

**TRIBUNAL SUPREMO****Sentencia n.º 1141/2025 de 17 de septiembre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 5384/2023****SUMARIO:**

**Comprobación de valores al margen del ITP y AJD e ISD. IRPF. Exigencia de visita exterior como el interior de inmueble. Capacidad económica.** En el sistema tributario español -por imperativo del art. 31 CE- todos debemos contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con nuestra capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. El procedimiento para la comprobación de valores lo que pretende precisamente es cumplir esa finalidad, fijar la capacidad económica del contribuyente de manera justa y real. Por eso, nuestra jurisprudencia histórica ha venido declarando que los informes periciales emitidos para la comprobación de valores, en la medida que conforman la motivación de la liquidación posterior, han de contener los elementos, datos, razonamientos y, en definitiva, justificaciones necesarias, para que el contribuyente pueda conocer las razones del valor resultante que va a configurar la base imponible del impuesto y determinar su obligación de contribuir, de tal modo que tengan la posibilidad de contravenirlos, poner en duda su exactitud o validez tanto respecto a las premisas sobre las que se parte, el método utilizado, como respecto al resultado obtenido. Para fijar la capacidad económica del contribuyente de manera justa cuando la administración ha escogido como procedimiento de valoración el dictamen de peritos resulta necesario, con carácter general, la inspección ocular *in situ* personal y directa del inmueble por parte del perito, y, además, esa visita o comprobación debe implicar de manera necesaria e inexorable tanto el examen del exterior como del interior del inmueble y de todos aquellos otros elementos que sean precisos para la comprobación del valor real del bien (como existencia de servidumbres visibles, su estado de construcción o conservación aparente, ocupación ilegal por terceros, etc..) para así garantizar el acierto en la singularización de la valoración y con ello de la suficiente motivación de la resolución, no siendo bastante o suficiente una visita solo al exterior, o la toma de fotografías por personal de la Administración de la AEAT que colabora con el Gabinete Técnico y de Valoraciones. Cuando la administración ha escogido como procedimiento de valoración el dictamen de peritos resulta necesario, con carácter general, la inspección ocular *in situ* personal y directa del inmueble por parte del perito, y, además, esa visita o comprobación debe implicar de manera necesaria e inexorable tanto el examen del exterior como del interior del inmueble y de todos aquellos otros elementos que sean precisos para la comprobación del valor real del bien (como existencia de servidumbres visibles, su estado de construcción o conservación aparente, ocupación ilegal por terceros, etc..) para así garantizar el acierto en la singularización de la valoración, y, con ello, de la suficiente motivación de la resolución, no siendo bastante o suficiente una visita solo al exterior, o la toma de fotografías por personal de la Administración de la AEAT que colabora con el Gabinete Técnico y de Valoraciones. Solo en casos muy concretos en que existan circunstancias concurrentes de las que resulte que no es precisa la inspección ocular *in situ* personal y directa del interior y exterior del inmueble por parte del perito podrá no ser inspeccionado siempre que la propia Administración Tributaria autora del acto justifique mediante datos contrastados, justificados y objetivos en el expediente de valoración que no es precisa la inspección ocular *in situ* interior y exterior del inmueble, sin que el órgano jurisdiccional pueda sustituir la falta de motivación contenida en el informe pericial de valoración.. Procede anular la liquidación practicada puesto que la comprobación de valores carece de las garantías mínimas exigidas por nuestra jurisprudencia no siendo posible girar una tercera liquidación siguiendo la doctrina establecida en la STS de 11 de marzo de 2021 recurso nº 80/2019, al encontrarnos ante un error contumaz de la administración que por segunda vez ha practicado una comprobación de valores no motivada.

**TRIBUNAL SUPREMO****SENTENCIA****Magistrados/as**

Síguenos en...



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

**TRIBUNAL SUPREMO****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1.141/2025**

Fecha de sentencia: 17/09/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5384/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/09/2025

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Sandra María González de Lara Mingo

Procedencia: T.S.J.ILLES BALEARIS SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: RMG

Nota:

R. CASACION núm.: 5384/2023

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Sandra María González de Lara Mingo

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

**TRIBUNAL SUPREMO****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1141/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.<sup>a</sup> Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 17 de septiembre de 2025.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados y las Excmas. Sras. Magistradas indicados al margen, el recurso de casación núm. 5384/2023, interpuesto por D. Jose Luis, representado por la procuradora D.<sup>a</sup> Virginia Centenera Samper, y asistido de la letrada D.<sup>a</sup> Montserrat Cabrera Corraliza, contra la sentencia dictada el 24 de mayo de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 178/2022.

