



Roj: **STS 4025/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:4025**

Id Cendoj: **28079130022018100251**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/11/2018**

Nº de Recurso: **898/2017**

Nº de Resolución: **1644/2018**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AS 3411/2016,**  
**ATS 5018/2017,**  
**STS 4025/2018**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.644/2018**

Fecha de sentencia: 20/11/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 898/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/11/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Procedencia: T.S.J.ASTURIAS CON/AD SEC.3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 898/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1644/2018**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 20 de noviembre de 2018.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **898/2017**, interpuesto por el **PRINCIPADO DE ASTURIAS**, representado y defendido por la letrada de sus servicios jurídicos, contra la sentencia dictada el 12 de diciembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso 261/2016 (ES:TSJAS:2016:3411), sobre acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, por afección de bienes afectos al pago del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Han comparecido como partes recurridas el Abogado del Estado, en nombre y representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** y la procuradora doña Eva Cobo Barquín, en nombre y representación de doña **Sonsoles**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia de 12 de diciembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, desestimatoria del recurso promovido por el Principado de Asturias contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Asturias, de 17 de noviembre de 2015, que estimó en parte la reclamación formulada por Doña Sonsoles contra el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria de aquélla, como adquirente de inmuebles afectos al pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ascendente a 46.220,11 euros.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

a) Doña Sonsoles adquirió la mitad indivisa de un inmueble situado en la AVENIDA000 nº NUM000, NUM001 de Gijón a D. Donato.

b) Éste lo había previamente adquirido por sucesión hereditaria, existiendo una cuota tributaria liquidada por importe de 3.632.545,37 euros, por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

c) En el procedimiento de apremio instruido para su cobro se realizó declaración de fallido parcial del heredero citado, como sujeto pasivo del impuesto. El órgano de recaudación acordó entonces el inicio de procedimiento de responsabilidad subsidiaria contra la actual propietaria de la mitad indivisa del inmueble, al considerar que la totalidad del bien transmitido a un tercero y que perteneció en su momento a la masa hereditaria queda afecto de forma real y completa al pago de las deudas tributarias en concepto de impuesto de sucesiones.

d) La Sala de instancia dictó sentencia de 12 de diciembre de 2016 -y auto de rectificación de 15 de diciembre de 2016- en que se desestima el recurso jurisdiccional suscitado por la Comunidad Autónoma, razonando lo siguiente, en síntesis (FJ 3º):

"... **TERCERO.-** Que este Órgano Judicial, tras valorar con detenimiento las alegaciones formuladas por las partes litigantes en este proceso, debe manifestar que ciertamente en el caso que se decide hubo una transmisión hereditaria del causante a sus herederos en su momento, siendo así que uno de los coherederos transmitió uno de los bienes adjudicados a un tercero, heredero que no hizo frente a la deuda tributaria girada en concepto de Impuesto de Sucesiones por la citada transmisión.

La Administración recurrente y en su momento gestora del impuesto declaró la afección real de la totalidad del bien transmitido con responsabilidad subsidiaria del adquirente de ese bien. Impugnada la resolución ante el TEARA por el adquirente, se dictó resolución estimatoria de la reclamación económico administrativa dejando sin efecto la declaración de responsabilidad subsidiaria en relación al alcance de la misma que limitaba, no a la totalidad del bien transmitido, sino a la proporción del valor del citado bien en relación al total de la masa hereditaria generadora de la deuda tributaria.

Efectivamente el art. 43 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece, con remisión al art. 79 de la misma Ley, la responsabilidad subsidiaria de los adquirentes a efectos al pago de una deuda tributaria a salvo el supuesto del tercer hipotecario. Asimismo, el Reglamento de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1.629/91, de 8 de noviembre, también establece en su artículo 9



una afección real de los bienes y derechos transmitidos al pago del impuesto de cualquier poseedor a salvo tercero hipotecario.

