

Revista Técnica Tributaria

COMENTARIO DE
JURISPRUDENCIA
NACIONAL



Comentario de Jurisprudencia Nacional

Principales cuestiones resueltas por el Tribunal Supremo durante los últimos meses en recursos de casación tributarios

Ricardo Huesca Boadilla

Abogado del Estado y Doctor en Derecho¹

1. La validez del método de comprobación de valores del artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria

La primera de las importantes sentencias del Tribunal Supremo, que va a ser objeto de reseña y comentario en esta ponencia, tiene que ver con la aplicación por una Comunidad Autónoma, gestora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del medio de comprobación del artículo 57.1.b) LGT/2003, con motivo de una transmisión onerosa de un inmueble sujeta a la modalidad de Transmisiones Onerosas de ese Impuesto.

La Sentencia en cuestión lleva fecha de 23 de mayo de 2018, casación 1880/2017, habiendo tenido bastante resonancia al afectar de lleno hasta, en nuestra opinión, casi inhabilitarlo, a uno de los medios de comprobación más frecuentemente utilizados por las Comunidades Autónomas, a partir de la entrada en vigor de la nueva LGT/2003, para la determinación del valor real del bien o derecho transmitido que, como es sabido, constituye la base imponible del impuesto en la modalidad indicada (artículo 10.1 del TRITPAJD).

El tema no es nuevo pues ya la propia Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en dos sentencias de 6 de abril de 2017, se había ocupado del mismo con motivo de la impugnación de una orden autonómica de aprobación de los coeficientes que servían de índices al valor catastral a los que se refiere dicho medio, estimando el recurso del ente autonómico y dando validez a la disposición impugnada y, por extensión, al medio empleado, que, como es obvio, encuentra un primer acomodo, en el ITPAJD, en el artículo 46.1 en relación con el 10.1 de su Texto Refundido. A dichas sentencias se formularon sendos votos particulares en sentido contrario a la tesis mayoritaria, votos particulares que,

¹ Este texto es parte de la ponencia impartida en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España e 8 de mayo de 2019.

ahora, catorce meses después, han servido, en la nueva sentencia, para revertir la situación en la línea contenida en los mismos.

La propia sentencia objeto de este trabajo, muestra, de entrada, su desacuerdo con alguna de las declaraciones que, principales o accesorias, contienen las aludidas sentencias de esa Sala, que considera que han de ser objeto de necesaria modulación, en la medida en que el recurso de casación aquí promovido les atribuye un valor prácticamente absoluto del que en realidad carecen. En particular, destaca la idea de la pretendida discrecionalidad de la Administración para seleccionar cualesquiera de los métodos de valoración enumerados en el actual artículo 57.1. de la LGT, en relación con toda clase de tributos y para toda clase de bienes o derechos (esa discrecionalidad, en nuestra opinión, ha sido una constante en la doctrina del Tribunal Supremo desde la antigua Sentencia de 27 de mayo de 1970, con el único límite de escogerse el medio más adecuado a la índole o naturaleza del bien transmitido) y que, no obstante, la sentencia no considera admisible en los términos y con la amplitud con que tal proposición se exterioriza en el recurso.

Antes de dar respuesta a las cuestiones casacionales admitidas, dos son los conceptos básicos que tiene presente la sentencia: el del valor real y el valor de mercado.

Respecto al valor real el fallo destaca que configura un concepto jurídico indeterminado de imprecisos perfiles, como la Sala ha subrayado en una jurisprudencia constante y uniforme, puesto que no se ampara en definición legal alguna y, permite, sea cual fuere el medio de comprobación o determinación que en cada caso se utilice, un cierto margen legítimo. El valor real no arroja – no puede hacerlo– un guarismo exacto, único y necesario, sino una franja admisible entre un máximo y un mínimo.

Esa inexactitud – añade– *a priori*, consustancial a la idea de valor real y a su integración en la categoría dogmática de los conceptos jurídicos indeterminados, guarda relación directa con la que padece otra noción relativamente semejante, la de valor de mercado. Ello hasta el punto de que esta misma Sala, – continúa diciendo– en jurisprudencia reiterada, identifica ese valor real con el «...*precio que sería acordado en condiciones de mercado entre partes independientes...*» (sentencia, entre otras, de 18 de junio de 2012, pronunciada en el recurso de casación n.º 224/2009, para un caso de IRPF) (ES:TS:2012:4224).

Siendo ello así, considera que estamos en todo caso ante un valor que, al margen de su natural incertidumbre previa, sólo puede alcanzarse teniendo en cuenta las circunstancias singulares de la operación económica o manifestación de capacidad contributiva que se somete a tributación, así como apreciando las características propias del bien sometido a valoración, irreductibles al empleo de tablas, coeficientes o estimaciones globales.

