

La tributación de las aportaciones de bienes y derechos efectuadas por los cónyuges a la sociedad de gananciales

JUAN CALVO VÉRGEZ
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

SUMARIO

- I. ACTOS DE APORTACIÓN SINGULARES CONSTANTE MATRIMONIO.
- II. LA ATRIBUCIÓN DE GANANCIALIDAD A UN BIEN PERTENECIENTE A AMBOS CÓNYUGES EN *PRO INDIVISO* ORDINARIO.
- III. RÉGIMEN FISCAL DE LAS ADQUISICIONES GRATUITAS DE NATURALEZA GANANCIAL.
- IV. APORTACIONES DE BIENES EN LOS RÉGIMENES MATRIMONIALES DE COMUNIDAD UNIVERSAL.

I. ACTOS DE APORTACIÓN SINGULARES CONSTANTE MATRIMONIO

No suele ser nada infrecuente, dentro de las operaciones patrimoniales entre cónyuges, que aquéllos que se encuentran casados en régimen de gananciales aporten a su sociedad conyugal bienes pertenecientes con carácter privativo a uno de ellos.

Tradicionalmente, y desde un punto de vista sustantivo, la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) ha venido considerando en múltiples Resoluciones (caso, por ejemplo, de las de 10 de marzo de 1989, 28 de mayo de 1996 y 26 de mayo y 30 de diciembre de 1999, entre otras) que la aportación de bienes efectuada a la sociedad conyugal constituye un

negocio autónomo entre la compraventa y la donación de aportación de derechos a una comunidad de bienes no personalizada jurídicamente, de carácter análogo al negocio de aportación a sociedades y que ha de presentar una causa onerosa o gratuita.

Ahora bien, desde un punto de vista estrictamente tributario, la única referencia normativa al negocio de aportación se encuentra recogida en el artículo 45.I.B).3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD), que declara exentas las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal. Ciertamente en este tenor literal podría encajar sin ninguna dificultad el negocio de aportación a la sociedad conyugal. Pero también es cierto que si el mismo se verifica por causa gratuita determina un incremento patrimonial para el cónyuge no aportante que, como tal, realizaría el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

A la hora de interpretar aquello que establece el citado artículo 45.I.B).3 del RDLeg. 1/1993, es decir, determinar la tributación a la que queda sujeta la aportación de bienes privativos realizada a la sociedad de gananciales, conviene tener presente, de entrada, que las aportaciones de bienes o derechos realizadas a la sociedad de gananciales pueden ser de dos clases: gratuitas, que son aquéllas que no conllevan contraprestación alguna; y onerosas, que son las que dan lugar a cualquier tipo de contraprestación, tanto simultáneamente a la aportación como mediante el nacimiento a favor del aportante de un derecho de crédito contra la sociedad de gananciales exigible en el momento de la disolución de dicha sociedad. También cabría la posibilidad de que una aportación de bienes o derechos realizada a la sociedad conyugal participase de ambas naturalezas, en cuyo caso se aplicaría a cada una de ellas la fiscalidad que resultase procedente.

Pues bien, el tratamiento tributario de ambas transacciones presenta un carácter distinto, según que su naturaleza sea gratuita u onerosa. Así, por ejemplo, la donación de bienes efectuada a la sociedad de gananciales constituye una operación sujeta al ISD, no recogiendo la normativa reguladora de dicho tributo bonificación alguna para este tipo de donaciones.

En cuanto a las transmisiones onerosas de bienes, dicha transmisión queda sujeta a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITPyAJD. Ahora bien, señala el artículo 45.I.B).3 del RDLeg. 1/1993 que las aportaciones efectuadas a la sociedad conyugal están exentas del citado impuesto. La aplicación de esta exención del ITPyAJD a las aportaciones de los cónyuges a la sociedad conyugal representó en su día un cambio del criterio interpretativo que venía manteniendo la Dirección General de Tributos (DGT) respecto a dicho beneficio fiscal. Y ello debido a que en diversas Resolu-

ciones (caso, entre otras, de la de 21 de marzo de 1995, 16 de junio de 1999, 10 de febrero de 2000 y 29 de enero de 2001), señalaba el citado Centro Directivo que la aplicación de la exención contemplada en dicho precepto debía resolverse en sentido negativo, estimándose así que los criterios de interpretación literal, sistemático e histórico conducían a la conclusión de considerar que no correspondía a las aportaciones de los bienes privativos a la sociedad de gananciales, ya que realmente dicha exención había sido instituida para la aportación de los bienes parafernales de manera que, una vez desaparecidos estos últimos de nuestra normativa civil, la aplicación de la referida exención devenía inaplicable al quedar vacía de contenido.

Se apoyaba concretamente la Administración en una interpretación histórica del artículo 45.I.B).3. Y es que el antecedente de dicho precepto contenido en la antigua Ley de 11 de junio de 1964 pretendía únicamente amparar las aportaciones de bienes propios efectuadas por el marido y de los dotales y parafernales de la mujer al matrimonio, sin la traslación patrimonial prevista en el Código Civil hasta la modificación introducida en el citado cuerpo legal por la Ley de 13 de mayo de 1981.

Se estimaba así que la antigua Ley de 11 de junio de 1964 no podía referirse a las aportaciones efectuadas a la sociedad de gananciales de bienes propios de alguno de los cónyuges con el resultado de su conversión en bienes gananciales, ya que dichas operaciones resultaban de imposible realización cuando entró en vigor la norma. Tal y como se señaló en la contestación de la DGT a Consulta, de 10 de febrero de 2000, a partir de la entrada en vigor de la Ley de 13 de mayo de 1981 ya no cabía la posibilidad de realizar las aportaciones para las que estaba pensada la exención del artículo 45.I.B).3 del Texto Refundido, que eran aportaciones que no implicaban, en realidad, un desplazamiento dominical del bien del patrimonio de una persona a otra. Y si dichas aportaciones ya no existían, la exención no podía ser aplicable a otro tipo de aportaciones, no ya sólo porque el legislador no las estableció pensando en su aplicación en estos casos, sino porque este otro tipo de aportaciones no estaban permitidas por la legislación vigente.

Declaró concretamente la DGT en la citada Resolución de 10 de febrero de 2000 que: «(...) *Las referidas aportaciones deben quedar sujetas a ISD o a la Modalidad de TPO del ITPyAJD, según tengan carácter gratuito u oneroso, no pudiendo ampararse en este último caso en la exención contenida en el artículo 45.I.B.3. del RDLeg. 1/1993 ya que, atendiendo a sus antecedentes históricos, podemos constatar que se refiere a aportaciones limitadas reguladas en la normativa del Código Civil anterior a la reforma de 1981. Quedaría, en consecuencia, la referida exención sin virtualidad práctica, no siendo de aplicación en ningún caso a las aportaciones que realicen los cónyuges en virtud de la libertad de contratación que les otorga el vigente artículo 1.323 del Código Civil*».

