TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia n.º 1147/2025 de 17 de septiembre de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 259/2024

SUMARIO:

Comprobación de valores al margen del ITP y AJD e ISD. IRPF. *Exigencia de visita exterior como el interior de inmueble.* Mediante una "aportación no dineraria" en la que como contrapartida de las participaciones sociales recibidas por los comuneros se aportaron los bienes inmuebles, considerando los mismos como "rama de actividad". A dicha transmisión se aplicó el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (FEAC). En la regularización practicada por la inspección en las correspondientes liquidaciones, se consideró que la actividad desarrollada por la comunidad de bienes no podía ser calificada como actividad económica porque no concurrían los requisitos previstos en el art. 27.2 Ley IRPF, toda vez que ni se disponía de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad ni para esta se empleaba a una persona con contrato laboral y a jornada completa. De manera que, no desarrollándose actividad económica, tampoco cabía considerar que tuviera lugar la aportación de una rama de actividad susceptible de acogerse al régimen especial de neutralidad fiscal, con lo que la ganancia patrimonial se liquidó de modo ordinario. Reiterando la doctrina de la STS de 24 de junio de 2025, recurso n.º 6908/2023, que a su vez reitera la contenida en la STS de 4 de julio de 2023 -recurso n.º. 7756/2021, entre otras, la Sala afirma que no cabe considerar motivada de forma suficiente la pericial efectuada cuando "no se ha efectuado la visita al inmueble ni explicado de modo claro y terminante por qué no se hizo. La regla sobre la exigencia de comprobación personal y directa no está concebida para comodidad de los funcionarios o de la Administración", debiendo "de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble". La realización de visita exterior, confirmada por la práctica de algunas fotografías sin mayor explicación, no es suficiente para enervar la necesidad de visita interior del inmueble, debiendo el perito explicar y motivar en su informe las razones que, en su caso, puedan justificar su imposibilidad o innecesaridad. Como se indica en la propia sentencia recurrida, en los informes el perito hace constar que "la información del inmueble valorado procede de la visita exterior el mismo realizada por el técnico redactor de este informe y de la documentación catastral/registral aportada. Por tanto, se estima una calidad y conservación acorde con su aspecto exterior. En cuando a la superficie de cálculo aportada, es la reflejada en la documentación aportada". En otros informes consta simplemente la expresión "según se puede observar desde el exterior", lo que resulta claramente insuficiente con arreglo a los estándares exigidos por nuestra jurisprudencia. El perito no rechaza que sea necesaria la visita o inspección ocular del interior del inmueble, sin embargo, pese a ello, se limita a tomar fotos del exterior y procede a su valoración, presumiendo un estado de conservación interior "acorde con su aspecto exterior". El perito no expone dato alguno del que pueda inferirse que el obligado impidiese su entrada, ni tan siquiera es claro que solicitase el acceso al interior. Sin que, como hemos dicho, esta falta de motivación pueda ser subsanada o enmendada por el órgano jurisdiccional. Esta forma de proceder no es razonable, pues como hemos dicho "la comodidad de la Administración a la hora de gestionar de modo masivo los tributos"- [Vid., STS de 4 de julio de 2023, recurso n.º 7756/2021]-, no puede justificar la omisión de la buena praxis pericial con disminución en las garantías del obligado tributario. El propio TEAC, en Resolución de 30 de octubre de 2023 (RG. 304/2021), aplicando la doctrina contenida en la STS de 21 de enero de 2021 -recurso n.º 5352/2019-, no consideró motivada la valoración al constar que "habiéndose tenido acceso a la finca general en la que se encuentran los inmuebles, visitando las zonas comunes.....no se había visitado el interior de las viviendas...".

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as
FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO
T R I B U N A L S U P R E M O
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1.147/2025
Fecha de sentencia: 17/09/2025
Tipo de procedimiento: R. CASACION
Número del procedimiento: 259/2024
Fallo/Acuerdo:
Fecha de Votación y Fallo: 09/09/2025
Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García
Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4
Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos
Transcrito por:
Nota:
R. CASACION núm.: 259/2024
Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García
Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos
TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1147/2025
Excmos. Sres. y Excmas. Sras.
D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente
D. Isaac Merino Jara
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde
D. Manuel Fernández-Lomana García
D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos
D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 17 de septiembre de 2025.
Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 259/2024. Ha sido interpuesto contra la SAN (sección 4ª, su PO 1042/2018) de fecha 13 de abril de 2022. Han sido recurrentes los hermanos Carmela Aurora Fernando, Dña. Carmela, Dña. Aurora y D. Fernando, representados todos ellos por el procurador D. Alejandro Valido Farray. Ha ejercido como parte recurrida la Abogacía del Estado. Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García.