En un momento determinado, al hilo de las consideraciones que hace sobre el valor real, la sentencia se refiere a la sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, indicando que «(...) *la expresión del valor real impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias (STC 194/2000) (ES:TC:2000:194). Dice así la mencionada sentencia:*

«[...] Ciertamente, la Ley General Tributaria (art. 52) establece unos «medios» con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el «valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible», medios de comprobación a los que, conforme al art. 46.2 Real Decreto Legislativo 1/1993, habrá de sujetarse en todo caso cuando, a los efectos del ITP, pretenda cuantificar el valor real de los bienes o derechos transmitidos. Y también es cierto que tanto la referencia al «valor real» –por muy indeterminados que resulten los vocablos «valor» y «real»– cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlos, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art. 133.1 C.E., le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo. Estamos aquí, como en otros supuestos [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19 a)], ante una fórmula –el «valor real»– que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera

que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias».

Ahora bien, autores como PEREZ-FADON MARTINEZ² se han apoyado también en ese mismo párrafo de la sentencia para entender que la doctrina del Tribunal Supremo es contraria a la validación de estos medios estimativos de comprobación del Tribunal Constitucional por parte de esta sentencia cuando señala refiriéndose a la Administración tributaria y a la habilitación del antiguo artículo 52 LGT/1963, hoy 57 LGT/2003, que son « (...)medios de comprobación a los que, conforme al art. 46.2 Real Decreto Legislativo 1/1993, habrá de sujetarse en todo caso cuando, a los efectos del ITP, pretenda cuantificar el valor real de los bienes o derechos transmitidos», añadiendo que aunque el Ministerio de Hacienda ha iniciado los trámites para sustituir el actual «valor real» por el de «valor de mercado», entendiendo por tal el valor de referencia publicado por la Dirección General del Catastro, entiende que debiera desecharse la nueva doctrina del Tribunal Supremo por la falta de competencia para «anular» de facto unas normas con rango legal, al ser una materia que corresponde al Tribunal Constitucional.

Aunque se podrían añadir otras importantes consideraciones de la sentencia vamos a centrarnos en la respuesta dada por la misma a las cuestiones de interés casacional admitidas.

La primera cuestión sobre la que interroga el auto de admisión es *«Determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real».*

Después de un amplio razonamiento, la respuesta dada por la sentencia a dicha cuestión se resume, según el propio fallo, en lo siguiente:

«1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

2) La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.

3) La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

4) El interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia».

ROMERO HINJOS³ ha tenido también oportunidad de analizar y comentar esta sentencia y respecto a las respuestas anteriores del Tribunal a la primera cuestión suscitada y a la conclusión esencial del mismo según la cual, la valoración de bienes en impuestos cuya base imponible es el valor real no puede basarse exclusivamente en medios de comprobación de valores que se refieran a la valoración media de un

² En su trabajo «Análisis del concepto de «Valor de referencia de mercado». Revista BITplus. Registradores de España. N.º 226/diciembre 2018. Pág. 14.

³ «Consecuencias de las sentencias del Tribunal Supremo 842/2018 y 843/2018, de 23 de mayo de 2018 en la valoración de bienes inmuebles en el ITP y AJD y en el ISD», artículo publicado en la Revista BITplus. Registradores de España. N.º 226/diciembre 2018. Pág.26

conjunto de bienes homogéneos (precios medios de mercado o aplicación de coeficientes sobre valores contenidos en registros de carácter fiscal), sino que es preciso valorar específicamente el bien objeto de la comprobación administrativa, mediante un examen singular, individualizado y exclusivo del bien en cuestión, señala en su trabajo que:

«La clave está, pues, en el concepto de «valor real» como base imponible del impuesto que debe ser sustituido por otro tipo de valor. A este respecto, una solución podría ser que en la propia definición de base imponible de cada uno de los impuestos afectados –básicamente ITP y AJD, ISD, IP– se estableciera como tal al valor de mercado y, además, se añadiera que en el caso de inmuebles se considerará como tal el valor de referencia de mercado, fijado y publicado al efecto por la Dirección General del Catastro⁴. De este modo, existiría para los bienes inmuebles una base imponible definida por la ley, con valor validado y motivado por ley, sin perjuicio de que el contribuyente pueda impugnarlo por no haberse determinado conforme al procedimiento legal establecido o, en su caso, porque en su caso particular, el inmueble en concreto tenga un valor diferente al valor de referencia de mercado obtenido por la Dirección General del Catastro».

La segunda cuestión a la que da respuesta la Sala tiene que ver con la aplicación de la tasación pericial contradictoria como instrumento para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria, siendo textualmente la cuestión sobre la que se inquiera el parecer de la misma la siguiente:

«Determinarsi, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia».

Pues bien, en armonía con una reiterada y constante jurisprudencia de este Tribunal Supremo, –dice el fallo– la respuesta a tal pregunta debe ser la siguiente:

«1) La tasación pericial contradictoria no es una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto de liquidación en que se aplican los mencionados coeficientes sobre el valor catastral, sino que su utilización es meramente potestativa.

