

Perspectivas tributarias de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales



¿Tributa la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales?

Para abordar la cuestión, nos remitiremos a la reciente resolución 2024/2023, de 10 de enero del Tribunal Económico Administrativo Central, que fija en unificación de criterio el rumbo a seguir por la Dirección General de Tributos de la AEAT y los Tribunales Económico Administrativos Regionales. En contraposición, expondremos las conclusiones de la Sentencia 295/2021, de 3 de marzo, del Tribunal Supremo, cuyo fallo reitera en su Sentencia 98/2024, de 10 de enero.

Autor:

María Emperatriz Berrocal Acosta

Abogada - Economista

Pero, antes de comenzar, cabe destacar una importante consideración de los fundamentos en que se basa nuestro Alto Tribunal para emitir su juicio. Se trata de la naturaleza misma de la sociedad de gananciales, que en nuestro ordenamiento jurídico toma la forma de una sociedad de mano común o germánica, *“no existen, por tanto, cuotas, ni sobre los concretos bienes gananciales conforma-*

dores 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.”

Además, clarifica que la *causa matrimonii*, que cuyo particular régimen de afectación la diferencia de las operaciones de traslación de dominio más comunes, hace que nos hallemos ante un negocio jurídico atípico, por las especialidades en su administración, disposición, cargas, responsabilidades y liquidación.

Atendiendo al principio de legalidad, el art. 8. c) de la LGT, establece una reserva de ley para la determinación de los obligados tributarios y en su art. 35. 4, considera que, previa disposición legal, así lo serán *“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”*.

Sin embargo, la ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones establece que este se trata de un impuesto directo y subjetivo, que grava los incrementos de patrimonio obtenidos por personas físicas a título lucrativo, y nada dispone respecto a los patrimonios separados, por tanto, como patrimonio separado la sociedad de gananciales no reúne el requisito subjetivo para ser sujeto pasivo del impuesto.

Dicho esto, tengamos en cuenta que la aportación de bienes a la sociedad de gananciales puede producirse gratuitamente al integrar un activo en la sociedad o de manera onerosa con el nacimiento de un crédito a favor del aportante.

Partiendo de estas premisas, el Tribunal Supremo interpreta 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, es la sociedad de gananciales, esto es, el patrimonio separado que es la comunidad de gananciales [...] 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”*.

Podemos así dar respuesta a parte de la cuestión que nos planteamos al inicio del artículo, sobre si tributa la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales.

No, ***“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 sociedad 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”***.

Y, esta doctrina, hoy asentada, que tumbó los criterios que venía aplicando la DGT respecto al deber de tributar, por el supuesto que nos ocupa, en el ISyD o el ITPAJD, se ha invocado en diferentes recursos, para, por analogía, desvirtuar el criterio esgrimido por la **Administración Tributaria, que considera que SÍ ha lugar a la tributación en IRPF por la aportación de bienes privativos al haber ganancial**.

De modo que la cuestión se centra en dilucidar si se produce alteración patrimonial que ponga de manifiesto

una ganancia o pérdida patrimonial.

Algunos TEAR¹, trayendo a colación la Sentencia del Supremo que venimos comentando, resolvieron estimando que no existe alteración patrimonial porque el bien privativo que se aporta, sigue siendo titularidad del cónyuge aportante y no variación en el valor del bien, ni el bien llega a incorporarse al patrimonio privativo del otro cónyuge.

En cambio, el TEAC en su resolución 2024/2023 de 10 de enero, apoyándose en otras resoluciones y dictámenes², realiza las siguientes puntualizaciones:

- Para determinar las fuentes de ingresos a efectos del IRPF, se deben seguir las disposiciones establecidas en su Ley y reglamento de desarrollo y el derecho común únicamente de manera supletoria.
- Independientemente del régimen económico matrimonial, la individualización de rentas en el IRPF sigue la regla del origen o fuente³.
- No se prevé en la LIRPF, la aportación gratuita a la sociedad de ganancial como uno de los supuestos⁴ de no alteración de la composición del patrimonio, no existencia de ganancias patrimoniales o exención.
- La STS 295/2021, de 3 de marzo, se circunscribe al ámbito del ISyD y al ITPAJD, el supuesto que juzgan no examina la tributación en IRPF.
- Efectivamente ambos cónyuges son titulares del total del bien privativo aportado a la sociedad ganancial, por tanto, el aportante pierde la propiedad exclusiva y el otro cónyuge se beneficia de esta incorporación por cuanto se produce un desplazamiento patrimonial y una adquisición.

Y concluye el TEAC fijando el siguiente criterio:

“La aportación realizada por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales de un bien privativo que, a efectos del IRPF, se considera tras dicha aportación de titularidad de ambos cónyuges por mitad, supone para el aportante una alteración en la composición de su patrimonio capaz de generar una ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.1 de la LIRPF, que se determinará, en virtud del artículo 34 de la LIRPF, por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de la mitad del bien aportado, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la LIRPF para las transmisiones onerosas y lucrativas respectivamente.”

En definitiva, cuando nos encontremos con un supuesto de aportación de bienes privativos a una sociedad ganancial, deberemos atender a este criterio pues es el que aplicará la Agencia Tributaria. Al menos por el momento, pues analizada la jurisprudencia cabe la posibilidad de que nuestro Alto Tribunal fallase favorablemente al interés del contribuyente, ante un caso en el que deba dirimir si cabe o no la tributación por el supuesto que nos ha traído hoy aquí. Estaremos a la espera de dicho pronunciamiento.

Notas al final

¹Resolución del TEAR de Madrid de 25 de mayo de 2022 (RG 28-10901-2021), resoluciones del TEAR de Galicia de 2 de marzo de 2023 (RG 36-01395-2020 y ac.) y 10 de marzo de 2023 (15-01063-2022 y ac.)

²Resolución de la Sala Desconcentrada de Granada del TEAR de Andalucía, de 30 de septiembre de 2022 (RG 04-00803-2022 y ac.), Consulta V0438-13, de 14 de febrero de 2013, Consulta V1792-18 de 21 de junio de 2018, Consulta V0678-21 de 23 de marzo de 2021, alegaciones de la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT y alegaciones de la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

³Art. 11 de la LIRPF.

⁴Arts. 32.2, 3 y 4 de la LIRPF.