La parte recurrente trata de buscar una interpretación gramatical sistemática y teleológica del precepto que elimine la limitación que declara la resolución del TEARA impugnada. Desde luego que la interpretación literal del precepto no conduce necesariamente a la patrocinada por la parte recurrente, lo mismo que acontece con la sistemática y con la teleológica. Que existe una afección real de los bienes transmitidos y que componen la masa hereditaria no genera duda alguna y razón de ser en hacer efectiva la deuda tributaria que trae causa en su transmisión "*mortis causa*". Esa responsabilidad directa del sujeto pasivo del impuesto que manifiesta la riqueza que se produce con la adquisición de la herencia, conlleva que los bienes transmitidos queden afectos al pago del impuesto que grava la transmisión. Y efectivamente eso es lo que establece la Ley, que además no distingue entre la clase o tipo de poseedor del bien afecto, a salvo el tercer hipotecario.

Efectivamente también, esa afección real lo es en relación a todos los bienes transmitidos que componen la hijuela adjudicada a cada heredero en garantía del pago del impuesto. Ahora bien, el caso aquí decidido es sustancialmente distinto, ya que la responsabilidad es subsidiaria y lo es con respecto al adquirente de ese bien que es un tercero en la relación jurídico-tributaria primigenia, art. 79 de la Ley General Tributaria. Ese adquirente lo es en este caso de uno solo de los bienes que componen la masa hereditaria y más en concreto la hijuela cuya transmisión dio lugar a la liquidación del tributo. Esta sustancial diferencia provoca que la afección lo sea, lógicamente y en términos de equidad interpretativa, a la que llama el art. 3.2 del Código Civil, en relación a la parte proporcional de la participación de ese bien en el conjunto de los bienes transmitidos que dieron lugar a la parte de la deuda tributaria impagada. Desde luego desde el punto de vista teleológico la finalidad de la garantía se presenta, como decimos, más proporcionada y equitativa en relación a la responsabilidad que es subsidiaria y de un tercero.

No estamos ahora y en este caso en una adquisición por tercero del total de la hijuela afecta, sino de uno solo de los bienes afectos y por tanto la responsabilidad subsidiaria del adquirente ya no lo es de manera entera y completa en relación al total de la deuda y de los bienes transmitidos "*mortis causa*", sino solo en relación al bien adquirido "*inter vivos*" y con la limitación de su afección en la manera expuesta, es decir, a su valor en proporción al porcentaje que suponga el valor del bien sobre el total de los bienes transmitidos "*mortis causa*". A ello no se opone la previsión del artículo 100 del Reglamento del Impuesto en relación al cierre registral y a la nota al margen que deberá realizar el Registrador de la Propiedad en los casos de transmisión del bien y en relación a la afección del mismo al pago del impuesto.

La interpretación patrocinada por la Administración recurrente extiende a un tercero responsable subsidiario y cuya adquisición no está gravada con el Impuesto del que trae causa la garantía real una responsabilidad que proporcionalmente excede de la representación que el bien adquirido tenía en el conjunto de la masa hereditaria, esta última afecta íntegra y directamente al pago del impuesto que genera su transmisión "*mortis causa*".

Por tanto, considera esta Sala que la interpretación contenida en la resolución impugnada es plenamente conforme a derecho...".

#### **SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. La Letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias presentó el 30 de enero de 2017 escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia mencionada, dictada el 12 de diciembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas:

- Los artículos 41.3, 43.1.d) y 79 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -LGT-, en relación con la responsabilidad subsidiaria de los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de las deudas tributarias; así como lo dispuesto en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que regula la afección de los bienes transmitidos al pago del referido impuesto.

3. La Sala de instancia acordó, mediante auto de 9 de febrero de 2017, tener por preparado el recurso de casación anunciado por la letrada del Principado de Asturias.

#### **TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. El Principado de Asturias, representado y defendido legalmente, interpuso recurso de casación mediante escrito de 20 de julio de 2017, que observa los requisitos legales, en que se mencionan como infringidos los



artículos 41.3 y 43.1.d) LGT, en relación con el artículo 79 de la misma Ley, y el artículo 9 de su Reglamento de desarrollo, aprobado mediante Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre -RISD-.

2. La Sección de Admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 31 de mayo de 2017, en que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"... 2º) *La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:*

*... Determinar si un bien adquirido mediante herencia y que, por ello, está afecto al pago del impuesto sobre sucesiones que grava esa adquisición mortis causa, una vez enajenado a un tercero no protegido por la fe pública registral, queda afecto a ese pago en su totalidad o en proporción al valor que representa en el total de la masa hereditaria..."*

#### **CUARTO.- Oposición del recurso de casación.**

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición de 20 de noviembre de 2017, en que solicitó sentencia desestimatoria, confirmando la recurrida.