2) Para oponerse a la valoración del bien derivada de la comprobación de la Administración basada en el medio consistente en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en derecho, debiendo tenerse en cuenta lo respondido en la pregunta anterior sobre la carga de la prueba.

3) En el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquél el interesado puede valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa.

4) La decisión del Tribunal de instancia que considera que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real, o lo hace en mayor medida que el establecido por la Administración, constituye una cuestión de apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación».

Ningún problema se plantea con estas conclusiones, debiendo resaltarse que la tasación pericial contradictoria, aunque potestativa, es el único medio de impugnación en vía administrativa para desvirtuar una comprobación de valores cuando el interesado discrepe de la misma por razones de fondo, por considerar excesivo ese valor. Si, previamente, discrepa de esa valoración por razones de forma como puede ser esencialmente, la falta de motivación, la inadecuación del medio empleado por la naturaleza del bien transmitido, la falta de idoneidad del perito interviniente, etc, lo que procedería

⁴ Por primera vez, en la Ley 6/2018, de 3 de julio, de PGE para el año 2018, se ha incluido un «valor de referencia de mercado», que puede adjetivarse de catastral por estar incluido en la normativa del catastro, pero con finalidad no solo de registro de la riqueza inmobiliaria, sino también, tributaria, porque es el medio de valorar los bienes inmuebles radicados en el territorio nacional. En este sentido PEREZ FADON. Op cit. Pág. 12. Sobre el tema se puede consultar también el reciente trabajo de LASARTE LOPEZ, R. que lleva por título «La difícil valoración de los inmuebles urbanos. Problemas actuales», publicado en la Revista BITplus 230. Registradores de España. Págs. 29 y siguientes.

es impugnar en vía de reposición o económico administrativa la comprobación reservándose la posibilidad de pedir en su momento la tasación pericial contradictoria, todo ello de acuerdo con el artículo 135 de la LGT/2003 y 120 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Esas carencias de motivación del medio de comprobación utilizado deberían servir para dotar de dicha motivación –vía recurso o reclamación– a cualquiera de los medios empleados, incluso, desde nuestro punto de vista, al medio de comprobación por estimación del artículo 57.1.b).

Por otro lado, es necesario señalar que si se acude a la tasación pericial contradictoria, el artículo 135.2 de la LGT/2003 obliga siempre a una valoración realizada por un perito de la Administración (suficientemente singularizada y motivada, se sobreentiende) «cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante el dictamen de peritos de aquella», supliéndose de esa forma las posibles carencias del medio de comprobación utilizado, en este caso el del artículo 57.1.b).

Por supuesto, si el interesado no quiere acudir a la vía administrativa de la tasación pericial contradictoria, siempre le quedará la opción –una vez agotada la vía económico administrativa– de impugnar la liquidación que toma por base esa comprobación en la vía contencioso administrativa valiéndose de cualquier medio de prueba admisible en derecho para desvirtuar esa comprobación (así lo viene reconociendo el Tribunal Supremo desde hace mucho tiempo, pudiéndose citar en este sentido, entre las más antiguas, las Sentencias de 19 de enero y 29 de noviembre de 1996 y que, como es obvio, se tiene presente en este fallo). Esa misma vía la tendrá abierta para impugnar también el resultado de la tasación pericial contradictoria cuando haya acudido a la misma en vía administrativa y no esté de acuerdo con la tasación final del perito tercero que habrá servido, con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria (artículo 135.4 LGT/2003), a la liquidación final.

ROMERO HINJOS⁵, para el futuro, y en el caso de que se establezca el valor de referencia como valor de mercado, por ende, como base imponible, por lo que se refiere a las vías impugnatorias, señala que «(...)cabrían dos opciones: que tal valor de referencia sea necesariamente la base imponible del impuesto en cuestión, sin posibilidad de prueba en contrario (norma de valoración a modo de presunción «iuris et de iure») o, como presunción «iuris tantum», para invertir la carga de la prueba, pero que permita al interesado probar en contra del valor de mercado, así obtenido, solución más acorde con el sistema de garantías del ordenamiento jurídico español»

Por último, la sentencia comentada, tiene un importante Voto particular discrepante, cuya lectura es muy recomendable y en el que se analizan, entre otros aspectos, la significación que ha de atribuirse al concepto «valor real» cuando la ley lo configura como el elemento determinante de la base imponible en algunos impuestos así como la significación, también, que tienen los medios de comprobación enumerados por el artículo 57.1 LGT respecto de ese «valor real» y los requisitos que son exigibles a la Administración tributaria en lo relativo a la utilización de esos medios. También se refiere a la utilización por la Administración del medio previsto en el art. 57.1.b) LGT, cuando este consista en la aplicación de unos índices generales aprobados en una disposición reglamentaria, así como a las razones de índole constitucional que aconsejan este sistema y a la posibilidad que la regulación legal ofrece al contribuyente para hacer valer los datos singularizados que pueda presentar el concreto bien inmueble cuya valoración sea objeto de comprobación.