Ha comparecido como recurrido el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Sandra María González de Lara Mingo.

**ANTECEDENTES DE HECHO****PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.**

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 24 de mayo de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 178/2022.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«[...] 1º) Desestimar el presente recurso contencioso administrativo.

2º) Se imponen las costas procesales a la parte demandante con el límite de la suma de 3.000 € por todos los conceptos, sin perjuicio de las restantes limitaciones derivadas de la aplicación del art. 139,7º LJCA».

**SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.**

Síguenos en...



1.La procuradora D.<sup>a</sup> Virginia Centenera Samper, en representación D. Jose Luis mediante escrito de 4 de julio de 2024 preparó recurso de casación contra la expresada sentencia de 24 de mayo de 2023.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como infringidos: (i) El artículo 57.1.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»], (ii) el artículo 158, apartado 3, y el artículo 160, apartados 1, 2 y 3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre) [«RGAT»], así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo que establece su correcta interpretación, y, (iii) el artículo 33.5 del Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 (BOE de 18 de marzo), y el artículo 160 RGAT.

2.La Sala *a quo*, tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 17 de mayo de 2022, habiendo comparecido D. Jose Luis, representado por el procurador D. Luis Pidal Allende Salazar, -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, quien se opuso a la admisión del recurso.

### **TERCERO.- Admisión al recurso de casación.**

1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 22 de mayo de 2024, consideró que concurría interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en virtud del artículo 88.2.f) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], en la cuestión jurídica consistente 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».

### **CUARTO.- Interposición del recurso de casación (síntesis de los argumentos de la parte recurrente).**

El procurador D. Luis Pidal Allende Salazar, en representación D. Jose Luis, interpuso recurso de casación mediante escrito de 8 de julio de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba. Pretende la recurrente la casación de la sentencia recurrida por cuanto, a su juicio, es contraria a derecho, aduciendo en apoyo de dicha pretensión y en esencia, un extenso relato de los hechos que resultan del expediente administrativo, a continuación, estructura su defensa en seis apartados.

1.El primer apartado lo destina a realizar una exposición de los artículos 57.1.e) de la Ley General Tributaria, 158, apartado 3, y 160, apartados 1, 2 y 3, Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento general de Gestión e Inspección Tributaria, así como sobre la evolución de la jurisprudencia sobre estos preceptos.

2.El segundo apartado trata sobre la incidencia de estas normas en el caso concreto de cara a lograr la correcta motivación del valor de los inmuebles.

Expone que se debe partir del caso concreto para elevarse al plano general que exige el recurso de casación, señalando la ausencia de visita del perito a los inmuebles objeto de valoración, tanto con ocasión de la primera valoración (2017) como cuando tuvo lugar la segunda (2020), así lo recoge el auto de admisión en el punto 3º de su Fundamento de Derecho Segundo. El TSJIB no oculta que si hubo visita a los inmuebles no la realizó el perito sino otro personal al servicio de la Administración, ni tampoco que el reconocimiento del inmueble lo fue sólo en su aspecto externo plasmado en la toma de fotografías a pie de calle.

Destaca que la alusión al estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados que hace la jurisprudencia no puede circunscribirse al aspecto externo de un edificio. El estado de conservación de inmuebles ubicados cerca del mar, algunos casos con años de antigüedad, como es el caso de las viviendas menorquinas cuya valoración se encuentra en el origen de este recurso, puede no ser perceptible solamente desde el exterior, debiéndose tener en cuenta, además, que su destino es el arrendamiento. Su estado puede depender en buena medida de la

Síguenos en...

calidad de los materiales utilizados no sólo en el exterior sino también en su interior, con lo que la visita del inmueble está sobradamente justificada por concurrir circunstancias particulares. Subraya la necesidad de revisar el estado de conservación de cada inmueble (cocinas, baños, cerramientos metálicos), elemento fundamental para valorar un inmueble, porque algunos inmuebles ubicados en una misma zona tienen una antigüedad bien distinta. Así, por ejemplo, en la zona de Torre Soli hallamos construcciones de 1989 pero también otras de 2001. Otros inmuebles datan de los años setenta del siglo pasado. El estado de conservación no era el mismo en 2012 y ese extremo, de evidente trascendencia de cara al negocio del arrendamiento inmobiliario, no se ha tenido tampoco en consideración. No se prestó atención a ello en 2017 y tampoco en 2020.

