

GUADALUPE MURILLO SOLÍS

*Doctoranda del Área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Santiago de Compostela*

LUZ RUIBAL PEREIRA

*Profesora Titular interina de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Santiago de Compostela*

Extracto:

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ofrece un tratamiento tributario de los bienes gananciales que se caracteriza, por regla general, por resultar más gravoso que el que se otorga a otros bienes que corresponden a más de un titular.

Buena muestra de ello es, en primer lugar, el artículo 38 del RISD cuando establece que «en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes a la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación». Entendemos, sin embargo, que la donación de un bien ganancial debería originar dos hechos imponible y, en consecuencia, dos liquidaciones por el ISD, de igual forma a lo que sucede cuando se dona un bien que pertenece en copropiedad a más de un sujeto.

Por otro lado, y a pesar de las dudas surgidas al respecto, consideramos que las aportaciones de bienes privativos a la sociedad de gananciales deben calificarse como un acto no sujeto tanto al ITP como al ISD.

Finalmente, y por lo que se refiere al artículo 27 de la LISD, éste debe ser interpretado en sus justos términos de tal forma que sólo permite realizar una comprobación de valores sobre los bienes adjudicados, tras la disolución de la sociedad de gananciales, al cónyuge superviviente, ya que el ámbito de aplicación de este precepto se limita a los bienes que forman parte del caudal hereditario y no sobre el total de los bienes gananciales.

En definitiva, la tributación de los bienes gananciales resulta en ocasiones contraria a la propia finalidad con la que se creó la sociedad de gananciales.

Sumario:

- I. La naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales.
- II. La recepción en Derecho Tributario de la figura de la sociedad de gananciales.
- III. La tributación de los bienes gananciales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
 1. La transmisión *inter vivos* de bienes gananciales.
 - A) La donación de bienes gananciales.
 - B) La aplicación del grado de parentesco a las donaciones de bienes gananciales.
 - C) La regla de la acumulación de donaciones.
 2. La transmisión *mortis causa* de bienes gananciales. La regla de la acumulación.
 3. Las aportaciones gratuitas de bienes privativos de los cónyuges a la sociedad de gananciales.
 4. La tributación de los bienes gananciales procedentes de la disolución de la sociedad de gananciales.
 - A) Disolución por fallecimiento de uno de los cónyuges.
 - B) Otras causas de disolución.
- IV. Conclusión.

I. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

El estudio del régimen tributario aplicable a los bienes gananciales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) nos obliga a comenzar por el análisis de la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales, para ahondar *a posteriori* en el problema que surge precisamente de la falta de claridad en la definición de este concepto y, por ello, de la en ocasiones falta de regulación adecuada a la misma dentro del ámbito que nos ocupa.

El estudio de la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales nos sitúa en una rama del ordenamiento jurídico distinta del Derecho tributario, pues estamos ante una figura propia del Derecho civil.

Dentro del ordenamiento tributario no existe una adaptación o traslación genérica (lo que supondría haberse contemplado dentro de la LGT) de la figura, sino sólo previsiones específicas y concretas en leyes especiales que, en ocasiones, se separan de la propia normativa común.

Pues bien, la doctrina civilista ha dedicado grandes esfuerzos a intentar encontrar la verdadera naturaleza jurídica de esta institución, pero estos esfuerzos no han alcanzado hasta el momento un resultado único y convincente para todos ellos.

Distintas y variadas son las teorías elaboradas al respecto ¹, teniendo una posición dominante la tesis que sitúa a la sociedad de gananciales como una especie de comunidad germánica sin cuotas, pero sin llegar a identificarse totalmente.

Comunes a casi todas las posiciones doctrinales son las siguientes premisas:

- La sociedad legal de gananciales no tiene personalidad jurídica propia ².
- Nos encontramos ante una comunidad de tipo germánico o de las denominadas «en mano común».

- No existen cuotas constante el matrimonio.
- El reparto del patrimonio ganancial que se realizará en el momento de la disolución de la sociedad, lo será al 50 por 100 del valor del total de los bienes.

