

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ072641

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 175/2019, de 13 de febrero de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4238/2017

**SUMARIO:**

**IIVTNU. Hecho imponible. Incremento del valor del terreno. Inexistencia. Carga de la prueba de la inexistencia de incremento de valor.** De la exégesis de la regulación legal del IIVTNU -en particular, de los arts. 104.1, 107.1, 107.2 a), y 110.4 RDLeg. 2/2004 (TRLHL)-, a la luz de las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en la STC, n.º 59/2017 de 11 de mayo de 2017 (NCJ062411), se infiere inequívocamente que la que se expulsa completamente del ordenamiento jurídico es la presunción iuris et de iure de existencia de incremento de valor del terreno urbano transmitido -que en todo caso debía ser objeto de tributación-, no la presunción *iuris tantum* de existencia de una plusvalía en la enajenación del inmueble, que sigue estando plenamente en vigor y cuya destrucción, en aplicación de nuestra doctrina histórica sobre la carga de la prueba, le corresponde efectuar al obligado tributario. Y sentado que en el TRLHL pervive una presunción iuris tantum de existencia de incremento de valor del terreno de naturaleza urbana transmitido, procede señalar que, en aplicación del art. 385.2 LEC -al que supletoriamente se remite el art. 106 Ley 58/20036 (LGT)-, corresponde al sujeto pasivo que alegue que no ha existido dicha plusvalía aportar prueba suficiente que permita concluir que el precio de la transmisión no fue superior al de adquisición del bien, y, en consecuencia, que ha existido una plusvalía en la enajenación de inmueble susceptible de gravamen; ello en aplicación también del principio de disponibilidad o mayor facilidad probatoria -ex art. 217.7 LEC- que, aunque es de aplicación en sede judicial no hay óbice a que sea trasladado al ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos y, en concreto, a esta situación. Y ello es así en las dos formas de gestión tributaria del impuesto que establece el art. 110 TRLHL, esto es, entre los supuestos en los que el IIVTNU se gestiona por el procedimiento de declaración a que se refieren los arts. 128 a 130 LGT y aquellos otros casos en los que el ayuntamiento de la imposición establece el sistema de autoliquidación para la exacción del tributo, en la medida en que para la determinación y prueba de la inexistencia de una plusvalía gravable (1) las actuaciones relevantes son las de manifestación de la realización del hecho imponible y de comunicación a la Administración de los datos relevantes para la cuantificación de la deuda tributaria, y (2) sendas actuaciones corresponden por igual al obligado tributario con independencia de que tributo se gestione por el procedimiento de declaración o por el sistema de autoliquidación, ninguna diferencia existe -ni puede introducirse- a efectos de la carga de la prueba en este contexto. Residenciar, tal y como reclama la recurrente, la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía en la transmisión del terreno, en el sujeto pasivo del impuesto o en la Administración tributaria, dependiendo de que el tributo se configure como un tributo de «contraído previo» o como un tributo autoliquidable, supondría introducir diferencias en materia probatoria carentes de justificación objetiva, contraviniendo la exigencia constitucional de igualdad que establece el art. 31.1 CE.

[Vid., ATS, de 11 de diciembre de 2017, recurso n.º 4238/2017 (NFJ069003), en el que se plantea el recurso de casación que se resuelve en esta sentencia y, STSJ de Cataluña, de 12 de mayo de 2017, recurso n.º 21/2017 (NFJ069004), que se recurre].

**PRECEPTOS:**

Constitución Española, art. 24.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106, 120, 128 y 129.

Ley 1/2000 (LEC), arts. 217 y 385.

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 104, 107 y 110.

**PONENTE:**

*Don Ángel Aguallo Avilés.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don JESUS CUDERO BLAS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA

### TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 175/2019

Fecha de sentencia: 13/02/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4238/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/02/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: T.S.J. CATALUÑA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por:

Nota:

Resumen

R. CASACION núm.: 4238/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 175/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 13 de febrero de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4238/2017, interpuesto por don Arcadio , en nombre y representación de BAMAN, S.L., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 12 de mayo de 2017 (ES:TSJCAT:2017:6754 ), dictada en el recurso de apelación núm. 21/2017, interpuesto contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Girona de fecha 22 de noviembre de 2016 , recaída en el procedimiento ordinario núm. 142/2016, sobre liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de 2016. Ha sido parte recurrida el Ayuntamiento de La Bisbal d'Empordà, representado por el procurador don Luis Arredondo Sanz.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Resolución recurrida en casación, hechos del litigio y sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 12 de mayo de 2017 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso de apelación núm. 21/2017 .

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) El 31 de octubre de 2006 BAMAN, S.L ["BAMAN"] adquirió una finca situada en el camino DIRECCION000 , núm. NUM000 , en el municipio de La Bisbal d'Empordà (referencia catastral NUM001 ), por un importe de 7.546.956,17 euros, según resulta de la escritura otorgada ante notario.

b) El 30 de diciembre de 2015 se procedió a la transmisión de la citada finca por un importe de 1.154.215,00 euros, según figura también en escritura otorgada ante notario. Como consecuencia de esta compraventa, el 22 de enero de 2016 se notificó a BAMAN el acuerdo adoptado por la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Bisbal

D'Empordà por el que se procedía a practicar liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ["IIVTNU"] (referencia 92761851) por un importe total de 44.809,64 euros.

c) En el entendimiento de que no se había producido una plusvalía con la transmisión y que la operación no estaba sujeta al IIVTNU, BAMAN interpuso recurso de reposición contra el mencionado acuerdo, que fue desestimado por decreto de la Alcaldía-Presidencia de 19 de febrero de 2016, atendiendo a los artículos 104 y 107 del Real Decreto 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales ("TRLHL"). En la resolución, entre otras cosas, se afirma: (i) "esta Administración se ha limitado a aplicar los coeficientes establecidos en la legislación vigente y la correspondiente Ordenanza Fiscal específica aprobada en su día por la Corporación"; (ii) la "Ley solo tiene en consideración el valor catastral en el momento del devengo del impuesto, no teniendo en cuenta otros valores como puede ser el precio de la transmisión o el valor de mercado del momento"; (iii) la "regla de determinación de la base imponible no es una presunción ni una regla probatoria sino una regla de valoración que permite cuantificarla base imponible a través de un método objetivo", de modo que el "impuesto no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva"; (iv) se trata, "por tanto, de un aumento de valor (base imponible) determinado objetivamente sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno", pues la "Ley solo tiene en consideración el valor catastral en el momento del devengo del impuesto, no teniendo en cuenta otros valores como puede ser el valor de compra o de venta del mismo".

3. Contra la referida resolución, BAMAN interpuso recurso contencioso-administrativo, que fue desestimado por sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Girona de 22 de noviembre de 2016, que, entre otras cosas, declara lo siguiente:

"TERCERO. Conviene señalar que la cuestión suscitada por la parte actora ha sido objeto de diversas resoluciones dictadas por distintas Secciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, pareciendo oportuno transcribir, parcialmente, la dictada por la sección 1ª, de fecha 18 de julio de 2013, nº 805/2013, que dice: [...].

En definitiva, y resumiendo, la tesis de las sentencias citadas es que la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto y ello como consecuencia de la no realización del hecho imponible, sin que la contradicción legal pueda o deba resolverse a favor del método de cálculo y en detrimento de la realidad económica ya que no pueden desconocerse los principios de equidad, justicia y capacidad económica. Las mismas conclusiones han de aplicarse cuando existiendo incremento del valor, su cuantía es probadamente inferior a la resultante de aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios.

Por el contrario, la demandada viene a sostener que el impuesto no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva. Este es el criterio contenido en la consulta vinculante de la Subdirección General de Tributos Locales V0153-14, de 23 de enero de 2014. Dicha consulta, al resolver una cuestión relativa a la venta de un inmueble de naturaleza urbana por un precio inferior al de adquisición, señala que la base imponible determinada conforme a las reglas del art. 107 de la TRLHL no admite prueba en contrario de tal modo que en los años del llamado "boom inmobiliario", en los que el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba por encima del valor de los catastrales, la comprobación del impuesto se circunscribía a si la cuota había sido obtenida aplicando las normas, sin que pudiera atribuirse un valor mayor fundamentado en el incremento real del valor de los terrenos. Considera que el fundamento del impuesto no es gravar la diferencia real entre los precios de venta y de compra, sino gravar el incremento del valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del municipio, de tal modo que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido.

Esta Juzgadora considera que debe seguir el criterio reiteradamente establecido en las Sentencias dictadas por el Tribunal Superior de Justicia.