Por su parte, la procuradora Sra. Cobo Barquín, en nombre y representación de la otra parte emplazada como recurrida, formuló su oposición por escrito de 27 de noviembre de 2017, en que suplica igualmente se dicte sentencia desestimando dicho recurso y confirmando la sentencia recurrida.

#### **QUINTO.- Vista pública y deliberación**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 3 de septiembre de 2018, fijándose al efecto el día 13 de noviembre de 2018, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto, con el resultado que seguidamente se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la aquí impugnada en casación, pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, es o no conforme a Derecho al interpretar el alcance objetivo de la afección real de los bienes adquiridos por terceros y procedentes de adquisiciones *mortis causa*, según deriva de lo establecido en los artículos 41.3 y 43.1.d) LGT, en relación con los artículos 79 de la propia LGT y del artículo 9 RISD. Dicho de otro modo, si un bien adquirido mediante herencia y que, por ello, está afecto al pago del impuesto sobre sucesiones que grava esa adquisición *mortis causa*, una vez enajenado a un tercero no protegido por la fe pública registral, queda afecto a ese pago en su totalidad o únicamente en proporción al valor que representa en el total de la masa hereditaria.

Idéntica cuestión a la que ahora abordamos -también en relación con la adquisición de un inmueble procedente de la misma herencia, por quien fue declarada responsable subsidiaria en circunstancias sustancialmente idénticas a las que ahora nos ocupan- ha sido resuelta por esta misma Sala en las recientes sentencias de 5 de junio de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 3949/2017, así como las de 7 de junio posterior, que se remiten a ella -recursos de casación nº 899, 1972 y 2259/2017-.

Los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción literal de los incluidos en aquella sentencia en la que -insistimos- se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

2. Con carácter general, los bienes y derechos transmitidos quedan afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles ( artículo 79.2 LGT).

3. Por ello, salvo la indicada excepción, son responsables subsidiarios de las correspondientes deudas tributarias los adquirentes de esos bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria [ artículo 43.1.d) y 79.1 LGT]. La responsabilidad alcanza a la totalidad de la deuda tributaria exigida ( artículo 41.3 LGT).

4. Tratándose del impuesto sobre sucesiones y donaciones, el artículo 9.1 RISD, con el mismo contenido que el artículo 79.2 LGT, dispone: "... [l]os bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del



*pago del Impuesto, liquidado o no, que grave su adquisición, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimientos abiertos al público, en el caso de bienes muebles no inscribible...".*

5. La cuestión que suscita este recurso de casación, según ha sido delimitada en el auto de admisión de 31 de mayo de 2017, es la de si el bien adquirido mediante herencia y que, por ello, está afecto al pago del impuesto sobre sucesiones que grava esa adquisición *mortis causa*, una vez enajenado a un tercero no protegido por la fe pública registral, queda afecto a ese pago por su valor total o en proporción al valor que representa en el total de la masa hereditaria.

6. La sentencia impugnada opta por la segunda solución (afección proporcional), tesis defendida en esta sede por la Administración General del Estado -y expuesta por el TEAR en su resolución estimatoria de la reclamación promovida al efecto por la Sra. Sonsoles-, mientras que la Administración regional recurrente, siguiendo el criterio señalado por otros Tribunales Superiores de Justicia y con apoyo en las razones que esgrime en su bien fundamentado escrito de interposición, se muestra partidaria de la primera (afección total).

7. A fin de despejar la incógnita, resulta menester desentrañar la naturaleza de la garantía de la deuda tributaria que incorporan los preceptos citados, para lo que no estorba, siguiendo al bien trabado escrito del abogado del Estado, echar una ojeada a los precedentes y recordar lo dicho por nuestra jurisprudencia hasta el presente.