ANTECEDENTES DE HECHO
PRIMERO.-El 18 de septiembre de 2018, el Tribunal Económico Administrativo Central desestimó el recurso de alzada interpuesto por los hermanos Carmela Aurora Fernando, Dña. Carmela, Dña. Aurora y D. Fernando (en adelante, los recurrentes), contra la resolución del TEAR de Canarias denegatoria de sus reclamaciones contra los Acuerdos de la AEAT de liquidación del IRPF del ejercicio 2007 y los sancionadores derivados de los mismos (reclamaciones números NUM000 y acumuladas NUM001, NUM002, NUM003, NUM004 y NUM005).

SEGUNDO.-Los recurrentes interpusieron recurso contencioso administrativo, contra dicha resolución del TEAC, ante la Sala correspondiente de la Audiencia Nacional, dando origen al procedimiento ordinario 1042/2018, de la sección cuarta de la misma, que lo desestimó mediante sentencia de 13 de abril de 2022.

TERCERO.-Presentaron escrito de preparación de recurso de casación contra tal sentencia. En él, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad, señaló que la misma infringe el derecho estatal, en concreto: el artículo 31.1 CE en relación con el principio de capacidad económica; artículo 35.2 y la letra d) del artículo 37.1de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF en relación con la determinación del valor de mercado como referente en el cálculo de las ganancias patrimoniales en las transmisiones onerosas mediante aportación no dineraria a sociedades mercantiles; artículo 160.2 del RD 1065/2007, de 27 de julio sobre la obligación de reconocimiento personal de los bienes sometidos a procedimiento de valoración; La orden ECO/865/2003, de 27 de marzo, en la que se establecen los criterios técnicos para la correcta valoración de mercado de los inmuebles por perito; y las STS de 21 de enero de 2021 (Rec. 5352/2019), 25 de marzo de 2004 (Rec. 79/1999), 26 de noviembre de 2015 (Rec. 3369/2014), 18 de enero de 2016 (Rec. 3379/2014); y la STSJ Canarias de 22 de junio de 2017 (Rec. 90/2016).
Indica, también, que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la sentencia que impugna, y que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en los artículos LJCA:
-88. 2a), *"la sentencia impugnada fija, ante la cuestión de la obligada y preceptiva visita y reconocimiento personal a los inmuebles para su valoración con fines tributarios, una doctrina totalmente contradictoria con la del Tribunal Supremo y con la de otros Tribunales Superiores de Justicia".*
-88.2b), *"sienta una doctrina perjudicial para el interés general respecto de la necesaria motivación de las tasaciones sobre inmuebles, abriendo la puerta a que, con la simple reseña de una visita exterior o con la simple manifestación de que se han usado unos testigos, sin acreditar su existencia y realidad, o de que se han usado unos coeficientes sin una fundamentación suficiente, se pueda variar la valoración dada por el contribuyente".*
-88.2c), *"esta doctrina afecta a un gran número de situaciones en toda España y trasciende el caso objeto del proceso. Las tasaciones valorativas son una de las cuestiones que mayor litigiosidad están teniendo en nuestro sistema tributario".*
-88.3b), *"La aplicación tergiversada de la doctrina jurisprudencial del TS por parte de la SAN impugnada no puede tener otra explicación -no se nos ocurre otra- que su apartamiento de tal doctrina por encontrarla errónea".*

CUARTO.-Por Auto de 20 de diciembre de 2023, el Tribunal sentenciador tuvo por preparado el recurso de casación emplazando a las partes ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS. Se han personado ante esta Sala los recurrentes, a través de escrito presentado el 25 de enero de 2024 por el procurador D. Alejandro Valido Farray, bajo la dirección letrada de D. Matías Jiménez Brito; y la Abogacía del Estado como parte recurrida, mediante escrito presentado el 5 de febrero de 2024.