En consecuencia, de conformidad con el criterio defendido por la Administración, si uno de los cónyuges aportase bienes propios o parte de ellos a la sociedad de gananciales estaría transmitiendo su propiedad, de manera que el cónyuge que no realizase la aportación habría de tributar por el ISD, tratándose de un negocio lucrativo, o por el ITPyAJD, si existiese contraprestación. Y, dado que la sociedad de gananciales no tiene personalidad jurídica ni es sujeto pasivo del ISD, sería el cónyuge que no realizase la aportación el que hubiera tributar por el 50 por 100 del valor del bien o del derecho aportado (1).

Dicho criterio contrastaba con el adoptado, entre otras, en las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Castilla-La Mancha y de Andalucía, de 16 de noviembre y 6 de febrero de 1998 (2), respectivamente; de Galicia, de 26 de mayo y 20 de octubre de 1999, 31 de marzo de 2000 y 24 de septiembre de 2001 (3), y de Canarias, de 5 y 9 de febrero

(1) Estimó además a este respecto la DGT en su Resolución de 28 de febrero de 1994 que, en el supuesto de que se tratase de un negocio lucrativo, no existiría disminución de patrimonio para el donante.

(2) En esta sentencia de 6 de febrero de 1998 afirmó el TSJ de Andalucía que, frente a la consideración defendida por la Administración de que la exención sólo puede aplicarse a las aportaciones de bienes realizadas antes de la celebración de matrimonio (ya que ésta era la única posibilidad de aportación de bienes a la sociedad conyugal en la redacción vigente del Código Civil al publicarse el Texto Refundido regulador del tributo), se trata de una interpretación puramente histórica que desconoce las propias pautas interpretativas del artículo 3 del Código Civil y, con ello, el principio de que toda norma ha de ser interpretada de acuerdo con la realidad social y jurídica del tiempo en que ha de ser aplicada y atendiendo a su finalidad. Tal y como precisa el Tribunal, es cierto que a la fecha de publicación del antiguo Texto Refundido del ITPyAJD de 1980, el Código Civil sólo admitía la aportación de bienes antes del matrimonio, cuya prohibición respondía además a una concepción superada del matrimonio, poco acorde con el principio de igualdad, siendo la razón de ser de la prohibición la sospecha de la falta de libertad, a fin de evitar injustas captaciones de la voluntad de un cónyuge por otro durante la vigencia del matrimonio. Sin embargo tal concepción, y hasta la misma regulación, quedaron superados por los nuevos principios introducidos por la Constitución, con lo que la reforma introducida por la Ley 11/1981 no sólo era previsible, sino que se encontraba anunciada ya en la Norma Suprema. Añade además el Tribunal que: *«Dado que el legislador legisla para el futuro y no para el estricto presente, difícilmente puede admitirse que la posibilidad de aportación de bienes constante la sociedad de gananciales no fuera ya prevista al aprobarse el Texto Refundido del Impuesto. Por tanto, atendiendo a la finalidad de la exención, de lo que se trata es de favorecer determinadas transmisiones por razones de protección de la familia, y esa finalidad se cumple perfectamente al aplicarla a aportaciones de bienes posteriores a la fecha de celebración del matrimonio, ya que el negocio sigue siendo el mismo, idéntico su contenido económico e igual su finalidad de favorecer su estabilidad y dar prosperidad a la familia, por lo que resulta completamente indiferente el que la misma se realice antes o durante el matrimonio»*.

(3) Afirmó concretamente el TSJ de Galicia en esta sentencia de 24 de septiembre de 2001 que, tras la reforma introducida por la Ley 11/1981, que posibilitó, en régimen de Derecho Común, la realización de aportaciones constante matrimonio en favor de la sociedad de gananciales, ha de entenderse que las mismas resultan beneficiadas o favorecidas por la exención, sin que por ello sea necesario forzar la interpretación del precepto, *«cuya*

de 2001 (4), que consideraron aplicable la exención del artículo 45.I.B.3 del TRLITPyAJD a los negocios de aportación, defendiendo así la aplicación de la exención de la aportación de los bienes privativos de uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales, siempre que tuviesen causa onerosa, tal y como sucede, por ejemplo, tratándose del pago de un típico derecho de reembolso a favor de la sociedad conyugal (5).

literalidad —precisa el Tribunal— resulta muy clara, y sin que resulte contradictorio su espíritu o finalidad, por aplicación de los criterios interpretativos del artículo 3.1 del Código Civil, pues la exigencia de que toda norma sea interpretada de acuerdo con la realidad social y jurídica del tiempo en que ha de ser aplicada y atendiendo a su finalidad, sin olvidar el principio de no discriminación en la aplicación de la norma, debe llevar a la coherente conclusión de que las transmisiones onerosas de bienes efectuadas por los cónyuges a la sociedad conyugal constituyen transmisiones sujetas al impuesto, pero exentas de conformidad con el precepto, al tratarse de “aportaciones a la sociedad de gananciales”».

(4) Tal y como precisó el TSJ de Canarias en esta sentencia de 5 de febrero de 2001, el artículo 45.I.B.3 del TR declara exentas, literalmente, cualquier aportación que realice el cónyuge a la sociedad conyugal, no distinguiendo entre transmisiones onerosas y gratuitas, precisamente porque el hecho imponible del impuesto viene determinado por la existencia de una transmisión onerosa. Este mismo criterio sería posteriormente reiterado por dicho Tribunal en su sentencia de 31 de julio de 2002, al afirmar que: *«Del tenor literal del artículo 45.I.B.3, sin necesidad de esfuerzo interpretativo alguno, se extrae la obvia conclusión de que la aportación por el esposo a la sociedad de gananciales, mediante escritura notarial, de una finca urbana que hasta ese momento era bien privativo del aportante, es sin duda calificable como “aportación de un bien verificada por un cónyuge a la sociedad conyugal” y está por lo tanto exenta de cualquiera de las tres modalidades de tributación previstas en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Además del tenor literal de la norma ha de ponerse de relieve que el beneficio fiscal de que se trata responde a fines o bienes constitucionalmente protegidos, y también a elementales consideraciones de justicia tributaria».*