**3.**El tercer apartado trata sobre las circunstancias relativas a la ausencia de visita al interior de los inmuebles.

Expone que el TEARIB, en la página 53 de su resolución asevera que «los informes señalan que se procedió a una visita externa, justificando en cada caso la imposibilidad de acceso al interior», basta con examinar los 14 informes para corroborarlo. En algún caso la fórmula utilizada es que «no ha sido posible visitar interiormente la vivienda» (pág. 4, Informe 39/2020), aunque no se justifica por qué. Pero en la mayoría de los informes lo único que se dice es que «el inmueble se encuentra en el momento de la visita en correcto estado de conservación, sin que se haya visitado el interior del mismo» (pág. 4 de los siguientes Informes: 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50 y 51/2020). No hay, por tanto, ni justificación ni explicación de ninguna clase sobre por qué no se visitó el interior del inmueble. No se solicitó la entrada en los inmuebles ni en 2017 ni tampoco en 2020. Es más, nunca se comunicó que se reiteraban las valoraciones ni cuando se llevarían a cabo las actuaciones de valoración de modo que el obligado tributario no pudo dirigirse de antemano a la Administración y ofrecer la visita a los inmuebles en aras de coadyuvar a una labor correctamente ejecutada. De las actuaciones administrativas de valoración sólo se tuvo constancia cuando las actuaciones de comprobación se reanudaron y se informó de ese aspecto al obligado tributario.

**4.**En el cuarto apartado cuestiona la capacitación técnica del personal que realiza la visita al inmueble.

Destaca que las visitas al inmueble, las visitas exteriores, corrieron a cargo de personal sin la debida capacitación técnica. Expone que así lo reconocen los propios informes de valoración pues se trataba de «personal de la Administración de la AEAT de Menorca, que colabora con este gabinete Técnico». Ese personal es quien hizo la toma de fotos y recabó datos que debió trasladar, se supone al personal técnicamente cualificado sobre cuya ausencia presencial en el lugar de los inmuebles no queda la menor duda.

Indica que sobre ese método de trabajo se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su sentencia 908/2023, de 4 de julio declarando que «no basta la existencia de unas meras fotografías»; y al establecer jurisprudencia, afirma «No se ha efectuado 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» (FD 4º.2).

**5.**El quinto apartado lo destina a la carga de la prueba de la innecesariedad de la visita del perito. Expone que el TSJIB traslada la carga de la prueba de la innecesariedad de la visita del perito al obligado tributario en franca contradicción con lo dispuesto en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, quien, en sus sentencias de 29 de marzo y 20 de septiembre de 2012, y 26 de marzo de 2014, entre otras, ha sostenido que «sólo 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 la jurisprudencia que «Esa exigencia de reconocimiento personal del bien que se valora, autoimpuesta reglamentariamente por la Administración, aun prescindiendo de la estimación de los bienes singulares, que no son el caso, constituye una regla general imperativa e inexcusable, cuya excepción ad casum, por tanto, ha de ser rigurosamente justificada. Traído al caso este apotegma, todos los datos precisos -las circunstancias relevantes- para la valoración de los inmuebles no pueden obtenerse aquí, en modo alguno, en fuentes documentales contrastadas».

**6.**El sexto apartado trata sobre la imposibilidad de otorgar a la AEAT una tercera oportunidad de liquidar una vez que se determine que ha reiterado el mismo error por dos veces.

Expone que la AEAT ha dictado ya dos liquidaciones, una de 13 de marzo de 2018, anulada por el TEARIB, y la segunda de 31 de agosto de 2020, como consecuencia de la retroacción de actuaciones.