CUARTO. Sentado lo anterior, ha de resaltarse que el éxito de la pretensión actora resulta necesario que se acredite que no ha existido, en términos económicos, incremento del valor real del inmueble. Debe tenerse en cuenta que lo que se somete a estudio es la determinación de si un inmueble concreto ha sufrido o no una disminución de valor desde el momento de su adquisición al de su transmisión, lo que exige realizar una comparación entre el valor real de mercado en el momento de la adquisición y el valor real de mercado en el momento de la transmisión, valores que no tienen por qué coincidir con los declarados o escriturados. Las reglas de la experiencia enseñan que el hecho de que exista una disminución generalizada de los precios de los inmuebles no conlleva necesariamente que no pueda producirse incremento de valor patrimonial en alguna concreta transmisión.

Los valores reflejados en las escrituras resultan insuficientes por sí solos para acreditar el valor real de mercado de un inmueble ya que se trata de meras declaraciones unilaterales. El valor de venta de los inmuebles depende de múltiples factores, entre otros muchos y sin ánimo exhaustivo, la relación existente entre comprador y vendedor o las ventajas que pueda reportar la operación realizada a uno y otro y ello con independencia del precio de transmisión.

Tampoco el hecho de que el valor catastral no haya sido alterado desde la adquisición a la transmisión resulta determinante toda vez que, como señala la demandada, no es indicativa del valor de mercado sino que depende de la fecha en que se apruebe la Ponencia de Valores y de las actualizaciones de la misma.

En el expediente administrativo constan dos certificaciones de tasación elaboradas por la empresa Tinsa (folios 145 y 146). La primera dice ser un resumen del informe de tasación realizado en fecha 21 de marzo de 2007 y se refiere a "18 viviendas, 21 garajes, 18 trasteros y 31 descritos en el informe". Junto con la demanda se ha aportado el citado informe y el desglose del valor asignado a las fincas. Se dice que el coste de reposición de lo existente en la finca en la fecha de la tasación ascendía a 6.762.283,07 euros; que el valor a efectos de asegurar el coste de construcción a nuevo es de 9.024.806,17 euros. Se concreta el valor de mercado en la situación existente en la cantidad de 7.823.353,44 euros y se facilita un valor de tasación de 6.654.772,08 euros.

Al folio 146 del expediente aparece un resumen de tasación del "TERRENO" que se fija en la cantidad de 1.162.000 euros y se dice que corresponde "al conjunto de fincas funcionando como una unidad funcional no siendo posible el desglose por unidades registrales". Junto con la demanda (documento nº 2) se ha aportado un desglose por fincas. Al folio 76 vto. de las actuaciones, apartado análisis de sensibilidad, se hace referencia al valor total del terreno. Y en apartado observaciones, folio 78 de las actuaciones, se dice que "sobre el terreno tasado se inició una promoción de 18 viviendas en bloque plurifamiliar y 32 viviendas unifamiliares en hilera".

El precio real de adquisición y venta debe acreditarse a través de la oportuna prueba pericial, con sometimiento a los principios de contradicción e inmediatez. La recurrente ni tan siquiera ha propuesto prueba, expresando que del propio expediente administrativo resultaban acreditados los hechos alegados, criterio que no puede compartirse por lo expuesto. Las certificaciones aportadas resultan insuficientes a los efectos pretendidos por la actora, debiendo resaltarse (como hace la demandada) que se refieren a conceptos distintos y que la certificación del 2007 no concreta el valor del "terreno". En suma, no sé ha acreditado la inexistencia de incremento patrimonial y procede la desestimación de la demanda".

## Segundo.

La sentencia de instancia.

1. Frente a la citada sentencia desestimatoria, BAMAN interpuso recurso de apelación ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que lo desestimó a través de la sentencia ahora recurrida, en la que, confirmando la autoliquidación del IIVTNU, ratifica, en esencia, el criterio del Juzgado de lo Contencioso- Administrativo núm. 1 de Girona, al apreciar que no ha quedado debidamente acreditada la inexistencia de incremento del valor del terreno.

Razona la sentencia, entre otras cosas, lo que a continuación reflejamos:

" SEGUNDO: La sentencia de instancia pone de relieve que la cuestión suscitada por la parte actora ha sido objeto de diversas resoluciones dictadas por este Tribunal y a tal efecto transcribe parcialmente nuestra sentencia de fecha 18 de julio de 2013 .

En este sentido, hemos de indicar que la doctrina de la expresada Sentencia, ha sido reiterada con posterioridad, en nuestras Sentencias núm. 178/2017, de 20 de febrero , (rec. apelación 101/2016), núm. 262/2016, de 8 de marzo dictada en el rollo de apelación 155/2014, en las que reiterábamos lo resuelto en la número 1250, de 3/12/2015, (recurso 193/2014), en los siguientes términos: [...].

En suma, si no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (artículo 104.1 de la LHL) y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del artículo 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos."

Cabe indicar que nuestro criterio ha venido a ser corroborado por el Tribunal Constitucional STC 16-2-2017 ) cuando sienta que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a

tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión.

TERCERO: En el caso presente, la apelante aduce en síntesis el error en la sentencia, al no considerar el valor catastral como elemento indicativo, así como la consideración de los demás elementos probatorios aportados y que no resulta imprescindible la tasación pericial contradictoria para acreditar la inexistencia del incremento de valor.

El FJ cuarto de la sentencia apelada, en consonancia con la doctrina de la Sala antes expuesta, razona que el éxito de la pretensión actora requiere acreditar que no ha existido, en términos económicos, incremento del valor real del inmueble. Se trata en definitiva de una cuestión probatoria que en este caso resuelve la juzgadora en los términos siguientes: [...].

CUARTO: Es un dato no controvertido que el valor catastral del inmueble no ha variado desde la fecha de la adquisición, el 31 de octubre de 2006, hasta la de la venta, en escritura de 30 de diciembre de 2015. A juicio de la apelante, la circunstancia de que el Ayuntamiento no haya actualizado el valor catastral, pudiendo hacerlo, implica que no se ha producido ningún incremento del valor del inmueble y cita en defensa de su pretensión el principio de la confianza legítima y el respeto a los propios actos de la Administración.

Pues bien, según reiterada jurisprudencia, el principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro Ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones.

De ahí que no se aprecie la alegada vulneración de tales principios, pues la parte no desconoce el valor catastral del inmueble en el momento del devengo, ni el porcentaje anual que determina el ayuntamiento a los efectos del Impuesto.

Tampoco cabe concluir que al permanecer inalterado el valor catastral, no se ha producido el hecho imponible con la transmisión del inmueble de controversia, o que no se haya aumentado el valor del terreno al momento de la transmisión. Lo único que se desprende de que el valor catastral no haya sido alterado, como certeramente concluye la juzgadora, es que no se ha revisado la Ponencia de valores. En este sentido, el ayuntamiento apelado recuerda que los procesos de revisión catastral tienen lugar cada diez años y que para aplicar los coeficientes de actualización, ha de estarse a los supuestos previstos en las leyes de Presupuestos, citando como ejemplo la Ley 26/2009, que excluye de la actualización los valores catastrales obtenidos de la Ponencias de Valores aprobadas entre el 1 de enero de 2000 y el 30 de junio de 2002, que es el caso del Ayuntamiento de la Bisbal de l'Empordà.

QUINTO: La apelante manifiesta que la sentencia considera irrelevante la prueba aportada y que la única prueba válida es la pericial contradictoria.

Pues bien, lo que se colige de la sentencia y del FJ transcrito, es que la juzgadora a quo no ha considerado debidamente acreditada la inexistencia de incremento de valor, a la vista de la prueba de la parte, consistente en dos tasaciones realizadas por TINSA.

Cabe advertir que la valoración de las pruebas se deja al prudente criterio del Juzgador de instancia, quien ha de ajustarse en esta tarea a las más elementales directrices de la lógica humana, y que la parte apelante no puede pretender sustituir con su criterio aquél al que ha llegado el Juez a quo, a no ser que logre acreditar que se ha producido un error patente o arbitrariedad o irrazonabilidad en la percepción de las pruebas por parte de éste. También cuando la valoración del Juzgador contradiga las reglas de la sana crítica, que si bien no están catalogadas, ni son susceptibles de tal enumeración, sin embargo se entienden quebrantadas cuando se sigue un criterio contrario a los dictados de la lógica o del raciocinio humano.

En definitiva, si bien puede recurrirse la valoración de la prueba contenida en apelante sólo pueden prosperar cuando se acredite que en su apreciación el Juez de Instancia ha llegado a conclusiones absurdas o arbitrarias, bien por haberlas obtenido sin relación lógica aparente con los medios de prueba, bien por haber incurrido en manifiestas contradicciones y omisiones.

En conclusión, la facultad revisora de esta Sala debe ejercitarse con prudencia, pudiendo entrar a valorar la práctica de las llevadas a cabo defectuosamente, entendiéndose por tales aquéllas en las que se ha infringido la regulación específica prevista para las mismas, que sea fácilmente constatable, así como la de aquellas diligencias de prueba cuya valoración sea totalmente errónea, esto es, que se revele sin esfuerzo como equivocada.

