

## Donaciones a la sociedad de gananciales: no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

*Sentencia nº 295/2021, de 3 de marzo, del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda (recurso 3983/2019)*

**J. Javier Pérez-Fadón Martínez**

*Inspector de Hacienda del Estado*

*Doctor en Derecho*

*Exsubdirector General del Ministerio de Hacienda y Función Pública*

El Tribunal Supremo determina que **la donación a la sociedad de gananciales de un bien —inmueble— no está sujeta, ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**, ya que la sociedad de gananciales no es una persona física ni tiene personalidad jurídica propia, sino que es un patrimonio separado y por eso, no es sujeto pasivo del citado impuesto, **ni tampoco al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, porque no es una transmisión patrimonial onerosa.

### ÍNDICE

[Donaciones a la sociedad de gananciales no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones](#)

[I. INTRODUCCIÓN](#)

[II. RESÚMENES DEL CONTENIDO DE ESTA SENTENCIA](#)

[III. COMENTARIOS](#)

[IV. CONCLUSIONES](#)

hecho imponible; sujeto pasivo; exención; sociedad de gananciales; donación

### I. INTRODUCCIÓN

El Tribunal Supremo (TS), en su **Sentencia de 3 de marzo de 2021 (LA LEY 10875/2021)**, referente a una aportación de bienes inmuebles de uno de los cónyuges a su sociedad de gananciales, considera, con base en su jurisprudencia civil sobre la naturaleza de dicha aportación y sobre el carácter de la propia sociedad de gananciales, que no se trata de una donación de la mitad del bien de que se trate al otro cónyuge, sino de una aportación gratuita a la sociedad de gananciales y por eso, al no encajar dicho acto en la previsión legal del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), que lo limita a las adquisiciones que efectúen exclusivamente las personas físicas, no está sujeta al mencionado tributo.

Además, tampoco considera el TS en esta Sentencia que dicha operación pudiera estar sujeta, pero exenta, de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), toda vez, que se trata de una transmisión gratuita y no onerosa, por lo que no cumple con los requisitos para la sujeción a este gravamen.

Las aportaciones a la sociedad de gananciales, por parte de un cónyuge, no tributa en el ISD ni en el TPO del ITPyAJD»

Esta jurisprudencia contradice la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos (DGT) que, dada la falta de personalidad jurídica de la sociedad de gananciales, entendía que la misma no podía ser sujeto de una adquisición a título de propietaria de bienes o derechos, sino que los titulares de los bienes gananciales eran los cónyuges casados en régimen de gananciales, por lo que si se donaba a dicha sociedad, en realidad lo que se

producía era una donación de la mitad del bien desde un cónyuge al otro, por lo cual, se gravaba por dicha mitad al que recibía la donación por el ISD, fijándose la base imponible del impuesto, asimismo, en el 50 % del valor real del correspondiente bien.

En resumen, que con esta jurisprudencia del TS, las aportaciones de bienes a la sociedad de gananciales de un cónyuge se consideran contratos atípicos dentro del ámbito familiar, es decir, contratos o actos no contemplados en la normativa privada ni en la pública, que tiene carácter gratuito y que beneficia, no al otro cónyuge, sino a la sociedad de gananciales directamente, a la que se conceptúa de patrimonio separado de la administración ganancial, es decir, gestionada por ambos cónyuges.

## II. RESÚMENES DEL CONTENIDO DE ESTA SENTENCIA

En este epígrafe, se va a comenzar por resumir el contenido de la Sentencia del TS antes citada, que se refiere, como se ha adelantado, a que las aportaciones gratuitas de un bien inmueble de un cónyuge a la sociedad de gananciales no está sujeta ni al ISD ni al TPO del ITPyAJD, toda vez que no responde a los términos que delimitan los hechos imposables de esos gravámenes.

