

ANÁLISIS Y EVOLUCIÓN DE LA EXENCIÓN DE LAS APORTACIONES ONEROSAS EFECTUADAS A LA SOCIEDAD CONYUGAL EN EL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

JOSÉ LUIS MARTÍNEZ LAMAS (*)

IOSU ARTEAGA ÁLVAREZ (*)

ÍNDICE DE CONTENIDOS

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EVOLUCIÓN HISTÓRICA, CONCEPTO Y ELEMENTOS
- III. EXISTENCIA DE LA CAUSA EN LA APORTACIÓN DE BIENES EFECTUADA A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES
- IV. CRITERIO DE LA DGT EN REFERENCIA A LA APORTACIÓN PRIVATIVA DE BIENES Y DE DERECHOS EFECTUADA A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES
- V. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL
- VI. NORMATIVA TRIBUTARIA REFERENTE A LA EXISTENCIA DE APORTACIONES ONEROSAS EFECTUADAS A LA SOCIEDAD CONYUGAL EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO Y NAVARRA
- VII. CONCLUSIONES
- VIII. BIBLIOGRAFÍA

I. INTRODUCCIÓN

La aportación de bienes y derechos efectuada a la sociedad de gananciales por parte de los cónyuges históricamente ha planteado un gran número de dudas y lagunas sobre su aplicación y sobre cuál es el tratamiento jurídico que debe prevalecer. A través de este estudio, vamos a intentar clarificar todas estas cuestiones que a menudo, ya no sólo se han planteado los propios cónyuges sino también las diversas posiciones doctrinales existentes sobre la materia.

En un primer análisis nos acercaremos hasta esta figura doctrinal tan controvertida desde un punto de vista histórico, pasando por el concepto, así como por los elementos que la integran siguiendo la clasificación clásica realizada por Castán. Desde esta vertiente histórica, nos remontaremos hasta el TR de la Ley y Tarifas de los Impuestos de Derechos Reales sobre Transmisiones de Bienes aprobado por Decreto de 21 de marzo de 1958 hasta llegar a su regulación actual, esto es, hasta el RD 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.

(*) *Licenciados en Derecho.*

Este análisis evolutivo necesariamente deberá discurrir por los llamados bienes parafernales, bienes propios de la mujer administrados por el marido, que en virtud de la Ley 11/1981, de 13 de mayo, fueron suprimidos y mediante la cual se regula la nueva sociedad de gananciales, en régimen de igualdad entre el marido y la mujer, respetando escrupulosamente el artículo 14 de la Carta Magna. Otro punto destacado de esta evolución histórica se encuentra en la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 1993, y en particular en su artículo 45 I.B).3, donde de forma clara y taxativa se determina que quedarán exentas *“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”*. Este será el punto principal en donde centraremos el presente trabajo, ya que la controversia versa sobre si cabe aplicar este precepto o no en la aportación de un bien privativo efectuada a la sociedad de gananciales.

Posteriormente, analizaremos la causa del negocio de aportación, donde entendemos que la existencia de la causa está implícitamente incluida en el negocio de la aportación de bienes efectuada a la sociedad de gananciales, esta causa no es otra que la de hacer frente a las cargas inherentes al propio matrimonio. Del mismo modo, distinguiremos entre causa en sentido objetivo y causa en sentido subjetivo, y analizaremos las posiciones doctrinales sostenidas por diferentes autores. A modo introductorio Díez Picazo admite la existencia de la causa tanto en la atribución como en el propio contrato, sin duda alguna, nosotros defendemos esta posición doctrinal, no obstante, otros autores como Lacruz Berdejo manifiestan que el contrato por sí solo no tiene su propia causa.

Otro de los puntos destacados se centrará en las diferentes posturas que históricamente ha adoptado la Administración, y especialmente la Dirección General de Tributos que, inicialmente y de manera reiterada, manifestaba su negativa a aceptar la aplicación de la exención contenida en la Ley del Impuesto. No obstante, la STS de 2001 supuso un cambio radical en la actuación de este órgano administrativo, ya que el Centro Directivo no tuvo más remedio que admitir la aplicación de la exención si bien la interpretación que ha efectuado de la misma no ha sido del todo acertada, mediatizada por la doctrina pacífica de la causa del negocio sostenida por la DGRN.

A continuación, daremos un tratamiento pormenorizado a la distinta jurisprudencia existente sobre la materia, deteniéndonos especialmente en la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2001, debido a que esta resolución judicial abrió la puerta de manera definitiva a la aplicación de la exención y lógicamente al artículo 45 I.B).3 de la Ley del ITP y AJD. No obstante, este análisis jurisprudencial no se detendrá en esta sentencia del Alto Tribunal, sino que al mismo tiempo procederemos a analizar diversas resoluciones judiciales sobre la materia, en este caso de diferentes TSJ que han interpretado la sentencia del Alto Tribunal de manera diferente.

En una fase posterior haremos una referencia a la regulación fiscal autonómica y foral de la figura de la aportación de bienes o derechos efectuada a la sociedad conyugal, con especial remisión a sus propias peculiaridades, donde tendrá una especial importancia la operatividad de este tipo de negocios en la Comunidad Autónoma Vasca y en Navarra aunque básicamente podemos adelantar que no existen grandes diferencias legislativas entre los distintos Territorios Históricos en lo referente a este negocio de la aportación.

Por último, el presente trabajo finaliza con una serie de conclusiones o de consideraciones generales que hemos extraído después de analizar detalladamente este tipo de aportaciones realizadas a la sociedad conyugal o de gananciales.

II. EVOLUCIÓN HISTÓRICA, CONCEPTO Y ELEMENTOS:

Cabe comenzar la evolución histórica de la regulación fiscal y civil, en cuanto esta última incide en la fiscal, con el **Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos de Derechos Reales sobre Transmisiones de Bienes** aprobado por Decreto de 21 de marzo de 1958 que establecía:

Se consideran sujetos al impuesto (Art.2):

- Las aportaciones de bienes dotales estimadas hechas por la mujer a la sociedad conyugal.
- Las adjudicaciones en pago de dichas aportaciones o de cualesquiera otras de los cónyuges, cuando estas últimas no se paguen con los mismos bienes aportados.
- Las adjudicaciones en pago de los gananciales que se verifiquen al disolverse aquélla.
- Las aportaciones realizadas a la expresada sociedad por terceras personas.

Se consideran exentas (Art.3):

- Las aportaciones de bienes realizadas por el marido a la sociedad conyugal.
- Las que realice la mujer en calidad de dote inestimada o de parafernales.

- Las adjudicaciones que en pago de las mismas se realicen al disolverse la sociedad, cuando se adjudiquen los mismos bienes aportados.

En este mismo sentido se manifiesta el **Reglamento del Impuesto de Derechos Reales**, aprobado por el Decreto 176/1959, de 15 de enero, no existiendo mayores novedades legislativas al respecto. Con posterioridad, la **Ley 41/1964 de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario** modificó sustancialmente el sistema tributario de la época, desapareciendo el anterior Impuesto de Derechos Reales y conservándose la mayoría de sus conceptos en el nuevo Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, quedando excluidas las aportaciones de bienes dotales estimadas realizadas por la mujer a la sociedad conyugal, pero manteniéndose en su artículo 146.16 la exención de *“Las aportaciones de bienes y derechos verificadas 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”*.

La razón de que la exención contenida en dicho artículo 146.16 se mantuviera, radica en la regulación que realizaba el Código Civil en lo referente al mantenimiento de la unidad de administración de los bienes propios del matrimonio, ya fuesen comunes o privativos de los cónyuges en manos del marido, por lo que se recurría a la aportación al matrimonio (aportación que no implica necesariamente transmisión patrimonial de ningún tipo, salvo en lo relativo a los bienes de la dote estimada a la mujer).

Dicha regulación fiscal existente fue respetada escrupulosamente por la **Ley 32/1980, de 21 de**

junio, reguladora del ITP y AJD, manteniéndose en consecuencia en su art. 37.I.B).3 la exención relativa a “Las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal”. No cabe duda que la aplicación de dicho precepto estaba pensada exclusivamente para las aportaciones de bienes propios del marido y los dotales inestimados y parafernales de la mujer, pero en cambio no podía tener aplicación para las aportaciones a la sociedad de gananciales de alguno de los cónyuges con el resultado de su conversión en bienes gananciales de la sociedad conyugal. No obstante, el **Real Decreto Legislativo 3050/1980 de 30 de diciembre que aprueba el Texto Refundido de ITP y AJD** en el artículo 48 I.B).3 estableció una exención para aquellas aportaciones que no implicaran necesariamente un desplazamiento dominical del bien del patrimonio de una persona a otra.

En definitiva, hasta la entrada en vigor de la Ley 11/1981 la regulación del régimen matrimonial comprendía los siguientes aspectos:

1. Libertad de elección del régimen matrimonial, en escritura pública con forma de capitulaciones antes de la celebración del matrimonio.
2. No se puede modificar posteriormente el régimen matrimonial.
3. El régimen supletorio es el de gananciales.
4. Los cónyuges en la sociedad de gananciales seguían manteniendo sus bienes privativos y se consideraban bienes comunes las ganancias obtenidas durante el matrimonio.
5. Bienes propios de la mujer:
 - a) Dotales:
 - Estimados: cuyo dominio se entendía

transferido al marido, con obligación de restituir su importe a la disolución del matrimonio.

- Inestimados: son aquellos bienes de la mujer que son administrados por el marido exceptuándose los parafernales.

- b) Parafernales: bienes propios de la mujer cuya administración correspondía al marido.

6. Los bienes de uno y otro cónyuge eran objeto de aportación a la sociedad conyugal.

A partir de la aprobación de la **Ley 11/1981, de 13 de mayo, de modificación del Código Civil en materia de Filiación, Patria Potestad y Régimen Económico del Matrimonio** comienza a regularse la nueva sociedad de gananciales, en régimen de igualdad entre el marido y la mujer. De esta manera, se cumplía el principio constitucional existente de equiparación entre ambos cónyuges. Esta reforma del CC supuso la supresión de la categoría de los bienes propios de la mujer, que se recogía bajo la denominación de bienes parafernales, sometidos a un trato especial y que había sido ya objeto de una modificación en el año 1975. Cabe recordar que en la regulación originaria este tipo de bienes, si bien pertenecían en propiedad a la mujer, estaban sometidos a control por parte del marido. De hecho, según la tesis mayoritaria en esta materia, esta figura es una aplicación de la comunidad de tipo germánico o propiedad en mano común (sur gesammte Hand), según la cual los condueños forman una colectividad a la que pertenece la cosa o derecho.