Sobre este último es muy importante destacar el siguiente párrafo del voto particular discrepante:

«Las operaciones traslativas de inmuebles en las grandes ciudades tienen un carácter masivo; y la totalidad o gran parte de los elementos de esos inmuebles que han de ser los determinantes de su «valor real» presentan unas notas comunes, lo que hace que tales elementos sean susceptibles de una valoración común.

Esas notas comunes están referidas a datos como la localización, circunstancias urbanísticas, valores del mercado y otros similares, que ya han sido ponderados en la valoración catastral, por lo que no puede considerarse anómalo o irregular que se parta de esa valoración y, en función de concreto contexto

5 Op cit. Pág.26

económico en el que se desenvuelve la vida del municipio, se establezca un coeficiente que corrija el directo resultado de la valoración catastral. Un coeficiente, ha de añadirse, que habrá de ser debidamente justificado por la Administración en la decisión que lo establezca.

Y tales notas no son incompatibles con que determinados inmuebles presenten singularidades que deprecien ese valor común inicial (por ejemplo: su estado de deterioro, su ubicación en una zona especialmente ruidosa; su proximidad a establecimientos que desarrollen actividades peligrosas, etc).

Por lo que se refiere a la tasación pericial contradictoria y la posibilidad de combatir el resultado de la comprobación de valores por otros medios, el Voto particular señala que la tasación pericial contradictoria es un específico medio de impugnación para combatir el resultado de la comprobación de valores, cualquiera que haya sido el medio utilizado por la Administración y su utilización es facultativa.

Por otra parte, haya o no haya sido utilizada la tasación pericial contradictoria, el contribuyente puede combatir el resultado de la comprobación de valores en las fases económico administrativa y jurisdiccional contencioso-administrativa, y haciendo valer para ello cualquier medio probatorio de los admitidos en Derecho.

Todo ello, le hace concluir que, *«Frente a lo que afirma la sentencia mayoritaria, sí hay comprobación del valor del inmueble en el medio consistente en efectuar la estimación mediante la aplicación de coeficientes, determinados por la Administración, a los valores del registro oficial que es el Catastro Inmobiliario.*

La hay porque por comprobación ha de entenderse la ponderación de todos los elementos del inmueble que configuran su valor (aunque estos sean comunes a una pluralidad de inmuebles), y tales elementos resultan ponderados tanto en los valores catastrales, como en los coeficientes que sean establecidos para corregir esos valores catastrales.

Sin que lo que acaba de afirmarse excluya, como ya se ha dicho, la posibilidad del contribuyente, en el plazo de alegaciones del procedimiento de comprobación de valores (artículo 134.3), de hacer valer los elementos singulares que, junto a los comunes con otros inmuebles, pueda presentar un concreto inmueble».

2. Consecuencias jurídicas en el plano de la invalidez de los actos administrativos de la utilización inadecuada del procedimiento de verificación de datos

La siguiente sentencia objeto de análisis en la presente ponencia tiene que ver con otro tema de alcance desde la perspectiva de la gestión tributaria en sentido propio y de la utilización inadecuada por los órganos gestores del procedimiento de verificación de datos cuando deberían haber acudido al procedimiento de comprobación limitada.

Del tema se ha ocupado la Sentencia del Alto Tribunal de 2 de julio de 2018, casación 696/2017, en un recurso interpuesto por la CCAA de Madrid en relación con un acto de gestión relacionado con el ITPAJD. La concreta cuestión de interés casacional admitida sobre la que se pronuncia la Sala es la siguiente:

«Si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho, con la consecuencia en este segundo caso, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la incapacidad de las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación».

Pues bien, la sentencia desestima el recurso y confirma el fallo de instancia que, a su vez, había confirmado la resolución del TEAC anulatoria de la liquidación practicada por la CCAA en el seno del

procedimiento de comprobación limitada considerando que la anulación previa del procedimiento de verificación de datos por un uso inadecuado del mismo es la nulidad de pleno derecho del acto dictado y no la anulabilidad con el efecto consiguiente de no considerarse interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por esas actuaciones previas.

La fundamentación jurídica del fallo, no demasiado extenso sobre la cuestión central planteada es la siguiente:

«Como se sostiene en la resolución impugnada del TEAC tiene un alcance limitado el procedimiento de verificación de datos contemplado en los artículos 131 a 133 de la LGT en relación con el procedimiento de comprobación limitada, considerando que la verificación de datos se agota en el mero control de carácter formal de autoliquidación, en este caso, el modelo 601 del gravamen por AJD, y en su coincidencia con los datos procedentes de otras declaraciones o en poder de la Administración.»