«Las aportaciones gratuitas de un cónyuge a su sociedad de gananciales no tributa ni por el ISD ni por ITPyAJD»

En efecto, en sus fundamentos de derecho **SEGUNDO** y **TERCERO**, en los que he destacado en negrita sus aspectos esenciales, se establece textualmente que:

**«SEGUNDO.** *Sobre la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales y su proyección fiscal en el impuesto que nos ocupa.*

*Dicho lo anterior, lo que se antojaba necesario para encuadrar justamente el debate suscitado, poco hay que oponer al análisis jurídico que se contiene en la sentencia de instancia, refiriéndose a otros pronunciamientos*

*judiciales, sobre la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales.*

*Efectivamente, se considera que la sociedad de gananciales se configura en nuestro ordenamiento jurídico como una comunidad en mano común o germánica; no existen, por tanto, cuotas, ni sobre los concretos bienes gananciales conformadores del patrimonio conjunto, ni sobre este; esto es, los cónyuges no son dueños de la mitad de los bienes comunes, sino que ambos son titulares conjuntamente del patrimonio ganancial, globalmente. Existe, pues, **un patrimonio ganancial de titularidad compartida por los cónyuges, que carece de personalidad jurídica, no es sujeto, sino objeto del derecho;** constituye un patrimonio separado distinto del patrimonio privativo de cada uno de los cónyuges, y que funciona como un régimen de comunidad de adquisiciones.*

*Por ello, cuando, se produce una aportación de un bien a favor de la sociedad de gananciales, no se produce la copropiedad del bien entre los cónyuges sobre una cuota determinada, no existe un proindiviso, sino que ambos cónyuges son titulares del total.*

*La aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales puede ser gratuita y onerosa. En el primer caso se integra en el activo de la sociedad de gananciales. En el segundo, nace un crédito a favor del aportante frente a la sociedad de gananciales, conservando su derecho al reintegro al momento de su liquidación.*

*Interesa ahora destacar, por lo que luego se dirá y su relevancia en el ámbito fiscal, que **la aportación gratuita de bienes privativos a la sociedad de gananciales, en modo alguno constituye una donación al otro cónyuge, sino que la destinataria del acto de disposición, la beneficiara de la aportación, es la sociedad de gananciales, esto es, el patrimonio separado que es la comunidad de gananciales.** Ha de rechazarse, pues, que la aportación se haga a favor de persona física alguna; la aportación de un bien privativo realizada a favor del otro cónyuge constituye un negocio jurídico completamente distinto del que nos ocupa. No es, por tanto, un negocio entre los cónyuges; el bien aportado no llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge —sin perjuicio del resultado de la liquidación de la sociedad de gananciales, y el posible beneficio indirecto fruto de la aportación—; es erróneo, por tanto, entender que el bien privativo aportado a la sociedad de gananciales pasa a ser copropiedad de ambos cónyuges.*

*La aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales, que analizamos, se configura como un negocio jurídico atípico en el ámbito del Derecho de familia, que tiene una causa propia, distinta de los negocios jurídicos habituales traslativos del dominio, conocida como causa matrimonii, en la que cabe distinguir como nota diferencial*

de aquellos negocios su peculiar régimen de afección, en tanto que a los bienes gananciales se le somete a un régimen especial respecto a su administración, disposición, cargas, responsabilidades y liquidación.

Parafraseando a **la Sala Primera de este Tribunal Supremo, sentencia de 3 de diciembre de 2015**, cuando se refiere a la aportación gratuita de bienes privativos a la sociedad de gananciales, puede decirse que **no todo acto de liberalidad comporta una donación en sentido estricto, en estos casos no se trata de una transmisión patrimonial de la propiedad realizada de forma gratuita por un sujeto a otro, sino —incluso descartada la causa onerosa— de la aportación por uno de los miembros de la sociedad de gananciales a dicha sociedad —de tipo germánico y sin distribución por cuotas— de un bien de su propiedad por razón de liberalidad que ha de insertarse en las especiales relaciones del derecho de familia y, en concreto, de las nacidas de la institución matrimonial**; esto es, la nota predominante no es tanto la mera liberalidad, sino ampliar el patrimonio separado que conforma la sociedad de gananciales

Desde la perspectiva del Derecho civil la aportación gratuita de un bien privativo a la sociedad de gananciales, es un negocio atípico del Derecho de Familia que da lugar a un desplazamiento patrimonial y correlativa adquisición, y cuyo rasgo característico y definidor, en lo que ahora interesa, es su gratuidad. A falta de un tratamiento singular de la figura en las normas tributarias, visto que no estamos ante un negocio jurídico oneroso, que es la nota que caracteriza a las transmisiones patrimoniales sujetas al ITPO, art. 7.1.A del Real Decreto Legislativo 1/1993 (LA LEY 3423/1993), "Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos 'inter vivos' de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas", y se trata, por tanto, de un supuesto no contemplado, ni sujeto, en este gravamen, tiene su encaje, en principio y sin perjuicio de lo que a continuación decimos, en "...cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, 'intervivos'", que constituye uno de los hechos imposables del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, art. 3.1.b) de la Ley 29/1987 (LA LEY 2421/1987).

