

## **La adición de bienes a la masa hereditaria por parte de la Administración tributaria puede llevarse a cabo en el seno de un procedimiento de inspección, sin necesidad de acudir al procedimiento especial del art. 93 del RISD**

18/11/2025

### **TRIBUNAL SUPREMO**

#### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección 2.ª**

#### **Sentencia 933/2025, de 09 de julio de 2025**

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 5503/2023

Ponente Excmo. Sr. ISAAC MERINO JARA

En Madrid, a 9 de julio de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5503/2023, interpuesto por doña Josefina representada por el procurador don Miguel Martínez Hurtado, contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, el 5 de abril de 2023, en el recurso núm. 125/2020 sobre impuesto sobre sucesiones y resolución sancionadora.

Han comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado y la Junta de Andalucía, representada por la letrada de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia, dictada el 5 de abril de 2023, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, que estimó el recurso núm. 125/2020, interpuesto por la representación procesal de doña Josefina contra la resolución de 5 de diciembre de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Central, que estimó el recurso de alzada presentado por el Director General de la Agencia Tributaria de Andalucía contra la resolución del TEAR de Andalucía, que estimó las reclamaciones formuladas contra una liquidación del impuesto sobre sucesiones y resolución sancionadora.

SEGUNDO.- Hechos relevantes.

1.- Por la herencia causada por doña Candelaria, fallecida el 7 de septiembre de 2006, se presentó, por doña Josefina declaración del impuesto sobre sucesiones y donaciones, el 6 de marzo de 2007.

2.- Se iniciaron actuaciones inspectoras mediante citación, notificada el 18 de marzo de 2010. De conformidad con lo estableciendo en el artículo 1431 en relación con el artículo 99 LGT se extendieron diligencias en fechas de 22 de julio, 19 de octubre y 11 de noviembre de 2010, de las se dejó constancia documental en el expediente incoado, con comparecencia del representante del obligado tributario, a quien, por parte de la inspección, se procede a dar cumplimiento de la información tributaria pertinente, según lo previsto en el artículo 147.2 LGT, en particular de la procedencia de adicionar diversos bienes

(inmuebles y metálico) a la herencia en virtud en el artículo 11 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El acta se formalizó el día 2 de febrero de 2011, habiéndose notificada a la interesada el acta y el informe ampliatorio. Apreciando el actuario indicios de comisión de infracción tributaria, se acordó la iniciación de expediente sancionador. Atendiendo a la solicitud de su representante, con fecha 14 de febrero se le trasladó la documentación requerida por él, presentando alegaciones el día 3 de marzo de 2011, acompañando documentación que no había sido aportada hasta el momento. Posteriormente se acordó la devolución del expediente al actuario para completar las actuaciones. El 23 de marzo de 2011 se notifica dicho acuerdo y se requiere presentación de los documentos necesarios para la valoración de las alegaciones. El 10 de mayo de 2011, de conformidad con lo establecido en el artículo 34 LGT, en relación con los artículos 156 y 157 de dicho texto legal, se notifica la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de alegaciones. El día 20 de dicho mes el representante de la obligada tributaria solicita ampliación del plazo, que se concede, presentando el día 30 siguiente escrito de alegaciones al que acompaña nuevamente documentación no aportada hasta ese momento.

Finalmente, el resultado de las actuaciones inspectoras, tanto de las inicialmente realizadas como de las complementarias, se contiene en el acta NUM000, fechada el 24 de junio de 2011 y en el informe ampliatorio NUM001, manifestando el representante legal del obligado tributario, su disconformidad. En dicho acto se le comunica la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia, habiéndose constar el derecho a presentar las alegaciones que se considerasen oportunas en el plazo de 15 días en que se extendió el acta, de acuerdo con lo establecido en el artículo 157,3 LGT, sin que conste que se presentaran. El día 15 de julio de 2011 se notificó el acuerdo liquidatorio NUM002 que ratificaba la propuesta inspectora, contra el que se interpuso la reclamación núm. NUM003, el día 29 de julio del mismo mes, en la que recayó, en sesión de 25 de octubre de 2012, resolución estimatoria que la anulaba, por falta de competencia de la Coordinación Territorial que la dictaba, en base a la declaración de nulidad del anterior Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía por sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

3.- Recibido el fallo en la oficina gestora, el 29 de enero de 2013, el 18 de febrero siguiente se notificó nueva liquidación contra la que se formuló la reclamación núm. NUM004 en la que se dictó, en sesión de 30 de abril de 2014 resolución parcialmente estimatoria.

4.- El 30 de octubre siguiente se notificó nueva liquidación en ejecución de la resolución antedicha. Asimismo, se dictó acuerdo imponiendo sanción por infracción tributaria derivada de la liquidación.

En dicha liquidación se deja constancia, en lo que ahora importa, de que, en base a lo establecido en el artículo 11 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se procede a adicionar al caudal hereditario: (i) el valor del pleno dominio -en total 1.496.225,18 euros- de los inmuebles cuya nuda propiedad transmitió la causante a su heredera durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo vitalicio, procediendo deducir de la cuota del impuesto sobre sucesiones el de las ingresadas por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y AJD (en total 89.576,87 euros) y (ii) las cantidades retiradas y saldos de determinadas cuentas. Asimismo, se refleja que no se ha justificado la existencia en el caudal hereditario de dinero u otros, ni en lugar de la nuda propiedad transmitida ni en el de las cantidades retiradas de las cuentas corrientes durante el año anterior al fallecimiento, por lo que resulta de aplicación, *sensu contrario*, el párrafo final del mencionado artículo 11, por lo que no pudo entenderse desvirtuada la presunción.