### **SEGUNDO. La afección de bienes al pago de deudas tributarias en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: sus notas características.**

1. La Ley General Tributaria de 1963 [Ley 230/1963, de 28 de diciembre (BOE de 31 de diciembre)], como la actual, en los mismos términos que ella y con iguales excepciones, establecía la afección de los bienes y derechos transmitidos a terceros a la responsabilidad del pago de los tributos que hubiesen gravado su adquisición, transmisión o importación, cualesquiera que fuesen sus poseedores (artículo 74.1). Estos últimos podían ser declarados responsables por derivación en el pago de la deuda tributaria, si ésta no llegase a ser satisfecha por el deudor principal (artículo 41.1), responsabilidad que, en principio, alcanzaba a la totalidad de la deuda tributaria (artículo 37.3).

2. En sintonía con esa regulación legal, el Reglamento General de Recaudación aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre (BOE de 28 de diciembre), declaró responsables subsidiarios en el pago de las deudas tributarias a los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de determinados tributos [artículos 8.d) y 12], precisando que la responsabilidad sólo alcanzaría al límite previsto por la ley al señalar la afección de los bienes (artículo 12.3).

3. El Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre (BOE de 3 de enero de 1991), se mantuvo en la misma línea, considerando responsables subsidiarios y, por ende, obligados al pago de la deuda tributaria [artículo 10.2.c)], a los poseedores de bienes afectos al pago de determinados tributos ( artículo 37, apartados 1 y 2).

4. Como se ha visto, la regulación actualmente en vigor mantiene la misma construcción: afección de bienes al pago de los tributos que gravan su adquisición, transmisión o importación y responsabilidad del poseedor en su pago, si el deudor principal (el sujeto pasivo del gravamen devengado con ocasión de tales hechos imponderables) no hace frente a la deuda y es declarado fallido [ artículos 79, apartados 1 y 2, y 43.1.d) LGT]. La misma idea está en el vigente Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre), cuyo artículo 67.1, al regular la afección de bienes como garantía de la deuda, se remite al procedimiento de declaración de la responsabilidad subsidiaria disciplinado en los artículos 174 y 176 LGT. Como ha quedado dicho, la afección de bienes al pago de la deuda tributaria en el impuesto sobre sucesiones y donaciones se regula en el artículo 9.1 RISD en los mismos términos que el artículo 79.2 LGT.

5. En interpretación del expuesto cuadro normativo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha afirmado que la afección de bienes al pago de determinados tributos se caracteriza por las siguientes notas:

1ª) Se trata de un derecho real administrativo de garantía a favor de la Hacienda Pública, que comporta una carga real de índole fiscal sobre el bien o derecho que se transmite a un tercero, con efecto *erga omnes*, salvo las excepciones de los protegidos por la fe pública registral y los adquirentes de buena fe y con justo título [ *vid.* sentencias, ya citadas, de 12 de julio de 1996 (apelación 6289/1991, FJ 6º) y 14 de noviembre de 1996 (apelación 7494/1991, FJ 4º)].

2ª) La garantía que configura es subsidiaria, integrando un supuesto de responsabilidad que sólo es exigible si falla el deudor principal y así es declarado por la Administración [ *vid.* la sentencia de 13 de mayo de 2010 (casación 3251/2005, ya citada); también la de 9 de abril de 2003 (casación en interés de la ley 79/2002, FJ 3º.c)].



3ª) La conjunción de ambas notas (garantía real y supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria) determina que el adquirente del bien afecto responde de la deuda tributaria con tal bien y sólo con él [ *vid.* sentencia de 20 de noviembre de 2000 (casación 4570/1994, FJ 4º) y la ya citada de 13 de mayo de 2010, FJ 4º].

6. Las anteriores notas, sobre las que las partes están esencialmente de acuerdo, marcan las pautas, pero no suministran una respuesta directa al dilema que suscita este recurso de casación: en el caso del impuesto sobre sucesiones y donaciones, ¿el tercer adquirente responde con el bien afecto de la totalidad de la deuda tributaria del sujeto pasivo fallido o sólo en proporción al valor que representa en el caudal hereditario transmitido *mortis causa* a este último?

7. Para buscar una respuesta, conviene detenerse en la razón última de la afectación de bienes como garantía en el pago de la deuda tributaria.