QUINTO.-Por Auto de 4 de diciembre de 2024, esta Sala admitió el recurso de casación. En su acuerdo, se señaló:
"2º)*La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:*
Reafirmar, reforzar, completar o aclarar, en su caso, la jurisprudencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera sobre las exigencias que impone el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método consistente en dictamen de peritos de la Administración y, en particular, si la exigencia de visita al inmueble por parte del perito impone que se visite tanto el exterior como el interior de inmueble; o, por el contrario, es suficiente con la mera contemplación del exterior de éste o la toma de fotografías.
3º)*Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:*
3.1. El artículo 57.1.e) LGT .
3.2. El artículo 158. 3, y el artículo 160, apartados 1, 2 y 3 del RGAT".

SEXTO.-El 3 de febrero de 2025, el recurrente interpuso el correspondiente recurso de casación solicitando, en resumen, lo siguiente:
"la ausencia de una visita "completa" -interior y exterior- en la que se puedan observar las características de todo el inmueble, y no solo su aspecto exterior, ha llevado, en el caso que nos ocupa, a la sobrevaloración de los distintos inmuebles concernidos en la Liquidación tributaria

impugnada. Todos los defectos puestos de manifiesto por el perito del contribuyente, quien sí realizó una inspección completa de todos y cada uno de los inmuebles, no pudieron ser detectados por consulta (i) ni a las bases de datos existentes (ii) ni al Catastro (iii) ni al Registro de la Propiedad. Para detectar estas circunstancias -especialmente evidente es el caso del edificio de vivienda y de la vivienda unifamiliar, ambas en Fuerteventura- se hace imprescindible la visita presencial y ocular de los inmuebles".
"Por las razones expuestas entendemos que la sentencia impugnada contraviene (...) la jurisprudencia y la normativa, ambas garantistas de los derechos y garantías del contribuyente y muy consciente de que una aceptación de valoraciones que se alejen de la singularidad de cada bien valorado son la primera piedra de la introducción de un modelo de valoración cuasi automático que derivaría en la conculcación del Principio constitucional de Capacidad Económica".

SÉPTIMO.-El 14 de marzo de 2025, la Abogacía del Estado presentó escrito de oposición. Alega, básicamente, lo siguiente:
- *"Como principio general, la exigencia de visita al inmueble por parte del perito impone que se visite tanto el exterior como el interior del inmueble.*
- *Dicha exigencia puede exceptuarse en el caso concreto cuando se justifique que no es necesaria la visita al interior del inmueble (aplicando a mayor abundamiento la doctrina de esa Sala de justificación en el caso concreto de la innecesariedad no ya de la visita al interior del inmueble, sino de toda visita, tanto exterior como interior).*
- *La sentencia de instancia ha justificado las razones por las que en el caso concreto enjuiciado considera que es innecesaria la visita al interior del inmueble."*

OCTAVO.-Por providencia de 3 de junio de 2025, se señaló el día 9 de septiembre de 2025 para deliberación, votación y fallo de este recurso, siendo designado ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Fernandez-Lomana Garcia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO
PRIMERO.- Objeto del recurso.
Se recurre en casación la SAN de 13 de abril de 2022 (Rec.1042/2018), que desestimó el recurso contencioso-administrativo, confirmando la liquidación y sanción correspondientes al ejercicio 2007 e imponiendo las costas a la parte recurrente.

SEGUNDO.- Hechos relevantes para la solución del recurso.
1.-La madre de los obligados tributarios falleció el 1 de julio de 1995, dejando una serie de bienes inmuebles a sus herederos. Dichos bienes formaron parte de la herencia yacente hasta que se produjo la aceptación de la herencia por los cuatro hijos de la fallecida el 20 de octubre de 2006.
2.-Unos días después de la aceptación de la herencia, el 25 de octubre de 2006, se constituyó la comunidad de bienes " DIRECCION000, CB", cuyos bienes consisten en 5 fincas rústicas y 6 fincas urbanas (2 naves industriales y 4 pisos en Puerto del Rosario); un tercio, proindiviso, en plena propiedad y un sexto, proindiviso, de la nuda propiedad de un solar.
Cada uno de los comuneros ostenta un 25% de la comunidad de bienes.
3.-El objeto de la comunidad de bienes es el alquiler de locales industriales, constando de alta en el epígrafe del IAE 861.2 (Alquiler de locales industriales).
4.-Centrándonos en lo que nos interesa, el 2 de octubre de 2007 se produce una *"aportación no dineraria"*a la entidad mercantil Renta M Viera SL, en la que como contrapartida de las participaciones sociales recibidas por los comuneros se aportaron los bienes inmuebles antes descritos, considerando los mismos como *"rama de actividad",*aplicando a dicha transmisión el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (FEAC) previsto en los artículos 83 a 96 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto Sobre Sociedades (TRLIS).
5.-En la regularización practicada por la inspección en las correspondientes liquidaciones, se consideró que la actividad desarrollada por la comunidad de bienes no podía ser calificada como actividad económica porque no concurrían los requisitos previstos en el art. 27.2 LIRPF, toda vez que ni se disponía de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad ni para esta se empleaba a una persona con contrato laboral y a jornada completa. De manera que, no desarrollándose actividad económica, tampoco cabía considerar que tuviera lugar la aportación de una rama de actividad susceptible de acogerse al régimen especial de neutralidad fiscal previsto en el Capítulo VIII del Título VII del texto refundido del TRLIS (arts. 83 a 96).