Con la promulgación de la Ley de 13 de mayo de 1981, ya no existía la posibilidad de realizar las aportaciones para la que estaba pensada originariamente la exención prevista en el artículo

48.I.B).3 del Real Decreto Legislativo 3050/1980, es decir para aquellas aportaciones que no implicaran un desplazamiento dominical del bien del patrimonio de una persona a otra. Por lo que podría pensarse que si ese tipo de aportaciones ya no existen, la exención no se podrá aplicar a otro tipo de aportaciones, ya que no están permitidas por la legislación vigente.

En definitiva, si uno de los cónyuges conviene y el otro acepta, en virtud de la libertad de pacto establecida en el artículo 1.323 *“El marido y la mujer pueden transmitirse por cualquier título bienes y derechos y celebrar entre sí toda clase de contratos”*, en realidad lo que están haciendo es transmitir la propiedad de estos bienes o al menos una parte de los mismos. Si bien es cierto que lo pueden realizar, en su modalidad gratuita y onerosa, para ninguno de estos supuestos existe exención alguna, ni en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Para finalizar con este periplo histórico debe señalarse que con la entrada en vigor del actual **RD 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** el legislador al refundir la normativa reguladora del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados incorpora dicho precepto, aún cuando la Ley 11/1981 del Código Civil nada menos que 12 años antes había transformado la regulación del régimen económico-matrimonial desapareciendo los bienes dotales y parafernales. No obstante, la Administración ha estimado que las aportaciones de bienes o derechos efectuadas a la sociedad de gananciales no quedan incluidas en el ámbito de la exención prevista en el artículo 45 I.B).3 del Texto Refundido y 88 I.B).3 de su Reglamento aprobado

por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por lo que este tipo de operaciones necesariamente tributarán por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en concepto de negocio jurídico inter vivos y gratuito, equiparable a la donación) o por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en concepto de transmisión patrimonial onerosa).

Cabe recordar que los artículos 45 I.B).3 del Texto Refundido y 88 I.B).3 de su Reglamento determinan que quedarán exentas *“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”*.

Ahora bien, la base imponible de la operación realizada sería exclusivamente por la mitad del valor de mercado del bien aportado, debido a que al no tener la sociedad de gananciales personalidad jurídica propia ni consideración de sujeto pasivo del ITP y AJD, ni tampoco del ISD, la aportación a la sociedad de gananciales de un bien privativo únicamente supone la transmisión de la mitad de su valor, que es lo que realmente percibe el otro cónyuge al dejar de ser dicho bien de titularidad exclusiva del cónyuge aportante y quedar incluido de forma total en el régimen de gananciales.

Finalizada esta breve evolución histórica debe precisarse el concepto actual de aportación de bienes realizada a la sociedad de gananciales y para ello resulta necesario efectuar una tangencial referencia a la regulación de su régimen económico matrimonial.

La aportación efectuada por los cónyuges a la sociedad ganancial está expresamente admitida en

la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin embargo paradójicamente ni ésta ni el ordenamiento civil definen en modo alguno lo que es en sí la aportación. Esta figura negocial de la aportación no se encuentra regulada en el Código Civil, si bien dicho texto normativo establece un abanico de preceptos algunos de los cuales posibilitan o hacen factible la misma, mientras que otros preceptos regulan instituciones próximas a ésta –como puede ser la atribución de ganancialidad del artículo 1355- o incluso tangencialmente y con otro objeto hace referencia a la posibilidad de la existencia de aportación de bienes -artículo 1364-.

Lo que necesariamente debe preexistir a cualquier posible aportación de bienes a la sociedad de gananciales es la propia sociedad de gananciales. De esta forma, comenzaremos manifestando que el artículo 1344 del CC determina que *“Mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes para el marido y la mujer las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse aquélla”*.

Desde el año 1981 han ido surgiendo paulatinamente nuevas consideraciones doctrinales. Así, algunos autores como el profesor Martínez Sanchíz defienden que no existe comunidad, ni actual ni diferida, sino que nos encontramos exclusivamente ante un mero régimen económico matrimonial al que se ajustan determinados bienes. Por el contrario, otros autores defienden que se está ante una comunidad diferida.

Por esta tesis de la comunidad germánica se decantó la DGRN ya en su antigua resolución de 17 de noviembre de 1917 así como en las sucesivas, donde se admite la existencia de cuotas o de participaciones con carácter indisponible. Igualmente

esta postura es la defendida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de septiembre de 1988. Es decir, existe un patrimonio autónomo, separado y común, del que serían titulares indistintamente ambos cónyuges sin tener ninguno de ellos el derecho actual a una cuota. Esta teoría fue desarrollada principalmente en Alemania por los tratadistas Beseler y Gierke. Esta concepción es igualmente mayoritaria en España, siendo sus principales precursores La-cruz Berdejo, Roca y Castán.

A mayor abundamiento y en lo referente al momento en que comienza a regir esta sociedad, el artículo 1345 del CC señala que *“La sociedad de gananciales empezará en el momento de la celebración del matrimonio o, posteriormente, al tiempo de pactarse en capitulaciones”*.

Es decir, esta sociedad de gananciales comenzará a regir:

1. En el momento de contraer matrimonio, si no se pactó lo contrario en capitulaciones matrimoniales.
2. Cuando así lo dispongan las capitulaciones matrimoniales, en su caso.
3. Si se pactó un régimen diferente, al volver a capitular para pactar la sociedad de gananciales.
4. El que resulta de aplicación de los artículos 1373 y 1374 del CC.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que el artículo 1326 previene que: *“Las capitulaciones matrimoniales podrán otorgarse antes o después de celebrado el matrimonio.”*

A continuación, se va a realizar una breve expo-

sición sobre qué tipo de bienes merecen la calificación de privativos. En lo referente a estos el artículo 1346 del CC determina que:

“Son privativos de cada uno de los cónyuges:

- 1. Los bienes y derechos que le pertenecían al comenzar la sociedad.¹⁾*
- 2. Los que adquiriera después por título gratuito.²⁾*
- 3. Los adquiridos a costa o en sustitución de bienes privativos.³⁾*
- 4. Los adquiridos por derecho de retracto perteneciente a uno solo de los cónyuges.⁴⁾*
- 5. Los bienes y derechos patrimoniales inherentes a la persona y los no transmisibles inter vivos.⁵⁾*
- 6. El resarcimiento por daños inferidos a la persona de uno de los cónyuges o a sus*

¹⁾ Constituyen el patrimonio inicial anterior a la producción de cualquier tipo de ganancias. No obstante, Giménez Duart defiende que la protección legislativa de la vivienda familiar viene a matizar de forma clara este principio.

²⁾ El artículo 1353 del CC contiene una excepción a este principio cuando señala que “Los bienes donados o dejados en testamento a los cónyuges conjuntamente y sin especial designación de partes, constante la sociedad, se entenderán gananciales, siempre que la liberalidad fuese aceptada por ambos y el donante o testador no hubiere dispuesto lo contrario”.

³⁾ En este supuesto viene recogido el principio clásico de subrogación real.

⁴⁾ El párrafo final del artículo 1396 del CC determina que estas adquisiciones no pierden su carácter privativo por el hecho de que se hayan utilizado fondos comunes, aunque en este caso, la sociedad será acreedora del cónyuge propietario por el valor satisfecho.

⁵⁾ Se trata de dos supuestos diferentes que no hay que confundir con los derechos de la personalidad, ya que éstos no forman parte del patrimonio, sino las consecuencias económicas de su infracción.

bienes privativos.⁶⁾

- 7. Las ropas y los objetos de uso personal que no sean de extraordinario valor.*
- 8. Los instrumentos necesarios para el ejercicio de la profesión u oficio, salvo cuando éstos sean parte integrante o pertenencias de un establecimiento o explotación de carácter común.⁷⁾*

Los bienes mencionados en los apartados 4 y 8 no perderán su carácter de privativos por el hecho de que su adquisición se haya realizado con fondos comunes; pero en este caso, la sociedad será acreedora del cónyuge propietario por el valor satisfecho”.

Es evidente que la admisión del negocio de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales obedece a la aceptación de la posibilidad de contratación entre cónyuges establecida en el artículo 1323 del Código Civil que dispone: “El marido y la mujer pueden transmitirse por cualquier título bienes y derechos y celebrar entre sí toda clase de contratos”, que en relación con el contrato de compraventa tiene su específico reflejo en el artículo 1458 del mismo texto normativo cuando establece: “El marido y la mujer podrán venderse bienes recíprocamente”.

Del mismo modo no se puede obviar la trascendencia que presenta el artículo 1364 del Código

⁶⁾ Esta norma es una consecuencia de la idea de que la indemnización no es una ganancia. Giménez Duart realiza una clara distinción según sea la finalidad de la indemnización, si lo que se pretende es el resarcimiento a una persona por el daño sufrido será privativo, por el contrario, si lo que se procura es suplir el salario que como consecuencia del accidente se deja de percibir será considerado como bien ganancial.

⁷⁾ Tal y como sucede en el supuesto anterior, la necesidad deberá interpretarse de manera flexible y nunca de forma estricta.