#### **TERCERO. La afectación de bienes como garantía de la deuda tributaria.**

1. Con arreglo a lo ya expuesto, la afectación de bienes, garantía de la deuda tributaria ( artículo 79.2 LGT; artículo 9.1 RISD, para el caso del impuesto sobre sucesiones), integra un supuesto de responsabilidad subsidiaria, que requiere la derivación de la misma hacia el adquirente ( artículos 79.1 y 43.1.d) LGT] a través del procedimiento legalmente previsto, una vez que el responsable principal resulta fallido y así es declarado ( artículos 174 y 176 LGT).

2. A los efectos del artículo 3.1 del Código Civil (criterio gramatical o literal de interpretación), los términos en los que se configura esta garantía real a favor de la Hacienda Pública, que se articula como un supuesto de responsabilidad subsidiaria, parecen claros: los tributos que gravan la adquisición de un bien o de un derecho deben ser pagados, como obligado principal, por el que resulte sujeto pasivo con arreglo a sus normas reguladoras, pero si después el bien o el derecho es transmitido a un tercero que no se encuentra protegido por la fe pública registral (en el caso de bienes inmuebles o muebles inscribibles) o no acredita que la adquisición ha sido con buena fe o justo título en establecimiento abierto al público (en el caso de bienes muebles no inscribibles) y el obligado principal no hace frente a la carga tributaria, dicho tercero, en virtud de la afectación real dispuesta, debe hacer frente al pago de la carga tributaria que aquél no satisfizo, en calidad de responsable subsidiario.

3. Del contexto en el que se sitúa la norma (criterio sistemático de interpretación) y de su finalidad (criterio teleológico), se obtiene que se trata de garantizar el pago de las cuotas tributarias devengadas y liquidadas por la adquisición de bienes y derechos con el valor de esos mismos bienes y derechos, cualquiera que sea su poseedor (con las excepciones ya expresadas).

4. Por ello, como primera consecuencia -en la que están de acuerdo las partes- y a diferencia de lo que ocurre con otros supuestos de responsabilidad tributaria, el responsable no hace frente a la deuda con todos sus bienes y derechos, presentes y futuros, sino sólo con los afectos [ *vid.* sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2004 (recurso de casación en interés de la ley nº 69/2002, FJ 2º)].

5. La segunda inferencia es que se trata de garantizar el pago de los tributos devengados con ocasión de la adquisición de determinados bienes y derechos, por lo que, en principio, esos bienes y derechos, y sólo ellos, quedan afectos al pago de esos impuestos y no de otros.

6. La cuestión no plantearía mayor problema si hubiera una correlación absoluta entre los bienes y derechos cuya adquisición determinó la deuda tributaria y aquellos que son transmitidos a terceros y quedan afectos al pago de la misma. Pero surge la duda cuando sólo se transmite a terceros algunos de ellos: ¿quedan éstos afectos, y su poseedor obligado, al pago de toda la deuda o sólo en la proporción que representen en el caudal hereditario? En este punto existe disenso entre las partes.

7. Como quiera que la derivación de responsabilidad litigiosa afecta al impuesto sobre sucesiones y donaciones, para encontrar una respuesta conviene analizar la estructura de su hecho imponible y otros supuestos de responsabilidad contemplados en su normativa específica.

#### **CUARTO. La afectación de bienes en el impuesto sobre sucesiones.**

1. La base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones es "... a) *En las transmisiones "mortis causa", el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles...*". Esto es, cuando en el impuesto sobre sucesiones concurren varios causahabientes, la base imponible es el valor neto de la adquisición individual de cada uno de ellos (artículo 9 LISD).



2. Como ya ha quedado apuntado, el artículo 9.1 RISD, en los mismos términos que el artículo 79.2 LGT, establece una garantía real para el pago del impuesto, que se configura, de acuerdo con las normas generales, como un supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria [ artículos 43.1.d) y 79.1 LGT].