El artículo 131 de la LGT se refiere, con carácter de «numerus clausus», a los casos en que se puede iniciar este procedimiento entre los que se encuentra, según la letra d) «cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas».

El TEAC y la sentencia impugnada consideran acertadamente que dada la complejidad de determinar cuándo se adquiere la condición de empresario a efectos del IVA y si a la fecha en que se transmitieron los terrenos por las personas físicas vendedoras se hubiera adquirido esta cualidad por realizarse actividades de urbanización, lo que se pretendía, en definitiva, era determinar si se desarrollaban o no actividades económicas, cuestión expresamente excluida de este procedimiento de gestión.

Siendo patente por tanto la improcedente utilización del procedimiento de verificación de datos, se plantea a continuación si la consecuencia ha de ser la nulidad de pleno derecho de lo actuado al amparo del artículo 217.1.e) de la LGT por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

En efecto, existe una utilización indebida del procedimiento de verificación «ab initio» pues la Administración utilizó dicho procedimiento precisamente para una finalidad que el propio artículo 131 prohíbe, con la consiguiente disminución de las garantías y derechos del administrado, y a su salida o resolución, pues en lugar de dar lugar a un procedimiento de comprobación limitada o inspección, se resuelve el fondo del asunto mediante la correspondiente liquidación pronunciándose sobre la actividad económica».

Por ello a la pregunta formulada por la Sección Primera responde que «la utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho».

Estamos totalmente de acuerdo con ese fallo que, no olvidemos, confirma también una resolución del TEAC apreciando ya la existencia de nulidad dada la clara imposibilidad de determinar, en el seno del procedimiento de verificación de datos, si se desarrollaban o no actividades económicas, cuestión expresamente excluida de este procedimiento de gestión (artículo 131.d) LGT).

Ahora bien, que, en el caso suscitado y resuelto por ese fallo, se haya llegado a la conclusión de que la utilización indebida del procedimiento de verificación de datos para la determinación del desarrollo o no de actividades económicas por parte del obligado tributario y que ello determine la nulidad de pleno derecho del acto correspondiente con el importante efecto de la no interrupción de la prescripción por las actuaciones practicadas, no significa que cualquier utilización inadecuada de ese procedimiento deba llevar aparejada idéntica sanción de invalidez, como parece haber dado entender la misma Sala posteriormente al inadmitir recursos de casación posteriores preparados por la representación del Estado contra sentencias estimatorias de las pretensiones de los obligados tributarios en otros casos de previo uso inadecuado del procedimiento de verificación de datos, situación que quiere revertirse para que, previa admisión de algún recurso, la Sala tenga oportunidad de matizar o precisar su doctrina sobre este importante extremo, todo ello teniendo presente el supuesto de presunción de interés casacional

del artículo 88.3.a) LJCA (inexistencia de jurisprudencia) que, como ya ha admitido el propio Tribunal Supremo, cabe invocarse no solo cuando no exista jurisprudencia sino cuando existiendo la misma sea necesaria matizarla, precisarla o concretarla para realidades jurídicas distintas (por todos, el Auto de la Sección de Admisión de 15 de marzo de 2017, c. 93/2017), siendo el primer caso en que se va a solicitar esa matización o precisión respecto a una sentencia dictada con el nuevo recurso de casación.

La pretensión del Estado tiene presente que el Tribunal Supremo, aparte de crear doctrina, vía «*ius constitutionis*», resuelve siempre casos concretos «*ius litigatoris*», no pudiendo, por tanto, apartarse del caso singular suscitado ante el mismo.

El pronunciamiento de la Sala, como el del TEAC y el del TSJ, no puede desvincularse, como es obvio, del caso concreto suscitado –«*ius litigatoris*»– artículo 93.1 LJCA «resolver las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso»– (en este sentido se pronuncia el Auto de la Sección de Admisión de 1 de junio de 2017 c.1592/2017) pero, al mismo tiempo, desde la perspectiva del «*ius constitutionis*», no puede constituirse, sin la matización o precisión oportuna, que hemos solicitado expresamente a la Sala, en doctrina legal aplicable a todos los casos de utilización inadecuada de un procedimiento de verificación de datos.

¿Y cuál es esa matización o precisión de la jurisprudencia (en el caso de que pueda entenderse que existe la misma con esa única sentencia testigo, según la denomina Tribunal) que solicitamos de la Sala en este caso? Pues bien, que haga suya la doctrina administrativa del TEAC sobre esta cuestión, plasmada especialmente en la importante Resolución de 5 de julio de 2016 R.G. 87/2016, que consideramos muy razonable. Dicha Resolución, ante la necesidad de dar respuesta a las consecuencias derivadas del uso inadecuado del procedimiento de verificación de datos, señaló:

«En resumen pues, es doctrina de este Tribunal Central que no toda utilización indebida del procedimiento de verificación de datos comporta la nulidad de pleno derecho de aquél. Esto ocurrirá únicamente cuando exista un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan dicho procedimiento, esto es, cuando a priori, desde el inicio del procedimiento, se abordan materias reservadas de modo claro y terminante por la Ley para otros procedimientos. En el resto de los casos, es decir, cuando se trata de una inadecuación sobrevenida del procedimiento de verificación de datos, la consecuencia de tal utilización indebida será la anulabilidad.»

