

Tribunal Supremo

TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia num. 932/2018 de 5 junio

RJ\2018\3072



TRIBUTOS-RECAUDACIÓN: Obligados al pago: responsables subsidiarios: adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria: ISyD: adquisición de un bien inmueble transmitido «mortis causa» por tercero no protegido por la fe pública registral: afección del bien al pago de la deuda tributaria en proporción al valor que ese mismo bien representa en la masa hereditaria transmitida al deudor principal.VOTO PARTICULAR.

ECLI:ECLI:ES:TS:2018:2394

Jurisdicción:Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 3949/2017

Ponente:Excmo Sr. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

El TS declara no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Principado de Asturias contra la Sentencia de 09-05-2017, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en relación al alcance de la responsabilidad subsidiaria de los adquirentes de bienes afectos al pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 932/2018

Fecha de sentencia: 05/06/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3949/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de : 29/05/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

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

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

Transcrito por: DPP

Nota:

R. CASACION núm.: 3949/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 932/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 5 de junio de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación RCA/3949/2017, interpuesto por el PRINCIPADO DE ASTURIAS, representado y defendido por una letrada de su Servicio Jurídico, contra la [sentencia dictada el 9 de mayo de 2017 \(PROV 2017, 143094\)](#) por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias en el recurso 259/2016 , sobre responsabilidad subsidiaria en el pago de deudas tributarias por el impuesto sobre sucesiones. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO

Resolución recurrida en casación y hechos del litigio

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la [sentencia pronunciada el 9 de mayo de 2017 \(PROV 2017, 143094\)](#) por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (ES: TSJAS:2017:1404), desestimatoria del recurso 259/2016 , interpuesto por el Principado de Asturias contra la resolución adoptada el 11 de noviembre de 2015 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional [«TEAR»] del Principado de Asturias. Esta resolución administrativa de revisión había acogido la reclamación NUM000 , instada por don Eugenio frente al acuerdo dictado el 13 de agosto de 2012 por el Área de Recaudación de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias declarándole responsable subsidiario en el pago de la deuda contraía por don Gaspar por el impuesto sobre sucesiones, en cuantía de 67.957,39 euros.

2. Los hechos que se encuentran en la base del litigio son los siguientes:

a) Don Eugenio compró a don Gaspar un inmueble situado en la AVENIDA000 nº NUM001 , NUM002 , de Gijón.

b) El vendedor había adquirido, a su vez, dicho bien en virtud de sucesión hereditaria, que, en cuanto hecho imponible del impuesto sobre sucesiones, había originado una cuota tributaria de 3.632.545,37 euros. Ante el impago de la cuota, se abrió la vía de apremio, en la que el deudor fue declarado parcialmente fallido.

c) El órgano de recaudación incoó un procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria en el pago de dicho tributo frente a don Eugenio , en concepto de adquirente y actual propietario del inmueble en cuestión, por estar afecto al pago del impuesto en virtud de lo dispuesto en los [artículos 9 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones \(RCL 1991, 2734\)](#) , aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre) [«RISD»] y 79 de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre \(RCL 2003, 2945\)](#) , General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [« [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) »].

d) Una vez tramitado el procedimiento, el 13 de agosto de 2012 el órgano de recaudación acordó declarar la responsabilidad subsidiaria del Sr. Eugenio , en su condición de adquirente del referido inmueble, por importe de 67.957,39 euros, valor del mismo comprobado por los servicios tributarios del Principado de Asturias.

e) El declarado responsable subsidiario reclamó ante el TEAR del Principado de Asturias, que en resolución de 17 de noviembre de 2015 le dio la razón y anuló el acuerdo de derivación para que sea dictado otro nuevo en el que la responsabilidad subsidiaria quede limitada a la proporción que el valor de la vivienda adquirida representa en el total de la masa hereditaria.