Destacamos, en primer lugar, lo señalado por el profesor DE LOS MOZOS, que mantiene que atribuir a la comunidad el carácter de una persona jurídica es inimaginable a la vista de lo dispuesto en el artículo 1.373 del Código Civil ³, ya que la comunidad puede desaparecer a causa de una deuda propia de uno de los cónyuges contraída antes de la celebración del matrimonio, corroborando de este modo, que la separación de responsabilidad que es propia del nacimiento de una persona jurídica respecto de los patrimonios de los miembros que la integran, cae por tierra. Para dicho autor no se ha reconocido en ordenamiento jurídico alguno la existencia de personalidad jurídica en la sociedad de gananciales, que «no pasa de ser un patrimonio separado» según lo dispuesto en la Ley ⁴.

El profesor LACRUZ BERDEJO precisa, con relación a los bienes gananciales, algo que resulta muy útil para clarificar determinados conceptos en el tema que nos ocupa. Tras dejar sentado que tanto el Derecho español, como la jurisprudencia del Tribunal Supremo, aunque en menor medida, y la de la Dirección General de los Registros y del Notariado (en adelante, DGRN), atribuyen a la sociedad de gananciales los rasgos con que la doctrina describe a la llamada «comunidad germánica», apunta lo que sigue:

«Cabe añadir así, que en la comunidad de gananciales (...) el derecho de cada partícipe sobre cada objeto concreto es relativo y cuantitativamente indeterminado, pues formando parte todos los bienes comunes de un patrimonio autónomo, hay entre todos ellos cierta interdependencia en cuanto a la relación de cada uno con los cotitulares, a causa de la cual el derecho de un consorte sobre cada cosa se define en función del que compete al otro en ella, y asimismo del que corresponde a uno y otro en los restantes objetos que integran el patrimonio» ⁵.

Se dirige LACRUZ en este texto hacia la confirmación de la inexistencia de cuotas antes de la disolución y ello entre otras razones, debido a la clara interconexión existente entre ese patrimonio separado y autónomo, y cada uno de sus titulares, que ante la falta de personalidad jurídica de la sociedad deben ser ambos cónyuges. Son dueños de un patrimonio, pero el valor de dicho patrimonio no se conocerá hasta el momento de la liquidación.

Resulta importante destacar la trascendencia que tiene el hecho de situar la sociedad legal de gananciales actualmente definida y regulada en nuestro Código Civil dentro de la caracterizada como comunidad de tipo germánico ⁶. Para ello, en primer lugar, delimitaremos, siguiendo las tesis de GARCÍA GRANERO ⁷, cuál es el significado de cuota, a continuación, qué se entiende por cuota dentro de la comunidad germana y dentro de la romana, y finalmente, haremos la crítica a esta postura comúnmente aceptada.

Para este autor, la cuota es una exigencia conceptual, más bien institucional, de toda situación en que varios sujetos pasivos concurren con derechos rivales sobre una misma cosa y añade que la cuota que se excluye en la configuración de la sociedad germánica, es únicamente aquella que determina la división en porciones separadas e independientes. Finalmente mantiene la existencia de cuotas-parte en toda relación de cotitularidad, y la comunidad germánica lo es.

Entrando en el siguiente apartado, define la cuota parte en la sociedad romana y en la germana. Tras manifestar la existencia de cuotas parte en ambos tipos de sociedad señala que ambas tienen una significación y alcance jurídico distinto:

- Cuota en relación con la comunidad romana. Representa la cuantía y medida del derecho; es una porción fija y determinada del derecho principal; pertenece al comunero con carácter exclusivo, forma parte de su patrimonio privativo y es susceptible de enajenación y transmisión.
- Cuota en relación con la comunidad germana. Significa únicamente que su titular forma parte de ésta, que es copartícipe, pero sin poder atribuirse una porción del derecho común, ni utilizar ésta como criterio determinativo de la medida o proporción en que gozará de la cosa común, ya que el aprovechamiento se hace de forma colectiva e indeterminada; la cuota es una determinación hipotética establecida eventualmente en previsión de que la comunidad llegue a disolverse; podría considerarse la expectativa que se tiene sobre los bienes gananciales en caso de disolución.

Sin apartarnos de la teoría de GARCÍA GRANERO, debemos apuntar en todo caso que esa cuota que se define en el último inciso, dentro de la comunidad germánica, no tendría incidencia práctica alguna, a la hora de desdibujar las enormes complicaciones que nos surgen cuando analizamos la compleja estructura de la sociedad de gananciales.