Así, y sin perjuicio de la amplia casuística que puede producirse en este ámbito, cabe afirmar que se incurrirá en nulidad radical o de pleno derecho en los casos siguientes:

- Cuando la Administración inicie un procedimiento de verificación de datos sin que exista previa declaración o autoliquidación presentada por el obligado tributario.*
- Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos la realización de actuaciones de comprobación de valor.*
- Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos aclaraciones o justificantes de datos que se refieran al desarrollo de actividades económicas.*

Fuera de estos casos, en los que se constata desde el inicio del procedimiento un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas legales que regulan el procedimiento de verificación de datos, la utilización indebida, sobrevenida, del procedimiento de verificación de datos sólo será merecedora de la sanción de anulabilidad».

La admisión y estimación de este recurso en la línea propuesta por la representación del Estado daría seguridad jurídica y una pauta clara para que todos los aplicadores del Derecho supieran con certeza, en el momento de resolver el caso concreto suscitado, como ha hecho el Tribunal Supremo en esta sentencia, si nos encontramos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho o de simple anulabilidad con los efectos conocidos en el plano de la prescripción.

3. La afección de bienes al pago de las deudas tributarias

La Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 2018, casación 3949/2017, seguida por otras cuatro sentencias más en el mismo sentido, ha tenido oportunidad de analizar de nuevo la naturaleza de la afección de bienes al pago de las deudas tributarias con motivo de un recurso de casación interpuesto por una Comunidad Autónoma, gestora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de un Tribunal Superior de Justicia relacionada con un acuerdo de exigencia de responsabilidad tributaria al adquirente de un bien singular adjudicado a un causahabiente en una herencia sujeta al Impuesto indicado, fijando, a nuestro entender, tras un último pronunciamiento en Sentencia de 13 de mayo de 2010, casación 3251/2005 (FD Cuarto, *in fine*) en el que ya hizo una primera aproximación al tema con una referencia puntual a la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT/2003), su parecer definitivo al respecto⁶.

Al margen de ello, la cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, admitida por el Tribunal, entre otros, en su Auto de 24 de mayo de 2017, casación 899/2017 y que ha dado lugar a este fallo del mismo, seguido por otros idénticos sobre el particular, no era otra que determinar y delimitar, interpretando los artículos 41.3, 43.1.d) y 79 de la LGT/2003 y 9 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RISD), el alcance de la responsabilidad tributaria en las adquisiciones de inmuebles afectos al pago de deudas tributarias en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, indicando si esa responsabilidad debe afectar a la totalidad del bien transmitido o, por el contrario, debe limitarse a la porción del impuesto correspondiente a la adquisición de los bienes, es decir, a la parte de cuota del impuesto liquidado al heredero que sea proporcional al porcentaje que suponga el bien adquirido por un tercero sobre el total de los bienes transmitidos «*mortis causa*».

La ausencia de una concepción homogénea acerca de la naturaleza de la afección de bienes, determinó, desde siempre, en acertada opinión de CASAS AGUDO⁷, una clara polarización de posturas.

En este sentido y tomando como referencia la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2003 (FD Segundo), casación en interés de ley 79/2002, por un lado, se encuentran los que consideran al tercer adquirente como sujeto personalmente obligado frente a la Administración tributaria, situando la afección en el plano de la responsabilidad, lo que lleva aparejado la necesidad de agotar, en primer término, el procedimiento de ejecución frente al deudor principal seguido de un acto de derivación de responsabilidad subsidiaria frente al responsable, y por otro, los que consideran al tercer adquirente vinculado a la Hacienda Pública en virtud de una relación jurídica de carácter netamente real instituida por un derecho de garantía de idéntica naturaleza, situando, por tanto, la afección en el plano de la reipersecutoriedad, lo que determina la posibilidad de ejecutar el bien inmueble afecto al pago y que ya no pertenece al sujeto pasivo, verificando simplemente la realización forzosa del mismo en el curso del procedimiento seguido frente al obligado principal y concediendo, no obstante, al tercer adquirente la posibilidad de pagar o de recurrir bien la liquidación bien la derivación de la acción recaudatoria.