Analizada la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales, y conceptuada como patrimonio separado, carece la misma de personalidad jurídica.

**El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se autodefine como impuesto directo y subjetivo, cuyo objeto es gravar los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por personas físicas.** Así se destaca en la Exposición de Motivos de la Ley, "El Impuesto de Sucesiones y Donaciones cierra el marco de la imposición directa, con el carácter de tributo complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas y su naturaleza directa..." y así se presenta en su art. 1, "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley".

Conforme al principio de legalidad, reserva de ley que prevé el art. 8.c) de la LGT, debe determinarse por ley los obligados tributarios. Ya se ha dicho que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones posee carácter personal, por lo que, en principio, dada la relación entre el sujeto pasivo con el presupuesto objetivo, esto es la adquisición del sujeto pasivo del bien objeto de la transmisión lucrativa, legalmente circunscrito a las personas físicas, la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, no puede ser sujeto pasivo del impuesto; pues legalmente, con la matización que a continuación se hace, el sujeto pasivo del impuesto debe ser una persona física; se excluye tanto las personas jurídicas, como los entes sin personalidad, por lo que en principio la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, que carece de personalidad jurídica, no puede ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El art. 35.4 de la LGT considera que además de los obligados tributarios que contempla el apartado 2, tendrán la consideración de obligados tributarios "las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición", si bien lo supedita a que una norma con rango de ley así lo prevea expresamente. En el caso que nos ocupa ni norma especial al efecto, ni la Ley del Impuesto, que sí prevé supuestos en los que se recogen instituciones a las que se le otorga dicha condición de forma indirecta o más compleja, así en supuestos de sustituciones hereditarias, fideicomisos, reservas o repudiaciones de las herencias, por ejemplo, en cambio, nada se prevé respecto de sociedades de gananciales o, más extensamente, respecto de patrimonios separados. Por lo que **las sociedades de gananciales, adquirente y beneficiaria del bien privativo aportado gratuitamente por uno de los cónyuges no puede ser sujeto de gravamen por el impuesto sobre donaciones.**

**TERCERO.** *Respuestas a las cuestiones con interés casacional objetivo. De lo dicho anteriormente se desprende que la aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a su sociedad de gananciales no se encuentra sujeta al ITPAJD, ni puede ser sometida a gravamen por el Impuesto sobre Donaciones la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, en tanto que sólo puede serlo las personas físicas y aquellas instituciones o entes que especialmente se prevea legalmente, sin que exista norma al efecto respecto de la sociedades de gananciales, y sin que quepa confundir la operación que nos ocupa, en la que el beneficiario es la sociedad de gananciales, con la aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a favor del otro cónyuge.»*

### III. COMENTARIOS

En primer lugar, resaltar que, según el propio TS, la base fundamental de la nueva doctrina judicial es la calificación jurídica, en el orden civil, efectuada por la Sala de lo Civil del TS, que se ha transcrito en el texto de la Sentencia que se analiza, en dos aspectos, en primer lugar al delimitar la sociedad de gananciales como una comunidad de tipo germánico o en mano común sin cuotas o participaciones concretas, sino como un patrimonio separado que gestionan los cónyuges, con el objetivo de ayudar a levantar de forma más satisfactoria las necesidades y obligaciones familiares.

La segunda es la calificación de la aportación a la sociedad de gananciales como un acto o negocio *sui generis*, ya que no está tipificado en la normativa, que no puede catalogarse como donación, porque, aun respondiendo en parte a un ánimo de liberalidad, en el fondo dicho objetivo se complementa con el de ayudar a mejorar económicamente a la familia, sobre todo en el ámbito matrimonial.