(5) Hubo no obstante algún pronunciamiento jurisprudencial que compartió el criterio administrativo, tal y como sucedió, por ejemplo, con la STSJ de La Rioja de 22 de julio de 1998. E igualmente en determinadas ocasiones la Administración se pronunció en los mismo términos que la jurisprudencia mayoritaria, declarando, por ejemplo, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia, de 30 de septiembre de 1998, la no sujeción al ITPyAJD de la aportación gratuita de bienes privativos efectuada a la sociedad ganancial y la exención cuando dicha aportación resultase onerosa. Afirmó concretamente el TEAR de Valencia en la citada Resolución que la aportación realizada con carácter oneroso de un inmueble privativo a la sociedad de gananciales goza de la exención del artículo 45.I.B.3 del RDLeg. 1/1993, máxime si tenemos en cuenta que en la referida escritura se indicaba que: *«La contraprestación de la aportación se verificará en el momento de la liquidación de la sociedad de gananciales».* Ya con anterioridad, en su Resolución de 31 de julio de 1998, afirmó este mismo Tribunal que la aportación efectuada sin contraprestación alguna de un bien privativo de la esposa hecha a la sociedad de gananciales debía calificarse como un negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*, no siendo en consecuencia aplicable la exención del artículo 45.I.B.3. del TRLITPyAJD que, al estar referida al citado Impuesto, únicamente se proyecta sobre los negocios onerosos. En cambio este mismo Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia reconoció en su Resolución de 30 de enero de 2002, que la aportación gratuita de un inmueble privativo de uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales goza de exención,

Se apoyaban concretamente los referidos pronunciamientos a la hora de mantener la procedencia de la aportación, aun cuando tales aportaciones no estuviesen permitidas por la redacción vigente por aquel entonces del Código Civil al tiempo de publicarse el RDLeg. 1/1993, en el tenor literal del citado artículo 45.I.B).3, así como en el hecho de que los argumentos históricos invocados por la DGT carecían de consistencia a la vista de que el vigente Texto Refundido es de 24 de septiembre de 1993. A mayor abundamiento estimaban los citados órganos judiciales que la antigua Ley de Haciendas Locales de 1988 se refería igualmente, en su artículo 106, a las aportaciones de bienes a la sociedad conyugal considerándolas exentas (hoy no sujetas) en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

Afirmó, por ejemplo, el TSJ de Castilla-La Mancha en su sentencia de 22 de marzo de 1999, que la exención contenida en este artículo 45.I.B.3 del TR puede aplicarse, no ya sólo a las adjudicaciones que se produzcan en la disolución de la sociedad de gananciales, sino también en las aportaciones a la misma, constituyendo una aplicación particular del artículo 1.323 del Código Civil, como lo es también la atribución de ganancialidad del artículo 1.355 de dicho Código. De este modo, el contrato por el que un cónyuge aporta a la sociedad conyugal una vivienda y un garaje privativos y el otro una cantidad en dinero privativo equivalente al valor de lo aportado por el primero constituiría un negocio de aportación de bienes y derechos a la sociedad de gananciales exento de tributación.

Con posterioridad, en su sentencia de 7 de enero de 2003, afirmó el citado Tribunal que la aportación de un bien inmueble por parte de uno de los cónyuges al objeto de que obtenga el carácter de bien ganancial de ambos cónyuges, surgiendo a su favor un crédito por ese importe con la sociedad de gananciales, constituye una operación exenta de tributación por el ITPyAJD. Tal y como afirma el Tribunal: *«El contrato de aportación de bienes a la comunidad de gananciales tiene por objeto la atribución de ganancialidad de bienes originariamente privativos, lo que en rigor supone la transmisión de un bien de un patrimonio (privativo) a otro (ganancial), y no únicamente un simple cambio de calificación del mismo. De ahí que, en el ámbito impositivo, no se esté en presencia de un supuesto de no sujeción, sino ante un supuesto de exención previsto expresamente en el artículo 45.I.B.3»* (6).

siguiendo así la doctrina contenida en la sentencia del TS de 2 de octubre de 2001, de conformidad con la cual: *«Las aportaciones de bienes efectuadas por los cónyuges a la sociedad conyugal gozan de exención, tanto si se trata de aportaciones onerosas como lucrativas, entendiéndose por aportación todo acto en virtud del cual un cónyuge adscribe un bien propio al régimen de administración, aprovechamiento y cargas inherente al régimen económico-matrimonial»*.

(6) Este mismo criterio sería reiterado por el TSJ de Castilla-La Mancha en su sentencia de 6 de octubre de 2003, al declarar que: *«Las aportaciones de bienes y derechos*

¿Constituye un supuesto encajable entre las exenciones del ITPyAJD la escritura de aportación de una finca privativa efectuada por un cónyuge a la sociedad de gananciales en la que se haga constar, tras la aceptación del consorte, que *«el aportante tiene un crédito contra la sociedad de gananciales por el valor de la finca que se pagará, actualizado, al tiempo de la liquidación de aquélla»*? Inicialmente señaló el TSJ de La Rioja, en su sentencia de 28 de febrero de 2001, que la respuesta a dicha cuestión debía ser negativa, ya que la operación efectuada por los cónyuges no cabe calificarla como aportación a la sociedad conyugal sino como una auténtica transmisión onerosa, teniendo presente además que la cláusula transcrita desnaturaliza la operación, siendo el crédito reservado equiparable al precio aplazado por el inmueble aportado, apreciándose así tanto la onerosidad propia de una compraventa como la ausencia de todo ánimo de liberalidad en el aportante.

Con posterioridad, sin embargo, en su sentencia de 27 de noviembre de 2001, el TSJ de La Rioja reconoció la aplicación de la regla general en virtud de la cual la aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales constituye un acto sujeto pero exento del ITPyAJD, debiendo rechazarse la interpretación puramente histórica de la exención de referencia ya que, a juicio del Tribunal: *«también el espíritu y la finalidad de la norma que la establece puede verse en la intención del legislador que, siguiendo el principio rector del artículo 39.1 de la Constitución, puede pretender el aseguramiento de la protección de la familia, dando un trato fiscal beneficioso a los bienes que se aportan a la sociedad de gananciales, cuyo fin principal es hacer frente al sostenimiento de la familia así como a la alimentación y educación de los hijos comunes si los hubiere»*.

verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal gozan de exención en el ITPyAJD, a tenor de lo prescrito tanto en el artículo 48.I.B).3 del antiguo Texto Refundido como en el artículo 45.I.B).3 del actual». Estima además el Tribunal que ello se refiere a todos los actos en virtud de los cuales cada cónyuge adscribe un bien propio al régimen de administración, aprovechamiento y cargas inherente al régimen económico-matrimonial. Y en su sentencia de 13 de octubre de ese mismo año volvió a reiterar el TSJ de Castilla-La Mancha que gozan de exención todas las aportaciones de los cónyuges a la sociedad conyugal, sin perjuicio de que resulte viable que los cónyuges puedan transmitirse por cualquier título bienes y derechos y celebrar entre sí toda clase de contratos. En palabras del Tribunal: *«Cualquier transmisión o donación efectuada entre cónyuges estará sometida a tributación ordinaria, sin gozar de exención, pues tales operaciones son ajenas, como tales, a todo acto de aportación al régimen económico-matrimonial»*. Por su parte, en su sentencia de 14 de noviembre de 2003, precisó el citado Tribunal que el ámbito de aplicación de la exención contenida en el artículo 45.I.B.3 depende del alcance del término «aportación», que tiende a emplearse en un sentido genérico y, por tanto, comprensivo de cualquier negocio jurídico de comunicación patrimonial, independientemente del título de aportación. En este sentido el término «aportación» en el ámbito tributario coincide con el que se deduce del Código Civil (arts. 1.681 y 1.682), debiendo estimarse la existencia de un auténtico negocio jurídico traslativo del dominio.

Por su parte, el TSJ de Castilla y León (Burgos), en su sentencia de 14 de septiembre de 2001, declaró que la aportación efectuada por uno de los cónyuges de un bien propio a la sociedad de gananciales con posterioridad a su constitución resulta amparada por la exención del artículo 45.I.B.3 del Texto Refundido. Justifica concretamente esta consideración el Tribunal señalando que: *«En cualquier caso, la interpretación puramente histórica desconoce las propias pautas interpretativas del artículo 3 del Código Civil de que toda norma debe ser interpretada de acuerdo con la realidad social y jurídica del tiempo en que ha de ser aplicada y atendiendo a su finalidad que, en definitiva, no es otra que la de favorecer determinadas transmisiones por razón de protección a la familia, en la línea del artículo 39.1 del propio texto constitucional, fortaleciendo su estabilidad y prosperidad con un trato fiscal beneficioso a los bienes que se aportan a la sociedad de gananciales»* (7).

En su sentencia de 27 de junio de 2002 afirmó el TSJ de Extremadura que no constituía una aportación a la sociedad conyugal sino, por el contrario, una auténtica transmisión de dominio (y, como tal, sujeta y no exenta del ITPyAJD) la aportación efectuada por uno de los cónyuges en la que se señalaba lo siguiente: *«se hace constar que el valor del inmueble aportado, perteneciente al patrimonio privativo de la esposa, deberá reintegrarse actualizado al tiempo de la liquidación de la sociedad de gananciales»*. Consideraba el Tribunal que la citada cláusula contractual desnaturaliza la aportación a la sociedad conyugal que se manifiesta por cuanto, al reservarse la esposa y reconocerle el marido un crédito por el propio valor del inmueble, a devolverle (a él mismo o a sus causahabientes) actualizado al tiempo de la liquidación de la sociedad de gananciales, se estaba ante un negocio constitutivo de una transmisión onerosa, siendo el crédito reservado equiparable al precio aplazado por el inmueble aportado. Se apreciaba así el carácter oneroso del negocio celebrado entre las partes (onerosidad propia de una compraventa), al estar igualmente ausente en el aportante todo ánimo de liberalidad en el sentido de voluntad de incrementar gratuitamente el patrimonio de titularidad común que es la sociedad de gananciales.

Asimismo, en su sentencia de 30 de julio de 2002, este mismo Tribunal estimó que la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales con la finalidad de que ésta se subrogue en la condición jurídica de deudora

(7) Este mismo criterio fue defendido por el citado Tribunal en su sentencia de 19 de noviembre de 2001, en la que se afirma que, tras la reforma del Código Civil operada el 13 de mayo de 1981, la realización de aportaciones de bienes privativos a la sociedad conyugal resulta perfectamente admisible, debiendo considerarse como un negocio jurídico equivalente a una transmisión patrimonial en la que existe una *traditio* o entrega, aunque resulte simbólica, y una causa (*iusta causa traditionis*) que ha de ser la causa de sostener cargas matrimoniales y, como tal, sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, al suponer la transmisión de un bien de un patrimonio privativo a otro ganancial que, sin embargo, se declara exenta por aplicación del artículo 45.I.B.3.

hipotecaria constituye una aportación que no tiene por finalidad la atribución de ganancialidad a los bienes aportados. Señala concretamente el TSJ de Extremadura en dicho pronunciamiento, que el contrato de aportación de un bien privativo a la sociedad ganancial ha de considerarse como un negocio jurídico equivalente a una transmisión patrimonial en el que existe una *traditio* o entrega, aunque sea simbólica, y una causa, que ha de ser necesariamente la causa de sostener cargas matrimoniales la cual, como tal, es declarada exenta por el artículo 45.I.B.3 del TR. *«En el caso tratado —afirma el Tribunal— no existe la aportación sino una verdadera transmisión onerosa que enriquece el patrimonio del transmitente o aportante, el cual se resarce del valor de la entrega de un bien privativo (la vivienda) y, por ello, no le resulta aplicable la exención contemplada por cuanto nos hallamos ante un negocio jurídico que excede la mera afectación de los bienes a la sociedad de gananciales».*

En cambio, en su sentencia de 24 de mayo de 2005, el TSJ de Extremadura estimó que el contrato celebrado entre cónyuges mediante escritura pública notarial por el que uno de ellos aporta a su sociedad conyugal una finca de la que era titular con carácter privativo, atribuyéndole así carácter ganancial y en el que, por otra parte, se pacta que la causa de la aportación es onerosa (siendo el contravalor de la aportación indemnizado al cónyuge aportante mediante el reembolso actualizado al tiempo de la liquidación de la sociedad de gananciales cualquiera que fuese la causa de extinción), se encontraba exento del pago del Impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 45.I.B.3 del TR, al tratarse de una aportación de bien privativo de uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales a título oneroso.

En definitiva, de conformidad con el criterio defendido por los Tribunales, la exención alcanzaría los supuestos en que la causa de la aportación es la contribución al sostenimiento de las cargas tributarias, ya sea de forma lucrativa u onerosa, dependiendo de que el otro cónyuge aporte a la sociedad conyugal el valor económico del bien transmitido. Ahora bien, tal y como señaló el TSJ de Extremadura, en su sentencia de 29 de junio de 1999, no se integraría dentro del ámbito de aplicación de la exención la compraventa del bien privativo a la sociedad ganancial, esto es, cuando el cónyuge aportante recibe el valor del bien por parte de dicha sociedad.