FALCON TELLA⁸, vigente la nueva LGT/2003, también se ocupó del tema, señalando que en relación con la afección de bienes transmitidos al pago de los tributos que gravan su transmisión se venía discutiendo bajo la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963 (art.74) si se trataba de un garantía real, o de un supuesto de responsabilidad solidaria o subsidiaria, añadiendo que la doctrina mayoritaria venía entendiendo lo primero basándose en el hecho de que el adquirente pudiera liberarse abandonando el bien y sobre todo, en el hecho de que los artículos 37.2 y 128.3 del RGR de 1990 permitieran que, en el procedimiento de apremio seguido contra el deudor principal, se requiriese de

⁶ Del tema, a propósito de esta sentencia, tuvimos oportunidad de ocuparnos en nuestro trabajo «La afección de bienes al pago de las deudas tributarias: una actualización sobre su naturaleza jurídica y una precisión acerca de su alcance». Revista BITplus. Registradores de España. N.º 229. Páginas 12 y siguientes.

⁷ En su trabajo «Acera del régimen jurídico del tercer adquirente de bienes afectos a la nueva Ley General Tributaria». Revista Española de Derecho Financiero. Editorial CIVITAS.Pamplona.N.º 127/2005. BIB 2005/1674.

⁸ En su trabajo «Alcance de la afección de bienes prevista en el artículo 79 de la LGT: la necesidad de que exista transmisión y de que igsa vigente la nota marginal». Revista Quincena Fiscal n.º 10/2011. Editorial Aranzadi 2011. BIB 2011/648.

pago al adquirente de los bienes afectos y, en caso de que este no pagara de forma involuntaria el importe de la deuda, sufriera la ejecución sobre el bien en el importe necesario para cubrir la deuda inicial, el recargo de apremio, los intereses y las costas y ello sin exigencia expresa de previa derivación de la acción tributaria. En este sentido, cita la Resolución del TEAC de 9 de julio de 1999, si bien la STS de 14 de noviembre de 1996 consideró que se trataba de una garantía subsidiaria, que exigía la previa declaración de fallido del deudor principal, y concluye diciendo que.

«En esta línea, la Ley 58/2003 ha dejado claro que se trata de un supuesto de responsabilidad y además de responsabilidad subsidiaria. Así, el artículo 79.1 establece que «los adquirentes de bienes afectos por la Ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda tributaria no se paga» Y en congruencia con esta previsión, el artículo 43.1 incluye entre los responsables subsidiarios, en su letra d), a «los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria en los términos de artículo 79 de esta Ley»

A nuestro parecer, el derecho de afección es una de las garantías que reconoce la LGT/2003. En efecto, el apartado segundo del artículo 79 de dicha Ley prevé un derecho de afección a favor de la Administración tributaria que puede configurarse para garantizar el pago de los tributos que gravan la transmisión, adquisición o importación de bienes o derechos cuando así lo establezcan específicamente sus leyes reguladoras. Dicho precepto, reproducido en lo esencial, en el artículo 9 del Reglamento del ISD, reza así:

«2. Los bienes y derechos transmitidos quedarán 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».

El apartado 1 del artículo 74 de la anterior LGT/1963 también plasmaba la afección como una garantía de la deuda tributaria pero desvinculada sistemáticamente de la figura del responsable, que se regulaba en los artículos 37 y siguientes de la misma Ley, especialmente en su artículo 41. Según estos artículos se consideraba a los adquirentes de bienes afectos por ley a la deuda tributaria como responsables subsidiarios de su pago, previa derivación correspondiente, una vez declarado fallido el deudor principal y con la limitación de la responsabilidad de los bienes afectos.

Por su parte, el primer apartado del artículo 79 de la LGT/2003 vigente (textualmente señala que « los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la deuda tributaria, si la deuda no se paga») parece asumir la tesis de la independencia. En este sentido, regulando lo que antes se decía en artículo 41.1 de la LGT/1963, su artículo 43.1.d), encuadra claramente dentro de los responsables subsidiarios de la deuda tributaria a «los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de esta Ley», supuesto, por tanto, de responsabilidad subsidiaria que fue ya confirmado por el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 13 de mayo de 2010 c. 3251/2005.

Antes de ese fallo, que adelanta los que se han dictado en el año 2018 zanjando definitivamente, a nivel jurisprudencial, la cuestión, CASAS AGUDO⁹, ya había señalado que la regulación contenida en la LGT/2003 perpetúa la regulación dicotómica procedente de la legislación anterior, manteniendo las condiciones necesarias para la concepción crediticia de la naturaleza del tercer adquirente de los bienes afectos por la Ley tributaria al pago de los tributos. El nuevo texto considera a los adquirentes, por un lado, como sujetos pasivos o mejor, añadimos nosotros, como obligados tributarios del artículo 35.5 LGT/2003, al calificarlos de responsables y, al mismo tiempo, por otro lado, establece su régimen y su prestación como una forma de garantía en la Sección correspondiente a las medidas de aseguramiento del crédito (artículo 79).