Civil en donde señala que *“El cónyuge que hubiere aportado bienes privativos para los gastos o pagos que sean de cargo de la sociedad tendrá derecho a ser reintegrado del valor a costa del patrimonio común.”* Este precepto ubicado en la sección dedicada a las cargas y obligaciones de la sociedad de gananciales ha dado lugar a una escasa jurisprudencia dictada al respecto, en lo relativo a la aplicación de caudal propio de un cónyuge para la amortización de los préstamos obtenidos a cargo de la sociedad (STS 19-06-2006) o al derecho de reembolso cuando no quede acreditado que la suma aportada fue destinada para la adquisición de bienes determinados, sino que fueron dedicados para el sostenimiento de las cargas y obligaciones de la sociedad (STS 14-01-2003) o cuando se invirtió la cantidad aportada en algo muy concreto que por ello no sea confundido con el patrimonio ganancial (SAP León 12-01-2007), no debiendo presumirse en ningún caso la donación cuando la aportación se lleva a cabo mediante el ingreso en una cuenta común (SAP La Coruña 19-10-2005).

Dicho esto -y haciendo un inciso previo en relación a lo señalado por POVEDA BERNAL, opinión a la que se adhiere RODRIGUEZ-PALMERO, el negocio de aportación debe quedar exclusivamente circunscrito al ámbito societario en el que el desplazamiento patrimonial tiene lugar a favor de una entidad dotada de personalidad jurídica independiente- cabe señalar que entendemos la aportación como aquel negocio por el cual un cónyuge separa de su patrimonio privativo un bien o derecho que pasa a integrar el patrimonio ganancial, constituyéndose a favor del cónyuge aportante un derecho de crédito que se le restituirá a la disolución de la sociedad conyugal. La importancia de admitir este tipo de negocios es que, de facto, supone la posibilidad de que los bienes aportados sean considerados como gananciales.

La razón o ratio del negocio es que sea de aplicación el régimen de ganancialidad a la aportación previamente realizada, por lo que así se garantiza un poder de control y de disposición por parte del cónyuge no aportante.

En cuanto a las finalidades que puede perseguir este negocio, éstas pueden ser diversas; lógicamente pueden servir para levantar las cargas del propio matrimonio, para llevar a cabo una explotación por parte de ambos cónyuges incluidos los hijos e incluso para la construcción de la vivienda conyugal (arts. 1354 y 1357.2 del CC).

En lo referente a los elementos que integran esta figura de la aportación, tal y como hemos señalado en la introducción, seguimos la clásica clasificación de Castán que distingue entre elementos personales, reales y formales.

* *Elementos personales:* Los elementos personales que configuran la aportación de bienes o derechos efectuada a la sociedad de gananciales son los propios cónyuges (elemento subjetivo), ya que indubitadamente éstos tienen que participar en el negocio, por lo que en modo alguno pueden intervenir en él personas ajenas a la sociedad conyugal. En cuanto a la aportación realizada en una unión de hecho, existen posturas contrapuestas, no obstante la sentencia de la Audiencia Provincial de Córdoba de fecha 21 de abril de 1986 admite tal posibilidad.

Respecto a la capacidad que se requiere para la realización del negocio de la aportación es discutible si el menor emancipado puede aportar a la sociedad bienes comprendidos en el artículo 323 del CC, este precepto manifiesta que *“La emancipación habilita al menor para regir su persona y bienes como si fuera mayor, pero hasta que llegue a la mayor edad no podrá el emancipado tomar dinero*

a préstamo, gravar o enajenar bienes inmuebles y establecimientos mercantiles o industriales u objetos de extraordinario valor sin consentimiento de sus padres y, a falta de ambos, sin el de su curador. El menor emancipado podrá por sí solo comparecer en juicio. Lo dispuesto en este artículo es aplicable también al menor que hubiere obtenido judicialmente el beneficio de la mayor edad”.

El hecho de que la aportación sea una transmisión o enajenación a la sociedad de gananciales exigiría esta capacidad requerida, no obstante, no se requerirá en el caso de que en el momento de la aportación se hubiera pactado la reversión del mismo. Lo que resulta indudable es que para la validez del negocio es necesaria la aceptación del cónyuge no aportante, ya que de lo contrario no se podría realizar dicha aportación.

* *Elementos reales:* Los elementos que pueden ser objeto de aportación a la sociedad de gananciales son todos los bienes o derechos que pertenezcan a los cónyuges en el momento de la realización de la aportación. Están excluidos los personalísimos o intransmisibles.

* *Elementos formales:* En cuanto a la forma del negocio son de aplicación las reglas generales establecidas en el artículo 1280 del CC. En el supuesto de que no se expresara el derecho de reembolso a favor del cónyuge aportante deberá presumirse su vigencia, ello se deriva de la interpretación del artículo 1289 del CC. Si se duda si existe o no este derecho de reembolso se deberá presumir su existencia. En cuanto a la vertiente registral, la forma de plasmar la aportación realizada es la nota marginal. De hecho, el artículo 90.2 del R.H. establece de manera clara que “Si los bienes estuvieren inscritos a favor de uno de los cónyuges y procediera legalmente, de acuerdo con la naturaleza del régimen económico matrimonial, la incorporación o

integración de los mismos a la comunidad, podrá hacerse constar esta circunstancia por nota marginal”.

En el caso de que los bienes aportados no estuvieran inscritos a nombre del cónyuge aportante, el principio de prioridad que se plasma en el artículo 17 de la L.H. y el de tracto sucesivo del artículo 20 de la misma, impiden la inscripción a favor de los dos cónyuges, por tanto deberá constar en primer lugar la adquisición del cónyuge aportante (inscripción) y posteriormente la aportación realizada (nota marginal).

El problema o controversia subyacente radica, cuando existe una aportación a la sociedad de gananciales de bienes privativos, en si estos entran a formar parte del hecho imponible del ITP (caso de aportaciones onerosas) o dentro del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (para el caso de aportaciones gratuitas) y si, en su caso, estas aportaciones estarían sujetas pero exentas de dichos tributos.

III. EXISTENCIA DE LA CAUSA EN LA APORTACIÓN DE BIENES EFECTUADA A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

Uno de los puntos más relevantes para entender la problemática surgida con ocasión del negocio jurídico de aportación de bienes o derechos efectuada a la sociedad de gananciales se encuentra en la consideración de dicho negocio como un negocio jurídico con sustantividad propia y causa autónoma que da origen a dicha operación, o si por el contrario nos encontramos ante un negocio sin causa autónoma y que debe reconducirse a un negocio con causa onerosa o gratuita. La respuesta a dicha cuestión tiene gran importancia puesto que la existencia de causa autónoma determinará automáticamente

la existencia de un negocio jurídico propio al que puede y debe aplicarse la exención prevista en el artículo 45.I.B. del Real Decreto Legislativo 1/1993.

La Dirección General de Tributos, que inicialmente negaba la existencia de la aplicación de la exención, puesto que entendía que el negocio de aportación estaba anudado a la existencia de bienes dotales y parafernales, modificó su criterio a la luz de la STS de 2-10-2001. A la vista de dicha sentencia, y deudora de la doctrina emanada de la Dirección General de los Registros y del Notariado que comenzó con la Resolución de 10-03-1989, y tuvo continuación con las de 14-04-1989, 25-11-1990, 7-10-1992 y 11-6-1993, la DGT ha entendido que el negocio jurídico de aportación no es un negocio jurídico con sustantividad propia con causa autónoma y manifiesta que explicitada la causa onerosa o gratuita podrá determinarse su sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en cuyo caso resultará de aplicación la exención prevista para la aportación de bienes a la sociedad ganancial) o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

No obstante, de la lectura de dicha sentencia entendemos que el Alto Tribunal se inclina por entender que la causa del negocio jurídico está implícitamente incluida en la propia aportación realizada. Esta causa no es otra que la de sustentar las cargas matrimoniales (ad sustinenda oneri matrimonii), es decir el aportante no tendrá que justificar la causa por la que realiza tal aportación.

A modo introductorio y con carácter general, se debe manifestar que ningún desplazamiento patrimonial puede tener lugar por la mera voluntad de los interesados, debiendo estar justificado por un previo negocio causal. Esta concepción es de aplicación en virtud de la Teoría del Título y del Modo de los artículos 609 y 1095 del CC, sin embargo,

esta regla general tiene su excepción en la aportación de bienes efectuada a la sociedad de gananciales, donde la mera voluntad de los cónyuges es causa suficiente para justificar la realización del propio negocio.

Siguiendo a RODRIGUEZ-PALMERO y GARCIA DE ARRIBA vemos que algunos autores como CAPITANT realizan una doble clasificación referente a la causa; distinguiendo entre causa objetiva y subjetiva. La causa en sentido objetivo es la función económico-social que ostenta el negocio, mientras que en su sentido subjetivo estaría constituida por el motivo determinante de la obligación.

Como cuestión previa entendemos que debe analizarse la existencia o no de identidad entre el negocio jurídico de aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales y la atribución de ganancialidad a determinados bienes prevista en el artículo 1355 del Código Civil.

Estos dos negocios en numerosas ocasiones son identificados por la doctrina -RODRIGUEZ PALMERO y GARCIA DE ARRIBA- pero siguiendo a LOBATO GARCIA-MIJAN entendemos que son dos negocios jurídicos distintos. También de la lectura de algunas resoluciones jurisdiccionales (STSJ Castilla-La Mancha 16-11-1998) se infiere la existencia de tal diferenciación. Es cierto que ambos negocios presentan aspectos comunes y que responden a una causa de robustecer la solvencia de la sociedad de gananciales, son manifestaciones del favor legislativo a la sociedad de gananciales de su "causa matrimonii" y de la especificidad de los negocios familiares como especificidad propia de los genéricos negocios patrimoniales. Ambos son una especificación o aplicación particular del artículo 1323 del Código Civil (que permite la libertad contractual entre cónyuges), sin embargo el artículo 1355 presenta unos perfiles propios que condicionan y limitan

tal institución.

Si bien la jurisprudencia ha flexibilizado los mismos adoptando una interpretación flexible del precepto, lo cierto es que el Código Civil reconoce la atribución, que legalmente se prevee para el momento de adquisición de un bien constante la sociedad de gananciales y otorgarle tal carácter ab initio, mientras que es la legislación fiscal la que da carta de naturaleza y reconocimiento propio al negocio jurídico de la aportación.

Tal y como señala el profesor LOBATO entendemos la aportación como aquel negocio por el cual un cónyuge separa de su patrimonio privativo un bien que pasa a integrar el patrimonio ganancial constituyéndose a favor del cónyuge aportante un crédito que se le restituirá a la disolución de la sociedad conyugal.

