



TRIBUTO	Tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal
CUESTIÓN PLANTEADA	Aclaración de si los requisitos de acceso a las reducciones previstas en la ordenanza fiscal deben concurrir en el sujeto pasivo contribuyente o en el sujeto pasivo sustituto del contribuyente.
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 cumplimiento de los requisitos de acceso a las dos reducciones reguladas en el artículo 13 de la Ordenanza Fiscal reguladora de la Tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal (en adelante, TGR).

Concretamente, y ante la existencia, por imperativo legal, de la figura del sustituto del contribuyente, se solicita aclaración acerca de en quién han de darse los requisitos de acceso a las referidas reducciones en los supuestos en los que el sujeto pasivo contribuyente queda desplazado de la relación jurídico-tributaria por la concurrencia del sujeto pasivo sustituto del

contribuyente. Se solicita, igualmente, que se determine quién ostenta la legitimación para instar la aplicación de tales reducciones, en esos mismos supuestos.

Consideraciones jurídicas

Para dar respuesta a la cuestión planteada se hace preciso referir una serie de consideraciones previas relativas a la figura del sustituto del contribuyente. Como ya dijimos en la C-ATM 6/2025, 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 (en adelante, LGT), 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...»

Resultan 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 el fin 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 texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, 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», disponiendo 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».

Pues bien, dicho cuanto antecede, se cuestiona por la Subdirección consultante, en los supuestos de concurrencia del sustituto del contribuyente, sobre si los requisitos de acceso a las reducciones reguladas en el artículo 13 de la ordenanza fiscal deben exigirse a quien interviene en la relación jurídico-tributaria como obligado tributario en concepto de sustituto del contribuyente o al sujeto pasivo contribuyente al que se ha sustituido. Se solicita, igualmente, que se concrete quién de ellos ostenta la legitimación para instar la aplicación de tales reducciones.

Partiendo del evidente carácter meramente instrumental que cabe anudar a la figura del sustituto del contribuyente, figura que, como se ha dicho, ni realiza el hecho imponible ni, por tanto, es destinatario del servicio prestado, la conclusión no puede ser otra más que la de señalar al **sujeto pasivo contribuyente como destinatario de esos beneficios fiscales y, consecuentemente, como destinatario de los requisitos de acceso a los mismos.**

En cualquier caso, debe señalarse que la literalidad del mencionado artículo 13 de la ordenanza fiscal ya disipaba la duda de la Subdirección consultante al referirse expresamente al **sujeto pasivo contribuyente.** Así, se observa que dicho precepto establece lo siguiente (la negrita es nuestra):

«Artículo 13. Reducciones en la cuota.

1. **Cuando el sujeto pasivo contribuyente sea titular de familia numerosa** y solo respecto del inmueble que constituya su vivienda habitual, será de aplicación, a la cuota íntegra, la reducción que corresponda, en función del valor catastral del inmueble y de la categoría de la familia numerosa, de las que se indican a continuación

(...)

La reducción se aplicará de oficio en aquellos casos en los que el sujeto pasivo contribuyente sea el propietario de la vivienda. En los demás casos,

deberá solicitarse antes del 1 de marzo del año en el que se pretende que produzca efectos, y se mantendrá en vigor hasta que se pierda la condición de familia numerosa o se modifiquen las circunstancias que justificaron su otorgamiento.

2. Cuando el sujeto pasivo contribuyente sea beneficiario del Ingreso Mínimo Vital o de la Renta Mínima de Inserción de la Comunidad de Madrid tendrá derecho a una reducción del 100% en la cuota de la tasa, siempre que aparezca empadronado en el inmueble para el que pretende que se aplique la citada reducción.

El derecho a disfrutar de esta reducción tendrá carácter rogado, y será necesario que se presente, antes del 1 de marzo del año para el que se solicita su aplicación, una declaración responsable en la que se manifieste ser beneficiario, a 1 de enero de ese año, de una de las mencionadas prestaciones públicas, en formulario normalizado, en el que se podrá autorizar a la Administración municipal a consultar las bases de datos que sean necesarias para acreditar lo declarado.

En el caso de que no se habilite expresamente dicha consulta, a la declaración responsable deberá acompañarse la documentación acreditativa de lo declarado, reservándose, la Administración municipal, el derecho a realizar las comprobaciones y requerimientos oportunos».

Por lo que se refiere a la legitimación para instar el reconocimiento del derecho a las reducciones que nos ocupan, deberemos tener en cuenta lo referido al respecto en el artículo 136 Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Dice el mencionado precepto, en lo relativo a los beneficios fiscales de carácter rogado, lo siguiente:

«Artículo 136. Procedimiento para el reconocimiento por la Administración tributaria de beneficios fiscales de carácter rogado.

1. El procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales se iniciará a instancia del obligado tributario mediante solicitud dirigida al órgano competente para su concesión y se acompañará de los documentos y justificantes exigibles y de los que el obligado tributario considere convenientes.

2. La comprobación de los requisitos para la concesión de un beneficio fiscal se realizará de acuerdo con los datos y documentos que se exijan en la normativa reguladora del beneficio fiscal y los datos que declaren o suministren terceras personas o que pueda obtener la Administración tributaria mediante requerimiento al propio obligado y a terceros.