9 Op. Cit. Pág.4

Esa consideración viene refrendada por el artículo 67 del vigente RGR/2005, que erige como mecanismo jurídico esencial de la dinámica de realización el acto administrativo de derivación de responsabilidad subsidiaria –ex artículos 174 y 176 RGR–. Así lo ratifica el preámbulo del propio Reglamento (Apartado IV, último párrafo) al señalar que *«la principal novedad radica en que se establece expresamente que el ejercicio del derecho de afección se realizará de acuerdo con las normas del procedimiento para declarar la responsabilidad subsidiaria, al haber configurado la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al adquirente del bien afecto como responsable subsidiario»*.

Por consiguiente, de acuerdo con la doctrina científica y jurisprudencial, puede decirse que son dos las características típicas de este derecho de afección, por un lado, su naturaleza de derecho real administrativo de garantía en favor de la Hacienda Pública y, 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 de la LGT/2003.

Como vamos a ver, la jurisprudencia última del Tribunal Supremo, conjugando las dos notas características de la afección de bienes (derecho real administrativo y responsabilidad), ha entendido que nos encontramos ante una garantía de la deuda tributaria que integra un supuesto de responsabilidad subsidiaria con necesidad de declaración de fallido del deudor principal y con una evidente limitación, la de que el responsable solo tiene que hacer frente a esa responsabilidad con el bien transmitido y no con todos sus bienes y derechos, presentes y futuros. En definitiva, si se prefiere, de nuevo, ante una garantía mixta, personal y real.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 5 de junio de 2018, casación 3949/2017, seguida de otras posteriores en el mismo sentido, de una forma extensa y recapituladora, se ocupa de esta cuestión, comenzando su análisis en su Fundamento de Derecho Segundo, que reza así:

«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 el pago de los mismos, si el deudor principal (el sujeto pasivo del gravamen devengado con ocasión de tales hechos impositivos) 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 el mismo 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]».

Una vez delimitada la naturaleza de la afección de bienes, debe indicarse que, entre los impuestos garantizados por este derecho de afección del artículo 79.2 LGT/2003, se encuentra indudablemente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), que grava, entre otras, las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado u otro título sucesorio (artículo 3.1.a) de su Ley reguladora, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre) cuya deuda tributaria impagada, en este caso, da lugar a la entrada en juego de esa garantía.

En la sentencia se plantea el alcance preciso de la afección de bienes al pago de la deuda tributaria derivada de una transmisión «*mortis causa*» de los mismos sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Siguiendo las pautas del Alto Tribunal, que tiene que dar ya respuesta a la cuestión planteada ante el mismo, a la que se hizo mención en la introducción de este trabajo, el órgano jurisdiccional, en su fallo se formula la siguiente pregunta: 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?

Para buscar una respuesta a este interrogante, el Tribunal hace, de nuevo, una importante precisión sobre la razón última de la afección de bienes como garantía en el pago de la deuda tributaria, diciendo en su Fundamento de Derecho Tercero:

«**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; 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 CC (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 afección 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 (casación en interés de la ley 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 (...).

La cuestión –sigue diciendo la sentencia– 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 estos afectos, y su poseedor obligado, al pago de toda la deuda o sólo en la proporción que representen en la misma? En este punto –sigue diciendo la Sala sentenciadora– existe disenso entre las partes.

Pues bien, como quiera que la derivación de responsabilidad litigiosa afecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para encontrar una respuesta, señala que conviene analizar la estructura de su hecho imponible (lo centra, más bien, no obstante, en la base imponible, como vamos a ver) y otros supuestos de responsabilidad contemplados en su normativa específica, a lo que dedica su Fundamento de Derecho Cuarto, que comienza así:

«CUARTO. La afección 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, 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 LISF 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)».

Así pues, –siendo esto de suma importancia–, en opinión del Tribunal Supremo, compartida por el que suscribe, «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».

En efecto, ese fue el planteamiento en el recurso de la Abogacía del Estado que entendió, con cita de los preceptos indicados, que, siendo esencialmente la afectación de bienes un supuesto de responsabilidad subsidiaria, limitada, eso sí, al bien o derecho objeto de transmisión, responsabilidad y existiendo en la Ley reguladora del impuesto, unos supuestos concretos de responsabilidad subsidiaria en los que se limita la responsabilidad a la porción del impuesto correspondiente a la adquisición de los bienes que la originan, no se ve una razón de peso para no incluir entre ellos también a otro supuesto más de responsabilidad subsidiaria como el previsto en el artículo 43.1.d) LGT, aunque hubiera que tener presente también lo dispuesto en el artículo 79, como reza el mismo, y que viene a reflejar también el carácter de garantía real de la afectación».

Aunque la sentencia esgrime también como base de su argumentación, en línea con la sentencia recurrida, la equidad y se refiere, para rechazarlos a los argumentos esgrimidos por la CCAA recurrente, terminando con un Voto particular discrepante de la misma, al que no nos podemos referir por razones de espacio y tiempo, vamos a concluir con la respuesta final que da a la cuestión suscitada, que dice así:

«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».