Es pues consustancial su carácter oneroso siendo su ratio que se aplique el régimen de gananciales a la aportación efectuada con lo cual se garantiza un poder de control y de disposición compartida entre ambos cónyuges, esto es, extendiendo tal poder al cónyuge que no era titular del mismo. Así puede tener por finalidad servir para levantar las cargas del matrimonio.

No obstante, la doctrina civilista ni tan siquiera se pone de acuerdo sobre la existencia de causa autónoma sobre el negocio de aportación por lo que no vamos a profundizar en las supuestas diferencias de tal negocio con el de atribución máxime cuando la Resolución de la DGRN de fecha 30 de diciembre de 1999, reconoció la posibilidad de aportar bienes a la sociedad de gananciales por medio del negocio de la atribución.

Hecho este inciso, hemos de retomar al hecho relativo de que entre los distintos desplazamientos

posibles está el de la aportación de bienes o derechos efectuada a la sociedad de gananciales. Y siguiendo con la doctrina emanada por la DGRN hemos de partir que a diferencia de la jurisprudencia que admite la causa abstracta o la presunción de existencia de causa, dicha máxima no rige en derecho registral, debido a que ya la Resolución de 11 de febrero de 1931 manifestaba que para la transmisión de bienes era exigible por parte del sistema hipotecario una causa jurídica, acreditada en documentos públicos, que hagan fe por sí solos o con otros complementarios, o mediante formalidades cuyo cumplimiento se acredite sobre la base de anteriores asientos a favor del transmitente.

En el caso de que la aportación tuviere carácter oneroso existirá una contraprestación actual o futura de la sociedad de gananciales, ya que debido a la aportación realizada, puede nacer un derecho de crédito de un cónyuge contra dicha sociedad. En este sentido, es necesario recordar la Resolución dictada en fecha 21 de julio de 2001 por la DGRN, donde se determinaba que eran válidos y eficaces cualesquiera desplazamientos patrimoniales efectuados entre cónyuges -por consiguiente, entre sus patrimonios privativos y consorciales- siempre que aquellos se realicen por cualquiera de los medios legítimos previstos al efecto, entre los cuales se encuentra el negocio de aportación de derechos concretos realizado a una comunidad de bienes no personalizada jurídicamente, o de comunicación de bienes como categoría autónoma con sus propias características, regido por las estipulaciones de los contratantes respetando en todo momento los límites legales establecidos.

Del mismo modo, se constata la evolución subyacente de la Administración en este aspecto, ya que la Resolución de 17 de abril de 2002 de la DGRN determinó que la causa de la aportación tiene su origen en la eliminación de dificultades a la

hora de liquidar la sociedad de gananciales por los gastos habidos al contraer matrimonio.

Por el contrario, si la aportación tuviere el carácter de gratuita, la justificación de la aportación se puede encontrar en el ánimo de la liberalidad de un cónyuge, no existiendo en este tipo de aportaciones ningún derecho de crédito entre los patrimonios interesados.

En cuanto a la doctrina defendida por la DGRN se puede concluir que este órgano exige en todo caso que conste la causa del negocio de la aportación, donde reconoce que las relaciones patrimoniales y personales están estrechamente relacionadas entre sí, por lo que permite que las transferencias entre los patrimonios privativos y el ganancial se lleven a cabo a través de esta aportación de bienes y derechos efectuada a la sociedad de gananciales.

No obstante, esta postura mantenida y defendida por el órgano administrativo es del todo criticable, ya que se está limitando en gran medida la realización de aportaciones de bienes a la sociedad conyugal. Después de afirmar que en el negocio de aportación la causa está implícitamente incardinada en el propio negocio, el siguiente punto es aclarar y clarificar cuál es la causa que justifica la realización de este tipo de operaciones.

En este sentido, debemos comenzar manifestando que el artículo 39.1 de la Constitución determina que *“Los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia.”*, por lo que en base a este precepto es necesario dar un tratamiento fiscal beneficioso y pormenorizado a los bienes que son aportados a la sociedad de gananciales. Este precepto no debe ser omitido para poder entender de forma global la necesaria existencia de este tipo de operaciones en el seno familiar.

A este respecto, el artículo 3 del Código Civil tiene una gran importancia en la causa de la aportación, ya que dicho precepto debe ser interpretado de acuerdo con la realidad social y jurídica existente en el tiempo en el que ha de ser aplicado y atendiendo a su finalidad, que es la de favorecer determinadas transmisiones por razón de la protección a la familia que da el texto constitucional.

Así la causa, tal y como hemos señalado con anterioridad, ha de ser la de sostener las cargas matrimoniales, por lo que mediando transmisión onerosa y por tanto sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, al existir la transmisión de un bien de un patrimonio (privativo) a otro (ganancial), el legislador ha establecido una exención para dichas aportaciones realizadas con la finalidad de sostener las distintas cargas matrimoniales existentes.

Lo más relevante en relación a su tributación es que entendemos que el Tribunal Supremo en su sentencia de 2-10-2001 se ha posicionado a favor de la sustantividad propia del negocio jurídico de aportación y de la aplicación de la exención para *“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 conyugal”* siendo por ello la causa el sostenimiento de las cargas matrimoniales (ad sustinenda oneri matrimonii).

IV. CRITERIO DE LA DGT EN REFERENCIA A LA APORTACIÓN PRIVATIVA DE BIENES Y DERECHOS EFECTUADA A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

La Dirección General de Tributos venía sosteniendo desde la consulta de fecha 16-03-1995 como doctrina reiterada, la idea de que a las aportacio-

nes de bienes privativos realizadas por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales no cabía aplicarles la exención contenida en la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (aprobada mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre) Art. 45.I.B) apartado tercero:

“Estarán exentas las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adquisiciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan los cónyuges en su haber de gananciales”.

La doctrina venía señalando que en el supuesto en el que un cónyuge aportara bienes propios a la sociedad de gananciales mediante precio o cualquier otra contraprestación debiera tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), mientras que aquellas donaciones de bienes privativos aportados a la sociedad de gananciales debieran de hacerlo por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

Dos son principalmente las cuestiones que se consulta a la DGT:

1. Caso de que exista exención. ¿Se refiere a cualquier tipo de aportación de bienes y derechos?
 2. ¿Qué sucede en los supuestos de disolución de la sociedad de gananciales?
1. *Caso de que exista exención. ¿Se refiere a cualquier tipo de aportación de bienes y derechos?*

Las aportaciones privativas a título gratuito no re-

presentan controversia alguna, puesto que no se establece ningún tipo de beneficio tributario para dichas aportaciones en la ley que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por el contrario, en el citado art. 45.I.B).3 se establecía una exención que para la doctrina de la Dirección General de Tributos no tenía cabida:

“Los criterios de interpretación literal, sistemático e histórico, conducen a la conclusión de entender que no corresponde aplicar la exención a la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales; porque dicha exención, realmente, se había instituido para la institución de los bienes parafernales y que, una vez desaparecidos estos de nuestra normativa civil, la exención deviene inaplicable por considerarse vacía de contenido”. (Respuesta a la consulta realizada a la DGT con fecha 21 de marzo de 1995).

“Las aportaciones que un cónyuge realice de sus bienes propios a la sociedad de gananciales con el resultado de que los bienes aportados se conviertan en bienes gananciales la DGT considera que en este supuesto se está transmitiendo la propiedad de una parte de los mismos debiendo tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales si el otro cónyuge paga un precio o existe cualquier otra contraprestación, o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como donación, si el negocio es gratuito para el otro cónyuge.” (Respuesta a la consulta realizada con fecha 16 de marzo de 1995).

2. ¿Qué sucede en los supuestos de disolución de la sociedad de gananciales?

“Respecto de adjudicaciones de la integridad de un bien en caso de disolución existe una dispersa jurisprudencia de no considerarlas sujetas cuando se realicen en pago de contribuciones a las cargas

del matrimonio o por tratarse de bienes indivisibles (en otros casos se consideraría que estaríamos ante supuestos de excesos de adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio, art. 32.3 del Reglamento del Impuesto)". Así, la sentencia del TSJ de Cataluña de 1 de julio de 1996 consideró exenta la adjudicación a un cónyuge de un piso que era privativo del otro cónyuge como compensación por su contribución a las cargas del matrimonio por su trabajo en el domicilio familiar. Asimismo, la resolución del TEAR de Valencia de 30-09-1991 consideró no sujeta la adjudicación de determinados bienes efectuada a un cónyuge para compensar las deudas del otro a la sociedad de gananciales. (Consulta realizada en fecha 15 de octubre de 2001).

Este criterio administrativo expuesto se mantuvo inalterado en la consulta evacuada el 10 de febrero de 2000, a pesar de que en la misma se hacía referencia a que el contribuyente había invocado que en criterio contrario se había manifestado el TSJ de Castilla-La Mancha en su sentencia de fecha 16 de noviembre de 1998, así como la sentencia del TSJ de Andalucía de fecha 6 de febrero de 1998, en atención a que dichas resoluciones judiciales no establecían jurisprudencia alguna en este asunto.

No obstante a dicho criterio, se sumó el Tribunal Supremo, quien, en sentencia de 2 de octubre de 2001, y en un recurso dictado en interés de ley ha establecido con total claridad la aplicabilidad de la exención para este tipo de aportaciones, motivo por el cual la DGT ha visto preciso revisar su criterio utilizado, hasta la fecha negativo, recogiendo tal modificación en la contestación 91-03 de fecha 24 de enero de 2003, adoptando como criterio el considerar que a todas las aportaciones onerosas de bienes privativos realizadas a la sociedad conyugal les son de aplicación la exención prevista en el mencionado artículo 45.I.B.3 del Texto Refundido.

De esta forma, las respuestas a las cuestiones planteadas a la DGT, tras la modificación del criterio referente a las aportaciones de bienes y derechos efectuadas a la sociedad de gananciales, conforman una nueva doctrina administrativa extremadamente laxa que cabe condensar en las siguientes afirmaciones, (según respuesta a la consulta 95-03 realizada en fecha 28-01-2003):

1. Las aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales pueden ser de dos clases: gratuitas y onerosas:

El tratamiento tributario de ambas transacciones es distinto, según su naturaleza sea gratuita u onerosa. Así, la donación de bienes efectuada a la sociedad de gananciales es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que la normativa de dicho tributo recoja bonificación alguna para este tipo de donaciones.