3. Según recuerda el abogado del Estado, la normativa específica del impuesto sobre sucesiones y donaciones dispone otros supuestos de responsabilidad subsidiaria: la de los intermediarios financieros y demás entidades o personas que entreguen en las transmisiones *mortis causa* depósitos, garantías o cuentas corrientes; la de las entidades aseguradoras que entreguen cantidades a quienes resulten beneficiarios como herederos o designados en los contratos; la de los mediadores que entreguen los títulos valores que forman parte de la herencia; y la del funcionario que autorice el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal, autonómica o local, cuando tal cambio suponga, directa o indirectamente, una adquisición gravada por el impuesto sobre sucesiones y donaciones y no hubiera exigido previamente la justificación del pago del mismo (artículos 8 LISD y 19 RISD). Pues bien, esa responsabilidad subsidiaria queda limitada a la porción del impuesto que corresponda a la adquisición de los bienes que la originen, entendiéndose como tal el resultado de aplicar al valor comprobado de los bienes el tipo medio efectivo de gravamen (artículo 20.1 RISD).

4. Así pues, en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones, la voluntad del legislador es que la afectación de bienes, y la responsabilidad subsidiaria que comporta, quede acotada a la proporción que el valor comprobado del bien afecto representa en la masa hereditaria transmitida al responsable principal y, por ende, en su deuda tributaria.

5. Este desenlace, como muy bien razona la Sala de instancia, se ve reforzado acudiendo a la equidad, que es una cualidad ética que permite ponderar la aplicación de las normas, iluminando los diversos criterios de interpretación de las mismas ( *vid.* artículo 3.2 CC y su Exposición de Motivos). Llevan, por tanto, toda la razón los jueces *a quo* cuando, en "términos de equidad interpretativa", consideran disconforme a Derecho una interpretación de los artículos 79.2 LGT y 9 RISD que obligue al tercero adquirente de un bien hereditario a pagar, con cargo al mismo, la totalidad de la deuda tributaria del obligado principal, con independencia de la proporción que el mismo represente en la misma, solución, por lo demás, a la que ya había llegado el TEAR.

#### **QUINTO. La irrelevancia de los argumentos del Principado de Asturias**

1. Los fundamentos del escrito de interposición del recurso de casación no desdican la anterior conclusión.

2. En primer lugar, la apelación a la equidad no es la única razón de decidir de la Sala de instancia. Es un argumento que refuerza el análisis en el tercer fundamento jurídico de su sentencia sobre la naturaleza de la afectación de bienes al pago de la deuda tributaria y sobre la circunstancia de que en el caso no se trataba de la transmisión a tercero de toda la hijuela del heredero, obligado principal en el pago del impuesto.

3. En segundo término, la interpretación sostenida en la sentencia recurrida, que esta Sala ratifica, no priva a la afectación establecida en los artículos 79.2 LGT y 9 RISD de su condición de garantía real, tan sólo la limita y acota en función de la repercusión del bien afecto en la determinación de la deuda tributaria impagada por el principal.

4. En tercer lugar, no resulta certero el argumento de que sólo cabe hablar de garantía real cuando el bien afecto al pago responde de la totalidad de la deuda, cualquiera que sea el importe de ésta y la incidencia de aquél en su cuantificación. La naturaleza de *real* viene determinada por su vinculación directa e inmediata con el bien ("la cosa"), al objeto de asegurar el cumplimiento de la obligación para cuya seguridad se constituye la garantía, hecha abstracción, pues, de quien sea su poseedor en el momento de realización del crédito ("la persona") - *vid.* artículos 1876 y 1879 CC-, y esta condición no desaparece por la circunstancia de que la garantía quede acotada al valor proporcional del bien en la determinación de la deuda tributaria.

5. De otro lado, los artículos 79.3 LGT y 9.2 RISD se refieren a la nota marginal de afectación, en los registros públicos del importe total de la liquidación tributaria de no mediar beneficios fiscales supeditados al cumplimiento por el obligado tributario de cualquier requisito, para el caso de que tal cumplimiento no se produzca y el beneficio no resulte operativo. Como es obvio, nada, o casi nada, tienen que ver tales previsiones con la cuestión que ahora nos ocupa, salvo la de encontrarse incorporadas en el mismo precepto legal y responder a la naturaleza de garantías de la deuda tributaria.

6. Finalmente, el artículo 41 LGT es un precepto que contiene las disposiciones generales sobre la responsabilidad tributaria y cuando, en su apartado 3, dispone que la responsabilidad alcanza a la totalidad de la deuda tributaria no impide que al regular supuestos singulares de responsabilidad precise y acote su extensión. En otras palabras, la responsabilidad alcanza a la totalidad de la deuda en los términos en los que sea disciplinada y ya hemos visto que la normativa reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones quiere que los responsables subsidiarios queden obligados hasta el límite que representa en la deuda tributaria impagada por el principal el hecho, el acto o el elemento determinante de su responsabilidad.