Consideró la inspección, basándose en los hechos descritos en el acta, que se había producido *"un traspaso de bienes inmuebles del patrimonio particular de los aportantes a la comunidad de bienes constituida cinco días más tarde a la fecha en que se produjo la aceptación de la herencia, con la supuesta intención de que posteriormente queden afectos a una aparente actividad económica de arrendamiento de locales, actividad que se ejercería durante un plazo ligeramente inferior a un año, para en último término transmitir los inmuebles a la entidad mercantil Renta M Viera, SL en una operación de aportación no dineraria (aportación de rama de actividad) acogiéndose al régimen especial FEAC de neutralidad fiscal, el cual conllevaría la ausencia de tributación en ésta transmisión. Dicho en otras palabras, lo que se trataba era de trasladar una serie de inmuebles desde el patrimonio de los herederos hasta la entidad Renta M Viera, SL sin tributar por el impuesto directo de cada uno de los herederos personas físicas, toda vez que al retrotraerse la fecha de adquisición al momento del fallecimiento del causante, era probable, y así ocurre tal y como más adelante se explicará, que de llevar a cabo una transmisión ordinaria sin ampararse en el régimen especial FEAC de neutralidad fiscal se pondrían de manifiesto unas importantes ganancias patrimoniales en sede de cada uno de los comuneros personas físicas".*

Consecuentemente con el rechazo al sometimiento de la operación de aportación no dineraria al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores que se lleva a cabo en el Capítulo VIII del Título VII del texto refundido del TRLIS (arts. 83 a 96), la aportación no dineraria pondría de manifiesto una ganancia patrimonial a liquidar de modo ordinario.

6.-Para proceder a la regularización, la inspección solicitó la correspondiente tasación de los bienes a la fecha de fallecimiento de la causante -1 de julio de 1995-, así como a la fecha de la aportación no dineraria -2 de octubre de 2007-.

7.-Posteriormente se procedió a la apertura de los correspondientes expedientes sancionadores que concluyeron con la imposición de sanción a cada uno de los comuneros.

8.-El TEAR de Canarias, en resolución de 27 de noviembre de 2014, desestimó el recurso económico-administrativo y confirmó las liquidaciones y las sanciones. Recurrida su decisión en alzada, el TEAC, mediante resolución de 18 de septiembre de 2018, desestimó el recurso.

Centrándonos en la parte de su argumentación relevante para el enjuiciamiento del caso, el TEAC afirma: *"la información del inmueble valorado procede de la visita exterior del mismo realizada por el técnico redactor del informe y la documentación catastral/registral aportada, incorporando al expediente las fotografías efectuadas en el curso de la visita a los inmuebles objeto de valoración".*

9.-En su demanda el recurrente reprochó a los peritos, entre otras cosas, que la valoración se haya realizado *"únicamente con una visita exterior a los inmuebles".*

10.-La SAN da por buena la visita exterior, la cual considera suficiente, indicando que, en los informes, *"se indica que se han visitado los inmuebles desde el exterior...acompañando al informe fotografías que acreditan la visita exterior a los respectivos inmuebles.... [estimándose] una calidad y conservación de la edificación acorde con su aspecto exterior.*Afirmando la sentencia que es suficiente *"...la visita exterior en los términos descritos, que, en algún caso, permitió incluso observar el interior del inmueble como se refleja en alguno de los informes al indicar que el día de la visita no se pudo acceder al local, pero se observa exteriormente su estado. Si la recurrente entiende que no es así y que existe algún elemento interno -vgr. distribución, instalaciones, reformas, etc.- que pudiese alterar el precio, con arreglo al criterio de facilidad probatoria, le hubiese sido sencillo aportar pruebas o indicios que permitiesen combatir la idoneidad de la tasación realizada, lo que no ha sido el caso de autos".*Y continúa diciendo que *"dada la individualización contenida en los informes, no se ha justificado que el hecho de que no se haya comprobado el interior de los inmuebles afecte a la valoración realizada, pues se han tenido en cuenta todos los parámetros que puedan determinar la valoración del inmueble".*

