



| | |
|---------------------------|--|
| TRIBUTO | Tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal |
| CUESTIÓN PLANTEADA | Se solicita aclaración respecto a la exigibilidad de la TGR al sujeto pasivo sustituto del contribuyente en los supuestos en los que el sujeto pasivo en concepto de contribuyente es el propio Ayuntamiento de Madrid |
| NORMATIVA | LGT / Ordenanza Fiscal reguladora de la Tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal |
| ÓRGANO EMISOR | Subdirección General de Servicios Jurídicos Tributarios Agencia Tributaria Madrid |

INFORME

El presente informe se emite en base a las competencias que el artículo 3 de los Estatutos de la Agencia Tributaria Madrid, aprobados por Acuerdo Plenario de 22 de diciembre de 2008, atribuye a este organismo autónomo, cuya letra e) dispone que le corresponde «La propuesta, elaboración e interpretación de las normas tributarias propias del Ayuntamiento».

Antecedentes

Por parte de la Subdirección General de Gestión Tributaria, se plantea consulta relativa al posicionamiento en que queda incurso la figura del sustituto del contribuyente en el ámbito de la Tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal (en adelante, TGR) en los supuestos en los que el sujeto pasivo, en concepto de contribuyente, es el propio Ayuntamiento de Madrid.

Consideraciones jurídicas

Para dar respuesta a la cuestión planteada debemos partir, lógicamente, de una adecuada definición de la figura del sustituto del contribuyente. Pues bien, dicha figura puede definirse como aquel sujeto pasivo al que, por Ley, se le impone la obligación tributaria principal y las formales inherentes a la misma, del contribuyente, imposición que responde única y exclusivamente a razones de técnica y eficacia recaudatoria. El artículo 36 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se refiere a esta figura en los siguientes términos:

«Artículo 36. Sujetos pasivos: contribuyente y sustituto del contribuyente.

1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

En el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera.

2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.

3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma...»

Resulta muy ilustrativas al respecto, las Sentencias del Tribunal Supremo, de 10 de noviembre de 2005 y de 19 de noviembre de 2020, que definen al sustituto del contribuyente a partir de tres notas caracterizadoras: «...en primer lugar, la de que queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales en que el tributo consiste, con lo que se cumple en él el rasgo que caracteriza a todo sujeto pasivo según el art. 30 de la propia norma; en segundo término, la de que el sustituto se coloca en lugar del contribuyente, hasta el punto de desplazar a éste de la relación tributaria y ocupar su lugar, quedando, en consecuencia, como único sujeto vinculado ante la Hacienda Pública y como único obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria; y, en tercer lugar, la de que esta sustitución requiere, como en realidad la determinación de todo sujeto pasivo, de una específica previsión legal -«por imposición de la Ley», reza el precepto que lo define-, de tal suerte que ni la Administración ni los particulares pueden alterar su posición legalmente

prevista y de tal suerte, también, que esta figura se produce como efecto de determinados hechos a los que la Ley asocia la consecuencia de la sustitución. Por esto mismo, es perfectamente factible que, al lado del hecho imponible del tributo, del que surge la obligación tributaria a cargo de quien lo realiza, pueda hablarse de un presupuesto de hecho de la sustitución, distinto de aquel -del hecho imponible, se entiende- aunque suela guardar relación».

En definitiva, con la finalidad de facilitar la gestión del tributo, se traslada al sustituto del contribuyente una carga tributaria ajena, al resultar dicho sustituto más accesible para la Administración que el propio contribuyente al que sustituye. El sustituto desempeña un papel puramente instrumental, razón por la que no debe perderse de vista que, ni realiza el hecho imponible que determina el nacimiento de la obligación tributaria ni es titular de la capacidad económica que grava el tributo. Es decir, el sustituto del contribuyente se convierte, por disposición de la Ley, en deudor principal de un gravamen devengado por la realización, por parte de otro sujeto, el contribuyente, del hecho imponible, de tal forma que el sustituto adquiere una obligación con la Administración, desplazando de la relación al contribuyente.

Centrándonos en la TGR, es el artículo 23.2.a) del TRLRHL el que dispone la figura del sustituto del contribuyente para aquellas tasas «...establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales», estableciendo que tendrán dicha condición «...los propietarios de dichos inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios». En aplicación del mencionado precepto legal, es el artículo 6 de la ordenanza fiscal reguladora de la tasa el que prevé, expresamente, la figura del sustituto del contribuyente. Señala al respecto dicho precepto lo siguiente:

«Artículo 6. Sujetos pasivos sustitutos del contribuyente.