3. La Sala de instancia confirma este criterio, razonando en el fundamento jurídico tercero de su sentencia en los siguientes términos:

«[...] el art., 43 de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre \(RCL 2003, 2945\)](#), 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 \(RCL 1991, 2734\)](#), también establece en su art. 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 tiene su 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 distinta, ya que la responsabilidad es subsidiaria y los 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 \(RCL 2003, 2945\)](#). 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 \(LEG 1889, 27\)](#), 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, mas 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 deuda de los transmitidos "mortis causa". A ello no se opone la previsión del art. 100 del Reglamento de 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. El Principado de Asturias preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 20 de junio de 2017.

2. Identificó como infringidos los artículos 41.3 , 43.1.d) y 79 [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) , así como el artículo 9 [RISD \(RCL 1991, 2734\)](#) .

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso en auto de 29 de junio de 2017 y la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 25 de octubre siguiente, considerando que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en virtud del [artículo 88.2.a\)](#) de la [Ley 29/1998, de 13 de julio \(RCL 1998, 1741\)](#) , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»], en la cuestión jurídica consistente 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».

4. El referido auto identificó los artículos 41.3 , 43.1.d) y 79 [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) y 9 [RISD \(RCL 1991, 2734\)](#) como normas que, en principio, deberían ser objeto de interpretación.

TERCERO

Interposición del recurso de casación

1. El Principado de Asturias interpuso el recurso de casación mediante escrito presentado el 15 de diciembre de 2017, que estructura del siguiente modo.

2. Infracción de los [artículos 41.3 y 43.1.d\) LGT \(RCL 2003, 2945\)](#), en relación con el [artículo 79 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) y 9 [RISD \(RCL 1991, 2734\)](#)

2.1. Consideraciones previas sobre la sentencia recurrida

2.1.1. La premisa inicial de la que parte no es cierta: no todos los bienes que componen la masa hereditaria son susceptibles de afección. No lo son, por ejemplo, el dinero en efectivo, los valores negociables en mercados secundarios, ni el ajuar doméstico. De manera que, caso de ser proporcional la afección, la garantía del pago en que consiste ésta, en el supuesto de herencias con bienes como el señalado, nunca cubriría *ab initio* la totalidad de la deuda.

2.1.2. La sentencia parece sostener que el hecho de estar configurado al tercer adquirente de un bien hereditario como responsable subsidiario priva a la afección de su carácter de garantía real, conclusión que resulta contraria a los [artículos 79 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) y 9 [RISD \(RCL 1991, 2734\)](#), así como a la jurisprudencia que los interpreta.

2.1.3. La sentencia basa su interpretación fundamentalmente en la equidad, concepto próximo a la proporcionalidad. Aplicar la equidad como criterio determinante de la interpretación normativa de que se trata conculca el [artículo 3.2 del Código Civil \(LEG 1889, 27\)](#) [«CC »] y la jurisprudencia que lo interpreta, ya que la equidad, como criterio de ponderación en la aplicación de las normas jurídicas, no puede en ningún caso significar la destrucción de ésta, ni su suplantación, ni la privación de su sentido o valor.

2.2. Interpretación de los artículos 41.3 , 43.1.d) y 79 [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) y 9 [RISD \(RCL 1991, 2734\)](#)

2.2.1. De la interpretación conjunta de estos preceptos se deriva que la afección presenta, en la actualidad, una doble faz, a saber: (i) constituir un supuesto de responsabilidad subsidiaria [[artículo 43.1.d\) LGT \(RCL 2003, 2945\)](#)], y como tal, requerir para su declaración la insolvencia del obligado principal (declaración de fallido), siendo su alcance máximo la deuda [pendiente] exigida en periodo voluntario ([artículo 41.3 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#)), articulándose a través del procedimiento de derivación de responsabilidad; (ii) de otro, ser una garantía real ([artículo 79 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#)), razón por la cual afecta el bien al pago de la deuda tributaria cualquiera que sea su poseedor, pero, al tiempo, constriñe y limita el alcance de la garantía al valor de realización del bien de que se trate, quedando "extra muros" de la garantía real el resto del patrimonio del declarado responsable.

2.2.2. Naturaleza real de la afección

2.2.2.1. Invoca las [sentencias de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 12 de julio de 1996 \(RJ 1996, 9081\)](#) (apelación 6289/1991 , FJ 6º; ES:TS:1996:4303); [14 de noviembre de 1996 \(RJ 1996, 8611\)](#) (apelación 7494/1991, FJ 4º; ES:TS:1996:6352), y [13 de mayo de 2010 \(RJ 2010, 2519\)](#) (casación 3251/2005, FJ 4º; ES:TS :2010:3709).