Sostiene que la última de las dos liquidaciones ha de sucumbir, básicamente por las mismas razones que llevaron a la anulación de la primera, la Administración tributaria se vería privada de

la posibilidad de volver a liquidar, en lo que se ha dado en llamar un "tercer tiro". Debería apreciarse la imposibilidad de que la Administración goce de una tercera oportunidad de liquidar con arreglo a Derecho, en los términos que expuso la STS 29 de septiembre de 2014 (rec. 1014/2013), siempre por respeto a los principios de seguridad jurídica, buena fe y proscripción del abuso del derecho ( arts. 9.3 y 103.1 CE).

#### **QUINTO.- Oposición al recurso de casación (síntesis de los argumentos de la parte recurrida).**

El abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado presentó escrito de oposición el 26 de julio de 2024 exponiendo que la única cuestión propiamente cuestionada en este recurso de casación es la exigencia, o no, de la visita por parte del perito del interior del inmueble siendo la cuestión a la que dedicará su oposición.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis, tras un análisis de nuestra jurisprudencia que de la misma se extrae con claridad, que el criterio esencial es la necesaria visita del perito de la Administración al inmueble a valorar, y, que excepcionalmente podrá no llevarse a cabo la obligada visita personal al inmueble siempre que «con justificación racional y suficiente» se razone «por qué resulta innecesaria» en ese caso concreto.

Añade que finalmente en la Jurisprudencia, no se expresa cuál es el alcance de dicha visita y, en particular, si es suficiente visitar el exterior o, de modo necesario, se exige la visita del interior del inmueble.

Destaca que esta última es justamente la cuestión nuclear del presente recurso de casación.

Afirma que la sentencia de instancia examina y se pronuncia expresamente sobre la visita al interior del inmueble, como integrante de la comprobación de valores por perito de la Administración. La sentencia formula expresamente las razones por las que «no se justifica que la misma sea necesaria para valorar el inmueble» sobre una doble consideración; con carácter básico, porque considera que «La situación, calidad de la edificación, tipología, edad de la construcción, sistema de construcción y estado de conservación se puede apreciar sin necesidad de visita en el interior de la misma», y, con carácter particular por la ausencia de justificación por el recurrente de dicha necesidad. Sobre la base precedente, la sentencia de instancia entiende que, si pese a dicha justificación, el recurrente entendía que era precisa la visita del interior del inmueble al objeto de una correcta valoración, debía haber identificado «la concurrencia de circunstancias de hecho relevantes que pongan de manifiesto que la falta de visita al interior del inmueble puede derivar a una incorrecta valoración del mismo».

En opinión del abogado del Estado es esencialmente relevante que la sentencia de instancia justifica las razones por las que considera que la visita personal del perito no debe comprender el interior del inmueble.

Asevera que la sentencia considera acreditada la justificación de la innecesariedad de la visita del interior del inmueble (carga de la prueba primigenia, que corresponde a la Administración), la exigencia de la carga de la prueba de que sí era necesaria tal visita se desplaza al recurrente y dicho recurrente no probó al respecto.

A juicio de la Abogacía del Estado el perito debe realizar su visita no sólo al exterior del inmueble, sino también al interior del mismo. Partiendo de la base de que, como regla general, la visita del inmueble ha de comprender tanto el exterior como el interior, dicha regla no es absoluta hasta tal punto que no admita excepciones de ningún tipo.

Expone que es plenamente admisible, manteniendo la personalidad en la elaboración del dictamen pericial, que el perito utilice colaboradores capacitados para la obtención de los datos concretos y sean suministrados al perito siempre que, como en nuestro caso acontece, dicho perito los integre en su dictamen y los asuma como propios, previa valoración de su significación y alcance.

El abogado del Estado se opone a que la administración no tenga la posibilidad de dictar una tercera liquidación para el hipotético caso de que se estimara en recurso de casación.

#### **SEXTO.- Deliberación, votación y fallo del recurso.**

De conformidad con el artículo 92.6 de la LJCA, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de 4 de septiembre de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Asimismo, por providencia de 4 de junio de 2025, se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup>. Sandra María González de Lara Mingo y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 9

de septiembre de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

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

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, 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.