Intentando sintetizar posturas que aporten algo de claridad al concepto de sociedad legal de gananciales, debemos centrar nuestras investigaciones, fundamentalmente, en el análisis de la titularidad de los cónyuges sobre los bienes gananciales.

Durante la vigencia de la sociedad de gananciales nos encontramos con una comunidad dinámica, que nos hace muy difícil, o bien imposible, determinar el valor de ese patrimonio. Los bienes estarán durante ese tiempo sujetos al «levantamiento de las cargas del matrimonio», por ello es difícil aceptar que cada cónyuge, como comunero, ostente una cuota sobre cada bien ganancial respecto de la cual podría ejercer facultades de realización de negocios que tendría en la comunidad ordinaria.

Por otro lado, no estamos hablando de sociedad en sentido más habitual del término, porque la comunidad ganancial no tiene existencia autónoma, independiente, no tiene personalidad jurídica. Estamos ante una situación jurídica más compleja, un entramado de relaciones entre los cónyuges con base en una idea de comunicación actual y futura de ganancias ⁸.

Hechas estas precisiones, queda claro que efectivamente la sociedad de gananciales no es una comunidad ordinaria, sino mucho más que eso; no es una sociedad, ya que carece del elemento esencial de atribución de personalidad jurídica, a la vez que carece de autonomía con relación a los cónyuges.

Como conclusión, podemos afirmar que la institución de la sociedad legal de gananciales se creó en su momento para proteger a la familia. Sin embargo la familia «moderna» es diferente, y ese modelo que buscaba favorecer una determinada realidad social, se ha visto superado y consecuentemente está generando diversidad de complicaciones en su aplicación actual⁹. Como consecuencia de ello sería fundamental, para poder aclarar las dudas que surgen relacionadas con la sociedad de gananciales (entre otras el determinar cuál es el momento en que se pueden agregar directamente los bienes gananciales, cuándo se puede calificar una deuda como ganancial, o cuáles son los bienes que delimitan este patrimonio), comenzar por la determinación de la titularidad de esos bienes.

Según GARRIDO CERDÁ, el Código Civil nunca fue claro en la determinación de la titularidad de los bienes gananciales, de ahí la gran diversidad de teorías que se tejieron en torno a la naturaleza jurídica de esta sociedad. Continúa este autor señalando que «al legislador de momento no le importa la titularidad de los bienes, lo que le importa es determinar claramente que las ganancias y beneficios obtenidos por uno u otro cónyuge, tienen una finalidad primordial: atender a las necesidades del matrimonio y de la familia, y una secundaria: que el sobrante si lo hay, al disolverse la sociedad, se atribuya por mitad a uno y otro»¹⁰. Si ésta es la verdadera finalidad de la sociedad, como señala este autor, la cotitularidad o comunidad ha perdido su sentido jurídico, y se ha extrapolado hacia un terreno puramente económico.

Pese a coincidir con el pesimismo de GARRIDO CERDÁ, en cuanto a la oscuridad de la definición que acuña el término sociedad de gananciales regulado en nuestro derecho común, no podemos evitar el resaltar las variadas teorías que sobre titularidad de la masa ganancial han sido enunciadas por distintos sectores de la doctrina civilista.

Así, en primer lugar, se rechaza la idea de cotitularidad de cada bien o derecho puesto que la participación de cada cónyuge en la comunidad se refiere a la masa total líquida y no se concreta sino con la división de ésta.

Otra opción, rechazada en su momento, es la de considerar que la sociedad de gananciales durante el matrimonio, constituye una persona jurídica, que queda disuelta y en liquidación al terminar la sociedad.

Finalmente, la teoría de mayor predicamento es la de la comunidad germánica, pero como afirma LACRUZ BERDEJO la invocación a la comunidad en mano común no resuelve el problema de la naturaleza jurídica de la comunidad matrimonial¹¹, al no poder determinar la clasificación jurídica que merecen las participaciones de los comuneros en el objeto del consorcio.

Llegados a este punto, debemos centrar nuestro estudio en intentar determinar las notas que caracterizan la estructura y los principios que informan el funcionamiento de la sociedad de gananciales.