2.2.2.2. De esa jurisprudencia obtiene las siguientes conclusiones; (i) el derecho de afección es un derecho real de garantía con efectos *erga omnes* y, en consecuencia, "sujeta, pesa y transmite" con el inmueble gravado cualquiera que sea su poseedor, (ii) el adquirente de bienes inmuebles gravados con el derecho de afección ha de soportar tal carga, (iii) la responsabilidad pecuniaria del adquirente, por ser real, se ciñe únicamente al valor de realización del inmueble afecto, sin que el resto de su patrimonio personal quede afectado, y (iv) el derecho de afección no se puede ejercitar frente al adquirente que resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral.

2.2.2.3. Sostiene que el carácter real de la afección no es desvirtuado por el hecho de que el [artículo 43.1.d\) LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) declare que serán responsables subsidiarios los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria, pues el inciso final del mencionado artículo añade que tal responsabilidad lo será "en los términos del artículo 79 de esta Ley ", y éste configura la afección como un derecho real de garantía.

2.2.2.4. Por ello, los postulados de la sentencia recurrida se revelan contrarios a la naturaleza real de la afección y, por ende, a los [artículos 79 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) y [9 RISD \(RCL 1991, 2734\)](#) . Una garantía real se caracteriza por la pretensión y finalidad de asegurar el cumplimiento de una obligación hasta donde alcance el valor

de realización del bien en los términos en que se establezca. Y en este caso no cabe duda de que los preceptos citados pretenden asegurar el cobro de las cantidades, liquidadas o no, por el tributo que grave la transmisión, no de partes contingentes o imprecisas de una deuda.

2.2.2.5. Entiende que la afección del inmueble a la totalidad de la deuda se impone, también, si se tiene en cuenta lo siguiente:

2.2.2.5.1. Una interpretación gramatical o literal del [artículo 79.2 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) conduce directamente a una conclusión distinta, y contrapuesta, a la propugnada en la sentencia recurrida. Tal se deduce de la expresión «quedarán afectos a la responsabilidad del pago las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones»; es decir, a las liquidaciones impagadas al tiempo de exigir la responsabilidad. El legislador habla de las liquidaciones que graven las transmisiones originarias (no las del adquirente), y no introduce salvedad alguna que limite el ámbito material de la garantía. No hay ninguna expresión en el precepto que autorice a pensar que, en caso de pluralidad de bienes transmitidos en un mismo hecho imponible, haya de fragmentarse la liquidación en porciones proporcionales al valor de los bienes y derechos transmitidos a un tercero. Lo mismo cabe decir del artículo 9.1 [RISD \(RCL 1991, 2734\)](#). Donde la ley no distingue, no cabe distinguir.

2.2.2.5.2. De la dicción de los [artículos 79.2 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) y 9.1 [RISD \(RCL 1991, 2734\)](#) se desprende que el nacimiento de esta garantía tiene lugar en el mismo momento de realización del hecho imponible (devengo), y tiene como fin asegurar el pago o cumplimiento de la obligación tributaria devengada; si bien, para su exigencia efectiva es preciso que dicha obligación, inicialmente ilíquida, se cuantifique. Y ello tiene lugar a través de la liquidación, por lo que esa inicial vinculación de aseguramiento de la obligación trae como consecuencia la correlativa vinculación a la liquidación realizada por el procedimiento legalmente establecido, según el tributo de que se trate. Pues bien, en el impuesto sobre sucesiones y donaciones hay una única obligación por cada sujeto pasivo o contribuyente, una única base imponible, una única base liquidable y, finalmente, una única liquidación. No tantas como bienes integran la masa hereditaria. La afección garantiza el pago o cumplimiento de una obligación, no un racimo de obligaciones o partes proporcionales de aquélla.