### **SEGUNDO.- Hechos relevantes para la resolución del recurso de casación.**

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos relevantes para la resolución del recurso de casación los siguientes:

#### **1. Primer acuerdo de liquidación.**

El 13 de marzo de 2018 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de AEAT en las Islas Baleares dictó acuerdo de liquidación NUM000 a cargo de D. Jose Luis por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, período 2012 en el que se regularizó una ganancia patrimonial al considerar que la escisión parcial llevada a cabo por la entidad Coel Servi, S.L.U, de la que el recurrente era socio, no le era de aplicación el régimen especial del entonces vigente Título VII, Capítulo VIII del Ley del Impuesto sobre Sociedades, texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. En dicha escisión parcial y al objeto de determinar la ganancia patrimonial obtenida por el recurrente fue necesario fijar el valor de mercado de las participaciones recibidas en la escisión parcial de las mercantiles Lisorroto, S.L. y Torrecajo, S.L., lo cual a su vez hacía necesario valorar los inmuebles que integraban el activo de tales sociedades.

#### **2. Interposición de reclamación económico-administrativa.**

Contra el acuerdo de liquidación D. Jose Luis interpuso reclamación económico-administrativa NUM001 ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de las Islas Baleares.

El 30 de enero de 2020 el Tribunal Regional dictó resolución por la que estimó en parte la reclamación, dada la falta de motivación de todas las valoraciones practicadas durante el procedimiento que sustentaban la regularización practicada pues (i) se había tomado como referencia el valor del precio de anuncios ofertados de internet y no el valor de transacciones reales lo que podía condicionar el precio del bien a valorar, y, (ii) no se explicaba la aplicación de determinados coeficientes de homogeneización o la ausencia de su aplicación, por lo que se ordenó la retroacción de las actuaciones para que se realizasen otras valoraciones que subsanaran los defectos de falta de motivación de las valoraciones.

#### **3. Segundo acuerdo de liquidación.**

El 30 de abril de 2020, el Gabinete Técnico de la Agencia Tributaria procedió a emitir, en pleno confinamiento y con carácter previo a ser dictado acuerdo de ejecución de resolución del TEARIB, 14 valoraciones denominadas VAL 39 a 52, que sustituían a los 4 informes de valoración de 9 de marzo de 2017, limitándose a la íntegra sustitución, en relación con el informe anterior, de los apartados 7 y 8, relativos a "Valoración del Inmueble" y "Valor asignado", no constando que se hubiera visitado el interior de ninguno de los inmuebles.

El 2 de junio de 2020 se dictó acuerdo de ejecución de la resolución Económico-Administrativa por la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Baleares-Palma de Mallorca, por el que se acordó la anulación de la liquidación practicada, así como la retroacción de las actuaciones inspectoras a los efectos de que se procediera a practicar nueva liquidación.

El 31 de agosto de 2020 se dictó un segundo acuerdo de liquidación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en las Islas Baleares por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, período 2012, con número de referencia NUM002, acuerdo dictado en ejecución de lo ordenado por el Tribunal Económico Administrativo Regional en su resolución NUM001 de 30 de enero de 2020 en la que se ordenó la retroacción de actuaciones.

Este acuerdo fue notificado 2 de septiembre de 2020.

#### **4. Interposición de recurso de ejecución.**

Contra el acuerdo de liquidación D. Jose Luis interpuso recurso contra la ejecución núm. NUM003 ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de las Islas Baleares.

Síguenos en...

El 24 de febrero de 2022 el Tribunal Regional dictó resolución por la que desestimó el recurso contra la ejecución. En dicha resolución se razonó en relación con la necesidad de que el perito visitara los inmuebles de la siguiente manera:

«[...] Como podemos ver, de acuerdo con la mencionada sentencia del Tribunal Supremo la visita del perito al inmueble que se pretende valorar es obligatoria 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.

En nuestro caso, los informes de valoración recogen que se procedió a visitar todos y cada uno de los inmuebles el 21 de febrero de 2017, fecha en la que se realizan las fotografías que se acompañan, por personal de la Administración de la AEAT de Menorca, que colabora con el Gabinete Técnico y de Valoraciones de la AEAT. Los informes señalan que se procedió a una visita externa, justificando en cada caso la imposibilidad de acceso al interior y utilizando para la elaboración del informe la base de datos obtenidos, considerando una conservación similar a las características y estado de conservación exteriores.

