidas, hace necesario establecer algún sistema de funcionamiento, por lo que obviando las posibles dudas sobre los temas apuntados, el ordenamiento se decanta hacia la consideración del representante como responsable en la comisión de infracciones o aquellos que hayan cooperado en su comisión. De la misma forma que entes que carecen de personalidad jurídica y capacidad de obrar en el ordenamiento común, tienen la consideración de sujetos pasivos en el ordenamiento tributario, así, el legislador cuando regula las infracciones y la responsabilidad tributaria, opta por el practicismo y la necesidad de recaudar una deuda tributaria en todo su alcance, así como evitar que determinadas entidades puedan convertirse en infractoras del ordenamiento sin posibilidad de sanción por no encontrar el cauce de comunicación adecuado.

La calificación de la infracción no dependerá de quién la comete, sino de cual es la actuación para encuadrarla en una u otra categoría.

## Situación actual de los titulares catastrales. Especial referencia a los sujetos pasivos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Uno de los objetivos de estos breves comentarios es repasar someramente la configuración actual de los titulares en la Base

de Datos del Catastro, así como formular algún planteamiento sobre la regulación futura de las cotitularidades.

Ya se ha plasmado a lo largo de estas reflexiones la conveniencia de que las bases de datos catastrales contengan exactamente cual es la relación existente entre el inmueble y el titular del mismo a causa de las diversas repercusiones que ello produce.

Actualmente, los titulares catastrales vienen recogidos por referencia a aquellos que se consideran sujetos pasivos del Impuesto sobre bienes inmuebles, de manera que serán los propietarios de los mismos, salvo que sobre el bien en cuestión recaiga un derecho real de usufructo, superficie o una concesión administrativa, pudiendo ser tanto persona física como jurídica o cualquiera de las entidades del art. 33 de la LGT (22). Sin embargo, tal como se ha apuntado anteriormente, así como se da la correlación persona física o jurídica con su correspondiente N.I.F. o C.I.E, en las comunidades de bienes, Herencias Yacentes u otras Entidades del art. 33, en ocasiones el N.I.F. puede ser el de alguno de sus miembros, y no solo se desconoce el que corresponde a dichas entidades, sino también sus partícipes y evidentemente el porcentaje de participación en aquellas (23).

Así, con independencia de la necesidad de identificación de los partícipes en los entes tratados tanto por razones de seguridad jurídica como para mejorar la calidad de la difusión de la información catastral, no podemos dejar de hacer una referencia específica al tema que comentamos y sus consecuencias en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

(22) Así se recoge en el Art. 65 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que más adelante veremos con mayor detenimiento.

(23) La situación actual en la Base de Datos del Catastro, nos permite constatar como el tratamiento de los entes sin personalidad, como sujetos pasivos de IBI, se ha iniciado de antiguo en los bienes de naturaleza rústica.

Sabido es que el I.B.I. es un tributo local de gestión compartida, en el que no solo resulta que la valoración de los inmuebles, rústicos y urbanos, es competencia exclusiva del Estado a través de la Dirección General del Catastro, sino que la base del documento cobratorio de dicho tributo se elabora por la organización territorial del Catastro. Es imprescindible pues que en el Padrón se recoja quién es el sujeto obligado al pago del Impuesto en todos sus procedimientos, lo que permitirá obtener una fácil recaudación de aquel.

La Ley 39/88 de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en su Art. 65, considera que son sujetos pasivos en el I.B.I.: «*las personas físicas y jurídicas y las entidades a que se refiere el Art. 33 de la LGT, que sean: a) propietarios de los inmuebles gravados sobre los que no recaigan derechos reales de usufructo o superficie, b) titulares de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles gravados, c) titulares de un derecho real de superficie sobre los bienes inmuebles gravados, d) titulares de una concesión administrativa sobre bienes inmuebles gravados o sobre los servicios públicos a que se encuentren afectados*». Ya hemos visto que con esta regulación, el legislador considera sujetos obligados a los propietarios, usufructuarios u superficiarios y a los titulares de una concesión administrativa en justa correspondencia con la definición del hecho imponible que hace el Art. 61 del mismo Texto Legal. No obstante ser objeto de gravamen el valor de los inmuebles, la obligación tributaria recae sobre quien disfruta el bien en una u otra forma, por lo que el propietario, contemplado inicialmente como sujeto pasivo, se ve desplazado y solo tiene esa consideración en aquellos supuestos que no recaiga sobre el bien cualquiera de los otros derechos mencionados.