Por otro lado, las aportaciones onerosas que estaban sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados quedan exentas del impuesto tras el criterio adoptado por la Dirección General a partir de la contestación a la consulta de fecha 23 de enero de 2003.

2. La aportación onerosa de bienes o derechos privativos a la sociedad conyugal está exenta del ITP y AJD cualquiera que sea la finalidad con la que se realice la aportación y aunque con posterioridad se liquide dicha sociedad y se adjudique el elemento aportado al otro cónyuge en pago de sus derechos a la sociedad. En el caso de que el negocio sea oneroso se originará un derecho de crédito a favor del aportante que se hará efectivo a la disolución de la sociedad. En el su-

puesto de que ambos cónyuges hayan aportado previamente, nacerá un derecho de crédito a favor del cónyuge cuya aportación exceda a la del otro por la diferencia existente entre ambas aportaciones.

En el caso de que la aportación realizada tuviere carácter oneroso podría suponer la posibilidad de fraude a los acreedores. El legislador ha considerado esta posibilidad en el art. 1442 del CC. Es necesario recordar que la disolución de la sociedad igualmente se puede producir mediante embargo que está contemplado en el art. 1373 del CC, en este supuesto entrarían en escena de forma automática las normas sobre prelación de créditos.

Dicho criterio ha tenido que ser matizado en la consulta vinculante V0604-05 evacuada en fecha 11 de abril de 2005, en la que el consultante, casado en régimen de sociedad de gananciales, y encontrándose en trámites de separación matrimonial, eleva cuestión en relación a la aplicabilidad de la exención para el caso de que tanto él como su esposa –que tienen determinados bienes adquiridos en estado civil de solteros, por lo que tienen carácter privativo- efectúen la aportación de tales bienes privativos a la sociedad de gananciales para su posterior adjudicación a los cónyuges en la disolución y liquidación de dicha sociedad.

Llegado a este punto, la Dirección General de Tributos, contrariamente a lo indicado en su consulta de fecha 28 de enero de 2003, apela siquiera tangencialmente a la causa del negocio de la aportación y establece que en ese caso parece que el fin de tal aportación es intercambiar la propiedad so-

bre bienes privativos de los cónyuges, evitando el impuesto de la transmisión. A tal efecto, invoca el Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia de 2 de octubre de 2001, anteriormente citada, donde el Tribunal Supremo ha establecido que *“ 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, como ya se indicó anteriormente, con la calidad de afectación a todos los efectos económicos matrimoniales” y que “ 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”.*

Según el texto transcrito, el Tribunal Supremo proclama tanto la exención de las aportaciones realizadas por los cónyuges a la sociedad de gananciales, como la tributación sin exención de cualquier transmisión o donación efectuada entre cónyuges. Ahora bien, vincula la exención del artículo 45.I.B).3 del Texto Refundido del impuesto a que exista una *“ affectio societatis”*, una intención de formar una sociedad –en este caso, una sociedad de gananciales- y de hacer comunes los bienes y sus frutos.

En relación con otros criterios o doctrina administrativa existente también debe citarse el establecido por la Comunidad Autónoma de Murcia a través de su Dirección General de Tributos que en la Circular 1/2005, de 22 de diciembre, sobre Unificación de Criterios a aplicar por los Órganos Gestores que a la vista de las numerosas dudas surgidas en la interpretación de determinados temas, originado por

el cambio de argumentos jurídicos por los distintos Tribunales de Justicia, ha estimado conveniente establecer una serie de criterios unívocos que sirvan para una mejor coordinación y para una efectiva seguridad jurídica sobre la aportación de bienes efectuada a la sociedad de gananciales.

De este modo, la Circular, sin duda alguna haciéndose eco de la doctrina fijada en la matizada consulta de 11 de abril de 2005 de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda que acabamos de citar, hace referencia a la calificación de los documentos, señalando que en relación al contenido del documento presentado al liquidar debe atenderse a su verdadera naturaleza, ya que ha de tratarse de aportaciones realizadas a la sociedad de gananciales con la intención de su incorporación a la misma y su afección económica permanente en dicho régimen económico matrimonial determinado en la norma, el ganancial, pero no para otros tipos admitidos en el Código Civil. Por lo que no estarán exentas las aportaciones realizadas por los cónyuges al patrimonio privativo de los mismos, precisamente por no consistir en desplazamientos patrimoniales realizados a la sociedad de gananciales, bien se trate de una transmisión o de una donación.

Es decir, si se lleva a cabo una transmisión onerosa o una donación de un bien (de naturaleza privativa o ganancial) al patrimonio privativo de cualquiera de ellos, se estaría, en el primer caso, ante una operación sujeta y no exenta del ITP y AJD o, en el segundo caso, estaría sujeta al ISD (transmisiones de carácter lucrativo), según la naturaleza de la operación realizada. Por tanto, para determinar la posibilidad de exención ha de distinguirse entre aportaciones realizadas a la sociedad de gananciales y aportaciones realizadas al patrimonio privativo de los cónyuges.

V. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

En la evolución histórica de la controversia en relación a la aplicación o no de la exención prevista en el Art. 45.I.B. del Real Decreto Legislativo 1/1993, es crucial el criterio fijado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 2 de octubre de 2001, ya que ha determinado que para este tipo de aportaciones a la sociedad de gananciales es de aplicación dicha exención, siendo esta postura contraria a los dictámenes establecidos por la Administración, basándose en la posibilidad que tienen los cónyuges de aportar bienes al régimen económico matrimonial, tal y como indican los artículos 1.323, 1326 y 1458 del CC.

Con anterioridad al pronunciamiento del Alto Tribunal ya algunos TSJ sí que venían utilizando esta interpretación destacando principalmente; STSJ, Extremadura, Sala Contencioso-Administrativo, 29-07-1999; STSJ, Castilla-La Mancha, Sala Contencioso-Administrativo, 22-03-2000; STSJ, Galicia, Sala Contencioso-Administrativo, 31-03-2000; STSJ, La Rioja, Sala Contencioso-Administrativo, 3-11-2000; STSJ, Andalucía (Sevilla), Sala Contencioso-Administrativo, 6-02-1998.

Este criterio jurisprudencial ha sido seguido por diferentes Tribunales Superiores de Justicia, tal y como se puede observar en distintas resoluciones judiciales STSJ, Castilla y León (Burgos), Sala Contencioso Administrativo, 19-11-2001 (Rec. 576/2000); STSJ, Canarias (Las Palmas de Gran Canaria), Sala Contencioso Administrativo, 3-07-2002 (Rec. 2896/1998); STSJ, Galicia (A Coruña), Sala Contencioso Administrativo, 9-05-2003 (Rec. 9244/1998); STSJ, Castilla-La Mancha (Albacete), Sala Contencioso Administrativo, 21-11-2003 (Rec. 53/2000); STSJ, Extremadura (Cáceres), Sala Contencioso Administrativo, 27-03-2006 (Rec. 410/2004) aun cuando alguna de ellas no

ha interpretado correctamente el criterio fijado por el Alto Tribunal. A continuación, se dará un tratamiento pormenorizado a estas sentencias.

Tal y como se ha señalado, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 2 de octubre de 2001 ha supuesto un verdadero punto de inflexión en lo relativo a la efectiva aplicabilidad del artículo 45 I.B).3 del Texto Refundido del ITP y AJD y al 88 I.B).3 de su Reglamento.

STS, Sala 3ª, 2-10-2001 (Rec. 8857/1999)

La presente sentencia resuelve un recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Xunta de Galicia contra la sentencia dictada, con fecha 29 de octubre de 1999, por la Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia contra el acuerdo de 13 de agosto de 1997 del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Galicia en lo referente a la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, girada con motivo de una aportación realizada por uno de los cónyuges mediante escritura pública a la sociedad de gananciales.

Esta sentencia desestima el recurso interpuesto al entender que cabe aplicar el supuesto de la exención en las aportaciones de bienes y derechos realizados por los cónyuges a la sociedad conyugal. Persiste dicha exención incluso después de las reformas habidas en el Código Civil y en el sistema económico matrimonial con motivo de la Ley 11/1981.

Para llegar a esta conclusión el Tribunal basa esta decisión en diferentes razonamientos.

El primero de los cuales determina que las apor-

taciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal gozan de exención en el ITP, a tenor de lo previsto tanto en el artículo 48 I.B).3 del RD Legislativo 3050/1980 como en el 45 I.B).3 del actual RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD.

Esta ha sido la tesis mantenida para todo tipo de aportaciones de bienes o derechos, desde la entrada en vigor del Decreto 1018/1967, de 6 de abril.

Esta sentencia efectúa una profunda evolución histórica sobre la diferente normativa tributaria que determina si cabe aplicar o no la exención objeto de debate. La Ley 11/1981 es escrupulosamente analizada y debatida, ya que tal y como ha determinado dicha sentencia *“Con dicha Ley, desaparecieron las categorías de bienes dotales y parafernales y, al definir los bienes propios de los cónyuges se prescindió de toda referencia a su aportación al matrimonio, de suerte que, si bien el uso del término aportaciones en el citado artículo 48 del Real Decreto Legislativo 3050/1980 era coherente con el sistema civil hasta entonces vigente, tras el cambio legislativo introducido por la Ley 11/1981, carecía de sentido la comentada exención, no siendo, ya, aplicable a las aportaciones de bienes privativos para convertirlos en gananciales, pues tal operación sólo fue factible a partir de la mencionada reforma del CC”*.

El Tribunal sentenciador manifiesta de forma indubitada que con la entrada en vigor de la Ley 11/1981 se ha abierto la puerta a la aplicación de la exención, ya que a tenor de los criterios hermenéuticos del artículo 3.1 del CC, se llega a la conclusión de que las transmisiones onerosas de bienes efectuadas por los cónyuges a la sociedad matrimonial constituyen verdaderas transmisiones su-

jetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, sin embargo, dichas aportaciones quedarán exentas a tenor de lo previsto en el artículo 45 I.B).3 del RD Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre. En este sentido conviene recordar que esta ley aplica la exención únicamente en sentido objetivo.