Por consiguiente, dado que con la visita exterior y con los datos registrales y catastrales los peritos han identificado el inmueble a valorar y su características, es posible considerar que la visita al interior del mismo que defiende la parte interesada no era necesaria para realizar una valoración individualizada del mismo y que se ha cumplido con lo previsto en el artículo del RGAT y con la jurisprudencia en este tema ya que los peritos sí han visitado el inmueble a valorar aunque su visita se haya limitado al exterior de éste».

#### **5. Interposición del recurso contencioso-administrativo.**

D. Jose Luis, representado por la procuradora D.<sup>a</sup> Virginia Centenera Samper interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el n.º 178/2022 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares. La *ratio decidende* de la sentencia sobre la necesidad que el perito de la administración visite la finca en la comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial se contiene en el Fundamento de Derecho Tercero con el siguiente tenor literal:

«La cita en la demanda de numerosa jurisprudencia que recoge la necesaria visita del perito de la administración a la finca objeto de valoración, sugiere que las valoraciones serían deficientes al faltar la misma de conformidad con la exigencia plasmada, entre otras muchas, en la STS 39/2021, de 21 de enero (ECLI:ES:TS:2021:110).

No obstante, resulta innecesario valorar dicha exigencia y sus excepciones desde el momento en que en cada una de las valoraciones administrativas consta la visita del perito a las mismas, como se evidencia con la toma de fotografías a pie de calle de cada uno de los inmuebles valorados.

Se alegará que no consta la visita al interior de las viviendas, pero no se justifica que la misma sea necesaria para valorar el inmueble. Esto es no se identifican, para cada uno de los inmuebles, la concurrencia de circunstancias de hecho relevantes que pongan de manifiesto que la falta de visita al interior del inmueble puede derivar en una incorrecta valoración del mismo.

La situación, calidad de la edificación, tipología, edad de la construcción, sistema de construcción y estado de conservación se puede apreciar sin necesidad de visita en el interior de la misma.

Que la visita se realizase en 2017 y no en la fecha en que se repite la valoración (2020) no altera lo anterior, por cuando la valoración ha de venir en cualquier caso referida a 2012, por lo que tanto si se realiza la visita en 2017 como si se efectúa en 2020, luego habrá que corregirla para aplicarla a la fecha de referencia.

Se desestima, en consecuencia, el argumento de la reiteración en las deficiencias de motivación de las valoraciones efectuadas en abril de 2020».

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

#### **TERCERO.- Comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial. Visita interior y exterior del inmueble.**

La cuestión central que plantea el presente recurso de casación es determinar si las exigencias que impone el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método consistente en dictamen de peritos de la Administración exige la inspección ocular personal del perito tanto al exterior como al interior de inmueble; o, si por el contrario, es suficiente con la mera contemplación del exterior de éste o la toma de fotografías por personal de la Administración de la AEAT que colabora con el Gabinete Técnico y de Valoraciones de la AEAT. La primera clave para resolver si es necesaria la inspección ocular personal y directa del perito tanto al exterior como al interior del inmueble está en el artículo 57.1,e) de la Ley 58/2003, de 17

Síguenos en...



de diciembre, General Tributaria, -norma necesitada de interpretación según el auto de admisión- que dispone que:

«1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios: [...]

e) **Dictamen de peritos** de la Administración».

La segunda clave está en el artículo 160.2º del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos [«RGAT»], que se intitula "Procedimiento para la comprobación de valores", precepto que establece que:

«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».

Y la tercera clave está en la jurisprudencia histórica sobre la exigencia de visita del perito de la administración en las comprobaciones de valores practicadas mediante el método de dictamen pericial explicada ampliamente en la sentencia de 21 de enero de 2021 (rec. de casac. nº 5352/2019; ECLI:ES:TS:2021:110), y reiterada en las sentencias de 21 de febrero de 2023 (rec. cas. 257/2021) y 4 de julio de 2023 (rec. de casac. nº 7756/2021), y más recientemente en la de 24 de junio de 2025 (rec. de casac. nº 6908/2023; ECLI:ES:TS:2025:2874).

Sin embargo, debemos reconocer que dicha jurisprudencia no explica o aclara algo que nosotros pudiéramos haber considerado una obviedad como es que para cumplir el deber de motivación es precisa la inspección ocular *in situ* personal y directa del inmueble por parte del perito, y, que además esa visita o comprobación debe implicar de manera necesaria e inexorable tanto el examen del exterior como del interior del inmueble, no siendo bastante o suficiente una visita solo al exterior.