Contra estos actos se interpusieron las reclamaciones núm. NUM005 y NUM006. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, tras señalar, en el fundamento de derecho tercero de su resolución, que el procedimiento a seguir para adicionar bienes a la herencia en virtud de la presunción establecida en el artículo 11 LISyD y 25 RISyD que la desarrolla, se regula en el artículo 93 de propio reglamento, manifiesta:

“Establece dicho artículo un procedimiento especial que, dentro del procedimiento general para liquidar, reviste unas peculiaridades propias y tiene, respecto a éste, cierta sustantividad, se trata de un procedimiento específico en garantía del contribuyente para garantizar la correcta aplicación de la acción de bienes establecida en el art. 11 de la Ley del Impuesto. En concreto dice su fundamento de derecho tercero: “En el presente caso, se ha omitido el citada procedimiento, pues ni se instruyó expediente separado a efectos de decidir en definitiva sobre la adición, ni se concedió a la interesada un plazo de quince días para formular alegaciones y aportar los documentos o pruebas que estimase convenientes a su derecho, ni se dictó acuerdo sobre la procedencia o no de la adición, como establece el citado artículo 93 del Reglamento del impuesto, sino que, sin solución de continuidad, se añade la adición de bienes propuesta a la liquidación girada en el procedimiento inspector, privando así al obligado tributario de un instrumento de reacción y defensa contra la adición. Se ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecida implicando esta actuación un incumplimiento frontal, evidente, manifiesto y ostensible de las normas procedimentales aplicables, deviniendo la liquidación practicada nula de pleno derecho”.

Por tanto, se consideró nula de pleno derecho la liquidación practicada por adicionarse bienes en el procedimiento inspector seguido sin instruir expediente separado a efectos de decidir, en definitiva, sobre la adición de bienes. Y, por lo que se refiere a la sanción, también se anuló, como consecuencia de que, como se acaba de decir se anuló la liquidación de la que traía causa.

Dicha resolución, fechada el 26 de mayo de 2017 fue notificada a la Dirección General de Tributos de Andalucía, el 19 de junio de 2017.

5.- El día 19 de diciembre de 2017 se interpuso recurso de alzada ante el TEAC por el director general de la Agencia Tributaria de Andalucía contra dicha resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía.

6.- El Tribunal Económico Administrativo Central estimó la reclamación por resolución de 5 de diciembre de 2019, acordando retrotraer el expediente de reclamación y remitirlo al TEARA para que éste se pronunciase sobre las cuestiones alegadas en primera instancia y que habían quedado prejuzgadas, al haber acordado la anulación de las liquidaciones exclusivamente en base a la omisión del procedimiento específico establecido en el art. 93 del RD1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Pasamos a resumir dicha resolución.

En el último párrafo de su fundamento cuatro se indica que se ha desarrollado un procedimiento de investigación, “en concreto un "procedimiento inspector", en el que ya se incluyen todas las garantías procedimentales contempladas en el Real Decreto 1629/991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, añadiéndose después que “la alegación del recurrente no (sic) prosperaría si se hubiese omitido por la inspección todo trámite de audiencia, si se hubiese visto impedida la imposibilidad de aportar pruebas encaminadas a desvirtuar las presunciones. Al contrario de todo ello, de la lectura del expediente se desprende que se han formulado alegaciones en el seno de la actuación inspectora sobre cuantas cuestiones consideraron conveniente. En definitiva, se observaron en realidad las mismas garantías que las que se recogen en el citado artículo 93 del Real Decreto 1629/1629/1991”

En el fundamento de derecho quinto el TEAC declara la “inaplicabilidad del art. 11.4 y del 93 del Real Decreto 1629/91, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones cuando las actuaciones de adición de bienes derivadas de las presunciones contenidas en el art. 11 de la Ley del Impuesto son llevadas a cabo por los órganos de la inspección tributaria.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, declaró la nulidad radical del procedimiento por cuanto no se siguió el procedimiento específico previsto en el artículo 93 del Real

Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a lo que ha de indicarse que no procede la aplicación en este caso del mencionado precepto, ya que ese trámite está previsto para las actuaciones de gestión y no de inspección, que se rige por sus propias reglas. Esta filosofía se desprende del sentido literal del citado artículo 93 y del Anexo III del propio Reglamento.

Así en primer lugar basta con leer el primer apartado del 93 del Real Decreto 1629/91, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones para comprobar que es así: "Cuando la oficina competente ante la que se hubiese presentado un documento, declaración o declaración-liquidación comprensivo de una adquisición por causa de muerte, comprobase la omisión en el inventario de bienes del causante de los que se encuentren en alguna de las situaciones a que se refieren los artículos 25 a 28 y 30 de este Reglamento, lo pondrá en conocimiento de los interesados, concediéndoles un plazo de quince días para que puedan dar su conformidad a su adición al caudal relicto del causante". Es decir, su destinatario es la oficina competente para resolver sobre la autoliquidación y su finalidad es la de garantizar, dentro del procedimiento de gestión del impuesto, la audiencia del interesado al objeto de poder hacer valer sus derechos, alegando y proponiendo pruebas, en una cuestión tan delicada como es la aplicación de reglas presuntivas de integración de bienes en la masa hereditaria, que por tanto pueden ser desvirtuadas mediante prueba en contrario.