En lo referente a las consideraciones jurídico-fácticas, cabe manifestar que las alegaciones que esgrime el Abogado del Estado para fundamentar el recurso en base al error en el que incurre la sentencia del TSJ de Galicia, que puede entenderse gravemente erróneo para el interés general, inciden en que *“El criterio sentado en la sentencia recurrida es erróneo, porque al entender que, cuando la norma habla de una exención aplicable a la aportación de bienes y derechos a la sociedad conyugal, está comprendiendo todo el proceso de transmisión o comunicación de bienes privativos de los cónyuges al patrimonio ganancial, cualquiera que sea el título o causa de la transmisión, se está atribuyendo al precepto un alcance nada acorde con su espíritu y finalidad”*.

Esta tesis plasmada en la sentencia recurrida es por tanto gravemente lesiva para el interés general, así como para el ámbito de actuación conyugal, ya que a partir de la Ley 11/1981, ya no cabían las aportaciones para las que estaba pensada originalmente la exención prevista en el artículo 48 I.B).3 del RD Legislativo 3050/1980.

Ahora bien, el Tribunal Supremo no comparte dicha opinión y parece precisar en primer lugar, que la aportación de bienes tiene virtualidad y entidad propia al definir que en ella cabe englobar a determinados actos, ya que expresamente señala:

“Y ello se refiere a todos los actos en virtud de los cuales cada cónyuge adscribe un bien propio al régimen de administración, aprovechamiento y car-

gas inherentes al régimen económico conyugal”.

Prosigue la sentencia señalando que *“En la actualidad, es factible otorgar capitulaciones matrimoniales antes y después del matrimonio (artículo 1326 del CC), por lo que toda aportación efectuada por los cónyuges al matrimonio, goza de exención, aunque se efectuó una vez celebrado el mismo, siempre que se trate de verdaderos actos de aportación al régimen económico matrimonial, es decir, como ya se indicó anteriormente, con la calidad de afección a todos los efectos económicos matrimoniales.*

En la actualidad es viable que los cónyuges puedan transmitirse por cualquier título bienes y derechos y celebrar, entre sí, toda clase de contratos (a tenor de lo prescrito al efecto en los artículos 1323 y 1458 del CC).

Antes ello no era posible, por mor de la prohibición recíproca tanto de donaciones entre cónyuges (ex artículo 1334 del CC anterior a la Ley 11/1981) como, salvo excepciones, de compraventas (ex artículo 1458 del CC anterior a la Ley 11/1981).

Y desaparecidas en la actualidad dichas prohibiciones y limitaciones es obvio que 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”.

En definitiva, la aplicación de la exención de la aportación realizada por los cónyuges es una vía perfectamente ajustada a derecho que utilizan éstos para lograr que determinados bienes privativos se conviertan en gananciales, sin tener que recurrir a su venta o donación. Todo ello, sin perjuicio de que

es perfectamente asumible que los cónyuges puedan transmitirse por cualquier título bienes y derechos, así como celebrar entre sí toda clase de contratos. En este sentido, el artículo 1323 del CC determina que “El marido y la mujer pueden transmitirse por cualquier título bienes y derechos y celebrar entre sí toda clase de contratos” así como el artículo 1458 del mismo código donde manifiesta que “El marido y la mujer podrán venderse bienes recíprocamente”.

A partir de esta sentencia, la Administración Tributaria ha modificado el criterio fiscal que venía utilizando, admitiendo la aplicación de la exención a las aportaciones de bienes o derechos realizadas a la sociedad conyugal de carácter oneroso. (RDGT, 24 de enero de 2003 y 9 de enero de 2004)

Por todo lo anterior, cabe señalar que este tipo de operaciones pueden ser gratuitas, en cuyo caso tributarán por el ISD, u onerosa, en la que se recibe una contraprestación o nace un derecho de crédito contra la citada sociedad. De hecho, el Tribunal Supremo ha entendido por aportación cualquier acto por el cual un cónyuge adscribe un bien propio al régimen de administración, aprovechamiento y cargas inherentes al régimen económico matrimonial.

Anteriormente, este tipo de transmisiones no se podían realizar, ya que existía la prohibición recíproca tanto de donaciones entre cónyuges (ex artículo 1334 del CC anterior a la Ley 11/1981) como la realización de compraventas (ex artículo 1458 del CC anterior a la Ley 11/1981), salvo determinadas compraventas previamente tasadas.

Después de la trascendental STS 2-10-2001, contraviniendo la interpretación de la Administración, los distintos Tribunales Superiores de Justicia han ido adoptando progresivamente este mismo criterio, alguno de los cuales con cita expresa de di-

cha doctrina aunque paradójicamente las distintas interpretaciones que de la referida sentencia han hecho los diferentes Tribunales no siempre han sido unívocas.

STSJ, Castilla y León (Burgos), Sala Contencioso Administrativo, 19-11-2001 (Rec. 576/2000)

Sucintamente cabe señalar que la controversia existente versaba sobre una comprobación de valores realizada por el Servicio de Hacienda de la Junta de Castilla y León, por la que giraba al recurrente la liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

El recurrente alegaba que las aportaciones realizadas a la sociedad de gananciales de bienes privativos de uno de los cónyuges era una operación sujeta al ITP, pero exenta por la aplicación del art. 45 I.B).3 del TRLITP y AJD de 1993.

Por el contrario, la Administración defendía que en la operación realizada se estaba en realidad ante una donación y no ante una mera transmisión onerosa, por lo que consecuentemente no cabía aplicar el referido precepto.

El análisis de la cuestión ha de centrarse principalmente en dos aspectos; el primero de los cuales es determinar ante qué tipo de operación se está (donación o transmisión) y el segundo en cómo ha de interpretarse el precepto que contiene dicha exención.

En este sentido, el Tribunal entiende que no cabe hablar de un enriquecimiento patrimonial de la esposa con la aportación realizada por el marido a la sociedad conyugal, tampoco cabe apreciar un empobrecimiento de éste, el que resulta esencialmente en la donación, por cuanto el marido no

deja de ostentar la titularidad dominical. Por lo tanto, no puede apreciarse realizado el hecho imponible objeto del tributo, esto es, el artículo 1 y 3.1.B) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, por lo que dicha operación resulta contraria a la liquidación realizada. Por todo ello, es de aplicación el artículo 45 I.B).3 del RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, ya que la operación tuvo lugar en el año 1994.

STSJ, Canarias (Las Palmas de Gran Canaria), Sala Contencioso Administrativo, 3-07-2002 (Rec. 2896/1998)

Se otorga por el demandante (marido) y la mujer escritura de aportación de una finca urbana (de la que era titular la mujer) a la sociedad de gananciales. Posteriormente, se efectuó la autoliquidación e ingreso del ITP, que correspondía a dicha operación.

El demandante presentó escrito solicitando la devolución de lo previamente ingresado, por entender aplicable la exención establecida en el artículo 45 I.B).3 del Texto Refundido del ITP y AJD, RD Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre. Tal solicitud fue desestimada por acuerdo de la Oficina Liquidadora correspondiente.

Por el contrario, la Administración demandada esgrimía entre sus argumentos que dicha acción realmente consistía en una operación patrimonial a título oneroso, en el que el cónyuge aportante recibía una contraprestación, por lo que no se estaba ante una simple aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales con causa de sostener las cargas matrimoniales, a la que sí sería de aplicación la referida exención.

Paradójicamente el Tribunal Superior de Justicia

estima el recurso interpuesto señalando que “Carecen de todo sentido y fundamento los razonamientos de las Administraciones codemandadas dirigidos a privar al demandante del derecho a la exención pretendida sólo porque la aportación que se pretende gravar habría sido efectuada en el ejercicio de la libertad contractual entre cónyuges establecida en el artículo 1323 del Código Civil, como si el ejercicio de la libertad debiera por principio ser sometido a tributación”.

Por lo que se llega a la conclusión de que este tipo de operaciones no pueden ser sometidas a gravamen, por lo que cabe aplicar la citada exención, ya que se está ante una simple transformación de un bien privativo en un bien ganancial, debido a que los miembros de la unidad familiar no adquieren ninguna riqueza adicional a la que previamente tenían a la realización de esta operación. Por razones puramente fiscales los poderes públicos tienen la obligación de respetar, en todo momento, estas decisiones económico-matrimoniales porque exclusivamente incumben a los miembros de la propia unidad familiar. Así parece que en esta sentencia el TSJ entiende que la exención –contrariamente a lo manifestado por el Alto Tribunal– da amparo a todas las figuras contractuales que onerosamente se realicen entre los cónyuges sin distinguir una pura transmisión operada entre los mismos de una específica aportación de bienes privativos a la sociedad conyugal.

STSJ, Galicia (A Coruña), Sala Contencioso Administrativo, 9-05-2003 (Rec. 9244/1998)

La Xunta de Galicia impugna a través del presente recurso contencioso administrativo el acuerdo del TEAR de Galicia, que estimó la reclamación económico administrativa formulada contra la liquidación girada por la Oficina Liquidadora del Registro de la Propiedad, practicada por el concepto de

ITP y AJD, en referencia a una escritura pública, en la que el otorgante aportaba a la sociedad de gananciales una determinada finca.

La Sala argumenta y desestima la tesis que sostiene la Administración autonómica demandante señalando que *“Dada la generalidad de aquel precepto fiscal que instituía dicha exención, ya que se comprende que a su ámbito podían acogerse tanto las aportaciones de bienes que de conformidad con el Derecho Civil Común podían los cónyuges realizar a la sociedad conyugal antes de su constitución, como las aportaciones postmatrimoniales realizadas conforme a aquellos regímenes forales o de derecho civil propio o especial”*.

Esta sentencia del TSJ de Galicia trae a colación la STS de 2 de octubre de 2001, que vino a confirmar esta tesis. Cabe recordar que la sentencia del Alto Tribunal desestimó un recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Xunta de Galicia promovido por el Consello de la citada Xunta contra otro acuerdo del TEAR, en el que se planteaba la misma cuestión.