Adviértase por tanto que la diferencia existente entre una y otra postura radicaba en la interpretación que se otorgase al término «aportación», el cual podía entenderse como someter a una administración única pero sin cambiar de titular o como aportar la propia titularidad del bien. Siguiendo el criterio adoptado por la Administración las consecuencias fiscales de donar parte del bien al cónyuge no titular o la totalidad del bien a la sociedad de gananciales serían las mismas. En cambio, la postura defendida por los Tribunales llevaba a potenciar la aportación de un bien a la sociedad de gananciales para alcan-

zar el mismo resultado que la donación del 50 por 100 de su valor al cónyuge no titular, con la importante diferencia de que en el primer caso no se produciría tributación mientras que en el segundo sí (8).

Por su parte, el Tribunal Supremo (TS), en su sentencia de 2 de octubre de 2001 (dictada en interés de ley), afirmó la procedencia de la aplicación de la exención contenida en el artículo 45.I.B.3. del TRLITPyAJD, precisando que toda aportación efectuada por los cónyuges al matrimonio a partir del Decreto 1018/1967 y después de la Ley 11/1981, de 13 de mayo, de reforma del Código Civil, goza de exención del ITPyAJD. Tal y como aclara el Tribunal, ello se refiere a todos los actos en virtud de los cuales cada cónyuge adscribe un bien propio al régimen de administración, aprovechamiento y cargas inherentes al régimen económico-matrimonial. En palabras del Tribunal: *«Toda aportación efectuada por los cónyuges al matrimonio goza de exención, aunque se efectúe una vez celebrado el mismo, siempre que se trate de verdaderos actos de aportación al régimen económico-matrimonial, es decir, con la calidad de afección a todos los efectos económico-matrimoniales y no de transmisiones de bienes entre los cónyuges, que no gozarían de exención»*.

A la luz de lo establecido en el citado pronunciamiento aquellas aportaciones a título lucrativo en las que se exprese tal carácter o se dispense del derecho de reembolso quedarían sujetas al ISD por el valor de la mitad del bien aportado gratuitamente, experimentando además el cónyuge aportante una alteración patrimonial en su IRPF de la mitad del bien que quedará sujeta conforme a las reglas generales.

Subrayó asimismo en la citada sentencia el Alto Tribunal que, por lo que respecta a aquellas aportaciones a título oneroso realizadas en pago de un derecho de reembolso preexistente a favor de la sociedad conyugal o que queden sujetas al derecho de reembolso a favor del cónyuge aportante a la liquidación (ya sea por pacto expreso o por no excluir expresamente las partes su juego), las mismas habrían de quedar sujetas pero exentas de la Modalidad de TPO, por aplicación del artículo 45.I.B.3. del RDLeg. 1/1993. Estamos de acuerdo con esta apreciación, debiendo precisarse además que en el IRPF del cónyuge aportante se originará una alteración patrimonial por la mitad del bien. Y ello sin perjuicio de que en el supuesto de que la compensación onerosa de la aportación difiriese de la liquidación del régimen pudiera resultar de aplicación el régimen especial de operaciones aplazadas.

Así las cosas, en tanto en cuanto diversos Tribunales Superiores de Justicia procedieron a dictar sentencias en las que no se admitía la referida argumentación administrativa, resolviéndose la aplicación de la exención a

(8) El criterio defendido por los Tribunales fue compartido además por la DGRN que, en su Resolución de 11 de junio de 1993, consideró que la exención del artículo 45.I.B).3 debía aplicarse a toda aportación de bienes realizada a la sociedad conyugal por parte de los cónyuges, ya tuviese carácter oneroso o lucrativo.

estos supuestos de aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales (criterio al que, como se ha indicado, se sumó además la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2001, que estableció con total claridad la aplicabilidad de la exención a estas aportaciones), fue necesario revisar el citado criterio negativo que venía manteniendo la DGT.

Esta modificación quedó recogida en la Resolución del citado Centro Directivo de 24 de enero de 2003, en la que se adoptó un nuevo criterio consistente en considerar que a las aportaciones de bienes privativos efectuadas a la sociedad conyugal les son de aplicación la exención prevista en el citado artículo 45.I.B).3 del TRLITPyAJD para las aportaciones de bienes efectuadas por los cónyuges a la sociedad conyugal. De este modo, la DGT vino a modificar su criterio con la finalidad de adecuarlo a la jurisprudencia del TS elaborada a este respecto, en el sentido de considerar exentas las aportaciones onerosas efectuadas a la sociedad de gananciales, tanto si el cónyuge recibe una contraprestación en metálico en el momento de la aportación como mediante el nacimiento de un derecho de crédito a favor del aportante contra la sociedad de gananciales.

Así, por ejemplo, tratándose de la aportación de un inmueble privativo a la sociedad de gananciales cabría estimar que se producirá el nacimiento de un derecho de crédito a favor del aportante contra la sociedad de gananciales por dicho importe y exigible en el instante de la disolución de dicha sociedad. De este modo, y partiendo de la idea anterior, en caso de que se produjese con posterioridad el fallecimiento del cónyuge aportante, al margen de tener lugar la extinción del régimen matrimonial y la disolución de la sociedad conyugal, se originaría la consiguiente adjudicación al cónyuge viudo de los correspondientes bienes, derechos y deudas por valor de su mitad de la citada sociedad, destinándose la otra mitad al caudal hereditario. Esta liquidación de la sociedad conyugal supondría una operación de carácter previo y distinta de la determinación del caudal hereditario. Y, por lo que respecta al derecho de crédito al que anteriormente se hacía referencia, el mismo habría de ser tomado en consideración a efectos de la referida liquidación de la sociedad conyugal y, por ende, en la determinación del caudal relicto del cónyuge aportante.

En la actualidad la DGT tiene declarado, entre otras, en su Resolución de 25 de septiembre de 2006, relativa a la tributación en el ITPyAJD de la aportación de bienes privativos efectuada a la sociedad de gananciales, tanto en aquellos casos en los que existe contraprestación como cuando resulta gratuita, que dicha aportación, si es con contraprestación, estará exenta del ITPyAJD y, siendo gratuita, tributará por el ISD.