TERCERO.- El criterio de la Sala. Aplicación de la doctrina contenida en la STS de 24 de junio de 2025 -rec-. 6908/2023 -.

Como conocen las partes, los herederos de la causante son cuatro. Uno de ellos recurrió de forma individual ante el TEAR de Madrid y posteriormente ante el TEAC, dando lugar a la STS de 24 de junio de 2025 -rec. 6908/2023-; mientras que los otros tres, conjuntamente, recurrieron ante el TEAR de Canarias y posteriormente ante el TEAC, dando lugar al presente recurso. La operación enjuiciada es idéntica. Es decir, la pericial efectuada en aquel recurso y la ahora enjuiciada es la misma, coincidiendo la argumentación tanto de las partes como de las dos SAN.

Lógico es, por lo tanto, que apliquemos la doctrina contenida en la STS de 24 de junio de 2025 -rec. 6908/2023- al caso que ahora enjuiciamos.

En la indicada sentencia razonamos:

""1.- Al proceder a la comprobación de valores, la Administración puede optar por el "dictamen de peritos" como medio para determinar el valor del inmueble - *art 57.1.e) LGT -, procediendo recabar el dictamen u opinión de los peritos "cuando sean necesarios conocimientos científicos, artísticos, técnicos o prácticos para valorar hechos o circunstancias relevantes en el asunto o adquirir certeza sobre ellos" - art. 335 LEC -.*

El art. 160.3.c) RGAT establece: "En los dictámenes los peritos deberán expresar de forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente en el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad y otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia". Además, el art. 160.2 LRGAT dispone: "En el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas. La negativa del poseedor del bien a dicho reconocimiento eximirá a la Administración tributaria del cumplimiento de este requisito".

2.- Un principio general en materia de prueba pericial, recogido en el *art. 348 de la LEC , es que el órgano jurisdiccional debe realizar un análisis crítico de la prueba pericial y debe valorarla con arreglo a las reglas de la "sana crítica", de forma que el órgano jurisdiccional es un peritus peritorum.*

3.- En el caso de autos, lo discutido es la metodología utilizada por el perito. *En concreto, si es necesaria la visita a los interiores de los inmuebles para su correcta valoración. Lógicamente, si la metodología aplicada por el perito no es adecuada sus conclusiones tampoco lo serán, es decir, el empleo de una metodología de valoración inadecuada implicará que la valoración no está convenientemente motivada.*

4.-*Al analizar la metodología que debe emplear el perito a la hora de tasar el inmueble, esta Sala viene sosteniendo que la visita al interior del inmueble es necesaria.*

Así, la STS de 29 de marzo de 2012 -rec. 34/2010 - razona que debe realizarse la visita pues "no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos"

También la STS de 26 de noviembre de 2015 -rec.3369/2014 - es clara al explicar que: "Resulta necesario, en la mayoría de las ocasiones, el examen personal del bien a valorar por parte del perito para entender correctamente realizado el procedimiento de peritación, salvo que por las circunstancias concurrentes resulte acreditado que no es precisa esa inspección detallada, bien entendido que esta justificación ha de basarse en datos contrastados y cuyos justificantes queden debidamente incorporados al expediente de valoración.....el principio general ha de ser la inspección personal del bien como garantía de acierto en la singularización de la valoración y con ello de la suficiente motivación de la resolución. Solo en casos muy concretos, y que deberán ser razonados y fundamentados, con constancia en el expediente de esa fundamentación cabrá admitir la falta de inspección personal". Añadiendo: "Hemos destacado la necesidad de que la comprobación de valores sea, como se ha señalado, "individualizada", esto es, la necesidad de que los elementos que determinan la valoración se refieran singularmente al bien concreto valorado. A estos efectos resulta exigible el reconocimiento directo y personal del inmueble por el perito".