Dicho lo anterior, el TS en esta sentencia considera que no pueden equipararse las aportaciones que los miembros del matrimonio efectúen de forma gratuita al patrimonio separado de sus bienes privativos, que es la sociedad de gananciales, a una donación y, menos aún, a una donación de un cónyuge al otro, dada la naturaleza de la operación y que dicha aportación lo es a la sociedad de gananciales, sin que, en ese momento, el cónyuge que aumenta su «patrimonio ganancial» obtenga una ganancia directa o indirecta.

No estoy de acuerdo con esta doctrina, máxime en el ámbito fiscal, porque el patrimonio de las personas casadas en régimen económica de gananciales —o los similares de los Derechos civiles forales— está dividido en dos partes según lo tipos de bienes: los privativos que son de su exclusiva titularidad y los gananciales que tienen en común entre los cónyuges como deriva de ser una comunidad de bienes en mano común, por lo que tildar, como se desprende de lo establecido por el TS, estos últimos bienes como si estuvieran huérfanos de titular alguno, no parece jurídicamente lógico.

En el sentido anterior, parece una verdad de Perogrullo que los bienes en común son de los comuneros o condueños, sin que haga falta ninguna otra explicación o razonamiento para demostrarlo, son comunes de los cónyuges, es decir, son de los cónyuges, aunque los tengan en común entre ambos.

En el ámbito fiscal lo anterior se refleja en varios artículos, como en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LA LEY 1758/1991) (IP), o en el artículo 11 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LA LEY 11503/2006) y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que establece, siendo el resaltado en negrita de mi responsabilidad:

«Artículo 11. Individualización de rentas.

(...)

3. *Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.*

*En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.*

**La titularidad de los bienes y derechos que conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a**

***cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación .***

*Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.»*

Asimismo, en cualquier orden jurídico, quienes pueden disponer como titulares de los bienes y de los derechos gananciales no son otros que los cónyuges, quienes figuran, además, como titulares de los mismos en todos los registros oficiales y particulares a todos los efectos, *ergo* los bienes gananciales son de los cónyuges, aunque tengan ciertas características específicas en cuanto a su titularidad, responsabilidad, forma de disposición, gestión y administración, etc.

En mi opinión, partiendo como he adelantado, de que cada cónyuge tiene un patrimonio dividido en privativo y ganancial, siendo de ambos titular, la apreciación del TS olvida que el cónyuge que aumenta su patrimonio ganancial, sí que obtiene un incremento del total de su patrimonio, que debiera suponer un gravamen en el ISD, aunque solo fuera por el aumento de esa parte de su patrimonio, ya que a la postre va a suponer un incremento patrimonial personal.

En el sentido anterior, el ISD al regular el hecho imponible, no solo incluye a las donaciones entre los supuestos de hecho a gravar, sino que al delimitar aquel establece en el artículo 3.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LA LEY 2421/1987), que están sujetos a este impuesto (en el que he resaltado en negrita la generalidad con que se gravan los actos gratuitos e *inter vivos*): **«b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito "intervivos". »**

También se deduce así la amplitud en la delimitación del hecho imponible, que se ratifica en el Reglamento del ISD, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (LA LEY 3414/1991), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que en su artículo 12, en el que no pone límites a los negocios gratuitos e *inter vivos* al determinar que: *«Entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e "ínter vivos" a los efectos de este Impuesto, además de la donación ...»*

A la vista de la legislación anterior, cabe la duda de si el TS hubiera podido no tener en cuenta, debidamente, la legislación fiscal transcrita, puesto que reconoce que una aportación patrimonial a la sociedad de gananciales sin contraprestación tiene naturaleza de liberalidad del cónyuge que la realiza, suponiendo además, sea cual sea la apreciación del TS en este punto, un aumento del patrimonio del otro cónyuge al incrementarse el importe de la parte ganancial de sus bienes.

En cualquier caso, pese a que el TS pudiera haber cometido algún error en sus apreciaciones, —aunque no considero imaginable que entienda que la sociedad de gananciales es una entidad en sí misma con capacidad propia para ser titular de su patrimonio distinto del que ostentan los cónyuges—, no cabe sino acatar el fallo, aun discrepando en lo fundamental del mismo, como se ha expuesto.