2.2.2.5.3. De los [artículos 79.2 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) y 9.2 [RISD \(RCL 1991, 2734\)](#) se desprende que la afección del inmueble es, en principio, a la totalidad de la deuda, dado que: (i) carecería de sentido y sería absurdo que la ley ordenara la anotación en el Registro de la Propiedad del importe total de la liquidación que hubiera debido

girarse de no mediar el beneficio fiscal (y su eventual incremento) y luego, según la tesis proporcional, el inmueble estuviera afecto a una porción indeterminada y oculta de la liquidación, y (ii) el principio de especialidad registral o de determinación exige la concreción de la carga a la que está afecta cada inmueble, por lo que al ordenar la [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) la anotación por la totalidad determina la afección total del inmueble. Estos mismos argumentos pueden aplicarse teniendo en cuenta los apartados 2 a 4 del artículo 100 [RISD \(RCL 1991, 2734\)](#).

2.2.2.5.4. Desde un punto de vista teleológico, se ha de tener en cuenta que la afección es un derecho real administrativo de garantía a favor de la Hacienda Pública que asegura, o pretende asegurar, el cobro de la deuda hasta donde alcance el valor del bien afecto. Finalidad que quedaría en entredicho de admitirse la tesis proporcional, pues, al existir en la masa hereditaria bienes no susceptibles de afección, siempre habría una parte de la liquidación de imposible aseguramiento por la afección.

2.2.3. Carácter subsidiario del responsable y sus consecuencias

2.2.3.1. De la inclusión de la afección como un supuesto de responsabilidad subsidiaria, no se deriva la controvertida tesis proporcional sustentada en la sentencia recurrida, máxime si como determina el [artículo 41.3 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#), «salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario».

2.2.3.2. Como quiera que ni el [artículo 72 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) ni la [Ley 29/1987, de 18 de diciembre \(RCL 1987, 2636\)](#), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) [«LISD»], contienen una previsión en contrario al referido mandato legal, la previsión del [artículo 41.3 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) resulta aplicable a la derivación por afección.

3. Contradicción con la doctrina sostenida por otros tribunales

3.1. Expone que la sentencia impugnada contradice la doctrina contenida en las siguientes sentencias, dictadas por otros órganos jurisdiccionales: (i) [sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 31 de octubre de 2005 \(PROV 2006, 122359\)](#) (recurso 8803/2002 ; ES:TSJGAL:2005:5901), (ii) [sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de mayo de 2014 \(PROV 2014, 251073\)](#) (recurso 1102/2010 ; ES:TSJM:2014:9344) y (iii) [sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de septiembre de 2014 \(JT 2014, 3562\)](#) (recurso 279/2012 ; ES:TSJM:2014:12516).

4. Pretensión deducida y pronunciamiento que solicita

4.1. Pide que se declare que la tesis de la Sala de instancia no es conforme a Derecho, debiendo su sentencia ser casada.

4.2. Interesa que se declare que el bien adquirido mediante herencia, y que por ello está afecto al pago del impuesto sobre sucesiones que grava esa adquisición mortis causa, queda íntegramente afectado al pago del impuesto en su totalidad, aun en el caso de que fuese enajenado a un tercero no protegido por la fe pública registral.

CUARTO

Oposición al recurso

1. La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 1 de febrero de 2018, en el que interesó su desestimación.

2. Las características del derecho de afección

2.1. Tras analizar la evolución normativa de los preceptos que regulan el derecho de afección de bienes al pago de deudas tributarias y reproducir en parte la ya citada [sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2010 \(RJ 2010, 2519\)](#), concluye que, de acuerdo con la doctrina científica y jurisprudencial, son dos las características del derecho de afección: (i) por un lado, su naturaleza de derecho real administrativo de garantía en favor de la Hacienda Pública y, (ii) por otro, su consideración de garantía subsidiaria, pues para la exigencia de la misma al adquirente del bien o derecho transmitido por el deudor principal, que no ha hecho frente a la deuda derivada de la transmisión anterior, es necesaria la previa declaración de insolvencia del mismo seguida del oportuno acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria del adquirente no protegido por la fe pública registral, en los términos previstos en los [artículos 174 y 176 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#).