Por lo que en la actualidad es perfectamente asumible y posible que los cónyuges puedan transmitirse por cualquier título bienes y derechos y celebrar, entre sí, toda clase de contratos, a tenor de lo previsto en los artículos 1323 y 1458 del Código Civil. La sentencia objeto a análisis reproduce la conclusión final a la que llega la sentencia anteriormente citada del Tribunal Supremo.

STSJ, Castilla-La Mancha (Albacete), Sala Contencioso Administrativo, 21-11-2003 (Rec. 53/2000)

El presente recurso contencioso administrativo es interpuesto contra la resolución del Tribunal Econó-

mico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, por la que desestimó la reclamación económico administrativa interpuesta contra la comprobación de valor y liquidación complementaria del ITP y AJD, en relación con una escritura por la que se aportó a la sociedad de gananciales conyugal varias fincas, de las que el aportante era titular privativo.

Esta cuestión de la aplicación o no de la exención a las aportaciones realizadas a la sociedad de gananciales ha sido muy discutida y ha dado lugar a múltiples resoluciones contradictorias por parte de los propios Tribunales Económico Administrativos así como por las diversas Salas de lo Contencioso Administrativo. Esta Sala ha considerado en determinadas ocasiones la exención para este tipo de operaciones, cabe recordar entre otras la sentencia dictada en fecha 16 de noviembre de 1998.

La Sala del TSJ de Albacete acoge el criterio utilizado por la sentencia del Alto Tribunal, según la cual es de aplicación la exención prevista en el artículo 45 I.B).3 del RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, para este tipo de operaciones de aportación de bienes a la sociedad de gananciales, cuya fundamentación reproduce y asume como propia.

STSJ, Extremadura (Cáceres), Sala Contencioso Administrativo, 27-03-2006 (Rec. 410/2004)

Este análisis jurisprudencial en relación a la aportación de bienes efectuada a la sociedad de gananciales concluye con la reciente sentencia del TSJ de Extremadura de 27 de marzo de 2006.

Se somete a la consideración de la Sala, la legalidad de la resolución dictada por el Tribunal

Económico Administrativo Regional de Extremadura sobre el ITP y AJD, que declara exenta la aportación a la sociedad de gananciales recogida en escritura pública.

La Administración actora sostiene que el contrato objeto a análisis se trata en realidad de una transmisión onerosa, ya que la exención prevista en el artículo 45 I.B).3 del RD Legislativo 1/1993 únicamente es de aplicación a las adjudicaciones que se produzcan a la disolución de la sociedad de gananciales, o aportaciones sin contraprestación.

Curiosamente la Sala que había mantenido un criterio favorable a la exención cuando el negocio de aportación tuviera como objeto la causa matrimonii (STSJ Extremadura 30-7-2002, 29-1-2003) modifica el criterio con ocasión de la STS de 2-10-2001, en el sentido de entender que *“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 conyugal”* son merecedores de dicha exención aun cuando el cónyuge aportante vea incrementado su patrimonio privativo en compensación de dicha aportación. Así indica:

“Esta Sala había venido manteniendo el criterio contenido entre otras en sentencia 1034/1999, de 29 de junio (JT 1999\982), recaída en el recurso núm. 1317/1996 declarando que “después de la reforma del Código Civil, operada el 13 de mayo de 1981, los cónyuges pueden transmitirse por cualquier título, bienes y derechos y celebrar entre sí toda clase de contratos, de ahí que las aportaciones de bienes privativos a la sociedad conyugal sean perfectamente admisibles, y así, el contrato de aportación de un bien privativo a la sociedad ganancial, ha de considerarse como un negocio jurídico equivalen-

te 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, y como tal sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y sin embargo se declara exento por aplicación del 48.1 B).3. No ocurre lo mismo cuando tal aportación va acompañada de una entrega por parte de la sociedad conyugal al cónyuge que aporta el bien privativo, de un valor similar. En este caso, hay transmisión, al igual que en el caso contrario, pero hay también una verdadera contraprestación onerosa que enriquece el patrimonio transmitente o aportante, el cual se resarce del valor de la entrega de su bien privativo. En tal caso no le resulta de aplicación la exención contemplada por cuanto no nos hallamos ante una pura y simple aportación o transmisión con la causa de sostener cargas gananciales, sino que nos hallamos ante una auténtica compraventa, negocio que excede de la mera afectación de bienes. Tratándose por tanto de una transmisión onerosa, estará sujeta al Impuesto». Sin embargo ya en recursos anteriores procedió a cambiar el criterio a la vista de la Sentencia dictada por el Tribunal Supremo en interés de Ley dictada el 2 de octubre de 2001”

La Sala desestima el recurso interpuesto y ratifica la resolución del TEAR de Extremadura impugnada, declarando exenta por el ITP y AJD la aportación del bien a la sociedad conyugal, ya que después de realizar un extenso análisis de la doctrina existente sobre la materia, determina que si el bien de referencia se encuentra en la sociedad conyugal éste responderá de las obligaciones recogidas en los artículos 1362, 1363 y 1365 del Código Civil, respaldando este carácter ganancial los artículos 1358 y 1364 del mismo texto legal, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 del RD Legislativo 1/1993.

Dicho carácter ganancial igualmente es respaldado cuando se realiza una interpretación literal y lógica del artículo 3.1 del Código Civil, ya que cabe aplicar la exención de las adjudicaciones que a favor de un cónyuge y en pago de sus aportaciones se verifiquen a la disolución, por este mismo motivo debe considerarse también exenta la aportación, aunque sea con causa onerosa.

VI. NORMATIVA TRIBUTARIA REFERENTE A LA EXENCIÓN DE APORTACIONES ONEROSAS EFECTUADAS A LA SOCIEDAD CONYUGAL EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO Y NAVARRA

A continuación, realizaremos un análisis sobre la normativa existente sobre la aportación de bienes realizada a la sociedad de gananciales en los Territorios Históricos de Gipuzkoa, Bizkaia y Álava, así como en la Comunidad Foral de Navarra.

Lo cierto es que los distintos territorios han elaborado su propia normativa tributaria correspondiente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en virtud de la facultad normativa que poseen.

En este sentido, cabe señalar que en cuanto al contenido referente a la exención de las aportaciones realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal no existen diferencias significativas entre sí, ni tampoco se distancian de lo establecido en el RD 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.

Tan solo dos cuestiones deben tenerse en cuenta en relación con la normativa foral en este

aspecto concreto.

En primer lugar, es necesario indicar que en los tres territorios históricos la normativa fue aprobada (no refundida con los problemas que dicha inoportuna o inadecuada refundición de textos puede conllevar) con posterioridad a la Ley 11/1981 de modificación del Código Civil, por lo que no cabe invocar que cuando se aprobaron las mismas los preceptos relativos a la exención de aportaciones de bienes se referían a bienes dotales o parafernales.

En segundo lugar, cabe señalar que en los territorios forales se encuentran las adquisiciones de bienes realizadas por título de donación o lucrativo equiparables llevadas a cabo por los cónyuges. Esta especificidad foral está extendiéndose progresivamente a otras Comunidades Autónomas que están atenuando la tributación para este tipo de operaciones, llegando a una tributación que se aproxima a la exención existente en la Comunidad de Madrid.

Respecto al Territorio Histórico de Gipuzkoa su Norma Foral 18/1987 de 30 de diciembre, por la que se aprueba el ITP y AJD, en su Título IV, Capítulo I, y concretamente en el artículo 41.B). 3 dentro del capítulo dedicado a los distintos beneficios fiscales estableció en su redacción original:

“B) Gozarán de exención

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.”.

Este precepto ha sido modificado en virtud del

artículo 7 de la Norma Foral 20/2003⁸⁾, de 15 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Parejas de Hecho en el sentido de introducir la equiparación tributaria en la aportación de bienes realizada a la sociedad de gananciales que se efectúe entre las parejas de hecho y el matrimonio en sentido tradicional (este matiz es igualmente introducido por las distintas Normas Forales de Bizkaia y Álava). Sin duda alguna, entendemos que esta equiparación es del todo acertada y necesaria, debido a que la normativa tributaria guipuzcoana no ha querido situarse al margen de la realidad social existente, por lo que también les será de aplicación la exención prevista a las parejas de hecho cuando realicen aportaciones de bienes a la sociedad conyugal.

Respecto al Territorio Histórico de Bizkaia su Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo, en lo relativo a las aportaciones de bienes efectuadas a la sociedad de gananciales, tampoco presenta mayores novedades legislativas al respecto. La exención para este tipo de aportaciones está prevista en el artículo 43 I.B).3 de su Título IV, Capítulo I, dedicado a los beneficios fiscales donde de forma clara y expresa manifiesta:

"B) Estarán exentas

3. Las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que en 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.

Esta exención se extiende a los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudica-

⁸⁾ Esta Norma Foral entrará en vigor el día 1 de enero de 2004, si bien, cuando su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario, surtirá efectos desde el 24 de mayo de 2003.

ciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de bienes pertenecientes a la sociedad conyugal.

Igual tratamiento se aplicará, en los supuestos a que se refieren los párrafos anteriores, respecto de las aportaciones, adjudicaciones, y transmisiones que efectúen los miembros de la pareja de hecho constituida conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho."

Tal y como se puede observar, la aplicación de la exención para este tipo de aportaciones, en virtud de la Ley 2/2003, de 7 de mayo, también se hace extensible, al igual que en los distintos Territorios Históricos del País Vasco, a las parejas de hecho.

Respecto a la doctrina administrativa emanada en el Territorio Histórico de Bizkaia cabe señalar que inicialmente dicho territorio parecía postular a favor de entender el negocio de aportación de bienes como un negocio con sustantividad propia y así en su Resolución de 29-11-2001 cuando manifiesta que la aportación del inmueble privativo, que el interesado quería aportar a la sociedad de gananciales está exento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de conformidad con lo previsto en el artículo 43.I B), de la Norma Foral 3/1989, sin cuestionar en modo alguno su carácter oneroso o gratuito.