Sentado lo anterior, se avanza ya que la Sala comparte las conclusiones alcanzadas por la resolución de instancia, sin que se aprecie error en la valoración de la prueba realizada por el Juez a quo.

En este sentido, la escritura pública de la compra, es de fecha 31 de octubre de 2006 y el certificado de tasación, es de 21 de marzo de 2007. Se advierte que los valores y costes se calculan tomando en consideración las superficies construidas, pues se cifra el coste de reposición en 6.763.283,07€, pero se desconoce el valor del terreno. Sin embargo, el resumen de tasación de fecha 22-12-2015 viene referido al valor del terreno, por lo que no son términos comparativos homogéneos.

La tesis de la actora, acerca de que la depreciación general de los inmuebles es un hecho notorio que no necesita prueba, no se aviene con el criterio de la Sala recogido en las sentencias a que nos hemos referido, esto es, que se ha de acreditar la disminución del valor de la finca en el caso concreto.

Por último, en cuanto a que el precio declarado en las escrituras no es un valor decidido unilateralmente por las partes, que no tienen relación entre sí, lo cierto es que de las actuaciones se constatan los siguientes datos: a) la escritura de compraventa de 31-10-2006 se formaliza entre el representante de la Caixa d'Estalvis Layetana como parte vendedora y D. Romualdo , en representación de Baman SL; b) la escritura de compraventa de 30-12-2015, se formaliza entre D. Carlos Jesús D. Romualdo , en representación de Baman SL y D. Carlos Miguel y D. Luis Andrés , en nombre y representación de la adquirente Cusivins SL. c) El poder para pleitos de 20-4-2017, viene otorgado por D. Luis Andrés , en representación de Baman SL".

2. En resumen, a tenor de la sentencia: (i) si no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (artículo 104.1 TRLHL) y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del artículo 107.2 TRLHL siempre produzca la existencia de teóricos incrementos; (ii) el anterior criterio lo corrobora la STC 16-2-2017 al declarar que el IIVTNU no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual, sino únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión; (iii) aunque es un dato no controvertido que el valor catastral del inmueble no ha variado desde la fecha de la adquisición, el 31 de octubre de 2006, hasta la de la venta, en escritura de 30 de diciembre de 2015, eso no significa que no se haya producido el hecho imponible con la transmisión del inmueble controvertido o que no se haya aumentado el valor del terreno al momento de la transmisión, sino que no se ha revisado la Ponencia de valores; (iv) la escritura pública de la compra es 31 de octubre de 2006 y el certificado de tasación es de 21 de marzo de 2007, y se advierte que los valores y costes se calculan tomando en consideración las superficies construidas, pues se cifra el coste de reposición en 6.763.283,07 euros, pero se desconoce el valor del terreno, no obstante lo cual el resumen de tasación de fecha 22-12-2015 viene referido al valor del terreno, por lo que no son términos comparativos homogéneos; (v) en cuanto a que el precio declarado en las escrituras no es un valor decidido unilateralmente por las partes, que no tienen relación entre sí, de las actuaciones se constata que la escritura de compraventa de 30-12-2015 se formaliza entre D. Romualdo , en representación de Baman SL, y D. Carlos Miguel y D. Luis Andrés , en nombre y representación de la adquirente Cusivins SL, y que el poder para pleitos de 20-4-2017 viene otorgado por D. Luis Andrés , en representación de Baman SL.

### **Tercero.** *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. La entidad BAMAN preparó recurso de casación mediante escrito de 12 de julio de 2017.

2. En dicho escrito, la representación procesal de la entidad recurrente identificó como infringidos los artículos 57 y 105 de la LGT , los artículos 3 , 23.2 y 32 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (BOE de 8 de marzo), en relación con el artículo 65 TRLHL, así como la doctrina de los actos propios.

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 18 de julio de 2017, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 11 de diciembre de 2017, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el apartado 2.a) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Determinar si, en los casos en los que los órganos judiciales optaron por la interpretación de la legalidad ordinaria sin planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad de la normativa reguladora del tributo, resulta procedente atribuir a la Administración la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible o, por el contrario, le corresponde al sujeto pasivo, cuando alegue una minusvalía, aportar la prueba suficiente que permita concluir que el precio de la transmisión fue inferior al de la adquisición del bien".

El citado auto identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, el artículo 104.1 TRLHL, en relación con los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 - atendida la declaración de inconstitucionalidad que para estos tres últimos preceptos ha decidido el Tribunal Constitucional en la sentencia 59/2017, de 11 de mayo -, y 109 del mismo texto legal.

#### **Cuarto. Interposición del recurso de casación.**

1. La representación procesal de la entidad BAMAN interpuso el recurso de casación mediante escrito de 2 de abril de 2018, que observa los requisitos legales.

En dicho escrito, comienza subrayando que el acto objeto de impugnación en vía administrativa y judicial es una liquidación tributaria, razón por la cual considera que es la Administración local la que tiene la carga de probar que se ha realizado el hecho imponible del IIVTNU.

A este respecto, trae a colación la definición de declaración tributaria y de autoliquidación contenidas en los artículos 119 y 120 de la LGT, respectivamente, así como el artículo 110, apartados 1, 4 y 5, del TRLHL, y, tras afirmar que la obligación tributaria del sujeto pasivo consiste en comunicar a la Administración el supuesto de hecho realizado y los elementos necesarios para la determinación de la liquidación tributaria, concluye que compete a la Administración determinar si el "supuesto de hecho comunicado por el sujeto pasivo es el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo y, consecuentemente, comporta la sujeción al tributo y el nacimiento de la obligación tributaria", en particular, en el IIVTNU (artículo 104 TRLHL), acreditar que se ha producido un incremento real de valor del inmueble como consecuencia de su transmisión, como ha dicho el Tribunal Constitucional en la sentencia de 11 de mayo de 2017.

En las declaraciones -se dice- no es el sujeto pasivo quien debe "determinar si ha realizado o no el hecho imponible del tributo ni proceder a la determinación de la deuda tributaria", siendo por ello la Administración "quien deberá acreditar la realización del hecho imponible, es decir, acreditar la existencia del incremento del valor del bien para que se entienda producido el hecho imponible y, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, así como su posterior cuantificación de la deuda tributaria", según lo dispuesto en los artículos 104.1 y 110 del TRLHL.

2. La anterior conclusión se derivaría también del artículo 105 LGT, así como de nuestra sentencia núm. 1886/2016, de 20 de julio de 2016, dictada en el recurso 1588/2015, e incluso del artículo 119.1 LGT, que estaría "manifestando expresamente que la comunicación realizada por el sujeto pasivo no implica, en ningún caso, que esté aceptando o reconociendo la realización del hecho imponible ni de la procedencia de la obligación tributaria, dado que lo único que está realizando es cumplir una obligación tributaria como es comunicar a la [A]dministración un acto jurídico que puede ser considerado como un presupuesto de hecho fijado por una ley que configura el tributo" (cita también los artículos 128, 129.3 y 131 de la LGT). "Con ello -se sostiene- están claramente definidas las obligaciones que corresponden a ambas partes en la relación jurídico tributaria, siendo por ello plenamente dissociable la carga de la prueba del art. 105 LGT a cada supuesto, al sujeto pasivo en la autoliquidación y a la administración en la declaración tributaria".

3. Sin embargo -se argumenta-, el ayuntamiento de La Bisbal d'Emporda no acreditó la existencia del incremento del valor de los terrenos, sino que se limitó a presumir la existencia de un incremento teórico en aplicación de lo dispuesto en el artículo 107 TRLHL, haciendo "recaer en el sujeto pasivo la acreditación de un hecho negativo, como es [s] la no realización del hecho imponible, invirtiendo con ello la carga de la prueba", criterio mantenido por el Juzgado de Girona y por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que comportaría una "probatio diabólica", según nuestra sentencia 1886/2016, de 20 de julio de 2016, ya citada.

En esta línea se habría pronunciado el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Cartagena, en el recurso 220/2016, en su sentencia 95/2017, de 30 de mayo de 2017, que entiende que la prueba de la realización

del hecho imponible compete a la Administración por el simple hecho de que el sujeto pasivo manifieste su disconformidad, dado que hace recaer en la aquella la carga de la prueba de la existencia del incremento de valor; y también la sentencia 5/2016, de 11 de enero de 2016, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sección Primera, sede en Santa Cruz de Tenerife). Existen, pues, pronunciamientos contradictorios con la sentencia impugnada, lo que -se dice- hace preciso que el Tribunal Supremo proceda a establecer la jurisprudencia precisa que clarifique a quien corresponde la carga de la prueba de la realización del hecho imponible en el IIVTNU.