2.2. Se trata de un supuesto de "responsabilidad subsidiaria de carácter real", un caso de derecho real administrativo de persecución y de realización del valor que recae sobre los bienes y derechos transmitidos para garantizar el pago de los tributos derivados del negocio de transmisión cuando los bienes se enajenan posteriormente a un tercero, pero que exige la previa declaración de fallido del deudor principal y la declaración de responsabilidad subsidiaria del adquirente del bien o derecho.

2.3. Cualquiera que se la deuda cubierta por el derecho de afección, que es la cuestión básica suscitada en el recurso, la responsabilidad del tercer adquirente se limita al importe o valor de los bienes sobre los que recae dicho derecho real.

3. Sobre la infracción de los [artículos 41.3 y 43.1.d\) LGT \(RCL 2003, 2945\)](#), en

relación con los [artículos 79 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) y [9 RISD \(RCL 1991, 2734\)](#)

3.1 Sostiene que la interpretación literal del [artículo 79.2 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) no puede llevar en absoluto a la conclusión pretendida por la recurrente, pues la referencia que se hace en el precepto a que «los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor», dados los amplios términos de la misma para comprender dentro de ese apartado a los tributos que gravan no sólo la transmisión de un conjunto de bienes, caso del impuesto sobre sucesiones y donaciones, sino también de bienes singulares, caso del impuesto sobre transmisiones patrimoniales o del impuesto sobre bienes inmuebles, no puede deducirse que en el supuesto de transmisión inter vivos de un solo bien, que forma parte de la porción hereditaria adquirida mortis causa por el transmitente, sujeto pasivo del impuesto sobre sucesiones y donaciones, como causahabiente, y que no ha satisfecho por esa adquisición el impuesto que grava la misma, el adquirente singular de ese único bien, no protegido por la fe pública registral, tenga que hacer frente con el mismo a la totalidad de la deuda tributaria impagada.

3.2. No es necesario que el precepto haga salvedad alguna. Basta interpretarlo de acuerdo con el espíritu y la finalidad perseguida por el mismo, teniendo presente, como principio informador del ordenamiento jurídico, la equidad y sin perder de vista que nos encontramos con un supuesto de responsabilidad subsidiaria, siendo dicho adquirente un tercero en la relación jurídica tributaria primigenia. Recuerda la Exposición de Motivos del [Código Civil \(LEG 1889, 27\)](#) cuando afirma que «una solución a la equidad no es susceptible de imponerse o de superponerse a la resultante de la utilización conjunta de los diversos elementos interpretativos, los cuales, sin embargo, podrán recibir la beneficiosa influencia de la equidad». No hay separación entre justicia y equidad y su relación se expresa en que ocupa una posición equivalente a la de los principios informadores del ordenamiento jurídico, siendo su eficacia, en determinados casos, más radical que la de los principios generales del Derecho.

3.3. Es cierto que la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones [artículo 9.a) LISD] está constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, lo que determina la práctica de una única liquidación por sujeto pasivo y la existencia, por tanto, de una deuda tributaria singular también para cada uno, ello no significa en absoluto que, en caso de transmisión inter vivos de uno de los bienes integrantes del caudal hereditario por el causahabiente a un tercero no protegido por la fe pública registral, en el supuesto de que el causahabiente no haya

satisfecho la deuda tributaria, el tercer adquirente tenga que responder con ese bien de la totalidad de la deuda y no sólo de la parte proporcional de la deuda correspondiente a ese bien.

3.4. Teniendo en cuenta que nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad subsidiaria, de la que parece huir en todo momento la recurrente, tiene todo sentido la limitación de responsabilidad sobre el bien transmitido a la parte de la deuda tributaria correspondiente a la adquisición mortis causa de ese bien, a pesar de haberse practicado una única liquidación por toda su hijuela al causahabiente. En efecto, en el artículo 8 LISD se recogen diversos supuestos de responsabilidad subsidiaria, que afectan a la transmisión mortis causa de determinados bienes hereditarios (metálico, garantías, capital, etc.), viéndose afectados las entidades financieras o aseguradoras y los mediadores, supuestos que, lógicamente, entran en juego al margen de la existencia en la porción hereditaria del causahabiente de otros bienes hereditarios y de que se practique respecto a todos ellos una única liquidación a cargo del sujeto pasivo, derivada de una única base imponible, una única base liquidable y de una única obligación tributaria para ese sujeto pasivo. Pues, el artículo 20 [RISD \(RCL 1991, 2734\)](#), al referirse a la extensión y extinción de la responsabilidad subsidiaria del artículo 8 LISD, limita, como es obvio, esa responsabilidad a la porción del impuesto que corresponda a la adquisición de los bienes, aplicando para su cálculo al valor comprobado del bien afectado por la responsabilidad el tipo medio efectivo de gravamen de toda la herencia calculado en la forma prevenida en el artículo 46.b) [RISD \(RCL 1991, 2734\)](#), extinguiéndose la responsabilidad con el ingreso de esa porción del impuesto.