Concretamente, y refiriéndose a estas aportaciones efectuadas por uno de los cónyuges a favor de la sociedad de gananciales, declaró el citado Centro Directivo en dicha Resolución que: «(...) *Estas aportaciones podrán ser gratuitas, si el cónyuge que aporta no exige contraprestación (por ser su moti-*

lación la de enriquecer al otro cónyuge a costa de su patrimonio privativo), o bien con contraprestación, ya sea esta inmediata o porque den lugar al nacimiento de un crédito a favor del aportante contra la masa ganancial, en cuyo caso se considerarán onerosas. En el primer caso quedará gravada por el ISD como un negocio de carácter gratuito e inter vivos, sin que la normativa de dicho impuesto prevea la aplicación de beneficio fiscal alguno para dicha transacción. Por el contrario, siendo la aportación onerosa, quedará sometida a la modalidad de TPO del ITPyAJD, lo que excluye su eventual gravamen por las otras dos modalidades del citado impuesto y, en concreto, por la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de AJD. Además, en este supuesto, el citado gravamen queda exonerado según lo dispuesto en el Texto Refundido. Y siendo la operación en parte gratuita y en parte onerosa, se gravaría cada porción por el impuesto que le correspondiera, de acuerdo con lo antes indicado».

En esta misma línea, en su contestación a consulta de 4 de julio de 2007, relativa a los efectos fiscales derivados de una operación por la que se aporta un inmueble con su correspondiente hipoteca a la sociedad de gananciales, declaró la DGT que en aquellos casos en los que lo que se aporta es un inmueble hipotecado, esto es, el inmueble y la garantía real que consta en el Registro de la Propiedad, siguiendo como prestatario obligado la misma persona y sin que el otro cónyuge adquiera responsabilidad alguna en dicha obligación, el hecho de que el inmueble que se aporte se encuentre hipotecado en nada afecta ni a su condición ni a su valor.

Así las cosas, estima el citado Centro Directivo que habría que analizar si la aportación es gratuita, en cuyo caso quedaría sometida a gravamen por el ISD sin beneficio fiscal alguno, o si es onerosa (que suele ser lo más común salvo que explícitamente se establezca que son gratuitas), en cuyo supuesto la operación quedaría sometida a gravamen por la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD, si bien quedaría exenta.

Como es sabido, al amparo de lo dispuesto en nuestro Código Civil, los cónyuges pueden escoger su régimen económico-matrimonial, pudiendo proceder a modificarlo cuando lo deseen sin que existan trabas legales al desarrollo de dichas actuaciones. Es más, al amparo de lo establecido en su artículo 1.323, los cónyuges pueden transmitirse, por cualquier título, bienes y derechos, y celebrar entre sí toda clase de contratos. Adicionalmente no cabe aludir a la existencia de ningún tipo de acto o contrato derivado de la regulación civil del régimen económico-matrimonial que permita concluir que toda aportación de bienes privativos realizada a la sociedad de gananciales responda siempre a la finalidad de levantar las cargas del matrimonio. Piénsese que, sin necesidad de que se produzca aportación a la sociedad de gananciales, todos los bienes de los cónyuges, incluidos los comunes y los privativos, están sujetos al levantamiento de dichas obligaciones.

Existe pues una total libertad por parte de los cónyuges para aportar o no bienes privativos a la sociedad de gananciales en aplicación de lo establecido en el Código Civil, pudiendo hacerlo de forma onerosa (en aquellos casos en los que suponga el nacimiento de una obligación futura de la sociedad de gananciales con el que aportó los bienes o derechos o si resulta compensada directamente por el otro cónyuge), o de forma gratuita, en cuyo caso se trataría de una operación cuya causa sería el ánimo de enriquecer al otro cónyuge a costa del patrimonio del donante o de forma mixta.

Tratándose de aportaciones gratuitas efectuadas con la única finalidad de que uno de los miembros del matrimonio se enriquezca como consecuencia de aportaciones efectuadas por el otro miembro a costa de su propio patrimonio (supuesto, por ejemplo, de donación de la mitad del elemento privativo del cónyuge aportado a la sociedad, dado que ésta, aunque no sea una comunidad por cuotas supone, al menos cuando se disuelve, que cada cónyuge obtenga la mitad de cada bien ganancial), en el ámbito fiscal dicha donación de un bien o de un elemento privativo a la sociedad de gananciales determinará la realización del hecho imponible donación y, en consecuencia, su gravamen por el ISD, no previendo la normativa de este último impuesto beneficio fiscal alguno o regla de aplicación que permita diferenciar estas aportaciones de las donaciones efectuadas en general (9).

Ahora bien, en el supuesto de que se tratase de una aportación onerosa, es decir, con contraprestación (ya fuese ésta en metálico o en especie o, sencillamente, generando un crédito a favor del cónyuge aportante de la sociedad de gananciales exigible en su disolución), la transmisión de la citada mitad del elemento patrimonial quedaría sometida a gravamen por la Modalidad de TPO del ITPyAJD. Sucede sin embargo que la normativa reguladora del ITPyAJD sí que prevé de manera expresa la exención de la citada aportación, motivo por el cual resulta innecesario determinar quien debe figurar como sujeto pasivo y cuál es la base imponible, si bien, en la práctica, la cuestión estaría clara: lo serían asimismo el cónyuge no titular y el valor real de la mitad del elemento aportado, respectivamente.

Por otra parte, en ambos supuestos anteriormente indicados, al incumplirse uno de los requisitos establecidos en la delimitación del hecho imponible de la cuota gradual de Documentos Notariales de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD) del ITPyAJD, la escritura que recogiese la aportación quedaría sujeta a la cuota fija de dicha modalidad y no sujeta a la gradual. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que lo que se aportase fuese el inmueble y la obligación garantizada con hipoteca, cabría aludir a la existencia de dos operaciones: una aportación de inmueble

(9) Sujeto pasivo de esta donación lo sería el cónyuge que no resultase titular del elemento patrimonial, quedando integrada la base imponible por la mitad del valor del bien o derecho aportado.

(que podrá ser onerosa o gratuita, según establezcan las partes); y una adjudicación expresa de bienes en pago de asunción de deudas, que constituiría otro supuesto de hecho sometido a gravamen en la normativa del ITPyAJD.

En suma, concluye la DGT en la citada Resolución, de 4 de julio de 2007, que las aportaciones de bienes a la sociedad de gananciales podrán ser onerosas, en cuyo caso quedarán sujetas pero exentas de la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD, o bien gratuitas, en cuyo caso estarán sujetas sin beneficio fiscal alguno al ISD (10).

Queda claro, por tanto, que en todos aquellos supuestos de aportaciones de bienes privativos a la sociedad de gananciales o, en su caso, a comunidades similares en regímenes matrimoniales regulados por los Derechos forales, ha de diferenciarse entre aquellas aportaciones efectuadas con ánimo de enriquecer al otro cónyuge a costa del patrimonio del aportante (que tiene, por tanto, el carácter de gratuito), y las aportaciones realizadas con contraprestación que se reputan como onerosas.