En segundo lugar, el Anexo III del Real Decreto 1629/1991 especifica que:

El Título III, bajo la denominación de "Procedimientos especiales", comprende los artículos 92 a 97, cada uno de ellos dedicado a regular el procedimiento aplicable en una materia específica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya que, a diferencia de lo que ocurre en el Reglamento de 1959, se deja fuera del actual la regulación de los procedimientos generales sobre investigación, inspección, recaudación, devoluciones, reclamaciones, condonaciones, etc., con objeto de que sean normas también generales las que regulen las respectivas materias con carácter de uniformidad para todas las figuras del sistema tributario".

Finalmente, en el fundamento de derecho sexto, declara:

"Por todo lo hasta aquí razonado y siguiendo el propio texto del reglamento, este Tribunal Central concluye que no es nula ni anulable la liquidación dictada en el presente caso por defecto procedimental. El procedimiento de gestión del artículo 93 del Real Decreto 1629/1991 es un procedimiento sobre presunciones de hechos imponible por el que la Administración puede optar, pero que no se ha de aplicar de manera obligatoria en el marco del procedimiento inspector. Luego en aplicación de la Ley General Tributaria, la Administración optó por desarrollar un procedimiento inspector en vez de gestor de acuerdo con derecho.

Este criterio ya fue expuesto por este Tribunal Central en resoluciones anteriores, entre otras, la resolución de 29 de septiembre de 2011 (RG 5505/2009).

El resto de cuestiones alegadas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, por ser cuestiones imprejuizadas hasta la fecha, corresponde ser resueltas por ese mismo Tribunal para no causar indefensión. En consecuencia, procede retrotraer el expediente de reclamación y remitirlo al Tribunal Regional para que se pronuncie sobre las cuestiones alegadas en primera instancia".

Esta resolución fue recurrida en vía judicial, dando lugar a la sentencia que es hoy objeto de recurso.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

La sentencia impugnada, dictada por la Sala mencionada, con sede en Sevilla, interpreta los anteriores preceptos y da respuesta a las cuestiones suscitadas en los siguientes términos:

“SEGUNDO [...] En suma, la cuestión a examinar ha de ceñirse al objeto de resolución por el TEAC relativa a la aplicación del procedimiento específico previsto en el art. 93 cuando la Administración ha tramitado un procedimiento de inspección.

TERCERO.- Con relación a esta cuestión, como las propias partes invocan, somos conscientes de que han existido pronunciamientos contradictorios dictados por distintos Tribunales Superiores de Justicia - así se invocaba por la recurrente la STS Comunidad de Valencia de fecha 29 de junio de 2016 y del TSJ de Galicia n.º 537/19 y por la codemandada las dictadas por el TSJ Asturias en fecha 8 de abril 2019, de Extremadura en fecha 29 de mayo de 2019 y de Madrid de 15 de abril de 2005, cada una en apoyo de sus pretensiones - lo que no es controvertido por las partes es que efectivamente por la Administración se hubiera seguido un procedimiento inspector.

Pues bien, en orden a la resolución de la controversia hemos de partir de los pronunciamientos realizados por esta Sala, así en sentencia de fecha 14 de mayo de 2020 dictada en el recurso 587/18 que a su vez se remitía a sentencia de 13 de junio de 2019, dictada en el recurso 842/2018, cuya argumentación, en aras del principio de unidad de criterio, igualdad de trato y seguridad jurídica se reproducen, [...] de otro lado, resultado de esas actuaciones inspectoras se procede a adicionar, en base a lo establecido en el art. 11 de la Ley de Impuesto, por no haberse desvirtuado la presunción, al caudal: el valor de pleno dominio de los inmuebles transmitidos por la causante a su heredera en los cuatro años precedentes a su fallecimiento reservándose el usufructo vitalicio, con deducción de las cuotas ingresadas por ITPyAJD y las cantidades retiradas de las cuentas en las fechas que se señalan. No resulta controvertida por la recurrente se le diese debido trámite de alegaciones en el procedimiento. No resulta justificada por la tanto indefensión material alguna, se sostiene, en última instancia, la omisión íntegra del procedimiento procedente, pero ello exigiría desatender las circunstancias del procedimiento (inspector) en el que se pretende integrar como exigible esa actuación.

En este sentido como señala la referida STSJ de Asturias de 8 de abril de 2019, rec. 397/2018, ante invocaciones de infracción de procedimiento como comporta la inaplicación del art. 93 del Decreto 1629/1991 debe atenderse que *"debemos añadir también que la eventual aplicabilidad del precepto, a nuestro juicio, tampoco podría dar lugar a una disconformidad a derecho de la actuación administrativa por no incurrir en nulidad ni anulabilidad, ya que ni estamos en un procedimiento administrativo en el que se ejerzan potestades sancionadoras, ni tampoco se ha acreditado la causación de indefensión efectiva y material que pueda merecer el reproche de anulabilidad o nulidad de esa actuación. [...] Nada de esto se acredita en este supuesto, ya que la parte recurrente tanto en vía administrativa como en esta vía judicial ha podido con plenitud ejercer su derecho de defensa, formulando alegaciones y proponiendo pruebas, sin que se concrete la existencia de real y efectiva indefensión material"*.

Apreciación que asimismo se contiene en la resolución del TEAC al señalar que "de la lectura del expediente se desprende que se han formulado alegaciones en el seno de la actuación inspectora sobre cuantas cuestiones consideraron convenientes. En definitiva, se observaron en realidad las mismas garantías que se recogen en el citado art. 93 del Real Decreto 1629/1991 " extremo este que no es propiamente controvertido por la recurrente y que precisamente atendido que nos encontramos ante una actividad inspectora debe llevarnos a la desestimación del recurso pues en última instancia lo que se sostiene es una nulidad por la nulidad dado que los tramites esenciales no resultan omitidos.