4. A continuación, la recurrente afirma que la STC 59/2017 deja en manos del legislador la libertad de configurar normativamente la manera de someter a tributación las situaciones de la inexistencia del incremento de valor, "pero no resuelve ni concreta cómo hacerlo ni cómo demostrarlo, dejando abierta a la interpretación cómo se debe realizar esta acreditación y a quien corresponde hacerlo". A juicio de la actora, parece "apropiado y ajustado a derecho que los tribunales no entren a valorar si se produce o no el incremento, ni qué medios de prueba deben utilizarse, ni a quien corresponde llevar a cabo dicha carga de la prueba mientras no se proceda a legislar en dicho sentido". Por ello, las liquidaciones practicadas por la Administración que sean objeto de impugnación por los sujetos pasivos "deben necesariamente comportar la nulidad de las mismas por haberse declarado inconstitucional el articulado que regula la determinación del hecho imponible y el método de determinación de la base imponible". Este sería el criterio del propio Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección Primera, en su sentencia 787/2017, de 30 de octubre, o del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Novena, en su sentencia 531/2017, de 21 de julio, y es objeto de casación ante el Tribunal Supremo (se citan los Autos 6275/2017, de 14 de febrero de 2018, 4631/2017, de 7 de febrero de 2018, y 6048/2017, de 5 de febrero de 2018).

5. En definitiva, la anulación que se solicita de la sentencia impugnada se basa tanto en el pronunciamiento del Tribunal Constitucional que declara la nulidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL, como en la incorrecta aplicación de la normativa tributaria, por cuanto al tratarse de liquidaciones tributarias practicadas de oficio por la Administración corresponde a ella probar la realización del hecho imponible, considerando lo establecido en el propio artículo 105 LGT y en el artículo 104 de la TRLHL, en relación con el 110 de la misma ley.

6. Finalmente, se afirma que la sentencia impugnada al hacer "recaer en el sujeto pasivo la carga de la prueba, aceptando y dando validez a que la Administración ni tan siquiera lleve a cabo actuación probatoria alguna y dando como válida la simple negativa de los medios aportados por el sujeto pasivo, se está apartando del criterio seguido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, del Tribunal Supremo y de otros tribunales, siendo por ello necesario que se proceda a declarar la nulidad" de la sentencia 376/2017, de 12 de mayo de 2017, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

7. Por otro lado, la entidad recurrente "reitera los restantes motivos de casación que fueron expuestos en el escrito de interposición relativos a los medios de prueba propuestos en el procedimiento y que no fueron debidamente valorados por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, los cuales -dice- en caso de resolver este Tribunal Supremo que corresponde al sujeto pasivo acreditar la inexistencia del incremento de valor del bien, deben ser objeto de pronunciamiento por parte del Tribunal para fijar jurisprudencia sobre su validez a los efectos de acreditar suficientemente la inexistencia del incremento de valor".

#### **Quinto. Oposición al recurso de casación del demandado en la instancia.**

1. Don Luis Arredondo Sanz, procurador de los Tribunales y del AYUNTAMIENTO DE LA BISBAL D'EMPORDÀ, se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 26 de abril de 2018, que observa los requisitos legales.

A su juicio, "en aras a garantizar el principio de seguridad jurídica ( art. 9.3 CE ) así como el principio de igualdad en la aplicación judicial del Derecho ( art. 14 CE ), debe mantenerse la posición del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (mayoritaria adoptada por los tribunales antes y después de las sentencias del Tribunal Constitucional), que sitúan la carga de la prueba en el sujeto pasivo del tributo, por lo cual deberá acreditar la no existencia de incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana si pretende desvirtuar al presunción iuris tantum de la concurrencia del hecho imponible".

En defensa del anterior criterio, (i) cita la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18-07-2013 , (ii) señala que la "doctrina del Tribunal Constitucional relativa a diversos preceptos reguladores del IIVTNU no se pronuncia ni ha cambiado el criterio sobre la carga de la prueba que venía rigiendo", y sostiene que "mantener esta postura en relación a la carga de la prueba es coherente y viene reforzada por la reciente Proposición de Ley presentada el pasado 9 de marzo en el Congreso de los Diputados que propone una modificación del TRLRHL en el sentido de introducir un nuevo supuesto de no sujeción al IIVTNU (art. 104.5) "cuando el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor"". Añade a lo anterior que, según la STC 59/2017 artículo 110.4 TRLHL solo es inconstitucional en cuanto impida a los sujetos pasivos acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica, pero no se ha invertido la carga de la prueba, sino que únicamente se ha declarado inconstitucional la presunción iuris et de iure que contemplaba dicho precepto, abriendo a los sujetos pasivos el derecho a acreditar la inexistencia de incremento de valor en el terreno.

2. Seguidamente, se mantiene que la doctrina propugnada por la recurrente establece una excepción al principio general establecido en el artículo 217.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , así como en el artículo 105 LGT . Se afirma que "estamos ante una ficción legal que ha dejado de considerarse una presunción iuris et de iure para ser entendida como presunción iuris tantum, con la consiguiente posibilidad de desvirtuarse por parte de quien alega la inexistencia de incremento de valor entre el momento del devengo y la transmisión anterior del bien". Y se dice que las sentencias puntuales que supuestamente atribuyen la carga de la prueba a la Administración, no establecen un principio general de atribución de la carga de la prueba al ayuntamiento liquidador, sino que valoran toda la prueba practicada y resuelven en función del resultado de esta. A modo de ejemplo, cita las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 741/16, de 14 de julio , y la del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 1356/14, de 16 de diciembre .

Se dice, además, que la STC 59/2017 no se pronuncia sobre el artículo 104.1 TRLHL, ni tampoco lo anula "por lo cual, conforme al mismo, se mantiene la condición de tributo local directo" del IIVTNU, así como un principio de general aplicación, como es el del artículo 217.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil .

La recurrente -se sostiene- defiende que la carga de la prueba sea diferente en función del tipo de declaración tributaria (liquidación o autoliquidación), generando así situaciones de desigualdad entre los contribuyentes. Además, su criterio puede provocar "graves daños a la hacienda pública de las [A]dministraciones locales, porque generará numerosos pleitos con un efecto multiplicador en la anulación de liquidaciones del IIVTNU y el consiguiente descenso en los recursos municipales".

3. Por otra parte, se insiste en que la futura regulación del IIVTNU puede ir en el mismo sentido de considerar que la carga de la prueba de la no concurrencia del hecho imponible debe recaer en el sujeto pasivo del impuesto.

4. A continuación, se afirma que en la carga de la prueba se han de tener en cuenta los principios de normalidad y de disponibilidad o mayor facilidad de la prueba recogido en el artículo 217.7 LEC , que se aplica en aquellos hechos que por su naturaleza especial o carácter negativo no pueden ser demostrados por la parte a quien perjudican sin grandes dificultades. Sin embargo, "con carácter general en las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana, son precisamente los sujetos pasivos los que, antes de tomar la decisión de adquirir o alienar un terreno o inmueble, sin lugar a dudas van a realizar un estudio de mercado, con el fin de comparar los valores de éstos, y poder tomar una decisión razonada sobre la propia disponibilidad de recursos, en función de su capacidad económica, así como de otros factores". La "prueba diabólica -se dice- sería, en este caso, trasladar de forma generalizada a la Administración la carga de la prueba de los valores de mercado de todos y cada uno de los terrenos y otros derechos sobre ellos que se transmiten en su término municipal; y además, tener que buscar y alcanzar a obtener los datos del valor de mercado que tenía cada terreno en la fecha de su anterior transmisión (de hasta 20 años atrás), para poder llegar a dilucidar si la diferencia entre dichos valores ha supuesto un incremento o un decremento de valor en cada caso concreto".

5. Seguidamente, se vuelve a repetir que la proposición de Ley de 9 de marzo de 2018 sitúa la carga de la prueba en el sujeto pasivo del IIVTNU, pues se ha optado por determinar, con efectos desde el 15 de junio de 2017 (fecha de publicación de la STC 59/2017 ), que no se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de

terrenos "respecto de las cuales el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por la diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno".

6. Acto seguido, se argumenta sobre la necesidad de garantizar los principios constitucionales de seguridad jurídica ( artículo 9.3 CE ) y de reserva de ley ( artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la CE ). A este respecto, se recuerda que la tesis propugnada por la mercantil recurrente, "aboga por una doctrina en relación a la carga de la prueba que distingue claramente entre situarla en el sujeto pasivo en el supuesto de generar una autoliquidación, o en la administración tributaria para el caso (como el que le afecta) de la práctica de las liquidaciones del IIVTNU por parte de un Ayuntamiento". Pero ello supondría que "la fijación de la concurrencia del hecho imponible (recordemos que es un elemento esencial del tributo), dependería de la forma de declaración y de la distinta atribución de la carga de la prueba, con la consiguiente conculcación del principio de seguridad jurídica y el principio de reserva de ley en materia tributaria".