Cabe añadir a los razonamientos anteriores, que seguiremos en todo, dos consideraciones añadidas: la primera de ellas, como argumento de refuerzo de cuanto se ha dicho, consiste en que la interpretación sostenida por el Principado de Asturias puede llevar, en sus consecuencias, a que el conjunto de la responsabilidad subsidiaria, si es atribuida a diversos adquirentes -tal como aquí sucede-, podría rebasar con creces el importe total de la deuda tributaria pendiente de satisfacer y para cuyo aseguramiento se prevé legalmente la afección real a cargo de tales terceros poseedores, pues cada uno de ellos respondería, en tal caso, de la totalidad de la deuda pendiente y, sumados todos, esa responsabilidad excedería desproporcionadamente, sin base legal alguna, la de la deuda pendiente, con quebranto del carácter accesorio de la garantía.

La segunda consideración es que, aun cuando no es materia objeto de este recurso de casación -pues quien recurre aquí es la Administración autonómica y, por ende, el objeto casacional queda constreñido por las pretensiones ejercitadas, alusivas sólo al *quantum* de la responsabilidad exigida, así como por el auto de admisión, que discurre por el mismo cauce, la Sala alberga ciertas dudas sobre la cobertura legal de la afección real que nos ocupa.

En efecto, tanto el artículo 43.1 como el 79.1 LGT se refieren a los adquirentes de bienes *afectos por ley* al pago de la deuda tributaria, siendo así que la LISD nada prevé al respecto, pues limita los casos de responsabilidad subsidiaria a los enumerados en su apartado 8, antes referidos: los intermediarios financieros, las entidades de seguros o los funcionarios en determinados casos. La única previsión es, por tanto, reglamentaria y la contiene el artículo 9 RISD, siendo así que, en principio, está reservada a la ley la determinación de los responsables ( artículo 8.c) LGT).

#### **SEXTO. Contenido interpretativo de la sentencia.**

1. Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio.

2. Los artículos 79.2 LGT y 9.1 RISD, en relación con los artículos 43.1.d) y 79.1 LGT, deben ser interpretados en el sentido de que:

*"Un bien o derecho adquirido mediante herencia y que, por ello, está afecto al pago del impuesto sobre sucesiones que grava esa adquisición mortis causa, una vez enajenado a un tercero no protegido por la fe pública registral (en el caso de bienes inmuebles o muebles inscribibles) o que no acredita que la adquisición ha sido con buena fe o justo título en establecimiento abierto al público (en el caso de bienes muebles no inscribibles), queda afecto a ese pago en la proporción que el valor comprobado del mismo represente en la masa hereditaria transmitida al deudor principal y, por ende, en su deuda tributaria".*

#### **SÉPTIMO. Resolución del recurso de casación y de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso.**

1. De acuerdo con todo lo anterior, se ha de concluir que la sentencia impugnada es conforme al ordenamiento jurídico, sin que incurra en ninguna de las infracciones jurídicas denunciadas en el escrito de interposición del recurso de casación que, en consecuencia, ha de ser desestimado.

2. Siendo así, dicha sentencia debe ser confirmada en cuanto, desestimando la demanda, declara ajustada a Derecho la resolución del TEAR de Asturias que anuló el acto administrativo de derivación a doña Sonsoles, en los términos en los que lo había sido, de la responsabilidad subsidiaria en el pago del impuesto sobre sucesiones y donaciones debido por don Donato, previamente declarado fallido.

#### **OCTAVO. Costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en la parte recurrente, no procede efectuar declaración expresa de condena en dicho concepto.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación nº **898/2017**, interpuesto por el **PRINCIPADO DE ASTURIAS** contra la sentencia de 12 de diciembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, pronunciada en el recurso nº 261/2016.

3º) No formular pronunciamiento expreso sobre las costas del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.



Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Jose Diaz Delgado

Angel Aguallo Aviles Francisco Jose Navarro Sanchis

Jesus Cudero Blas Dimitry Berberoff Ayuda

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