Por todo lo expuesto procede desestimar el recurso”.

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación. La representación procesal de doña Josefina presentó escrito, el 26 de mayo de 2023, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos, los artículos 217.1.e) de la Ley 58/2003, de 17 de

diciembre, General Tributaria (LGT); 62.1.e) Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; 9.3 y 103.1 de la Constitución Española (CE) y 93 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 11 de julio de 2023.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 20 de marzo de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

“1. Determinar si debe tramitarse en todo caso y de forma separada el procedimiento especial previsto en el artículo 93 del Reglamento del ISD, cuando la Administración tributaria pretenda, en el seno de un procedimiento de inspección, adicionar bienes a la masa hereditaria, en virtud de la facultad reconocida para tal adición en el artículo 11 de la Ley del ISD, *cuando exista oposición de los interesados a dicha incorporación, sin que baste en su lugar el trámite de audiencia al respecto conferido en dicho procedimiento de comprobación o inspección.*

2. En caso de contestación afirmativa a la anterior cuestión, esto es, del carácter preceptivo del mencionado procedimiento administrativo regulado en el artículo 93 RISD, esclarecer si la omisión de su incoación, tramitación y decisión final constituye una causa de nulidad de pleno derecho de la que estaría aquejada la liquidación del impuesto, al amparo del artículo 217.1.e) de la LGT; *un motivo de nulidad relativa o una irregularidad no invalidante.*

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 11.4 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 93 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el artículo 217.1.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, *ex artículo 90.4 de la LJCA*”.

3.- Interposición. Don Miguel Martínez Hurtado, en nombre de doña Josefina interpuso recurso de casación mediante escrito de 20 de mayo de 2024.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional en que por esta Sala se: “dicte sentencia fijando la interpretación de las normas estatales conforme a la fundamentación expuesta y, con arreglo a ella, case y anule la Sentencia recurrida, con la correlativa anulación de la resolución del TEAC que estimó el recurso de alzada interpuesto por el Director General de la Agencia Tributaria de Andalucía y confirme la corrección en derecho de la resolución del TEARA que estimó las pretensiones de esta parte y declaró nula de pleno derecho *ex art. 271.1.e de la LGT* la liquidación por haberse dictado sin observar el procedimiento especial para la adición de bienes a la masa hereditaria”.

4.- Oposición al recurso interpuesto. El abogado del Estado presentó escrito oponiéndose al recurso, el 1 de julio de 2024, en el que manifiesta, en contra de los pedimentos de la recurrente, que la respuesta a la cuestión suscitada debe ser: “En caso de producirse un supuesto de adición de bienes del artículo 11 de la LISD, para acordar la adición, la Administración tributaria, en el seno de un procedimiento de gestión, debe tramitar de forma separada el procedimiento especial previsto en el artículo 93 del RISD si bien puede también, fuera ya del procedimiento de gestión y de las previsiones de ese precepto reglamentario, acordar esa adición en el seno de un procedimiento de inspección de los artículos 145 y siguientes de la LGT/2003 y concordantes del Real Decreto 1066/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección tributaria, con el preceptivo trámite de audiencia que la normativa indicada establece en dicho procedimiento”.

El letrado de la Junta de Andalucía presentó escrito, el 10 de julio de 2024, oponiéndose al presente recurso, en el cual, frente a las pretensiones del recurrente, tras la debida argumentación, concluye solicitando de esta Sala que: “tras los trámites de rigor, dicte Sentencia por la que, desestimando el recurso, confirme la sentencia cuya casación se pretende de contrario”.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 12 de julio de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 23 de mayo de 2025 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 1 de julio de 2025, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

PRIMERO.- Objeto del recurso.

En la resolución del presente recurso debemos pronunciarnos sobre la aplicabilidad del procedimiento específico previsto en el artículo 93 del RISyD en el seno de un procedimiento de inspección puesto en marcha por la administración tributaria correspondiente.

SEGUNDO.- Posición de las partes.

La señora Josefina manifiesta que “frente a la adición propuesta por la Inspección, tal y como se hace constar en la liquidación impugnada en el origen del presente recurso, formuló alegaciones, sosteniendo su improcedencia”.

Señala que el artículo 11 LISyD exige, en su apartado cuarto, la observancia de un procedimiento especial para el caso en que los interesados rechacen la incorporación al caudal hereditario de bienes o valores en virtud de las presunciones establecidas en el artículo y desarrolladas en los artículos 25 a 28 del RISD. El *iter* del citado procedimiento especial se detalla en el artículo 93 del Título III, "procedimientos especiales", Capítulo II "procedimiento para la adición de bienes a la masa hereditaria" del RISD: “Del tenor literal del precepto se extrae que, en caso de oposición a la adición, como es el caso presente, -y no es controvertido-, de forma imperativa e incondicional (i) se debió excluir el valor de los bienes adicionados de la base imponible hasta la resolución definitiva en vía administrativa de la cuestión suscitada - exclusión que nunca se realizó-, y (ii) se debió instruir (ex. Párrafo 3 del artículo 93 RISD) un expediente a efectos de decidir en definitiva sobre la adición, con su plazo de alegaciones y de aportación de pruebas particular y específico -, expediente que tampoco se tramitó”.