El derecho que tienen los cónyuges sobre los gananciales afecta al objeto de forma indeterminada, sin cuotas, ya que la cuota existe sobre el conjunto. Se trata de una comunidad universal. DE LOS MOZOS advierte que no se trata de un patrimonio autónomo, porque no es el titular exclusivo de los bienes y derechos que lo componen, al no tener personalidad jurídica independiente, por ello, las titularidades se reparten entre los comuneros y la comunidad de modo que, aunque el derecho pro parte recaiga potencialmente sobre el todo, al no tener entidad propia por faltarle esta autonomía, y no poder ser objeto de derechos unitariamente, se materializa no sobre el patrimonio en su conjunto, sino sobre los bienes singulares que lo componen que son los que tienen en el tráfico la condición de gananciales.

Puntualiza, además, este autor que el hecho de ser trasunto de una comunidad familiar más amplia, se traduce en su estructura, en la disociación entre atribución y titularidad, en la forma de gestión.

Esta última cuestión es clave a la hora de la determinación de la naturaleza de la sociedad de gananciales. Debemos, por lo tanto, distinguir al realizar el estudio sobre el funcionamiento de la sociedad, los términos atribución y titularidad, o lo que sería parecido ganancialidad y titularidad.

En este sentido, entiende GARRIDO CERDÁ ¹² que en el régimen de gananciales la titularidad de los bienes pertenece a los cónyuges, individual o conjuntamente en proindivisión, según quién haya sido el que los ha aportado al consorcio conyugal. Esa titularidad jurídica está limitada por su calificación de ganancialidad, como consecuencia de la cual se forma una comunidad económica de ganancias para repartir al final. Por su parte ECHEVARRÍA ECHEVARRÍA ¹³ concluye que la sociedad de gananciales se convierte en comunidad en el momento de su disolución, mientras que en su fase dinámica es un conjunto o masa de bienes calificados como gananciales e integrado en dos patrimonios separados (gananciales), el del marido y el de la mujer, y cuya finalidad primaria es el sostenimiento de las cargas del matrimonio. Algunos autores simplifican el tema afirmando que la sociedad de gananciales en atención a las finalidades que trata de cubrir, impone limitaciones a la titularidad de los bienes.

Concluimos este estudio sobre la naturaleza de la sociedad legal de gananciales, haciendo referencia por su interés, a las tesis de BENAVENTE MOREDA. Opina esta autora, que en la esfera interna o inter conyugal (reclamaciones, reembolsos entre cónyuges, etc.), existe una mancomunidad, sin atribución de cuotas, ni facultad para pedir la división. Y que por el contrario, en la proyección exterior de la sociedad, ésta se manifiesta como auténtica sociedad civil, sin personalidad jurídica, por lo que la atribución de titularidades ha de coincidir en las personas de los cónyuges, en ambos o en cualquiera de ellos. Aclara que si los bienes aparecen a nombre de uno solo, es necesario traspasar los límites de las normas internas reguladoras de la gestión del patrimonio ganancial para determinar los límites de su legitimación, en el ámbito externo o del tráfico, según las normas propias de la relación jurídica que se trate ¹⁴.

Siguiendo las teorías más recientes sobre la naturaleza de la sociedad legal de gananciales, afirmamos que ésta no tiene personalidad jurídica, y por ello debemos deducir que sólo existen dos patrimonios (los privativos de los cónyuges), en los que la ganancialidad sólo significa una afección especial de los bienes (tutela de acreedores, cargas del matrimonio), dentro de los patrimonios privativos de los cónyuges.

Así pues y tras haber realizado este pequeño estudio sobre la figura de la sociedad legal de gananciales, sólo nos queda concluir que nos encontramos ante una figura compleja, que se creó con una finalidad y estructura determinadas y que en este momento ha perdido en gran medida su razón de ser.

Habiendo transcurrido el tiempo y con ello la oportunidad de la institución, sólo nos queda para evitar problemas que a nadie benefician, enunciar al futuro cónyuge las enormes desventajas que le supone a día de hoy el hecho de contraer nupcias bajo este régimen económico matrimonial.

Incidimos finalmente, buscando una salida coherente al tema que desarrollaremos a continuación y que en la práctica, a causa de las lagunas existentes en cuanto a la regulación que de ella se hace en los textos tributarios, nos creará enormes problemas, en que al menos, si bien hemos de aceptar que la sociedad legal de gananciales no tiene personalidad jurídica y que no actúa como unidad económica independiente en el tráfico diario, debería permitirse que si los bienes gananciales son bienes de los cónyuges y con ellos responden de sus deudas, se les convierta de cara al exterior, y cuando por un acto puntual distinto a la disolución de la sociedad dejen de formar parte de la misma, en cotitulares de cada uno de los bienes y derechos que conforman el haber ganancial y que salen del mismo.