El precepto considera igualmente a las comunidades de bienes, herencias yacentes y demás entidades que reúnan los requisitos del Art. 33, como sujetos pasivos del I.B.I. y dado el alcance del ámbito espacial del

hecho imponible, que son los bienes situados en el término municipal que exige el tributo, no excluye de esta condición a las Entidades no Residentes, quienes, además de satisfacer este impuesto, deberán satisfacer el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles, regulado en el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (24).

En cualquier caso, como se desprende de los argumentos esgrimidos al comienzo de estas notas, las menciones que se realizan al concepto de comunidad debe entenderse en un sentido amplio, refiriéndose no solo a la Comunidad de Bienes- copropiedad y derechos, sino que se incluye igualmente la cotitularidad de cualquier derecho real de los que inciden en el hecho imponible del impuesto.

Desde la perspectiva anteriormente comentada, podemos extraer algunas conclusiones sobre las entidades del Art. 33:

1. Son consideradas sujetos pasivos del I.B.I.

2. Tienen que cumplir las obligaciones materiales y formales que el Ordenamiento Tributario exige a los sujetos pasivos. Así pues, deberán satisfacer el pago del tributo y en cuanto a las obligaciones formales han de formular las declaraciones a que se refiere el Art. 77.2 de la Ley Reguladora, y cualquier variación por alteración en los bienes sujetos (25).

(24) El Art. 7 del Real Decreto 326/1999, B.O.E. de 27 de febrero, se refiere a un Gravamen Especial para «las entidades no residentes que sean propietarias o posean en España por cualquier título bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos...»

(25) El Art. 77 de la Ley 39/88, establece: «2. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar declaraciones de alta, baja o variación por las alteraciones de orden físico, económico o jurídico concernientes a los bienes inmuebles que tengan transcendencia a efectos de este Impuesto. Dichas declaraciones se formalizarán en las condiciones, plazos y modelos que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda. La falta de presentación de las declaraciones a que se refiere el párrafo anterior, o el no efectuarlas dentro de los plazos aludidos en el mismo, constituirá infracción tributaria simple.»

3. Para el ejercicio de las relaciones jurídico tributarias entre dichas entidades y las dos Administraciones implicadas en la gestión del tributo, Estatal y Local, se someterán a la Normativa anteriormente señalada: En las declaraciones que formulan las Gerencias del Catastro, dada la transcendencia tributaria de las mismas, se hará constar el N.I.F igual que el resto de los sujetos pasivos del Impuesto, designando así mismo un representante y un domicilio tributario, a lo que se deberá añadir la inclusión en las declaraciones de las cuotas de *participación de cada comunero o cotitular de un derecho sobre el bien inmueble gravado*.

El incumplimiento de las obligaciones reseñadas en el epígrafe anterior, ocasiona, en el caso de impago del tributo, la consecución del procedimiento administrativo de apremio, por lo que para la correcta recaudación del I.B.I., el órgano que elabora el Padrón, debe asimismo conocer la participación de cada miembro de las entidades de que se trate, lo que permitirá a la Administración con competencias recaudadoras la adecuada aplicación del Art. 39, en relación con el Art. 37 de la LGT (26). Es decir, cuando la administración local haya de cumplir lo previsto en el Art. 37 –derivación de las acciones administrativas para exigir el pago del tributo y notificación de la obligación– debe saber a quien ha de dirigir esta acción para respetar el mandato del Art. 39 ya comentado.