Manifiesta después que “atendiendo a la ley especial que resulta de aplicación, la Administración debió iniciar un expediente paralelo al procedimiento inspector en el que se resolviese exclusivamente acerca de la procedencia o no de la adición de bienes al caudal hereditario. Asimismo, debió eliminar de la base imponible de la liquidación el valor de los bienes adicionados hasta la resolución administrativa definitiva que resolviese - en exclusiva- acerca de la adición [...]”.

Y más tarde, señala que el artículo 217 de la LGT identifica como acto nulo de pleno derecho, aquel que haya sido dictado “*prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello*”. Justamente es lo que ha ocurrido esta vez, a juicio de la recurrente: “En efecto, haber omitido, conforme establece la Ley, la apertura de un procedimiento paralelo al de inspección tendente a valorar la procedencia de la adición controvertida y haber dictado una liquidación, en el referido procedimiento de inspección, que incorpora al caudal hereditario los bienes adicionados respecto de los que existía oposición, supone una omisión *clara, manifiesta y ostensible* del procedimiento debido, en tanto que la concatenación de omisiones de trámites esenciales seguido por la Inspección supuso alcanzar lo que precisamente el legislador pretende evitar al establecer el procedimiento especial, esto es, evitar que

el contribuyente tribute por el impuesto respecto de determinados bienes o valores en tanto no se alcance una conclusión definitiva en vía administrativa respecto de la procedencia de tributar o no por ellos”.

Repara en que, a su juicio, la sentencia no cuestiona la omisión del procedimiento procedente, pero la banaliza, arguyendo que en el procedimiento inspector no se ha visto comprometido el derecho de defensa de mi representada, al haber formulado las alegaciones pertinentes. Frente a ello aduce que “la omisión en este caso del procedimiento establecido, no se limita a un trámite de alegaciones - que sí tuvo lugar - sino a una concatenación de errores sustanciales que conllevaron lo que el legislador pretende evitar al establecer el procedimiento especial, esto es, impedir que el contribuyente tribute por el impuesto respecto de determinados bienes o valores en tanto no se alcance una conclusión definitiva en vía administrativa respecto de la procedencia de tributar, o no, por ellos”.

En el caso que nos ocupa existe una *lex specialis* sobre el procedimiento particular que ha de seguirse para la adición de bienes a la masa hereditaria, recogiéndose su contenido en los artículos 11.4 LISyD y 93 RISyD. No resultan compatibles las previsiones generales relativas al procedimiento inspector con las especificidades contenidas en dichos artículos. Por tanto, por razón de su mayor especificidad, son las normas del ISyD a las que debemos acudir en una adición de bienes.

Concluye manifestando que es jurisprudencia del Tribunal Supremo que utilizar un procedimiento distinto al legalmente previsto supone una disminución de las garantías y derechos de administrado. Conforme al artículo 217.1.e) LGT, la jurisprudencia citada, y el interés general superior en el orden constitucional de que la ley se cumpla (ex. arts. 9.1, 9.3. y 103.1 CE) la utilización, por parte de la Administración Tributaria autonómica, de un procedimiento de inspección en lugar del procedimiento especial del artículo 93 RISyD para la adición de bienes a la masa hereditaria, comporta un supuesto de nulidad de pleno derecho.

Finaliza poniendo de relieve que la doctrina sentada en la sentencia recurrida entra en contradicción con los pronunciamientos de otros Tribunales Superiores de Justicia que resuelven sobre la misma cuestión.

La Abogacía del Estado comienza manifestando que la existencia de un procedimiento especial, seguido por el órgano de gestión del tributo, para la adición de bienes a la masa hereditaria, no es incompatible para que se pueda acordar dicha adición con iguales o mayores garantías, si cabe, un procedimiento inspector seguido al efecto por los órganos competentes de la comunidad autónoma, cesionaria del tributo. El procedimiento de adición del artículo 93 RISyD no es aplicable cuando se sigue un procedimiento de inspección general que dará lugar a una liquidación definitiva en la que se regularicen todos los elementos del hecho imponible.

Piensa que el procedimiento de adición, como procedimiento autónomo, tiene carácter complementario de otro procedimiento parcial, pero si el procedimiento seguido (el de inspección) es total -en cuanto a facultades, ámbito de conocimiento, posibilidades de defensa del contribuyente, valor de la regularización, etc.- ningún sentido tiene tramitar un procedimiento complementario cuando no hay nada que complementar toda vez que el procedimiento de inspección es, en sí mismo, el procedimiento pleno de aplicación de los tributos. Por eso, siguiéndose un procedimiento de inspección, la adición de bienes se subsume en el mismo, y es en él donde hay que tramitar las exigencias legales al respecto, tanto las genéricas, como las específicas del impuesto.

Cuando la aplicación del tributo se hace en gestión tributaria, cualquiera de los procedimientos que las administraciones puedan aplicar, necesita el complemento del procedimiento de adición de bienes, pero no así el procedimiento de inspección, que, de por sí, supone la resolución definitiva, en vía administrativa, de la cuestión suscitada.

Discrepa de la opinión de que el artículo 93 RISyD no distingue cuándo debe ser aplicado, por lo que habría de aplicarse siempre.

El procedimiento separado de adición de bienes tiene sentido en el ámbito de los procedimientos de gestión tributaria, porque si se van a adicionar bienes al caudal relicto, es necesario tramitar un procedimiento *ad hoc*, pues las implicaciones de una adición no se sustancian adecuadamente en procedimientos de conocimiento parcial.