«Se considera, erróneamente por el TS, los bienes del patrimonio ganancial como si no fueran de los cónyuges»

Por otra parte, esta nueva doctrina del TS hace que el criterio administrativo de la DGT, basado en razones similares a mis anteriores apreciaciones, que venía siendo aplicado por las Administraciones de las Comunidades Autónomas, que son las gestoras del ISD, hace que quede completamente superado y deba dejar de aplicarse, sin que sea exigible el ISD, toda vez que el TS considera que quién recibe la aportación es una entidad sin personalidad jurídica propia —por lo que no puede ser la titular de bienes, derechos y obligaciones— y, además, que el otro cónyuge no aportante no

obtiene ganancia alguna —cuando, en mi opinión, aumenta sin duda su patrimonio de carácter ganancial—.

Tampoco puede considerarse, según el TS, que la aportación pudiera estar sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPyAJD, toda vez que se trata, pese a no ser una donación de una transmisión gratuita, por lo que no encaja en los supuestos del hecho imponible de dicho gravamen, lo que en este aspecto si coincide, plenamente, con mi interpretación.

No obstante lo anterior, sí quisiera poner de manifiesto que en este tributo se puede observar que entiende el legislador, que cuando un cónyuge aporta un bien a la sociedad de gananciales, según el artículo 45.I.B).3, exonera de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas:

«B) **Estarán exentas:**

(...)

3. **Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.»**

Del texto anterior **se infiere que dichas aportaciones sí son consideradas alteraciones patrimoniales de quien aporta y de quién adquiere por esta vía cualquier tipo de bienes, ya que en caso contrario no sería necesario exonerarlas del tributo porque estarían no sujetas.**

Al margen de lo anterior, el TS no examina qué sucede respecto a la subespecie de documentos notariales de actos jurídicos documentados del mismo ITPyAJD, que se bifurca, como es sabido, en dos cuotas, la fija y la gradual o proporcional, ya que se cumplen todos los requisitos para que la escritura notarial que formalice este negocio gratuito de aportación quede sujeto —es una escritura notarial, no está sujeto a ISD ni a las otras modalidades del ITPyAJD, es valuable e inscribible en el Registro de la Propiedad— a ambas cuotas.

Sin embargo, a la vista de la exención del artículo 45 del texto refundido de la Ley del ITPyAJD (LA LEY 3423/1993), aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, antes transcrita, y teniendo en cuenta, como se señala en la jurisprudencia que se examina, el principio de legalidad estricta que debe aplicarse en lo que respecta a, entre otros extremos del ámbito fiscal, los beneficios fiscales y, según se desprende de la forma genérica con la que se establece esta exención, que no se circunscribe, ni de forma expresa, ni tampoco tácita, a una sola modalidad del ITPyAJD, por lo que habrá que convenir que, **estará exenta la citada escritura notarial de aportación gratuita de inmuebles a la sociedad de gananciales de todas las modalidades del tributo, o en otras palabras, estará sujeta, pero exenta, de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados.**

En lo que respecta a otros tributos, tampoco abordados en la Resolución judicial que se analiza, dado que **el patrimonio del aportante se altera con la operación reseñada**, es indudable que dicha alteración patrimonial da lugar a una posible ganancia o pérdida patrimonial que, si es positiva, **el aportante deberá incluir en su declaración del IRPF, debiendo calcular dicho incremento de patrimonio mediante las reglas del ISD**, pero que, si fuera negativa, por el contrario no deberá incluirla en su declaración, toda vez que las pérdidas patrimoniales de transmisiones gratuitas no pueden compensarse con otras ganancias del ejercicio, según se desprende de lo dispuesto en los artículos 33 a (LA LEY 11503/2006) 37 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LA LEY 11503/2006) y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Por otro lado, qué pasa en lo que **respecta al IRPF del cónyuge que recibe el aumento de su patrimonio ganancial, en mi opinión nuevamente, al no estar sujeto dicho incremento al ISD quedará sujeto, como ganancia patrimonial, a este impuesto**, según se establece en el artículo 6 de la Ley del IRPF (LA LEY 11503/2006), que textualmente establece que: «4. *No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*»

Quisiera añadir que, en el ámbito del IRPF, en nada afecta a lo comentado el criterio de la DGT, expuesto en su **contestación vinculante V3496-20, de 2 de diciembre**, en la que, en casos de compraventas entre los cónyuges de bienes gananciales, manteniendo dicha calificación posteriormente, no existe alteración patrimonial, precisamente, porque no se produce incremento o disminución alguna de la parte ganancial del patrimonio de ninguno de los miembros del matrimonio, puesto que es un caso distinto del que se ocupa la sentencia del TS que se comenta, en el que hay una operación externa a la sociedad de gananciales como es una aportación de bienes privativos a dicha sociedad, con lo que, como he comentado, aumenta el patrimonio del otro cónyuge y disminuye el del aportante —entendiendo por patrimonio tanto el ganancial como el privativo—.