Esto que pudiera parecer evidente, sin embargo, para algunos órganos judiciales no es tan obvio o claro como lo demuestra el hecho de que sobre idéntica cuestión se hayan admitido los recursos de casación núm. 6908/2023 259/2024, 1141/2024 y 1247/2024 contra sentencias dictadas por la Audiencia Nacional y los Tribunales Superiores de Justicia de las Islas Baleares y Extremadura por lo que se hace preciso un pronunciamiento del Tribunal Supremo que cumpliendo su función nomofiláctica explique las razones por las que consideramos que la inspección ocular *in situ* interior y exterior al inmueble es necesaria para entender debidamente cumplido el deber de motivación.

Se trata por tanto de interpretar los artículos 57.1,e) LGT y 160.2 RGAT, -que son unas normas tributarias- por lo que debemos acudir según lo dispuesto en el artículo 12 LGT al artículo 3.1º del Código Civil que señala que «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos ... atendiendo al espíritu y finalidad de aquéllas» de donde se infiere que la interpretación de cualquier precepto - aquí los artículos 57.1,e) LGT y 160.2 RGAT- contenidos dentro de nuestro amplio y complejo ordenamiento jurídico no puede efectuarse aisladamente sino que, por contra, ha de indagarse su correcta hermenéutica de forma sistemática, poniéndola en conjunción con el resto de previsiones integradas en el ordenamiento jurídico español. Por último, deberemos desentrañar cuál es la finalidad de la norma, qué es lo que pretende la norma.

Por tanto, para interpretar estos preceptos debemos tener presente que en sistema tributario español -por imperativo del artículo 31 CE- todos debemos contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con nuestra capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. Cuando se solicita un desplazamiento del dinero del bolsillo del contribuyente a las arcas del Erario Público es necesario fijar la capacidad económica del contribuyente de manera justa. El procedimiento para la comprobación de valores lo que pretende precisamente es cumplir esa finalidad, fijar la capacidad económica del contribuyente de manera justa y real.

Por eso, nuestra jurisprudencia histórica ha venido declarando que los informes periciales emitidos para la comprobación de valores, en la medida que conforman la motivación de la liquidación posterior, han de contener los elementos, datos, razonamientos y, en definitiva, justificaciones necesarias, para que el contribuyente pueda conocer las razones del valor resultante que va a configurar la base imponible del impuesto y determinar su obligación de contribuir, de tal modo que tengan la posibilidad de contravenirlos, poner en duda su exactitud o

Síguenos en...

validez tanto respecto a las premisas sobre las que se parte, el método utilizado, como respecto al resultado obtenido.

Para fijar la capacidad económica del contribuyente de manera justa cuando la administración ha escogido como procedimiento de valoración el dictamen de peritos resulta necesario, con carácter general, la inspección ocular *in situ* personal y directa del inmueble por parte del perito, y, además, esa visita o comprobación debe implicar de manera necesaria e inexorable tanto el examen del exterior como del interior del inmueble y de todos aquellos otros elementos que sean precisos para la comprobación del valor real del bien (como existencia de servidumbres visibles, su estado de construcción o conservación aparente, ocupación ilegal por terceros, etc..) para así garantizar el acierto en la singularización de la valoración y con ello de la suficiente motivación de la resolución, no siendo bastante o suficiente una visita solo al exterior, o la toma de fotografías por personal de la Administración de la AEAT que colabora con el Gabinete Técnico y de Valoraciones.

Sin embargo, con carácter excepcional y solo en casos muy concretos en que existan circunstancias concurrentes de las que resulte que no es precisa la inspección ocular *in situ* personal y directa del interior y exterior del inmueble por parte del perito podrá no ser inspeccionado siempre que la propia Administración Tributaria autora del acto justifique mediante datos contrastados, justificados y objetivos en el expediente de valoración que no es precisa la inspección ocular *in situ* interior y exterior del inmueble, sin que el órgano jurisdiccional pueda sustituir la falta de motivación contenida en el informe pericial de valoración.