De este modo, en función de que exista o no contraprestación la adquisición estará o no sujeta, en caso de aportación gratuita, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuya normativa no existe bonificación o exención alguna aplicable. Y, en los supuestos de adquisición onerosa, se tratará de una operación sujeta pero exenta de la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD. Dicho de otro modo, las aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales podrán ser gratuitas (esto es, aquéllas que no conllevan contraprestación alguna) u onerosas, que son las que conllevan contraprestación. Y, dependiendo de esta naturaleza de la aportación, la misma quedará sujeta y no exenta por el ISD o sujeta y exenta por el ITPyAJD.

En resumen, las aportaciones de bienes o derechos efectuadas a la sociedad de gananciales podrán ser de dos clases. En primer lugar, gratuitas, que son aquéllas que no conllevan contraprestación alguna. Y, en segundo término, onerosas, que son las que dan lugar a cualquier tipo de contraprestación, tanto simultáneamente a la aportación como mediante el nacimiento a favor del aportante de un derecho de crédito contra la sociedad de gananciales exigible en el momento de la disolución de dicha sociedad. Por lo que respecta a las transmisiones onerosas de bienes, dicha transmisión quedará sujeta a la Modalidad de TPO. Ahora bien, el artículo 45.I.B).3 del TRLITPyAJD

(10) En parecidos términos se pronunció la DGT, entre otras, en sus contestaciones a consultas de 5 de febrero, 19 de junio y 16 de julio de 2007; en esta última Resolución afirma el citado Centro Directivo que: «(...) *Tratándose de una aportación onerosa, la misma queda sujeta aunque exenta del ITPyAJD. Siendo gratuita, tributaría como una donación en el ISD sin aplicación de bonificación fiscal alguna. Por último, si una parte fuese onerosa y otra gratuita, se les gravaría de forma separada por los dos tributos citados con las especialidades indicadas para cada uno de ellos*».

establece que las aportaciones efectuadas a la sociedad conyugal se encuentran exentas del citado Impuesto (11).

En todo caso, debe quedar claro que las aportaciones a la sociedad de gananciales tienen siempre, en principio, y salvo disposición expresa de los cónyuges, carácter oneroso. Así lo establece el artículo 1.358 del Código Civil. Ello no obsta sin embargo para que, a efectos fiscales, convenga hacer constar tal carácter oneroso, así como si el mismo lo es en pago de derechos de reembolso preexistentes o si genera un derecho de reembolso a compensar a la liquidación de la sociedad conyugal.

Este régimen expuesto en relación con las aportaciones, constante la sociedad de gananciales, ha de aplicarse, además, a los supuestos de aportaciones al pactarse el régimen, debiendo expresarse igualmente su causa onerosa o gratuita.

II. LA ATRIBUCIÓN DE GANANCIALIDAD A UN BIEN PERTENECIENTE A AMBOS CÓNYUGES EN «PRO INDIVISO» ORDINARIO

Puede plantearse en la práctica, si bien no constituye una operación muy frecuente, la posibilidad de atribuir carácter ganancial a un bien adquirido en condominio ordinario por iguales partes indivisas entre ambos cónyuges. Piénsese, por ejemplo, en el caso de bienes adquiridos por los cónyuges antes del matrimonio o constante el régimen de separación de bienes.

Pues bien, en este supuesto no se produciría un desplazamiento patrimonial entre los cónyuges, dado que el bien ya pertenecía por partes iguales a los mismos sino, por el contrario, una modificación de su *status* jurídico. Y es que el bien pasaría de hallarse en un régimen de comunidad ordinaria romana a integrarse en una sociedad conyugal que tiene la naturaleza de comunidad germánica o de mano común.

No cabría hablar por tanto de desplazamiento patrimonial alguno susceptible de quedar encuadrado dentro del hecho imponible del ISD o de la Modalidad de TPO del ITPyAJD. En cambio, sí que podría llegar a incidir en la cuota gradual de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados Documento Notarial, en el supuesto de que estuviese referido a bienes inmuebles y se documentara en escritura pública. Modalidad esta última a la que estimamos aplicable la exención del artículo 45.I.B.3. del TRLITPyAJD, en

(11) Téngase presente además que, con motivo de la aportación de un bien inmueble privativo efectuada a la sociedad de gananciales, nace un derecho de crédito a su favor contra la sociedad de gananciales por ese mismo importe y exigible en el momento de la disolución de dicha sociedad. El citado derecho de crédito ha de ser tomado en consideración a efectos de la liquidación de la sociedad conyugal y, en consecuencia, de cara a la determinación del caudal relicto del cónyuge aportante.

tanto en cuanto dicha exención es aplicable según los casos tanto a la modalidad de TPO como a la cuota variable de la modalidad de AJD Documento Notarial.

Por otra parte, la operación de atribución de ganancialidad a un bien perteneciente por mitades indivisas a los cónyuges determinará la integración del bien en la sociedad conyugal, con la lógica consecuencia de permitir la liquidación de esta última que se adjudique a uno de los cónyuges en pago total o parcial de su haber, recibiendo el otro cónyuge otros bienes gananciales sin que se genere una transferencia patrimonial que deba tributar en su respectiva imposición personal ni en el ITPyAJD ni en el ISD.

III. RÉGIMEN FISCAL DE LAS ADQUISICIONES GRATUITAS DE NATURALEZA GANANCIAL

Es el artículo 1.353 del Código Civil el encargado de asignar, con carácter general, naturaleza ganancial a los bienes adquiridos gratuitamente por los cónyuges constante el régimen de gananciales en el supuesto de que dichos bienes hubiesen sido donados o dispuestos por testamento a favor de ambos esposos conjuntamente y sin especial designación de partes.

Así las cosas, estas adquisiciones gratuitas *inter vivos* o *mortis causa* quedarán sujetas al ISD conforme a las reglas generales, produciéndose dos adquisiciones, una por cada cónyuge, que tributarán por la mitad del valor del bien y conforme al parentesco respectivo con el donante o causante. En efecto, si como consecuencia de la aplicación del régimen de comunidad universal (al que posteriormente nos referiremos) las adquisiciones gratuitas, *inter vivos* o *mortis causa*, presentasen el carácter común del matrimonio, dichas adquisiciones (sujetas como es lógico al ISD) constituirían en realidad dos adquisiciones gratuitas con dos sujetos pasivos, es decir, cada uno de los cónyuges y por el valor de la mitad de los bienes. En consecuencia, habríamos de liquidar cada una de ellas conforme a las reglas del ISD, atendiendo al parentesco y demás circunstancias de cada uno de los cónyuges con el donante o causante.