7. En otro orden de cosas, se recuerda que en el caso que nos ocupa, el Ayuntamiento practicó unas liquidaciones de acuerdo con la legalidad entonces vigente, que fueron confirmadas por parte del Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 1 de Girona, que las validó tras analizar los elementos de prueba existentes en el expediente administrativo y en la documental aportada adjunta a la demanda", por lo que "en primera instancia la empresa promotora recurrente tuvo la oportunidad de acreditar la falta de incremento del valor del terreno entre su adquisición y la transmisión final, no se practicó ninguna prueba pericial contradictoria y la documental aportada no resultó suficiente para acreditar el efectivo decremento de valor".

En la misma línea argumental, se recuerda que el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña confirmó la Sentencia del Juzgado, compartiendo sus conclusiones "sin que se aprecie error en la valoración de la prueba realizada por el Juez a quo". De ahí se deduce que, si se casara la sentencia impugnada, "se anularían unas liquidaciones tributarias sin haber acreditado la recurrente la inexistencia de incremento de valor y sin ofrecer la oportunidad a la Administración de ejercer la carga de la prueba, ya desde la tramitación administrativa, puesto que a la fecha de la liquidación (en el año 2015), ni el Tribunal Constitucional había declarado inconstitucionales algunos preceptos reguladores del IIVTNU, ni legislación vigente permitía a la [A]dministración apartarse de la ley en la aplicación de los tributos". Y se concluye que la estimación del recurso comportaría una evidente vulneración del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva de la Administración municipal ( artículo 24 CE ), que no propuso medios de prueba porque en aquél entonces ni la legislación ni la jurisprudencia le exigían la carga de esta prueba.

8. Además, se pone de relieve que, en el caso enjuiciado, "no resultó suficiente la acreditación de los precios estipulados en los documentos públicos de transmisión, porque tal como se puso de manifiesto en su día, la relación de parentesco entre los socios representantes de las mercantiles que formalizaron la transmisión del inmueble, hacía dudar de la certeza del precio pactado como el que efectivamente se pudiera haber llegado a satisfacer "valor real" (pues coincide D. Romualdo como socio y representante de las dos empresas que formalizan la transmisión que origina el devengo, BAMAN SL y CUSIVINS SL como adquirente) y, en todo caso, no se llegó a acreditar que existiera un decremento del valor de los terrenos, porque las valoraciones aportadas de la empresa TINSA, presentaba valoraciones no homogéneas". Acto seguido, se llama la atención sobre la circunstancia de que en el mismo sentido "se han pronunciado otros tribunales, afirmando que la carga de la prueba es del contribuyente que alega la falta del incremento de valor y que requiere de prueba pericial, en especial en supuestos de empresas vinculadas en las que coinciden los socios de la mercantiles transmitente y adquirente"; y se pone como ejemplo la sentencia núm. 87/2017, de 22 de febrero, del Tribunal Superior de Justicia de Aragón , y la del Tribunal Superior de Justicia de Murcia núm. 607/17, de 26 de octubre .

9. Finalmente, se insiste en que en la sentencia de instancia se examinaron y valoraron, conforme a las reglas de la sana crítica, todos los elementos de prueba aportados a los autos, "que no incluyeron ninguna prueba pericial contradictoria que acreditara las tesis de la parte actora".

#### **Sexto.** Vista pública y deliberación.

Mediante providencia de 9 de mayo de 2018, se acordó la celebración de vista pública. Por providencia de 12 de julio de 2018, la Sala, replanteándose la necesidad de celebración de vista pública, acordó no celebrar la

misma, señalando para deliberación, votación y fallo de este recurso el día 9 de octubre de 2018, y designando Magistrado Ponente al Excmo. Sr. Don Angel Aguillo Aviles.

Por providencia de 3 de septiembre de 2018, se acordó dejar sin efecto el señalamiento para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 9 de octubre, trasladándose al día 6 de noviembre de 2018, siendo nuevamente suspendido este señalamiento, finalmente tuvo lugar aquella el día 5 de febrero de 2019, que concluyó con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** *Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.*

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, impugnada en casación por la representación procesal de la entidad BAMAN, es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso acudir a la reciente sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017 (ES:TS:2018:2499), sentencia que, como enseguida veremos, sin duda resuelve la cuestión casacional objetiva planteada en el auto de admisión de este recurso, pero no ofrece una respuesta argumentada, acabada, de la misma -simplemente, porque no era la cuestión principal traída al proceso-, razón por la cual no resultaría suficiente, en orden a ofrecer la tutela judicial efectiva que nos reclama el artículo 24.1 CE, hacer una mera remisión a sus fundamentos jurídicos (en particular, al FJ 5º).

Concretamente, según el auto de admisión de 11 de diciembre de 2017 dictado por la Sección Primera de esta Sala, la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación es la siguiente:

"Determinar si, en los casos en los que los órganos judiciales optaron por la interpretación de la legalidad ordinaria sin planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad de la normativa reguladora del tributo, resulta procedente atribuir a la Administración la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible o, por el contrario, le corresponde al sujeto pasivo, cuando alegue una minusvalía, aportar la prueba suficiente que permita concluir que el precio de la transmisión fue inferior al de la adquisición del bien".

Aunque el citado auto de admisión circunscribe la cuestión casacional a aquellos supuestos en que los órganos judiciales interpretaron la normativa reguladora del IIVTNU, no planteando cuestión de inconstitucionalidad contra la misma (lo cierto es que la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Girona pudo hacerlo, pero no así la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña impugnada en esta sede, porque es posterior a la STC 59/2017, que cita), y, como hemos expresado en los Antecedentes, identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, los artículos 104.1 y 109 del TRLHL -que regulan, respectivamente, la naturaleza y hecho imponible del IIVTNU, y el devengo del mismo-, es evidente que el interrogante que, en definitiva, nos suscita el referido auto es de índole netamente probatoria y, por tanto, encuadrable en los artículos 105 y siguientes de la LGT, a saber: si producida la transmisión de un inmueble de naturaleza urbana, compete a la Administración la prueba de la realización del hecho imponible del IIVTNU o, por el contrario, corresponde al obligado tributario -si estimara que no concurre el presupuesto del artículo 104.1 TRLHL- acreditar que no se ha puesto de manifiesto ningún aumento del valor del terreno con la operación.

Como hemos adelantado, la citada incógnita fue despejada en nuestra sentencia de 9 de julio de 2017, pero, porque no era el tema central objeto de debate, no exhaustivamente argumentada. Desde luego, no dimos explícita respuesta a la tesis que se nos pide que declaremos como correcta en el escrito de interposición del recurso de casación, a saber: que es la Administración local la que tiene la carga de probar que se ha realizado el hecho imponible del IIVTNU cuando el obligado tributario ha presentado una declaración tributaria ( artículo 119 LGT ) y no una autoliquidación ( artículo 120 LGT ).

Efectivamente, como hemos expuesto en los Antecedentes, la mercantil BAMAN defiende que en las declaraciones no es el obligado tributario quien debe "determinar si ha realizado o no el hecho imponible del tributo ni proceder a la determinación de la deuda tributaria", sino que corresponde a la Administración "acreditar la realización del hecho imponible, es decir, acreditar la existencia del incremento del valor del bien para que se entienda producido el hecho imponible y, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, así como su

posterior cuantificación de la deuda tributaria". Y sostiene que su tesis se desprende del artículo 105.1 LGT , así como de nuestra sentencia núm. 1886/2016, de 20 de julio de 2016, dictada en el recurso 1588/2015, y que el criterio mantenido por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Girona y por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña hace "recaer en el sujeto pasivo la acreditación de un hecho negativo, como e[s] la no realización del hecho imponible, invirtiendo con ello la carga de la prueba", lo que, según la sentencia que acabamos de citar, comportaría una "probatio diabólica".