Por su parte, se requieren semejantes características, domicilio y representación, para que la Administración desarrolle el procedimiento sancionador por infracción tributaria simple por incumplimiento de obligaciones formales, en este caso de competencia estatal (27).

Son muchas las observaciones que respecto a la regulación del supuesto de responsabilidad del mencionado art. 39 se pueden

(26) Recordemos que ambos regulan la responsabilidad de los partícipes, solidaria con el este y mancomunada entre ellos.

(27) Véase el art.78.3 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre reguladora de las Haciendas Locales.

hacer y las críticas doctrinales son permanentes. Sin embargo dado que no es objetivo de nuestro actual estudio, nos centraremos en mencionar algunos de los problemas que inciden más directamente en el Catastro cual es la configuración de las comunidades de bienes y otras entidades en las bases de datos catastrales, en su cualidad de sujeto pasivo del I.B.I.

Cuando sobre un mismo bien recaen dos derechos reales, por ejemplo propiedad y usufructo, en términos absolutos, es decir existe un propietario de la totalidad del bien y el otro lo usufructúa en su totalidad, en aplicación de lo previsto por el Art. 65 antes transcrito, el propietario se ve relegado en su condición de sujeto pasivo. Pero, ¿qué sucede cuando el usufructo solo es parcial?. Pues que la concurrencia hace que el propietario también sea usufructuario de una parte del bien, en cuyo caso habrá una comunidad de cotitulares que será el sujeto pasivo del tributo. Por ello se puede afirmar que del contenido del Art. 33 de la LGT y de la regulación del Art. 65 de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, la determinación del sujeto pasivo es una cuestión que entraña dificultades, debiendo acudir en su estudio a una casuística compleja para adoptar una o otra solución, algo que se aleja del siempre deseable objetivo de conseguir su determinación mediante una regla general.

Sin ánimo de ser exhaustivos, siguiendo el criterio del Art. 33 de la LGT enumeraremos a continuación algunos de los supuestos posibles:

- Herencias Yacentes: En tanto no se proceda a la partición de la herencia conforme prevén los Arts., 1051 y s.s. del C.c., tendrán la consideración de sujetos pasivos, por lo que deberán disponer de su correspondiente N.I.F., designar un representante y un domicilio.

- Comunidades de bienes: Equiparando el concepto al que en sentido estricto recoge el art. 392 del C.c. para la propiedad de una cosa o un mismo derecho, en proindiviso por varias personas, se pueden incluir las comunidades de propietarios de un bien y como especie las comunidades en régimen de propiedad hori-

zontal, comunidades de derechos, sociedad legal de gananciales (28), sociedad matrimonial en régimen de separación de bienes etc.

- Otras entidades: Aquí encuadraremos las que venimos designando como cotitularidades, un conjunto de personas físicas o jurídicas, que tienen atribuido un derecho real sobre un bien, sin que aquel tenga carácter homogéneo; es decir supuestos en los que un bien pertenezca a varios titulares tanto por distintos derechos como por iguales o diferentes porcentajes, y en buena lógica con distinto alcance de disposición. Su variedad y falta de encuadre en un termino más específico, no puede excluirlas de cumplir las mismas obligaciones materiales y formales que el resto de los supuestos mencionados: NIF, domicilio, representante, coeficiente de participación en el Ente y clase de derecho que le asiste.

## Criterios sobre una futura Base de Datos del Catastro

Sin embargo, como se ha dicho anteriormente, las situaciones descritas no llevan aparejada la deseable identificación en la Base de Datos del Catastro en los términos apuntados.

Así pues, son varias las vías a seguir en esta línea:

Identificación de los Entes del Art. 33 de la LGT, con sus miembros y coeficiente de participación, representación, domicilio y NIF así como el derecho que estos tienen atribuido sobre el bien en aquellos casos en que la concurrencia de los mismos, junto con la de diferentes titulares da lugar a las cotitularidades y su consideración como sujetos pasivos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles,

(28) No faltan autores que se oponen a la consideración de la sociedad de gananciales como sujeto pasivo, no solo de este tributo, sino que le niegan esta condición en cualquiera de los tributos que integran el sistema fiscal español, y ello pese a que cualquier tratado de Derecho Civil Español, considera a la sociedad conyugal como un supuesto de comunidad germánica o en mano común, dentro del concepto de comunidad del art. 392 del C.c. sobre el primer punto, véase a MARTINEZ HORNERO, E.J. en «Sujeción de Bienes Gananciales por deudas tributarias». Estudios Financieros. N° 37. 1998.

lo cual dota de mayores garantías las posibles utilizaciones de la Base de Datos catastral.