3.5. Es posible, por tanto, concretar la deuda tributaria a la que alcanza la responsabilidad subsidiaria regulada en la LISD. No tiene que haber problema alguno en otro supuesto de responsabilidad subsidiaria, el derivado de la afección de bienes del [artículo 79 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) y del artículo 9 [RISD \(RCL 1991, 2734\)](#).

3.6. A lo expuesto no se opone el [artículo 41.3 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#), que no está pensando, como es lógico, en un supuesto como del derivado del derecho de afección, aunque, en el peor de los casos, sería compatible perfectamente con el planteamiento defendido, coincidente con el de la sentencia impugnada, pues la responsabilidad subsidiaria del tercero no protegido por la fe pública registral como consecuencia de la adquisición de un bien integrante de la porción hereditaria del causahabiente alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria "correspondiente a la adquisición de ese bien".

3.7. Invoca dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que aplican el mismo criterio que la recurrida: [sentencias de 19 de enero de 2012 \(PROV 2012,](#)

[196743](#)) (recursos 393/2009 y 394/2009; ES:TSJM:2012:2330) y [24 de octubre de 2013 \(PROV 2013, 381839\)](#) (recurso 587/2011; ES:TSJM :2013:15585).

4. Sobre la pretensión formulada de adverso y la correcta interpretación de los preceptos legales

4.1. Frente a la pretensión deducida por el Principado de Asturias, opone la interpretación realizada en la sentencia recurrida, plasmada en el penúltimo párrafo de su fundamento jurídico tercero.

4.2. Conforme a ello concluye que, en el caso de adquisición por un tercero, no del total de los bienes integrantes de la hijuela hereditaria, sino de uno solo de ellos, afecto al pago del impuesto sobre sucesiones y donaciones no satisfecho por el causahabiente y sujeto pasivo del impuesto, la responsabilidad subsidiaria del adquirente ya no lo es de manera entera y completa en relación a la totalidad de la deuda y de los bienes transmitidos mortis causa sino sólo en relación al bien adquirido inter vivos y respecto de la deuda tributaria que proporcionalmente corresponda al valor del bien sobre el total de los bienes transmitidos mortis causa.

QUINTO

Vista pública y deliberación

Conforme a lo dispuesto en el [artículo 92.6 LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#) , se convocó a las partes a una vista pública, que ha tenido lugar el día 29 de mayo de 2018, pasándose acto seguido a la deliberación para votación y fallo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

Objeto del presente recurso de casación

1. El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional de Tribunal Superior de Justicia de Asturias, impugnada en casación por el Principado de Asturias, es o no conforme a Derecho en su tarea interpretativa de los [artículos 41.3 y 43.1.d\) LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) , en relación con los [artículos 79 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) y [9 RISD \(RCL 1991, 2734\)](#) .

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 \(RCL 2003, 2945\)](#)).

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 \(RCL 2003, 2945\)](#)]. La responsabilidad alcanza a la totalidad de la deuda tributaria exigida ([artículo 41.3 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#)).