Por contra, el ayuntamiento de La Bisbal d'Empordà sostiene que la tesis de la entidad recurrente establece una excepción al principio general establecido en los artículos 105 LGT y 217.2 LEC ; que defender que la carga de la prueba sea diferente según estemos ante declaraciones o autoliquidaciones genera situaciones de desigualdad entre los contribuyentes, así como numerosos pleitos con un efecto multiplicador en la anulación de liquidaciones del IIVTNU, causando graves daños a la Hacienda Pública, y supone que la fijación de la concurrencia de un elemento esencial como es el hecho imponible dependería "de la forma de declaración y de la distinta atribución de la carga de la prueba", con la consiguiente vulneración de los principios de seguridad jurídica y reserva de ley; que en la carga de la prueba se han de tener en cuenta los principios de normalidad y de disponibilidad o mayor facilidad de la prueba recogido en el artículo 217.7 LEC , y que en el IIVTNU el obligado tributario tiene fácil acreditar que con la transmisión del terreno se ha puesto de manifiesto una disminución del valor del mismo, mientras que sería una "prueba diabólica" exigir a la Administración que acredite un incremento del valor del inmueble; y, en fin, que la Proposición de Ley presentada el 9 de marzo de 2018 en el Congreso de los Diputados, sitúa la carga de la prueba en el obligado tributario.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia impugnada en casación, partiendo de que si no ha existido incremento de valor del terreno no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (artículo 104.1 TRLHL) y, por tanto, éste no podrá exigirse, y aceptando -aunque sin llegar a explicitarlo- que la prueba en este ámbito corresponde en todo caso al obligado tributario, asumiendo las conclusiones alcanzadas por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Girona, no considera debidamente acreditada por BAMAN la inexistencia de incremento de valor del inmueble.

La sentencia recurrida en esta sede, pues, no trata explícitamente del tema de la carga de la prueba en el IIVTNU. El auto de admisión del recurso plantea como cuestión a resolver por esta Sección la de si resulta procedente atribuir a la Administración la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible o, por el contrario, le corresponde al obligado tributario, cuando alegue una minusvalía, proporcionar la prueba "suficiente" que permita concluir que el precio de la transmisión no fue superior (aunque dice "fue inferior", debemos entender "inferior o igual") al de la adquisición del bien; cuestión que ya ha sido resuelta, aunque no holgadamente explicada, por nuestra sentencia, ya citada, de 9 de julio de 2018 . Y la entidad recurrente nos solicita que establezcamos como doctrina que cuando se trata de declaraciones tributarias -y no de liquidaciones- la prueba de la realización del hecho imponible del IIVTNU corresponde siempre a la Administración; cuestión sobre la que no nos hemos pronunciado expresamente, pero que también debemos entender resuelta por la sentencia de esta Sala y Sección de 17 de julio de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 5664/2017 , en la medida en que el acto administrativo en última instancia recurrido es una liquidación del IIVTNU, practicada tras la oportuna declaración del sujeto pasivo, y se remite in toto a la mencionada sentencia de 9 de julio de 2018 .

En esta tesitura, parece necesario o, cuando menos, oportuno, dar respuesta a la cuestión casacional objetiva, así como a la tesis que plantea la entidad recurrente, sin hacer una mera remisión a nuestros pronunciamientos anteriores.

**Segundo.** *La norma contenida en el artículo 105.1 LGT y nuestra doctrina consolidada en relación con la carga de la prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos.*

Son, pues, dos las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos en esta sede: en primer lugar, y fundamentalmente, si corresponde al obligado tributario acreditar la inexistencia de incremento de valor del terrenos en los casos de transmisión de un inmueble de naturaleza urbana, o es la Administración local quien tiene la carga de probar en todo caso que se ha producido una plusvalía con la operación; y, en segundo término, si deben establecerse diferencias en la carga de la prueba dependiendo de la forma concreta en la que el Ayuntamiento impositor haya previsto la gestión del IIVTNU (esto es, mediante el sistema de autoliquidación, o de declaración del obligado tributario seguida de un acto de liquidación dictado por la Administración).

Para resolver la primera cuestión debemos partir una vez más -así lo hicimos también en la reciente sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017 (ES: TS:2018:2499)- de la previsión contenida en el artículo 105.1 LGT y, como no podía ser de otra forma, de la doctrina que en relación con la carga de la prueba en la aplicación de los tributos ha venido sentando reiteradamente esta Sala, y que recuerda repetidamente la entidad recurrente en el recurso de casación interpuesto. Ahora bien -y lo adelantamos ya-, ni aquella previsión legal ni nuestra doctrina consolidada permiten en sí mismas -o, lo que es igual, aisladamente consideradas- dar respuesta a la cuestión casacional objetiva que suscita el recurso planteado. A estos efectos, hay que tomar en consideración la regulación del IIVTNU establecida en el TRLHL - en particular, en los artículos 104.1, 107.1, 107.2 a), y 110.4 TRLHL- y, lo que es más relevante, los términos concretos en los que ha de interpretarse y aplicarse esta regulación legal tras las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en la STC 59/2017 , cuya exégesis nos encargamos de efectuar en nuestra Sentencia de 9 de julio de 2018 .

El artículo 105.1 LGT establece expresamente que en " los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo ". Determina, pues, que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la pretensión de cada parte corresponde a la parte que sostiene dicha pretensión, afirmación de principio que, tal y como recuerda la entidad recurrente, se ha venido interpretando por esta Sala de la siguiente forma: el artículo 114.1 de la derogada LGT de 1963 , cuyo tenor literal era muy similar al del vigente artículo 105.1 LGT , " es un "precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración", de manera que es a la Inspección de los Tributos a la que corresponde probar "los hechos en que descansa la liquidación impugnada", "sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos", "convirtiendo aquella en una probatio diabolica referida a hechos negativos" [ Sentencia de 18 de febrero de 2000 (rec. cas. núm. 3537/1995 ), FD Tercero]; pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración [ Sentencias de 15 de febrero de 2003 (rec. cas. núm. 1302/1998), FD Séptimo ; de 5 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 251/2002), FD Cuarto; de 26 de octubre de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 88/2003), FD Quinto; de 12 de noviembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 370/2004), FD Cuarto.1]. En este sentido, hemos señalado que "[e]n los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general.- En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas". Tratándose -hemos dicho- "de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos.- La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del art. 114 LGT y entendiéndose que ello supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc. [ Sentencia de 23 de enero de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en sentido similar, Sentencia de 16 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 9223/2004 ), FD Quinto]. Así, hemos señalado que, en virtud del citado art. 114 L.G.T ., correspondía al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende [ Sentencias de 19 de diciembre de 2003 (rec. cas. núm. 7409/1998), FD Sexto ; de 9 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 1113/2005), FD Cuarto.1 ; de 16 de octubre de 2008 , cit., FD Quinto de 15 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 2397/2005), FD Tercero.3 ; de 15 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 1428/2005 ), FD Cuarto.1] " [sentencia de 25 de junio de 2009, FD Sexto (rec. cas. núm. 9180/2003) (ES: TS:2009:5841 )]; y, en idénticos o parecidos términos, entre otras muchas, posteriormente, sentencias de 16 de junio de 2011, FD Tercero (rec. cas. núm. 4029/2008) (ES: TS:2011:4517); de 13 de octubre de 2011, FD Tercero (rec. cas. núm. 2283/2008) (ES: TS:2011:7229); de 2 de febrero de 2012, FD Tercero (rec. cas. núm. 686/2009) (ES: TS:2012:859); de 5 de julio de 2012, FD Sexto (rec. cas. núm. 2627/2009)

(ES: TS:2012:5617); de 24 de marzo de 2014, FD Segundo (rec. cas. núm. 1028/2011) (ES: TS:2014:1195); o, en fin, de 12 de febrero de 2015, FD Quinto (rec. cas. núm. 2859/2013) (ES: TS:2015:527)].

En aplicación de esta doctrina entiende la mercantil BAMAN en el recurso de casación interpuesto que "no corresponde al sujeto pasivo probar que no ha existido incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana entre la adquisición y la transmisión, sino que es la Administración que recauda la que debe probar su concurrencia"; y ello (1) por cuanto que es a la Administración a la que corresponde "acreditar la realización del hecho imponible, es decir, acreditar la existencia del incremento del valor del bien para que se entienda producido el hecho imponible y, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, así como su posterior cuantificación de la deuda tributaria", y (2) "dado que con la sentencia del Tribunal Constitucional -afirma, asimismo, la entidad recurrente en relación con la STC 59/2017 - ha desaparecido la presunción de existencia de incremento en todos los casos, tal y como venía aplicándose hasta la declaración de inconstitucionalidad".