Debemos recordar que de conformidad con lo establecido en el artículo 114.1 de la LGT, corresponde a la Administración Tributaria acreditar que el valor adecuado a aplicar para la práctica de la liquidación es el resultante del dictamen pericial emitido en la comprobación de valores.

Por tanto, para que puedan entenderse debidamente motivados los dictámenes periciales emitidos por la Administración Tributaria para la comprobación de valores respecto a bienes inmuebles, cuando para tal valoración sea necesaria o simplemente tenida en cuenta -circunstancia que solamente pueden ser consideradas a la vista del mismo-, resulta preciso que se haya realizado la visita interior y exterior correspondiente para la comprobación de la concurrencia y evaluación de tales circunstancias. De tal modo que no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación, la calidad de los materiales utilizados, existencia de servidumbres visibles, ocupación ilegal por terceras personas, etc..., si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos, debiendo precisar o aclarar que dicha visita debe ser tanto al exterior como al interior de inmueble sin que sea suficiente con la mera contemplación del exterior del bien a valorar o la toma de fotografías por personal de la Administración de la AEAT que colabore con el Gabinete Técnico y de Valoraciones de la AEAT.

#### **CUARTO.- Jurisprudencia que se establece.**

Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación del artículo 57.1.e) de la LGT en relación el artículo 160.2 del Real Decreto 1065/2007.

**1.** Cuando la administración ha escogido como procedimiento de valoración el dictamen de peritos resulta necesario, con carácter general, la inspección ocular *in situ* personal y directa del inmueble por parte del perito, y, además, esa visita o comprobación debe implicar de manera necesaria e inexorable tanto el examen del exterior como del interior del inmueble y de todos aquellos otros elementos que sean precisos para la comprobación del valor real del bien (como existencia de servidumbres visibles, su estado de construcción o conservación aparente, ocupación ilegal por terceros, etc..) para así garantizar el acierto en la singularización de la valoración, y, con ello, de la suficiente motivación de la resolución, no siendo bastante o suficiente una visita solo al exterior, o la toma de fotografías por personal de la Administración de la AEAT que colabora con el Gabinete Técnico y de Valoraciones.

**2.** Con carácter excepcional y solo en casos muy concretos en que existan circunstancias concurrentes de las que resulte que no es precisa la inspección ocular *in situ* personal y directa del interior y exterior del inmueble por parte del perito podrá no ser inspeccionado siempre que la propia Administración Tributaria autora del acto justifique mediante datos contrastados, justificados y objetivos en el expediente de valoración que no es precisa la inspección ocular *in situ* interior y exterior del inmueble, sin que el órgano jurisdiccional pueda sustituir la falta de motivación contenida en el informe pericial de valoración.

Síguenos en...

**QUINTO.- Resolución del recurso de casación y de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso de instancia.**

En virtud de todo lo razonado procede casar y anular la sentencia recurrida, y, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93.1 LJCA debemos resolver las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso conforme a la jurisprudencia establecida y a las restantes normas que fueran aplicables.

Procede anular la liquidación practicada puesto que la comprobación de valores carece de las garantías mínimas exigidas por nuestra jurisprudencia no siendo posible girar una tercera liquidación siguiendo la doctrina establecida en nuestra sentencia de 11 de marzo de 2021 (rec. casación nº 80/2019) al encontrarnos ante un error contumaz de la administración que por segunda vez ha practicado una comprobación de valores no motivada.

**SEXTO.- Pronunciamiento sobre 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, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, de conformidad con el artículo 139.1 LJCA, habida cuenta de las dificultades jurídicas que la cuestión jurídica suscitaba como evidencia la admisión del 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 :

- 1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por D. Jose Luis contra la sentencia dictada el 24 de mayo de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 178/2022, sentencia que se casa y anula.
- 3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 178/2022 interpuesto por D. Jose Luis contra la resolución de 24 de febrero de 2022 dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de las Islas Baleares en el recurso de ejecución 07-02483-2020 interpuesto contra el acuerdo de liquidación dictado el 31 de agosto de 2020 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en las Islas Baleares por el concepto de IRPF, período 2012, con número de referencia NUM002; y anular dicha resolución y la liquidación de la que trae causa por no ajustarse al ordenamiento jurídico sin que sea posible dictar ya una tercera liquidación.
- 4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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).