En cambio, un procedimiento de inspección comprende el examen completo de todo lo relativo al hecho imponible, prevé, por ello, una tramitación completa, que integra en su seno todas las garantías del procedimiento de adición, quedando subsumido en él y evitando cualquier indefensión material

Argumenta que el TEAC, en la resolución recurrida, participa plenamente de este planteamiento, rechazando la existencia del supuesto de nulidad de pleno derecho del artículo 217.1.e) LGT en relación con el artículo 62.1.e) LRJAP -PAC (omisión total y absoluta del procedimiento) poniendo de manifiesto que, en un caso similar, se siguieron los trámites del procedimiento inspector en el que se incluyen todas las garantías procedimentales contempladas, en este caso, en el artículo 93 del RISyD, en esencia, el trámite de alegaciones del artículo 157.3 LGT, igual que el previsto en ese mismo artículo 93 en el seno del procedimiento de adición, en el que el interesado, por supuesto, puede aportar todos los medios de prueba que considere oportunos en defensa de su derecho.

El destinatario de la previsión del artículo 93 RISyD es la oficina gestora competente para resolver sobre la declaración o autoliquidación presentada, siendo su finalidad, en ese ámbito, garantizar, dentro de ese procedimiento de gestión, la audiencia del interesado al objeto de que pueda hacer valer sus derechos, alegando y proponiendo las pruebas oportunas, en base a la existencia de una presunción *iuris tantum* de adición que puede desvirtuarse mediante prueba en contrario.

Por tanto, concluye, si esto es así, y si es posible por tanto, acordar la adición de bienes en el seno de un procedimiento de inspección, con el preceptivo trámite de audiencia, propio de este procedimiento, al margen de que se pueda seguir por la oficina gestora, en el ámbito de sus competencias, el procedimiento especial del artículo 93 del RISyD, no puede hablarse, en absoluto, cuando se haya seguido el primero de esos procedimientos, de nulidad de pleno derecho de la liquidación girada en su caso, al amparo del artículo 217.1.e) LGT ni tampoco de un motivo de nulidad relativa (anulabilidad) o de una irregularidad no invalidante.

Por su parte, el letrado de la Junta de Andalucía, tras resumir la tesis de la sentencia de instancia, se adhiere a ella considerando que en el caso de autos no procedía la fórmula del artículo 93 RISyD, pero incluso si fuera de aplicación, se observaron las mismas garantías que se recogen en el citado reglamento.

TERCERO.- El criterio de la Sala.

Como ya se ha anticipado, en base a lo establecido en dicho artículo 11 LISyD se procedió a adicionar al caudal hereditario, el valor del pleno dominio -en total 1.496.225,18 euros- de los inmuebles cuya nuda propiedad transmitió la causante a su heredera durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo vitalicio, procediendo deducir, de la cuota del impuesto sobre sucesiones, el de las ingresadas por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y AJD (en total 89.576,87 euros); y las cantidades retiradas y saldos de determinadas cuentas. Asimismo, se ha indicado también que no se ha justificado la existencia en el caudal hereditario de dinero u otros, ni en lugar de la nuda propiedad transmitida ni en el de las cantidades retiradas de las cuentas corrientes durante el año anterior al fallecimiento, por lo que resulta de aplicación, *sensu contrario*, el párrafo final del mencionado artículo 11, no pudiendo entenderse desvirtuada la presunción.

El artículo 11.1.a) LISyD dispone, en la parte que ahora interesa, que:

“1. En las adquisiciones “mortis causa”, a efectos de la determinación de la participación individual de cada causahabiente, se presumirá que forman parte del caudal hereditario:

a) Los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que en el caudal figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente.

(...)

c) Los bienes y derechos que hubieran sido transmitidos por el causante durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando se trate de seguros de renta vitalicia contratados con entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones (...).”

Por su parte, el apartado 4 de ese mismo artículo añade que:

“4. - Si los interesados rechazasen la incorporación al caudal hereditario de bienes y derechos en virtud de las presunciones establecidas en este artículo, se excluirá el valor de éstos de la base imponible, hasta la resolución definitiva en vía administrativa de la cuestión suscitada”.

El procedimiento específico a seguir para adicionar bienes a la herencia, en virtud de las presunciones del artículo 11 LISyD (desarrollado para cada caso en los artículos 25 y siguientes del reglamento) se contiene en el artículo 93 del citado reglamento, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, integrado en el Título III (Procedimientos especiales - artículos 92 a 97 del mismo). Dicho precepto establece que:

“Art. 93. Procedimiento.

Cuando la oficina competente ante la que se hubiese presentado un documento, declaración o declaración-liquidación comprensivo de una adquisición por causa de muerte, comprobase la omisión en el inventario de bienes del causante de los que se encuentren en alguna de las situaciones a que se refieren los artículos 25 a 28 y 30 de este Reglamento, lo pondrá en conocimiento de los interesados, concediéndoles un plazo de quince días para que puedan dar su conformidad a su adición al caudal relicto del causante.

Si la adición fuese admitida por los interesados, las liquidaciones que se practiquen incluirán en la base imponible el valor de los bienes adicionables, o se procederá a rectificar las autoliquidaciones ingresadas por los interesados practicando las complementarias a que hubiere lugar, cuando se haya optado por ese procedimiento de declaración.

En el caso de que los interesados, en el plazo concedido, rechazasen la propuesta de adición o dejaren transcurrir el mismo sin contestar, sin perjuicio de continuar las actuaciones establecidas en este Reglamento para la liquidación del documento o para la comprobación de las autoliquidaciones, la oficina procederá a instruir un expediente a efectos de decidir en definitiva sobre la adición, concediendo a los interesados un plazo de quince días para formular alegaciones y aportar los documentos o pruebas que estimen convenientes a su derecho. Transcurrido este plazo se dictará acuerdo sobre la procedencia o no de la adición.