**Tercero.** *La interpretación del hecho imponible del IIVTNU a la luz de las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en la STC 59/2017 : la existencia de una presunción iuris tantum de existencia de incremento de valor del terreno de naturaleza urbana transmitido por el obligado tributario.*

Para dar respuesta a estas alegaciones de la parte recurrente debemos recordar -aunque sea en apretada síntesis- la interpretación que de la STC 59/2017 -y, concretamente, del alcance de las declaraciones de inconstitucionalidad que en ella se contenían- efectuamos en nuestra Sentencia de 9 de julio de 2018 , interpretación que, como hemos adelantado anteriormente, resulta esencial para dar respuesta a la cuestión casacional objetiva que suscita el recurso de casación interpuesto. En lo que aquí interesa la doctrina que sentamos en este pronunciamiento bien podría sintetizarse en las tres aseveraciones siguientes: (1) el artículo 110.4 TRLHL se había declarado por el máximo intérprete de nuestra Constitución inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señalaba la STC 59/2017 , "no permit[ía] acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene", o, dicho de otro modo, porque "imp[edía] a los sujetos pasivos que pu[dieran] acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica ( SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017, FJ 5)" (Sentencia de 9 de julio de 2018 , FFDD Cuarto.2 y Séptimo); (2) la nulidad total de ese precepto posibilitaba prueba -en concreto, que los obligados tributarios pudieran probar- de la inexistencia de un aumento del valor del terreno transmitido ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilitaba la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL ( Sentencia de 9 de julio de 2018 , FFDD Quinto y Séptimo); y (3) los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, relativos a la cuantificación de la base imponible del IIVTNU, a tenor de la interpretación que debía darse al fallo y fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017 , adolecían exclusivamente de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. Concretamente, eran constitucionales y seguían resultando plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no hubiera logrado acreditar "que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE " ( Sentencia de 9 de julio de 2018 , FD Séptimo).

Así pues, pese a lo que aduce la mercantil recurrente -y es sobre este punto sobre el que nos interesa poner el acento-, la que desaparece tras la STC 59/2017 es la norma, contenida en el artículo 110.4 TRLHL, que impedía al sujeto pasivo del impuesto probar -y le impedía hacerlo en todo caso- la inexistencia de plusvalía en la enajenación del terreno de naturaleza urbana, no la presunción de existencia de incremento de valor del terreno transmitido que está en la base de la definición misma del hecho imponible del IIVTNU. En efecto, del artículo 104.1 TRLHL -precepto al que no alcanzan las declaraciones de inconstitucionalidad de la STC 59/2017 -, que regula el hecho imponible, en virtud del cual el IIVTNU " es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos ", así como del artículo 107.1 y 2.a ) del TRLHL, que establece una fórmula objetiva para el cálculo de la base imponible del impuesto, se infiere la presunción de incremento de valor del terreno cuando se lleva a cabo la transmisión onerosa del mismo, presunción que tras la STC 59/2017 admite prueba en contrario. En otras palabras, de la exégesis de la regulación legal del IIVTNU -en particular, de los artículos 104.1, 107.1, 107.2 a), y 110.4 de la TRLHL-, a la luz de las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en la STC 59/2017 , se infiere inequívocamente que la que se expulsa completamente del ordenamiento jurídico es la presunción iuris et de iure

de existencia de incremento de valor del terreno urbano transmitido (que en todo caso debía ser objeto de tributación), no la presunción iuris tantum de existencia de una plusvalía en la enajenación del inmueble, que sigue estando plenamente en vigor y cuya destrucción, en aplicación de nuestra doctrina histórica sobre la carga de la prueba, le corresponde efectuar al obligado tributario.

Acierta, pues, plenamente el ayuntamiento de La Bisbal d'Empordà cuando sostiene en su escrito de oposición al recurso de casación interpuesto que "la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor en la fecha del devengo del IIVTNU debe mantenerse en la forma que prevé la legislación de haciendas locales (...) en el sentido de que estamos ante una ficción legal que ha dejado de considerarse una presunción iuris et de iure para ser entendida como presunción iuris tantum, con la consiguiente posibilidad de desvirtuarse por parte de quien alega la inexistencia de incremento de valor entre el momento del devengo y la transmisión anterior del bien" (pág. 5 del escrito de oposición).

#### Cuarto.

Corresponde al obligado tributario -y no a la Administradora local- enervar la presunción legal de existencia de incremento de valor del terreno de naturaleza urbana transmitido (de conformidad, específicamente, con los artículos 106.1 LGT y 385.2 LEC).

Sentado que en el TRLHL pervive una presunción iuris tantum de existencia de incremento de valor del terreno de naturaleza urbana transmitido, corresponde al sujeto pasivo que alegue que no ha existido dicha plusvalía aportar prueba suficiente que permita concluir que el precio de la transmisión no fue superior al de adquisición del bien.

A esta inversión de la carga de la prueba u onus probandi, haciéndola recaer sobre la parte a quien perjudica la aplicación de la presunción, se refiere expresamente el artículo 385.2 LEC, texto legal al que en el ámbito tributario remite específicamente el artículo 106.1 LGT: en los procedimientos tributarios -dispone este último precepto- "serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa". Y en el ámbito concreto de las presunciones legales y, en particular, de la prueba en contra, establece expresamente el artículo 385.2 LEC que la prueba "podrá dirigirse tanto a probar la inexistencia del hecho presunto como a demostrar que no existe, en el caso de que se trate, el enlace que ha de haber entre el hecho que se presume y el hecho probado o admitido que fundamenta la presunción". A tenor de esta previsión legal corresponde, por tanto, al obligado tributario probar la inexistencia del hecho que se presume ex artículos 104.1, 107.1, 107.2 a) del TRLHL, a saber: que el precio de transmisión del terreno fue superior al de adquisición del bien y, en consecuencia, que ha existido una plusvalía en la enajenación de inmueble susceptible de gravamen.

Que es el sujeto pasivo del impuesto quien tiene el onus probandi de la inexistencia de plusvalía es una conclusión a la que también llegó el máximo intérprete de nuestra Constitución en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y esta misma Sección en sus sentencias de 9 de julio de 2018 y de 17 de julio de 2018, si bien en aquellas ocasiones soslayando la explicación exhaustiva de esta solución (porque -ya lo hemos apuntado- no era la cuestión principal traída al proceso). En efecto, en la línea de lo que aquí acabamos de concluir de forma más argumentada, señalamos en el Fundamento de Derecho Quinto.1 de nuestra sentencia de 8 de julio de 2018 que "[c]orresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT, conforme al cual "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA 2672/2017). En el FJ 5 b) de la STC 59/2017 concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que "debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica ( SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)."; precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía. Y esta premisa ha sido admitida también en la cuestión casacional que, con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017, citado, en el que, presuponiendo que pesaba "sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del IIVTNU",

consideró que tenía interés casacional objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia ".

La atribución de la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía al sujeto pasivo del impuesto es la solución por la que se ha decantado también -así lo ha hecho constar el ayuntamiento de La Bisbal d'Empordà en su escrito de oposición- el legislador en la Proposición de Ley de fecha 9 de marzo de 2018, presentada en el Congreso de los Diputados por el Grupo Parlamentario Popular, por la que se modifica el TRLHL (publicada en el BOCG-12-B-225-1). En el apartado Primero. Uno del artículo único de esta Proposición de Ley se opta, en particular, por introducir un nuevo supuesto de no sujeción en virtud del cual " no se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos, respecto de las cuales el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia ente los valores reales de transmisión y adquisición del terreno ".

Finalmente, y a mayor abundamiento, permite fundamentar asimismo que corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido el denominado principio de disponibilidad o mayor facilidad de la prueba recogido en el artículo 217.7 LEC , al que hemos hecho cumplida referencia también en algunos pronunciamientos de esta Sala dictados en materia probatoria [así sucedió, v. gr., en nuestra sentencia de 12 de febrero de 2015, FD Quinto (rec. cas. núm. 2859/2013) (ES: TS:2015:527 ), en la que pusimos de manifiesto que en aquella ocasión era " la parte recurrente la que tenía una mayor facilidad y disponibilidad probatoria para justificar la realidad de la prestación de los servicios por los que se expidieron las facturas y no la Inspección la de su inexistencia ( artículo 217.7 de la Ley de Enjuiciamiento Civil ) "].

Dispone a este respecto el artículo 217.7 LEC que " el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio ". Aunque esta previsión se refiere específicamente a la carga de la prueba en sede judicial, consideramos que puede trasladarse mutatis mutandis al ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos y, en particular, al supuesto que aquí nos ocupa, pues es evidente que es el obligado tributario, y no la Administración, quien a través de los medios indiciarios que apuntamos en el Fundamento de Derecho Quinto de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 -señaladamente, a través de las correspondientes escrituras públicas de compra y venta del terreno; mediante la oportuna prueba pericial; o, en fin, mediante cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido-, tiene mayor facilidad para acreditar que el precio de la transmisión del terreno no fue superior al de su adquisición y, por ende, que no se ha producido el incremento de valor a que se refiere el artículo 104.1 TRLHL.