Cuando las personas beneficiarias del servicio no sean las propietarias de los bienes inmuebles de uso residencial o distinto al residencial en los que se generan los residuos, tendrán la consideración de sustitutos del contribuyente los propietarios de estos, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios.

No obstante, en aquellos casos en los que, por confusión de sujetos, no pueda producirse la sustitución, la tasa será exigible directamente al sujeto pasivo contribuyente señalado en el artículo anterior».

Se cuestiona por la Subdirección consultante la procedencia de exigir el pago de la tasa que nos ocupa al sustituto del contribuyente, al producirse la disociación entre el beneficiario del servicio y el propietario del bien inmueble a la que alude el artículo 6, en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo en concepto de contribuyente resulta ser el propio Ayuntamiento de Madrid.

En tales casos, resulta obvio que la obligación tributaria principal consistente en el pago de la cuota tributaria se extingue por confusión de sujetos, esto es, por coincidencia entre el sujeto acreedor y deudor (o lo que es lo mismo, sujeto activo y sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria). No existiendo obligación tributaria, lo mismo que sucedería si el obligado tributario en concepto de contribuyente estuviera exento del pago de la cuota tributaria, decae la figura del sustituto del contribuyente, al no existir obligación tributaria ni obligado tributario a quien sustituir.

La extinción de la obligación tributaria por confusión de la posición acreedora y deudora y la consiguiente inexigibilidad de su cumplimiento al sujeto pasivo ya sea en concepto de contribuyente o de sustituto del contribuyente, ya fue puesta de manifiesto por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 29 de junio de 2010. Señalaba dicho Tribunal, en sus fundamentos de derecho, fundamentos que, posteriormente, hizo suyos el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su Sentencia núm. 641/2015, de 14 de julio, que «No se concibe, sin embargo, que el Ayuntamiento se exija a sí mismo el ICIO como dueño de la obra; no puede darse en la relación jurídica tributaria confusión entre su parte activa y la pasiva. En los casos en que la Administración municipal financia una obra nos topamos ante un supuesto de no sujeción al ICIO, del que no puede derivar deuda tributaria a satisfacer por sujeto pasivo alguno, tampoco por el sustituto del contribuyente».

Por su parte, sin enjuiciar de un supuesto específico de confusión de sujetos, el Tribunal Supremo, en su Sentencia núm. 731/2022, de 14 de junio, ha señalado que «Lógicamente, la figura del sustituto no se puede entender sin conectarla con la del contribuyente. En resumen, para que haya un sustituto tiene que existir un contribuyente. Si no existe éste, no puede existir aquel».

En definitiva, si no hay contribuyente a quien exigirle el pago del tributo (en este caso, porque el sujeto activo y el sujeto pasivo coinciden), no hay sustituto del contribuyente, y ello, porque, como ha señalado el Alto Tribunal en la misma

Sentencia anterior, «La figura del sustituto del contribuyente, propiamente, tiene un cometido distinto en la configuración actual del ordenamiento, al que ha aludido el Tribunal Constitucional: facilitar la gestión del impuesto (ATC 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 7). Por esa misma razón el presupuesto legal que llama al sustituto a ocupar esa situación, y a que se refiere el artículo 36.3 LGT al definir la figura (...) debe ser, necesariamente, un presupuesto jurídico distinto del hecho imponible (el supuesto de hecho de la sustitución como consecuencia jurídica)».

Conclusiones

Primera. La figura del sustituto del contribuyente puede definirse como aquel sujeto pasivo al que por ley se le impone la obligación tributaria principal, y las formales inherentes a la misma, del contribuyente, imposición que responde única y exclusivamente a razones de técnica y eficacia recaudatoria.

Segunda. Dicha figura está prevista en el artículo 23.2.a), con carácter general, para las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales, y en el artículo 6 de la ordenanza fiscal reguladora de la TGR, de manera específica para esta tasa, para aquellos supuestos en los que el beneficiario del servicio no coincida con el propietario del bien inmueble en el que se generan los residuos, recayendo el cumplimiento de la obligación tributaria en este último en concepto de sujeto pasivo sustituto del contribuyente.

Tercera. En aquellos supuestos en los que la obligación tributaria principal consistente en el pago de la cuota tributaria se extinguiera por confusión de sujetos, esto es, por coincidencia entre el sujeto acreedor y deudor, decae la figura del sustituto del contribuyente al no existir obligación tributaria ni obligado tributario a quien sustituir.