La STS de 21 de febrero de 2018 -rec. 2583/2016 -, con cita de la STS de 26 de noviembre de 2015 -rec. 3369/2014 -, confirma la sentencia recurrida que anuló el acto de la Administración al no haberse visitado el inmueble y realizado "una inspección interior del mismo". Y frente a la alegación de la Comunidad Autónoma de que no se había podido realizar la visita interior al "no haberse podido acceder a la vivienda al no estar presente el propietario", el TS contesta que no consta probada por la Administración "una negativa de la propiedad a dicha entrada en el domicilio por parte del perito".

Por último, cabe citar la STS de 21 de enero de 2021 -rec. 5352/2019 -, la cual, tras insistir en la obligatoriedad de la visita, contiene un fundamento de derecho titulado "sobre la necesidad de mantener la jurisprudencia histórica sobre la exigencia de visita de comprobación por parte del

perito de la Administración", afirmándose que la "exigencia de reconocimiento personal del bien que se valora, autoimpuesta reglamentariamente por la Administración, aun prescindiendo de.....constituye una regla general imperativa e inexcusable, cuya excepción ad casum, por tanto, ha de ser rigurosamente justificada". Doctrina reiterada, entre otras, por la STS de 4 de julio de 2023 -rec. 7756/2021 .

Que una buena praxis en la valoración pericial de un inmueble exige la visita individualizada del interior del inmueble también se infiere de la Orden ECO/805/2003. Ciertamente la Orden no es de aplicación al caso conforme a su art. 2.1 , pero la norma realiza un esfuerzo a la hora de determinar cuáles deben ser las buenas prácticas para valorar un inmueble y así, en el art.7.2.a), al regular lo que se denominan "comprobaciones mínimas", dispone que debe necesariamente procederse a: "La identificación física del inmueble, mediante su localización e inspección ocular por parte de un técnico competente, comprobando si su superficie y demás características coinciden con la descripción que conste en la documentación utilizada para realizar la tasación, así como de la existencia de servidumbres visibles y de su estado de construcción o conservación aparente". Inspección ocular que debe ser individualizada y comprender tanto el examen exterior como el interior del inmueble.

Por lo tanto, la regla general debe ser la inspección "ocular" individualizada del interior y exterior del inmueble, sin perjuicio de que motivadamente se justifique la concurrencia de causa que permita separarse de la regla general.

5.- Por último, *esta Sala, entre otras en la STS de 21 de enero de 2021 -rec. 5352/2019 -, afirma que conforme a lo establecido en el art 114.1 de la LGT "corresponde en estos casos a la Administración Tributaria acreditar que el valor adecuado a aplicar para la práctica de la liquidación es el resultante del dictamen pericial dictado en la comprobación de valores. De tal modo que obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos, porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes y la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración, que antes ha de cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posible de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores. Sobre esta materia, hemos declarado que la carga de la prueba del art. 114 de la LGT , rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional". Doctrina reiterada en las STS de 21 de febrero de 2023 -rec. 257/2021 - y 4 de julio de 2023 -rec.7756/2021 -.*

6.-*En resumen, la posición de la Sala, reafirmándose en su doctrina, puede resumirse en los siguientes puntos:*

a.-*Los órganos jurisdiccionales deben controlar que la metodología aplicada por el perito de la Administración es adecuada y se adapta a los estándares de la buena praxis.*

b.-*Conforme a dichos estándares es regla general que la valoración del inmueble debe ser individualizada y exige la visita al interior de este con el fin de realizar su medición, comprobación de estado, materiales, etc.*

c.-*Que, precisamente por ser la visita interior la regla general, en los casos en que aquella no se produzca bien porque el propietario no permita el acceso o bien porque concurra alguna otra circunstancia, el perito tiene la obligación de indicarlo expresamente en su dictamen de forma razonada, justificando la falta de visita al interior. Sin que deba el órgano jurisdiccional sustituir la falta de motivación contenida en el informe pericial.*

d.-*El hecho de que la Ley conceda al contribuyente la posibilidad de instar una tasación pericial contradictoria no supone que podamos rebajar o relajar los requisitos que la buena praxis imponen al perito de la Administración. O, dicho de otro modo, el reconocimiento de derechos al contribuyente no puede traducirse en una disminución de los estándares de conducta exigibles conforme al principio de buena Administración"".*

CUARTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Reiterando nuestra doctrina contenida, entre otras, en las STS de 4 de julio de 2023 -rec. 7756/2021- y de 24 de junio de 2025 -rec 6908/2023-, no cabe considerar motivada de forma suficiente la pericial efectuada cuando *"no se ha efectuado la visita al inmueble ni explicado de modo claro y terminante por qué no se hizo. La regla sobre la exigencia de comprobación*

*personal y directa no está concebida para comodidad de los funcionarios o de la Administración",*debiendo *"de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble".*
La realización de visita exterior, confirmada por la práctica de algunas fotografías, no es suficiente para enervar la necesidad de visita interior del inmueble, debiendo el perito explicar y motivar en su informe las razones que, en su caso, puedan justificar su imposibilidad o innecesaridad.

QUINTO.- Aplicación de la precedente doctrina al caso enjuiciado.
La aplicación de la doctrina descrita al caso de autos nos debe llevar a la casación de la sentencia recurrida, sin necesidad de analizar el resto de los argumentos vertidos en el escrito de formalización.
Como se indica en la propia sentencia recurrida, en los informes el perito hace constar que *"la información del inmueble valorado procede de la visita exterior el mismo realizada por el técnico redactor de este informe y de la documentación catastral/registral aportada. Por tanto, se estima una calidad y conservación acorde con su aspecto exterior. En cuando a la superficie de cálculo aportada, es la reflejada en la documentación aportada".*En otros informes consta simplemente la expresión *"según se puede observar desde el exterior".*Lo que resulta claramente insuficiente con arreglo a los estándares exigidos por nuestra jurisprudencia.
En efecto, del examen de las actuaciones, parece inferirse que el perito no rechaza que sea necesaria la visita o inspección ocular del interior del inmueble, sin embargo, pese a ello, se limita a tomar fotos del exterior y procede a su valoración, presumiendo un estado de conservación interior *"acorde con su aspecto exterior".*El perito no expone dato alguno del que pueda inferirse que el obligado impidiese su entrada, ni tan siquiera es claro que solicitase el acceso al interior, sin que, como hemos dicho, esta falta de motivación pueda ser subsanada o enmendada por el órgano jurisdiccional.
Esta forma de proceder no es razonable, pues como hemos dicho *"la comodidad de la Administración a la hora de gestionar de modo masivo los tributos"*- STS de 4 de julio de 2023 (rec. 7756/2021)- no puede justificar la omisión de la buena praxis pericial con disminución en las garantías del obligado tributario.
Quizás sea conveniente concluir que el propio TEAC, en Resolución de 30 de octubre de 2023 (RG. 304/2021), aplicando la doctrina contenida en la STS de 21 de enero de 2021 -rec. 5352/2019-, no consideró motivada la valoración al constar que *"habiéndose tenido acceso a la finca general en la que se encuentran los inmuebles, visitando las zonas comunes.....no se había visitado el interior de las viviendas...",*constando en el dictamen pericial que *"no ha sido posible visitar interiormente los inmuebles (ni la vivienda ni el aparcamiento) por lo que el presente informa se realiza sobre la base de los datos obtenidos, considerando una conservación correcta, similar a las características y estado de conservación exteriores".*Razona el TEAC, en consonancia con la doctrina de esta Sala, que *"el dictamen pericial efectuado por el Gabinete de la AEAT para fijar el valor de mercado de bienes adolecía de un vicio determinante de su anulabilidad por falta de motivación en cuanto no se realizó esa visita personal al interior del inmueble objeto de valoración ni se ha justificado, cuanto menos, el por qué no era necesario llevarla a cabo en el caso de los elementos a valorar en este caso".*
Lo que implica la plena estimación del recurso con anulación de la liquidación y sanción impugnadas.

SEXTO.- Sobre las costas.
En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber 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. Respecto de las generadas en la instancia, al existir dudas de derecho, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O
Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :
1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
2º) Ha lugar al recurso de casación deducido contra SAN (4ª) 13 de abril de 2022 (Rec.1042/2018), sentencia que se casa y anula.
3º) Se estima el recurso interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 18 de septiembre de 2018, la cual se anula y deja sin efecto al ser

contraria al ordenamiento jurídico, con el alcance que se indica en el fundamento de derecho quinto y las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.
4º) En relación con las costas procesales, estese a lo acordado en el fundamento de derecho sexto de esta resolución.
Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.
Así se acuerda y firma

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).