El acuerdo favorable a la adición será recurrible en reposición o en vía económico-administrativa.

Ultimada la vía administrativa en sentido favorable a la adición, la Administración podrá proceder a la rectificación de las liquidaciones provisionales o a practicar las complementarias que procedan.

Durante la tramitación del expediente y hasta su ultimación definitiva quedará interrumpido el plazo de prescripción de la acción de la Administración para practicar las liquidaciones que procedan”.

La adición puede llevarse a cabo tanto en vía de gestión, al tiempo de comprobar que en la declaración se han omitido los bienes adicionales, como en vía de inspección, con ocasión de la realización de las funciones de comprobación e investigación. No solo no existe una prohibición de que la inspección lleve a cabo tal adición de bienes, sino que, además, no se impone a los órganos de inspección que lo hagan a través de un procedimiento específico, en concreto, el previsto en el artículo 93 del RISyD. El procedimiento específico que nos ocupa está previsto para los órganos de gestión. Es muy expresivo el inicio de su redacción: “Cuando la oficina competente ante la que se hubiese presentado un documento, declaración o declaración-liquidación comprensivo de una adquisición por causa de muerte, comprobase la omisión en el inventario de bienes del causante de los que se encuentren en alguna de las situaciones a que se refieren los artículos 25 a 28 y 30 de este Reglamento...”.

El título III del RISyD, bajo la denominación de "Procedimientos especiales", comprende los artículos 92 a 97, cada uno de ellos dedicado a regular el procedimiento aplicable en una materia específica del impuesto sobre sucesiones y donaciones, dejándose fuera la regulación de los procedimientos generales sobre investigación, inspección, etc.

En la presente ocasión, no nos hallamos ante un procedimiento de gestión, sino ante un procedimiento de inspección, procedimiento que se ha desarrollado con todas las garantías previstas en el.

No está de más traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo, de 17 de julio de 2003, rec. cas. 1074/1998, en tanto en cuanto la R.TEAC de 5 de diciembre de 2019 siguió su razonamiento puesto que, en el caso analizado en dicha sentencia también se desarrolló un procedimiento inspector, cuya viabilidad también es controvertida, habida cuenta de que también está previsto un procedimiento específico, en este caso, en el artículo 92 del RISyD, el procedimiento sobre presunciones de hechos imponderables.

Antes de reproducir el fundamento de derecho cuarto de la referida sentencia, nos referimos brevemente a dicho procedimiento manifestando que el artículo 4 LISyD se refiere a las presunciones de hechos imponderables. Este precepto se desarrollado por dos preceptos reglamentarios, el 15 y el 92 RISyD

El primero de ellos, que lleva por título presunciones de hechos imponderables, establece:

- “1. Se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los Registros Fiscales o de los datos que obren en la Administración, resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción de cinco años, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.
2. En las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa a favor de éstos por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin.
3. Las presunciones a que se refieren los números anteriores admitirán, en todo caso, prueba en contrario, que podrá hacerse valer en el procedimiento establecido en el artículo 92 de este Reglamento”.

Por su parte, el procedimiento especial al que se remite dicho artículo 15 es el procedimiento sobre presunciones de hechos imponderables, regulándose, en el mencionado artículo 92, de esta manera:

“Cuando la Administración tenga conocimiento de alguno de los hechos a que se refiere el artículo 15 de este Reglamento, en los que se fundamentan las presunciones sobre la posible existencia de incrementos de patrimonio sujetos al Impuesto, sin haber sido objeto de declaración en los plazos

establecidos para la presentación de documentos, lo pondrá en conocimiento de los interesados por medio de la oficina que fuese la competente para practicar la liquidación, para que aquéllos manifiesten su conformidad o disconformidad con la existencia del hecho imponible, formulando cuantas alegaciones tengan por conveniente en plazo de quince días, con aportación de las pruebas o documentos pertinentes.

Transcurrido dicho plazo, la oficina, a la vista del expediente, dictará la resolución que proceda, girando, en su caso, las liquidaciones que correspondan a los hechos imponibles que estime producidos”.

Pues bien, en fundamento jurídico cuarto, apartado A de la mencionada sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2003, recurso 10747/1998, se declara:

“No se ha prescindido total y absolutamente, como propugnan los interesados, del procedimiento legalmente establecido (ni de los principios esenciales que deben regirlo) que ha sido utilizado, en realidad, por la Administración para la determinación de los bienes que integraban, en el año anterior al fallecimiento, y en el momento del mismo, la masa hereditaria de la causante, madre de los hoy recurrentes, pues no han concurrido, en este caso de autos, como acertadamente apunta la sentencia de instancia, los presupuestos exigidos en el artículo 93 del Real Decreto 1629/1991 para la aplicación del mismo y de los diversos trámites en él especificados.

En efecto, los interesados arguyen que no han aceptado la herencia y, por tanto, no la han adquirido, y, por ello, no se han visto obligados a presentar ante la Administración los documentos, declaraciones o declaraciones-liquidaciones comprensivos de la para ellos inexistente adquisición por causa de muerte, y no puede hablarse, en consecuencia, según su criterio, de omisiones en el inventario de bienes de la causante que se encuentren en alguna de las situaciones determinantes de las presunciones hereditarias.