Ahora bien, debe apuntarse la posibilidad de que la citada donación o disposición *mortis causa* resulte aceptada únicamente por uno de los cónyuges. Ello tendría como consecuencia, por lo que respecta al ámbito de la donación, el acrecimiento a que se refiere el artículo 637 del Código Civil, de manera tal que el aceptante adquiriría el bien donado en su totalidad con carácter privativo, debiendo tributar en el ISD por tal concepto y por la totalidad de su valor con arreglo a su parentesco con el donante.

Y, por lo que respecta a la disposición *mortis causa*, la renuncia de uno de los cónyuges implicaría el derecho de acrecer a favor del otro de acuerdo

con lo dispuesto en el artículo 981 y siguientes del Código Civil. El aceptante adquiriría la totalidad de los bienes asignados por el testamento con carácter privativo y, en consecuencia, sería el que habría de tributar por la total adquisición en el ISD, si bien con aplicación en cuanto a la mitad que ha recibido por acrecimiento de lo previsto en el artículo 58.1 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD).

IV. APORTACIONES DE BIENES EN LOS RÉGIMENES MATRIMONIALES DE COMUNIDAD UNIVERSAL

Como es de sobra conocido en los regímenes universales de comunidad se hacen comunes a ambos cónyuges, no ya sólo los adquiridos a título oneroso constante el matrimonio, sino también aquellos otros que les pertenecieran a cada uno de ellos antes del inicio del régimen, así como los adquiridos constante el mismo por título lucrativo.

Ciertamente es este un régimen económico-matrimonial muy poco frecuente en nuestro Derecho. Sin embargo, a pesar de ello, resulta perfectamente posible su pacto en capitulaciones matrimoniales al amparo de lo establecido en el artículo 1.325 del Código Civil.

Varias son las cuestiones que queremos plantear a este respecto. Una de ellas sería la relativa a la tributación de la atribución de carácter común de ambos cónyuges a los bienes propios de cada uno de ellos al pactarse el régimen. *A priori* podría estimarse la sujeción de tal desplazamiento patrimonial por el ISD de acuerdo con lo señalado en los artículos 1 y 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del citado impuesto (LISD), quedando limitada la base imponible a la mitad del valor de los bienes y siendo sujeto pasivo el cónyuge no aportante (12).

Sucede sin embargo que esta sujeción al ISD no se presenta tan evidente cuando son ambos cónyuges los que realizan aportaciones a la sociedad conyugal, ya que en tales casos el desplazamiento patrimonial no parece obedecer tanto a una causa gratuita, sino más bien a la voluntad de poner en común bienes y derechos.

Precisamente por ello estimamos que, en una solución fiscal más acorde con la verdadera naturaleza del régimen de comunidad universal, las aportaciones efectuadas por ambos cónyuges hasta los valores concurrentes deben ser consideradas como aportaciones onerosas, al efecto de poder disfrutar de la exención contenida en el artículo 45.I.B.3. del TRLITPyAJD, mientras

(12) Asimismo, si como consecuencia del régimen se produjeran respectivas aportaciones por ambos cónyuges tendrían lugar recíprocas transmisiones gratuitas *inter vivos* sujetas al ISD.

que el exceso o diferencia a favor de uno de los cónyuges es lo que realmente constituye un desplazamiento patrimonial gratuito que, como tal, debe tributar por el ISD.

Por otra parte se ha de señalar que la DGT a través, entre otras, de su Resolución de 19 de junio de 2007, anteriormente citada, no se decantó por considerar si las aportaciones realizadas a la sociedad de gananciales tienen o no causa propia, al tratarse de un negocio que no puede sino responder a la voluntad del que aporta para levantar las cargas del matrimonio. Y es que dicha posibilidad no excluye que su naturaleza pudiera ser onerosa o gratuita, máxime si tenemos en cuenta que de igual manera se contribuye a dicha finalidad mediante la realización de una aportación de una u otra naturaleza.

En todo caso, la cuantía de la aportación sólo alcanzará a la mitad de lo aportado ya que, al pasar a ser bienes gananciales, podrá considerarse que son por mitad de cada cónyuge. Y el que aporta ya tenía la mitad que ahora pasa a tener como ganancial. Ahora bien, al amparo de la libre autonomía de la voluntad de las partes, que fundamenta el Derecho Privado, los cónyuges podrán acordar que uno de ellos aporte a la sociedad de gananciales bienes de su patrimonio privado con la finalidad de levantar las cargas del matrimonio, pudiendo ser tal aportación de carácter gratuito (lo que significa que no se pactaría contraprestación alguna por parte de dicha sociedad o del otro cónyuge) o bien tener naturaleza onerosa, ya sea porque se pacte o porque derive de la propia aportación, al no dársele carácter gratuito, compensándose al que aportó en el instante de la disolución de la sociedad de gananciales (o en otro momento) con el mismo importe aportado.

No obstante, cuando en el instante de la realización de la aportación no constase dicha naturaleza habría que suponer, por la propia esencia de las aportaciones, que las mismas tienen un carácter oneroso, quedando la sociedad de gananciales obligada por el importe del valor de lo aportado frente al aportante, y siendo el momento de liquidación de dicha obligación cuando se liquide la citada sociedad u otro distinto, si así se hubiese pactado.

RESUMEN

IMPUESTO DE TRANSMISIONES SOCIEDAD DE GANANCIALES

El presente trabajo tiene por objeto analizar el régimen tributario al que quedan sujetas las distintas aportaciones de bienes y derechos susceptibles de ser efectuadas por los cónyuges a la sociedad de gananciales. Tras una delimitación inicial de la cuestión es objeto de

ABSTRACT

TRANSFER TAX JOINT PROPERTY OWNERSHIP BY SPOUSES

The object of this paper is to analyse the tax procedure pertaining to the different types of contributions of property and rights that spouses may make to the body of property they own jointly in their capacity as husband and wife. After

estudio la eventual tributación a la que quedan sujetas, tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, operaciones tales como las adquisiciones gratuitas de naturaleza ganancial, las aportaciones de bienes realizadas constante matrimonio, etc.

an initial overview of the issue, the study focuses on the potential taxation to which transactions such as gratuitous joint spousal acquisitions, contributions of property during marriage, etc., are subject, as regards transfer tax as well as inheritance and gift tax.

(Trabajo recibido el 12-1-2010 y aceptado para su publicación el 9-4-2010)