Por último, en cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio, asimismo, tendrá la consecuencia de que en el patrimonio del aportante habrá que minorar en la mitad el valor de los bienes que se aporten, mientras que en el del otro cónyuge habrá que aumentar en esa misma cuantía su patrimonio, según se deriva de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LA LEY 1758/1991).

En resumen, creo que el TS no ha tenido en cuenta la literalidad de la regulación legal y reglamentaria del ISD, quizás ha sufrido un lapsus al considerar que no se trataba de un incremento de patrimonio gravado en el ISD, pero este nuevo criterio, además, creo que abre consecuencias no imaginadas por el mismo Tribunal, como son las que hacen referencia al AJD, al IRPF de ambos cónyuges y al IP, también, de los dos si estuvieran obligados a tributar por este tributo.

#### IV. CONCLUSIONES

Una vez transcritos aquellos extremos más relevantes de la doctrina del TS y los comentarios que me suscitan, así como mi opinión sobre sus posibles consecuencias en algunos otros tributos de nuestro sistema fiscal, es momento de exponer a modo de conclusión y resumen, los siguientes puntos:

- 1º.** Con base en la calificación jurisprudencial de la Sala de lo Civil del TS, que establece que la sociedad de gananciales es una comunidad germánica o en mano común sin personalidad jurídica propia, que se puede definir como un patrimonio separado de titularidad y gestión de ambos cónyuges o ganancial, las aportaciones que los cónyuges hagan de bienes privativos a dicha sociedad son unos negocios no tipificados, que en ningún caso puede confundirse con una donación, que se encuadran en el ámbito familiar, concretamente dentro del matrimonio, que tiene carácter gratuito el fin de coadyuvar a un mejor levantamiento de las cargas familiares.
- 2º.** En el ámbito fiscal, el TS considera que, al ser el perceptor de la aportación gratuita de los bienes una entidad sin personalidad jurídica, no se cumple con los requisitos exigidos para el devengo del ISD y que, al tener carácter gratuito, tampoco puede exigirse a dicha aportación el gravamen por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPyAJD.
- 3º.** No obstante lo anterior, se olvida el TS de examinar si estas aportaciones gratuitas a la sociedad de gananciales pudieran estar sujetas a otros gravámenes, como en el caso de las dos cuotas de la modalidad del ITPyAJD de documentos notariales, dado que cuando se trate de inmuebles si se formaliza en escritura pública cumpliría con todos los requisitos establecidos en el texto refundido de la Ley del mencionado impuesto, a lo que cabe responder, que, sin duda, está sujeto a dichas cuotas, si bien, en el caso de la cuota gradual estará exenta, porque así lo determina legalmente el artículo 45 de dicha norma.
- 4º.** Asimismo, se ha omitido en la sentencia que se analiza su posible repercusión en otros tributos. En el caso del IRPF, queda claro que se produce una alteración patrimonial en el aportante, con lo que habrá que consignarlo así en la declaración del ejercicio en que produzca, que al tener carácter gratuito habrá que calcular según las reglas del ISD y que, si se da una ganancia patrimonial dará lugar a su gravamen, pero que si produce una pérdida, no podrá ser compensada con las demás ganancias patrimoniales. En cuanto al otro cónyuge, al no estar sujeta al ISD el aumento de su patrimonio ganancial, según lo establecido en la Ley del IRPF (LA LEY 11503/2006), este aumento estará sujeto al IRPF como ganancia patrimonial, según mi opinión.
- 5º.** En cuanto al IP, la Sentencia del TS no recoge las posibles consecuencias de una aportación de este tipo, pero claramente, el aportante deberá dejar de incluir en su patrimonio la mitad del valor de los bienes aportados y el otro cónyuge, deberá incluir en su declaración dicha cuantía porque han pasado a ser gananciales.