3. Con carácter previo a la notificación de la resolución se deberá notificar al obligado tributario la propuesta de resolución cuando vaya a ser denegatoria para que, en un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de dicha propuesta, alegue lo que convenga a su derecho.

4. El procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales terminará por resolución en la que se reconozca o se deniegue la aplicación del beneficio fiscal.

El plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento será el que establezca la normativa reguladora del beneficio fiscal y, en su defecto, será de seis meses. Transcurrido el plazo para resolver sin que se haya notificado la resolución expresa, la solicitud podrá entenderse desestimada, salvo que la normativa aplicable establezca otra cosa».

De conformidad con lo indicado en el apartado uno del artículo, cabría concluir que es únicamente el obligado tributario quien ostenta legitimación para solicitar el reconocimiento de las reducciones de carácter rogado reguladas en el artículo 13 de la ordenanza fiscal. Y, en este caso, el único obligado tributario, es el sustituto del contribuyente, toda vez que el sujeto pasivo contribuyente, desplazado de esa relación jurídico-tributaria, deja de ser obligado tributario.

En este sentido, es cierto que el artículo 35 de la LGT califica a los dos, sustituto y contribuyente, como obligados tributarios; pero la existencia del sustituto del contribuyente hace que el propio contribuyente desaparezca de la relación jurídico-tributaria. Así, el apartado 1 de dicho artículo 35 dispone que «Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias». El sujeto pasivo contribuyente, por la mera existencia del sustituto, deja de tener obligaciones tributarias en el marco de esa relación jurídico-tributaria y, en definitiva, pierde la condición de obligado tributario. De hecho, si el sustituto no paga la deuda tributaria no es posible reclamársela al contribuyente.

No obstante lo anterior y aunque la literalidad del precepto parece negar legitimación para instar el reconocimiento de un beneficio fiscal de naturaleza rogada a quien no es obligado tributario, lo que supondría negar dicha legitimación, en el caso que nos ocupa, al residente de la vivienda que no es propietario de la misma, consideramos que los condicionantes subjetivos que ambas reducciones exigen a tales residentes no propietarios permiten considerarlos, igualmente, como legitimados para



instar el reconocimiento de dichas reducciones. Resultaría muy cuestionable no reconocer ese interés legítimo a quien, aun no siendo obligado tributario, sí resulta ser quien debe cumplir los requisitos subjetivos que demandan ambas reducciones. Tanto es así que, ese interés legítimo, que consideramos incuestionable en el residente no propietario, limita, en cierta medida, la propia legitimación del propietario (sujeto pasivo sustituto del contribuyente).

Efectivamente, al tratarse de dos reducciones cuyos requisitos subjetivos debe cumplir el residente no propietario, solo este estaría en disposición de aportar la documentación acreditativa del cumplimiento de tales requisitos o, en su caso, de autorizar expresamente a la Administración Tributaria Municipal el acceso a las bases de datos en las que consten los datos subjetivos que se demandan. Siendo así, parece claro que el obligado tributario en concepto de sustituto del contribuyente (propietario de la vivienda), sin perjuicio de la legitimación que ostenta para instar el reconocimiento de las reducciones en cuestión, necesitará, en cualquier caso, la pertinente autorización expresa del residente, ya sea para aportar la documentación de la que es titular este último y que sirve para acreditar el cumplimiento de los requisitos subjetivos, ya sea para autorizar en nombre del residente no propietario el acceso a esas bases de datos en la que constan las circunstancias subjetivas de este.

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. Partiendo del evidente carácter meramente instrumental que cabe anudar a la figura del sustituto del contribuyente, cabe afirmar que es el sujeto pasivo contribuyente el destinatario de las reducciones reguladas en el artículo 13 de la ordenanza fiscal y, consecuentemente, de los requisitos de acceso a los mismos. El propio artículo 13 de la ordenanza fiscal disipa cualquier duda al respecto al referir expresa y literalmente al sujeto pasivo contribuyente como destinatario de las dos reducciones reguladas en el precepto y de los requisitos de acceso a las mismas.

Cuarta. Respecto a la legitimación para instar el reconocimiento de las reducciones reguladas en el artículo 13 de la ordenanza fiscal reguladora de la TGR, en los supuestos en los que el residente u ocupante del inmueble no sea su propietario, conforme a la literalidad del apartado primero del artículo 136 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos solo cabría admitir dicha legitimación a dicho propietario en cuanto obligado tributario e independientemente de que lo sea en concepto de sustituto del contribuyente.

Quinta. No obstante lo anterior, los aspectos subjetivos que para el reconocimiento de ambas reducciones se exigen a los residentes no propietarios, permiten considerar a estos, igualmente, como legitimados para instar el reconocimiento de dichas reducciones condicionando, de hecho, la legitimación del obligado tributario en concepto de sustituto del contribuyente a que este disponga de la oportuna autorización expresa del residente, ya sea para aportar la documentación de la que es titular este último y que sirve para acreditar el cumplimiento de los requisitos subjetivos, ya sea para autorizar, en nombre del residente no propietario, el acceso a las bases de datos en la que constan las circunstancias subjetivas de este.