Si esto es así, parece obvio que el procedimiento aplicable y, en definitiva, aplicado, no es, en realidad, estrictamente hablando, el previsto en el artículo 93 del Real Decreto 1629/1991 (en cuanto se parte, en él, de una previa actividad declarativa del heredero y de una consecuente exposición inicial, al menos parcial e incompleta, de los bienes que entiende que constituyen la masa hereditaria), sino, como se indica en el informe previo de 4 de diciembre de 1992 y, más concretamente, en el acuerdo subsiguiente del día 9 de dicho mes y año, un conjunto de actuaciones determinante de una resolución de presunción sucesoria del artículo 27.1.a) del Decreto 1018/1967, dictada en lo que en realidad es un expediente de investigación y comprobación de un hecho imponible del IS y de los bienes que componen la herencia derivada del mismo (bienes que, ni siquiera parcialmente, habían sido puestos en conocimiento de la Administración competente).

Se está, pues, en presencia, con una perspectiva de mayor rigor técnico, del procedimiento previsto en el artículo 92 del citado Real Decreto, pues lo cierto es que, transcurrido el tiempo legal sin que la herencia de Doña Hortensia fuera presentada a liquidación por el IS, y habiendo tenido conocimiento la Administración de alguno de los hechos a que se refiere el artículo 15 de la mencionada misma norma reglamentaria ("presunciones de hechos imponibles"), se hizo un requerimiento, a los cuatro interesados ahora recurrentes, con motivo de la diligencia de visita levantada el 14 de octubre de 1991, sin que ninguno de ellos (al parecer escudados en su criterio de que, no habiendo aceptado la herencia, no son herederos ni sujetos pasivos del IS) presentase escritura de inventario de la masa hereditaria y de la adquisición de la misma (actitud, nuevamente renuente y omisiva, que determinó, tras los estudios documentales pertinentes y la extensión de un previo y oportuno informe descriptivo y valorativo - fundado en la adecuada documentación obrante en los expedientes administrativos-, la adopción del acuerdo presuntivo de 9 de diciembre de 1992, sin que, obviamente, fuera exigible el haber seguido el procedimiento indicado en el comentado artículo 93 del Real Decreto 1629/1991).

Tal acuerdo fue objeto de las pertinentes reclamaciones económico administrativas (en las que, sin embargo, los interesados, no propusieron prueba alguna sobre las conclusiones presuntivas a que había llegado la Administración, ni sobre la inviabilidad de los hechos indiciarios en que aquéllas se habían sustentado -hechos indiciarios perfectamente acreditados por la Administración y reputados como tales en la sentencia de instancia, cuya valoración probatoria, ante su falta de desvirtuación de contrario, no puede ser objeto de revisión en esta vía casacional-) y, después, del oportuno recurso contencioso administrativo e, incluso, de la presente alzada casacional.

Los trámites esenciales del procedimiento seguido al efecto han sido, por tanto, observados por la Administración y sólo por voluntad propia de los interesados se ha omitido la inicial declaración de la herencia a efectos liquidatorios y la contestación al requerimiento en su momento efectuado para la presentación del inventario de la herencia y de la documentación complementaria; y no cabe, por tanto, aducir que se ha infringido el principio de audiencia de los interesados, cuando, además de lo acabado de referir, los mismos han dispuesto, también a posteriori, de las oportunidades adecuadas para la formulación de alegaciones impugnatorias, sin indefensión alguna, en definitiva, de sus derechos e intereses jurídicos”.

Con buen criterio, pues la resolución del TEAC de 5 de diciembre de 2019 llega, *mutatis mutandis*, a la conclusión de que no se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (ni de los principios esenciales que deben regirlo) que ha sido utilizado, en realidad, pues no han concurrido, en este caso de autos, los presupuestos exigidos en el artículo 93 del Real Decreto 1629/1991 para la aplicación del mismo y de los diversos trámites en él especificados.

CUARTO.- Doctrina que se fija.

No debe tramitarse el procedimiento especial previsto en el artículo 93 del Reglamento del ISyD, cuando la Administración tributaria pretenda, en el seno de un procedimiento de inspección, adicionar bienes a la masa hereditaria, en virtud de la facultad reconocida para tal adición en el artículo 11 de la Ley del ISyD y exista oposición de los interesados a dicha incorporación. La adición puede llevarse a cabo en el seno de un procedimiento de inspección con todas las garantías y derechos previstos en el mismo.

QUINTO.- Pretensiones.

La Sra. Josefina solicita que se dicte sentencia declarando haber lugar al presente recurso de casación número 5503/2023 y, por tanto, que case y anule la sentencia recurrida y estime el recurso contencioso-administrativo 125/2020, interpuesto contra la resolución de 5 de diciembre de 2019 del Tribunal Económico Administrativo Central, que estimó el recurso de alzada número 00/07187/2017 interpuesto por el director general de la Agencia Tributaria de Andalucía y se confirme la resolución del TEARA que estimó las reclamaciones económico-administrativas con números NUM005 y NUM006 interpuestas contra la liquidación girada en concepto de ISD y la resolución sancionadora derivada de la misma.

Tanto la Abogacía del Estado como el letrado de la Junta de Andalucía solicitan que se dicte sentencia declarando no haber lugar el recurso y, por tanto, que se confirme la sentencia recurrida.

Pues bien, por las razones anteriormente expuestas, procede declarar no haber lugar al presente recurso de casación.

SEXTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

**FALLO**

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

Primero.- Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo.- No haber lugar al recurso de casación núm. 5503/2023 interpuesto contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, el 5 de abril de 2023, en el recurso núm. 125/2020.

Tercero.- No hacer imposición de las costas procesales en los términos indicados en el fundamento jurídico sexto.

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

Así se acuerda y firma.