4. Tratándose del impuesto sobre sucesiones y donaciones, el artículo 9.1 [RISD \(RCL 1991, 2734\)](#) , con el mismo contenido que el [artículo 79.2 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) , 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 25 de octubre 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, mientras que el principado de Asturias, 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, elige 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 \(RCL 1963, 2490\)](#) [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 \(RCL 1968, 2261\)](#) (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 \(RCL 1991, 6, 284\)](#) (BOE de 3 de enero de 1991), se mantuvo en la misma línea, consideró 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 el pago de los mismos, si el deudor principal (el sujeto pasivo del gravamen devengado con ocasión de tales hechos imposables) no hace frente a la deuda y es declarado fallido [artículos 79, apartados 1 y 2 , y 43.1.d) [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#)]. La misma idea está en el vigente Reglamento General de Recaudación, aprobado por [Real Decreto 939/2005, de 29 de julio \(RCL 2005, 1770\)](#) (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 \(RCL 2003, 2945\)](#) . 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 \(RCL 1991, 2734\)](#) en los mismos términos que el [artículo 79.2 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) .

5. En interpretación del cuadro normativo sinópticamente expuesto, 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 \(RJ 1996, 9081\)](#) (apelación 6289/1991, FJ 6^o) y [14 de noviembre de 1996 \(RJ 1996, 8611\)](#) (apelación 7494/1991, FJ 4^o)].

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 \(RJ 2010, 2519\)](#) (casación 3251/2005, ya citada); también la de 9 de abril de 2003 (casación en interés de la ley 79/2002, FJ 3^o.c; ES:TS:2003:2499)].

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 el mismo y sólo con él [*vid.* [sentencia de 20 de noviembre de 2000 \(RJ 2001, 955\)](#) (casación 4570/1994, FJ 4^o; ES:TS :2000:8440) y la ya citada de 13 de mayo de 2010, FJ 4^o].

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 afección de bienes como garantía en el pago de la deuda tributaria.

TERCERO

La afección de bienes como garantía de la deuda tributaria

1. Con arreglo a lo ya expuesto, la afección de bienes, garantía de la deuda tributaria ([artículo 79.2 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#); artículo 9.1 [RISD \(RCL 1991, 2734\)](#), 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 \(RCL 2003, 2945\)](#)] a través del procedimiento legalmente previsto, una vez que el responsable principal resulta fallido y así es declarado ([artículos 174 y 176 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#)).

2. A los efectos del [artículo 3.1 CC \(LEG 1889, 27\)](#) (criterio 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.

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 \(RJ 2004, 3562\)](#) (casación en interés de la ley 69/2002, FJ 2º; ES:TS:2004:303)].

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 la misma? 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 el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los mismos minorados por las cargas y deudas deducibles. 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 \(RCL 1991, 2734\)](#), en los mismos términos que el [artículo 79.2 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#), 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 \(RCL 2003, 2945\)](#)].

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 LISF y 19 [RISD \(RCL 1991, 2734\)](#)). 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 \(RCL 1991, 2734\)](#)).

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 \(LEG 1889, 27\)](#) 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 \(RCL 2003, 2945\)](#) y 9 [RISD \(RCL 1991, 2734\)](#) 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 desdicen 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 afectión 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 afectión establecida en los [artículos 79.2 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) y 9 [RISD \(RCL 1991, 2734\)](#) 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 de quien sea su poseedor en el momento de realización del crédito ("la persona") - *vid.* [artículos 1876 y 1879 CC \(LEG 1889, 27\)](#) -, 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 \(RCL 2003, 2945\)](#) y 9.2 [RISD \(RCL 1991, 2734\)](#) se refiere a la anotación marginal 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 \(RCL 2003, 2945\)](#) 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.

SEXTO

Contenido interpretativo de la sentencia

1. Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el [artículo 93.1 LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#), procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio.

2. Los [artículos 79.2 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) y 9.1 [RISD \(RCL 1991, 2734\)](#), en relación con los artículos 43.1.d) y 79.1 [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#), 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 en 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, 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 que anuló la derivación a don Eugenio , 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 Gaspar .

OCTAVO

Costas

En atención al [artículo 93.4 LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#) , al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, procede que cada una de ellas abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

F A L L O

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

1º) Fijar el criterio interpretativo expresado en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

2º) Desestimar el recurso de casación RCA/3949/2017, interpuesto por el Principado de Asturias contra la [sentencia dictada el 9 de mayo de 2017 \(PROV 2017, 143094\)](#) por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias en el recurso 259/2016 , sentencia que confirmamos por ser ajustada a Derecho.