**Quinto.** *La carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía recae sobre el obligado tributario con independencia de la forma concreta en la que el Ayuntamiento impositor haya previsto la gestión del IIVTNU (por el procedimiento iniciado mediante declaración o por el sistema de autoliquidación).*

Sentado que corresponde al obligado tributario la prueba de la inexistencia de incremento de valor del terreno transmitido, debemos señalar finalmente que, a estos efectos, no existe diferencia alguna entre las dos formas de gestión tributaria del impuesto que establece el artículo 110 TRLHL, esto es, entre los supuestos en los que el IIVTNU se gestiona por el procedimiento de declaración a que se refieren los artículos 128 a 130 LGT y aquellos otros casos en los que el ayuntamiento de la imposición establece el sistema de autoliquidación para la exacción del tributo.

Tal y como dispone -y lo hace de forma inequívoca- el artículo 128.1 LGT , en la declaración que debe presentar el obligado tributario con la que da comienzo el denominado procedimiento iniciado mediante declaración debe manifestarse " la realización del hecho imponible " y comunicarse " los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria " mediante la práctica de la correspondiente liquidación que ponga fin al procedimiento. Cuando, por el contrario, el tributo se gestiona por el sistema de autoliquidación, de conformidad con el artículo 120 LGT , además de llevar a cabo las dos actuaciones anteriores -esto es, manifestar la realización del hecho imponible y " comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo "-, el contribuyente debe realizar por sí mismo " las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria ", actuaciones de aplicación de las normas reguladoras del tributo y de cuantificación de la deuda tributaria que en el procedimiento iniciado mediante declaración corresponde efectuar a la Administración tributaria ex artículo 129.3 LGT .

Pues bien -y he aquí las razones que nos llevan a desestimar la alegación que a este respecto efectúa la mercantil BAMAN en el recurso de casación interpuesto-, en la medida en que para la determinación y prueba de la

inexistencia de una plusvalía gravable (1) las actuaciones relevantes son las de manifestación de la realización del hecho imponible y de comunicación a la Administración de los datos relevantes para la cuantificación de la deuda tributaria, y (2) sendas actuaciones corresponden por igual al obligado tributario con independencia de que tributo se gestione por el procedimiento de declaración o por el sistema de autoliquidación, ninguna diferencia existe -ni puede introducirse- a efectos de la carga de la prueba en el contexto que nos ocupa.

Residenciar, tal y como reclama la parte recurrente, la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía en la transmisión del terreno, en el sujeto pasivo del impuesto o en la Administración tributaria, dependiendo de que el tributo se configure como un tributo de "contraído previo" o como un tributo autoliquidable, supondría introducir diferencias en materia probatoria carentes de justificación objetiva, contraviniendo la exigencia constitucional de igualdad que establece el artículo 31.1 CE .

**Sexto.** *Criterios interpretativos del artículo 104 TRLHL, en conexión con los artículos 107.1 , 107.2 a ) y 110.4 de la misma norma , y en relación con las reglas sobre la carga de la prueba recogidas en los artículos 105.1 y 106.1 de la LGT , y 217.7 y 385.2 de la LEC .*

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA , procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

1º) De la exégesis de la regulación legal del IIVTNU -en particular, de los artículos 104.1, 107.1, 107.2 a), y 110.4 del TRLHL-, a la luz de las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en la STC 59/2017 , se infiere inequívocamente que la que se expulsa completamente del ordenamiento jurídico es la presunción iuris et de iure de existencia de incremento de valor del terreno urbano transmitido (que en todo caso debía ser objeto de tributación), no la presunción iuris tantum de existencia de una plusvalía en la enajenación del inmueble, que sigue estando plenamente en vigor.

2º) De conformidad con los artículos 105.1 y 106.1 de la LGT , y 217.7 y 385.2 de la LEC , corresponde al obligado tributario que alegue que no ha existido plusvalía probar la inexistencia del hecho que se presume ex artículos 104.1, 107.1, 107.2 a) del TRLHL, a saber, que el precio de transmisión del terreno fue superior al de adquisición del bien y, en consecuencia, que ha existido una plusvalía en la enajenación de inmueble susceptible de gravamen.

3º) La carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía recae sobre el sujeto pasivo del impuesto con independencia de que el Ayuntamiento impositor haya previsto la gestión del IIVTNU por el procedimiento iniciado mediante declaración ( artículos 128 a 130 de la LGT ) o por el sistema de autoliquidación ( artículo 120 LGT ), en la medida en que (i) para la determinación y prueba de la inexistencia de una plusvalía gravable las actuaciones relevantes son las de manifestación de la realización del hecho imponible y de comunicación a la Administración de los datos relevantes para la cuantificación de la deuda tributaria, y (ii) sendas actuaciones corresponden por igual al obligado tributario se gestione el tributo por el procedimiento de declaración o por el sistema de autoliquidación.

**Séptimo.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la desestimación del recurso de casación deducido por la representación procesal de la entidad BAMAN, pues la resolución judicial recurrida ha interpretado de manera correcta el ordenamiento jurídico, de un lado, (i) al afirmar explícitamente que si no ha existido, en términos económicos y reales, incremento de valor alguno del terreno de naturaleza urbana, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (artículo 104.1 TRLHL), y éste no podrá exigirse, y, de otro lado, (ii) al partir inequívocamente de que la prueba de que no se ha puesto de manifiesto una plusvalía con la transmisión del inmueble corresponde al obligado tributario, aunque el IIVTNU se haya gestionado por el sistema de declaración y no por el de autoliquidación.

Por otra parte, en su escrito de interposición, BAMAN sostiene que los medios de prueba propuestos en el procedimiento "no fueron debidamente valorados por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña", y solicita que "en caso de resolver este Tribunal Supremo -como así ha sucedido- que corresponde al sujeto pasivo acreditar la inexistencia del incremento de valor del bien", nos pronunciemos sobre tales medios de prueba "para fijar jurisprudencia sobre su validez a los efectos de acreditar suficientemente la inexistencia del incremento de valor".

Pero, pese a que entre los medios de prueba que ofreció BAMAN y valoraron tanto el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Girona como el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, se encuentra uno de los que fijamos expresamente como idóneos por nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 -las correspondientes escrituras de compra y venta del terreno-, no podríamos alterar la conclusión alcanzada por la sentencia impugnada sin modificar la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal de instancia, lo que nos está vetado en casación.

En particular, frente a la alegación de BAMAN en el sentido de que la resolución del Juzgado "considera irrelevante la prueba aportada y que la única prueba válida es la pericial contradictoria", la sentencia impugnada en casación señala que lo que se colige de aquella decisión judicial "es que la juzgadora a quo no ha considerado debidamente acreditada la inexistencia de incremento de valor, a la vista de la prueba de la parte", y que "comparte las conclusiones alcanzadas por la resolución de instancia".

Y respecto de la afirmación de la recurrente de que "el precio declarado en las escrituras no es un valor decidido unilateralmente por las partes, que no tienen relación entre sí", el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña declara como hechos probados los siguientes: "a) la escritura de compraventa de 31-10-2006 se formaliza entre el representante de la Caixa d'Estalvis Layetana como parte vendedora y D. Romualdo, en representación de Baman SL; b) la escritura de compraventa de 30-12-2015, se formaliza entre D. Carlos Jesús D. Romualdo, en representación de Baman SL y D. Carlos Miguel y D. Luis Andrés, en nombre y representación de la adquirente Cusivins SL. c) El poder para pleitos de 20-4-2017, viene otorgado por D. Luis Andrés, en representación de Baman SL".

Hechos que resalta el ayuntamiento de La Bisbal d'Empordà en su escrito de oposición al poner de manifiesto, tras recordar que pese a que "en primera instancia la empresa promotora recurrente tuvo la oportunidad de acreditar la falta de incremento del valor del terreno entre su adquisición y la transmisión final, no se practicó ninguna prueba pericial contradictoria y la documental aportada no resultó suficiente para acreditar el efectivo decremento de valor", que "no resultó suficiente la acreditación de los precios estipulados en los documentos públicos de transmisión, porque tal como se puso de manifiesto en su día, la relación de parentesco entre los socios representantes de las mercantiles que formalizaron la transmisión del inmueble, hacía dudar de la certeza del precio pactado como el que efectivamente se pudiera haber llegado a satisfacer "valor real" (pues coincide D. Romualdo como socio y representante de las dos empresas que formalizan la transmisión que origina el devengo, BAMAN SL y CUSIVINS SL como adquirente) y, en todo caso, no se llegó a acreditar que existiera un decremento del valor de los terrenos, porque las valoraciones aportadas de la empresa TINSA, presentaba valoraciones no homogéneas".

#### **Octavo. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas de la casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

### **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 expresados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

#### **Segundo.**

Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de BAMAN, S.L., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 12 de mayo de 2017, dictada en el recurso de apelación núm. 21/2017, interpuesto contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Girona de fecha 22 de noviembre de 2016, recaída en el procedimiento ordinario núm. 142/20016, sobre liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de 2016, sentencia que se confirma.

**Tercero.**

No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.  
Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado  
D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez  
D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero  
D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.