Sin embargo, con posterioridad parece que ha modificado su criterio y así en su consulta de 15-04-2005 ha variado su fundamentación y discurso y ha seguido el criterio mantenido por la DGT y la DGRN en el sentido de señalar que *"Las aportaciones pueden ser de dos tipos: gratuitas, aquéllas que*

no conllevan contraprestación alguna, u onerosas, que dan lugar al abono de cualquier tipo de contraprestación (bien simultáneamente, bien mediante el reconocimiento de un derecho de crédito a favor del aportante que debe liquidarse en el momento de la disolución de la sociedad)” indicando que las primeras se encuentran sujetas al ISD y las segundas sujetas pero exentas del ITP.

Respecto al Territorio Histórico de Álava en su Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y concretamente en su artículo 69 dedicado a los beneficios fiscales, recoge la exención prevista para la aportación de bienes a la sociedad conyugal, donde expresamente manifiesta en su apartado primero:

“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 los cónyuges en pago de su haber de gananciales.

Igual disposición se aplicará en los mismos supuestos a que se refiere el párrafo anterior, respecto de las aportaciones, adjudicaciones y transmisiones que efectúen los miembros de la pareja de hecho constituida conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo.”.

TR de las disposiciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Decreto Foral Legislativo de Navarra 129/1999, de 26 de abril)

Este análisis sobre el tratamiento que realizan los distintos Territorios Históricos a las aportaciones de

bienes efectuadas a la sociedad de gananciales finaliza con el tratamiento que se dispensa en la Comunidad Foral de Navarra, a este respecto, es necesario señalar que tampoco existen mayores diferencias en lo referente a la aplicación de la exención prevista para este tipo de operaciones.

En concreto, esta exención está prevista en su Título IV, Capítulo I, dedicado a los beneficios fiscales existentes para el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, donde en su artículo 35. B) manifiesta:

“B) Estarán exentas:

3 Las aportaciones de bienes y derechos verificadas 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 o conquistas.”.

Lo verdaderamente significativo de este precepto y que no debe ser omitido es que en este Decreto Foral Legislativo ha sido excluida la referencia que se hace a las parejas de hecho en la aplicación de esta exención. No obstante, estimamos que esta omisión es claramente discriminatoria para con las parejas de hecho, por lo que sería del todo conveniente que en una futura reforma o revisión del impuesto se tuviera en consideración esta creciente realidad social para que se les fuera de aplicación la exención prevista en su artículo 35.B).

VII. CONCLUSIONES

Hasta la aprobación de la Ley 11/1981 que modificó el Código Civil, en concreto el régimen económico matrimonial, la institución de la aportación tenía un sentido propio debido a la existencia

de bienes dotales y parafernales. Esa institución fue merecedora de beneficio fiscal de la exención en los sucesivos textos normativos reguladores del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Tras la promulgación de dicha Ley cabía plantearse la existencia de un nuevo concepto de negocio de aportación de bienes privativos a la sociedad ganancial así como la subsistencia del sentido de la exención para dicha institución en el sistema impositivo.

El legislador en el año 1993 al elaborar el texto refundido y los legisladores forales mantuvieron dicha exención prevista para la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales. Sin embargo, la Dirección General de Tributos ha mantenido durante muchos años la inaplicabilidad del precepto y ello por considerar que la exención estaba prevista para el negocio de aportación tal y como estaba perfilado con anterioridad a la reforma del Código Civil.

A nuestro parecer 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; ello se desprende de la facultad que otorga la Ley a los cónyuges de transmitirse bienes y derechos contemplada en el Código Civil (artículos 1323 y 1458).

Cuando nos referimos a que la exención opera aunque las aportaciones hayan sido efectuadas una vez celebrado el matrimonio, estamos aludiendo a la facultad que otorga el artículo 1326 del CC de otorgarse capitulaciones matrimoniales antes o después de celebrado el mismo.

Otra de las cuestiones que no podíamos haber obviado en este apartado dedicado a las conclusiones se refiere a la importancia que tiene la causa en las aportaciones de bienes realizadas a la sociedad conyugal. La Teoría del Título y del Modo contenida en nuestro ordenamiento jurídico; reflejada en los artículos 609 y 1095 del CC, establece que no es suficiente que exista voluntad de transmitir por parte de los interesados sino que además debe existir un previo negocio causal para que pueda tener lugar un desplazamiento patrimonial, no obstante, defendemos que en este tipo de negocios la causa está implícitamente contenida en la propia operación, que para el caso del matrimonio o para las uniones de hecho debe ser la de sostener las cargas matrimoniales (*ad sustinenda oneri matrimonii*); con lo que cabe concluir que mediante la existencia de ésta podremos entender que se debe aplicar indubitadamente la exención contenida en el artículo 45. 1.B) del TR del ITP y AJD.

La STS de 2 de octubre de 2001, dictada en interés de ley, ha manifestado que es factible la existencia del negocio jurídico de aportación determinando la aplicabilidad y vigencia del precepto que establece la exención en el ITP. Ahora bien, la Dirección General de Tributos, deudora de la doctrina emanada por la Dirección General de los Registros y del Notariado, considera a la aportación como un negocio imperfecto, en el sentido de entender que cuando se efectúa el mismo debe precisarse su causa onerosa o lucrativa, considerando que el mismo no es susceptible de considerarse como un negocio autónomo propio cuya causa es específica, por lo que en función del carácter deberá tributar por el ITP o ISD, siendo en el primer caso de aplicación en todo caso la exención establecida en dicho impuesto.

Esa proclamada inexistencia de causa autónoma y mimética aplicación de la exención, siempre que

la transmisión fuese onerosa, ha sido matizada por la DGT en su consulta de 11 de abril de 2005 relativa a la aportación de bienes realizada por un matrimonio que se encontraba en trámites de separación.

Así puede concluirse manifestando que el criterio mantenido por la DGT de la no aplicabilidad de la exención contenida en el mencionado artículo 45 I.B).3 del RD Legislativo 1/1993 ha sido modificado tras la resolución del Tribunal Supremo como así se ha puesto de manifiesto en la Circular 1/2005, de 22 de diciembre de Unificación de criterios dictada por la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Murcia, en donde se establece:

- 1º La donación de bienes a la sociedad de gananciales es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que en la normativa se recoja bonificación alguna para este tipo de donaciones.
- 2º Las transmisiones onerosas de bienes quedarán sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- 3º La exención contenida en el artículo 45.I.B) del TR del ITP y AJD establece que las aportaciones efectuadas a la sociedad conyugal quedan exentas del impuesto.
- 4º Si se lleva a cabo una transmisión onerosa de un bien (de naturaleza privativa o ganancial) al patrimonio privativo de cualquiera de los cónyuges será una operación sujeta y no exenta al ITP y AJD.

Por su parte, tampoco ha sido unívoca la interpretación de la STS citada por los diferen-

tes Tribunales Superiores de Justicia distinguiendo algunos la figura de la aportación de la mera transmisión onerosa de bienes entre los cónyuges.

Por nuestra parte, entendemos que la Sala 3º de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su Sentencia de 2 de octubre de 2001 se pronunció indirectamente a favor de la consideración de la aportación como un negocio jurídico autónomo con causa propia, estableciendo que la exención debe operar cuando nos encontremos ante un verdadero negocio de aportación.

5º La argumentación reiterada mantenida por la DGT sobre la inaplicabilidad de la exención contenida en el artículo 45.I.B) del TR del ITP y AJD en base a criterios interpretativos (literal, histórico y sistemático) ha sido desestimada por las sentencias de los diferentes TSJ así como por la sentencia del Alto Tribunal.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *“La exención de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”*. Revista Técnica Tributaria. Número 35, págs. 17 a 30, 1996.
- BELDA CASANOVA, César. *“El artículo 1357.2 del Código Civil o una forma irregular de aportación a la sociedad de gananciales”*. Ed. La Ley, 1998.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *“Exención*

- en el ITP y AJD de las aportaciones y adjudicaciones de bienes y derechos a la sociedad conyugal". Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, Número 11/2001.
- CHICO ORTIZ, José María. "La sociedad conyugal de gananciales y las aportaciones a la misma". Revista Crítica del Derecho Inmobiliario (RCDI), Número 614, págs. 219 a 236, Enero-Febrero 1993.
 - DíEZ-PICAZO, Luís y GULLÓN, Antonio. Sistema de Derecho Civil. "La sociedad legal de gananciales". Ed. Tecnos, Madrid, 2004.
 - GAVIDIA SÁNCHEZ, Julio Vicente. "La atribución voluntaria de ganancialidad". Edit. Montecorvo, pág. 120, Madrid, 1986.
 - LOBATO GARCÍA-MIJAN, Manuel. "La aportación de un bien a la sociedad conyugal". RDP, Enero 1995.
 - PARRA BAUTISTA, José Ramón. "La aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales. Tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Referencia a la Sentencia del TS de 2 de octubre de 2001". Noticias Jurídicas, Febrero 2002.
 - PASCUAL DE LA PARTE, César-Carlos. "La causa, su constancia expresa o no en los negocios jurídicos de atribución de ganancialidad o privatividad respecto de los bienes en los patrimonios conyugales y otras consideraciones". BICNG, pág. 1231, Mayo 1993.
 - POVEDA BERNAL, Margarita Isabel. "Negocio Jurídico de aportación a la sociedad de gananciales". Revista Crítica del Derecho Inmobiliario (RCDI), Número 640, págs. 799 a 888, Mayo-Junio 1997.
 - RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. "Las aportaciones de bienes privativos a la sociedad de gananciales: cambio de criterio de la Administración en cuanto a su exención en el ITP y AJD". Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, Número 9/2004, págs. 15 a 20.
 - RODRÍGUEZ-PALMERO, Pablo y GARCÍA DE ARRIBA, Ricardo. "La causa matrimonii en el negocio de atribución de bienes a favor de la sociedad de gananciales". Uría Menéndez Abogados. Ed. La Ley, 2006.
 - TOVILLAS MORÁN, José María. "Tratamiento de las liquidaciones paralelas en la jurisprudencia más reciente". Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, Número 21/2003, págs. 29 a 40.