3º) Ordenar que, en cuanto a las costas causadas en la tramitación de este recurso de casación, cada parte abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR

VOTO PARTICULAR formulado por el Magistrado Don Jose Diaz Delgado.

Con el máximo respeto a la sentencia acordada por la mayoría de la Sección y con reconocimiento de la razonabilidad de la solución adoptada muestro mi discrepancia con la misma, y en consecuencia mantengo que debió admitirse el recurso formulado por el Principado de Asturias por los siguientes argumentos.

Primero.- Aceptación de la premisa fáctica de la sentencia y de los argumentos de la recurrente en casación.

En primer lugar acepto el relato fáctico de la sentencia e igualmente en su totalidad los fundamentos jurídicos del recurso planteado por la recurrente y que la sentencia recurrida transcribe en el antecedente de hecho tercero que hago propios y no reitero en pro de evitar inútiles repeticiones.

Segundo.- Acotaciones al contenido de la sentencia.

La sentencia de la que discrepamos, tras analizar la naturaleza de la afección real sobre el bien inmueble adquirido por herencia y llegar al convencimiento, no discutido por las partes, de que su alcance, para el deudor principal del impuesto de sucesiones, es hasta la totalidad de la hijuela adquirida por el sucesor hereditario, llega a la conclusión, confirmando la sentencia recurrida, de que en el caso de un adquirente de un inmueble, este debe responder solo hasta el límite máximo del porcentaje que el valor de inmueble representa en la totalidad del valor total de la hijuela que le hubiera correspondido al sucesor hereditario (fundamento jurídico cuarto).

Pues bien, la sentencia pretende justificar que la afección real de los bienes inmuebles adquiridos por herencia cuando responde el deudor principal sea la totalidad de la hijuela, y cuando responde el deudor subsidiario se limite, mutándose su limite, a la proporción que cada inmueble adquirido tenga en el valor total de aquella. Y ello en base a dos argumentos.

El primero la aplicación analógica de lo previsto en otros casos de responsabilidad subsidiaria, fundamento jurídico cuarto, apartado 3, 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 LISF y 19 RISC). 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 \(RCL 1991, 2734\)](#)).

Sin embargo, en estos casos, existe una responsabilidad subsidiaria, como consecuencia de la relación que las entidades citadas tienen en las operaciones en que intervienen. En el caso presente la responsabilidad del tercero se produce por la previsión legislativa de afectar al cumplimiento de la hipoteca sucesoria a los inmuebles, salvo el supuesto de tercero hipotecario, y no por la relación del tercero adquirente con la relación hereditaria, sometida al impuesto de sucesiones, sino por su negligencia al adquirir el inmueble sin atender a la necesaria afección que los mismos podrían tener respecto a la obligación sucesoria del transmitente, a cuyo efecto se establece la obligación de llevar al Registro de la Propiedad la anotación correspondiente, y por ello se salva precisamente al tercero hipotecario. En consecuencia, mientras los ejemplos que se utilizan por analogía basan la responsabilidad subsidiaria en las relaciones personales con la operación gravada, en el caso presente estamos ante una afección real, de la cosa transmitida, que como la hipoteca, acompaña a la transmisión de la cosa, como una carga real, y la previsión de la subsidiariedad solo tiene el alcance de evitar que la Administración se dirija contra este deudor sin previamente haber intentado sin éxito el cobro de la deuda del deudor principal. Pero el bien adquirido por transmisión responde, hasta la totalidad de la deuda pendiente. Exactamente igual que ocurriría en el caso de una hipoteca.

Ciertamente, el legislador podría haber limitado la responsabilidad del responsable subsidiario hasta la parte proporcional que el inmueble representara en la totalidad de la herencia recibida por el transmitente del bien, pero no lo ha hecho, y la equidad no puede ser un elemento suficiente, por si mismo, para crear jurisprudencialmente esta solución.

En consecuencia, entiendo que el recurso debería haberse estimado y por ello debería haberse procedido a dictar sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo.

En Madrid, a 5 de junio de 2018.

Fdo. D. Jose Diaz Delgado

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala

celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.