La Normativa tributaria no solo exige que los sujetos pasivos aporten estos datos en cuantas actuaciones con transcendencia tributaria realicen, sino que además regula los procedimientos adecuados para que la Administración pueda disponer de los mismos.

En la actividad catastral que se lleva a cabo por los órganos territoriales del Catastro, tanto en su vertiente tributaria como extratributaria, se viene disponiendo de NIF o CIF de las personas físicas o jurídicas titulares de bienes inmuebles (29). Idéntico tratamiento debe darse a los entes del art. 33 de la LGT. Cuando de los títulos que sustentan las declaraciones de los sujetos obligados se deduzca su inclusión en alguno de aquellos supuestos. Las propias declaraciones de los afectados, la colaboración administrativa o las actuaciones del propio catastro, vía requerimiento o actuación inspectora, será el cauce más adecuado para concluir satisfactoriamente el objetivo reseñado.

Resulta obvio que estas breves reflexiones se refieren a un procedimiento dimanante de las normas vigentes. Soluciones como la adoptada para los Impuestos personales sobre la Renta o el Patrimonio podrían trasladarse también al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de forma que en las comunidades de bienes en sentido estricto los obligados a su pago fueran sus miembros en proporción a sus respectivas cuotas y cuando se tratara de cotitulares, en igual medida pero arbitrando un sistema de coordinación con el usufructuario. Serían supuestos del art. 34 de la LGT, cuando señala que la concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública. Pero esta observación solo se correspondería con una posible modifica-

ción legislativa sobre la que nos pronunciaríamos en otro momento.

Por otro lado y a este respecto entendemos, que una posible modificación en la configuración legal del sujeto del IBI, no influiría en la conveniencia de que la Base de Datos del Catastro recoja adecuadamente la totalidad de los titulares catastrales.

## Conclusiones

Nuestro Código Civil, en el Art. 392, regula la Comunidad de Bienes exigiendo la concurrencia de varios titulares de un mismo derecho sobre un bien. No obstante, de lo previsto en otros preceptos del mismo Texto legal se deduce la existencia de otras comunidades de goce en las que concurren distintos titulares de diferentes derechos sobre un bien.

Tanto la Comunidad de Bienes en sentido estricto como la de goce o cotitularidad sobre un bien, tienen la consideración de sujetos pasivos a efectos tributarios, según prevé el Art. 33 de la L.G.T. y en esta calidad deben cumplir las obligaciones materiales y formales que se exigen a aquellos.

En el IBI también se regula esta situación cuando el Art. 65 de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, considera sujetos del Impuesto, entre otros, a las entidades del mencionado Art. 33 de la L.G.T. La determinación del sujeto obligado es competencia de la Administración del Estado, por lo que no solo los sujetos obligados, personas físicas o jurídicas, sino también las entidades anteriormente mencionadas, poseen una identificación fiscal adecuada, que deberán poner en conocimiento de las Gerencias Territoriales del Catastro cuando realicen actividades con transcendencia tributarias.

La consecución de este objetivo en su totalidad, tanto para los bienes inmuebles urbanos como rústicos, dotaría de mayor seguridad jurídica los datos incluidos en el Catastro a la que acompañaría una mejor calidad de los servicios. Un nuevo proyecto en marcha. ■

(29) El art. 113 de la LGT sólo permite a la Administración tributaria ceder datos obtenidos en el desempeño de sus funciones, en supuestos determinados como en la colaboración administrativa a efectos de cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias, supuesto que podría ser de aplicación.