Se dice que los bienes responden de las deudas contraídas por los cónyuges, pero eso no es cierto. La deuda la contraen los cónyuges y responden con sus bienes, entre los que se encuentran los gananciales, que se están utilizando como garantía de cobro para los terceros acreedores, mientras que el cónyuge no deudor, se va a encontrar en cierta medida en una situación de desventaja con relación al resto de los acreedores, al no ser considerado tercero ¹⁵ en esta relación.

El cónyuge no deudor responde durante la vigencia de la sociedad con parte de su patrimonio (su «cuota» en los gananciales), y sin embargo no es titular, durante esa vigencia, de los mismos.

En un exceso de generosidad del legislador, el Código Civil concede al cónyuge no deudor un derecho de opción que consiste en la posibilidad de exigir la sustitución en la traba de los bienes comunes por la parte que ostente el cónyuge deudor en esos mismos bienes, previa disolución de la sociedad.¹⁶ Esta posibilidad, como veremos, no la otorga el legislador fiscal.

Todo ello nos lleva a pensar que sería de justicia realizar una revisión de la regulación actual de esta figura.

II. LA RECEPCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO DE LA FIGURA DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

El concepto del que partimos al afrontar la confección de este artículo tiene su origen en el Derecho Civil y por ello la configuración de esta figura debe encuadrarse claramente dentro de este campo. Algo tan claro como esto, debería resultar obvio, sino fuera porque nos encontramos repetidamente en nuestro ordenamiento tributario muchos casos en los que cae por tierra lo expuesto en líneas anteriores.

Ninguna duda existe en la actualidad sobre el hecho de que el ordenamiento tributario, en aras de su autonomía científica, no tiene por qué acoger la institución jurídica de forma automática sino que puede realizar su propia regulación. El interés público que prima en el ordenamiento tributario puede avalar la existencia de divergencias con el contenido civil de la figura, pero esto debe tener un límite. Es decir, lo que no tiene sentido es que la existencia de distintas ramas jurídicas dotadas de autonomía científica conduzca a la destrucción de conceptos jurídicos básicos que deberían ser comunes a todo el ordenamiento jurídico, debiendo evitarse en todo caso la existencia de compartimentos estancos que conduzcan al absurdo ¹⁷.

Dentro de nuestra doctrina tenemos posiciones variadas al respecto. El profesor FALCÓN Y TELLA, realizando un estudio sobre los entes de hecho como sujetos pasivos, hace una reflexión importante sobre el tema que abordamos en este punto. En dicho estudio este autor critica la incongruencia entre la Ley tributaria y el ordenamiento privado en el hecho de dar un tratamiento unitario a las entidades colectivas y a las situaciones de indeterminación transitoria del sujeto, y añade que «lo cierto es que la heterogénea naturaleza de unas y otras reclama un tratamiento específico distinto en uno y otro caso. Tratamiento específico que en principio debe coincidir con el previsto por el Derecho común, sin perjuicio de que el legislador tributario opte por reforzar la posición de la Hacienda pública respecto a eventuales acreedores privados» ¹⁸.

Ésta es otra de las ocasiones en las que cierto sector de nuestra disciplina ataca la falta de rigor a la hora de «transportar» conceptos regulados en el Derecho Civil a nuestro ordenamiento tributario. Como entiende el citado autor, la naturaleza jurídica de estas figuras debe respetarse, y en todo caso podrá darse ese tratamiento específico, pero siempre manteniendo las características fundamentales que la definen como institución dentro del Derecho Civil.

En la jurisprudencia emanada de nuestros Tribunales son muchos los fallos y las argumentaciones jurídicas que nos llevan a defender este argumento. El Tribunal Constitucional deja bien claro que las normas civiles y fiscales tienen que coexistir aunque no sean coincidentes, como señala el profesor ALONSO GONZÁLEZ ¹⁹.

La conocida Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, establece expresamente en su fundamento jurídico sexto lo siguiente: «Es innegable, sin embargo, que la legislación tributaria en atención a su propia finalidad, no está obligada a acomodarse estrechamente a la legislación civil (que sin embargo tampoco puede ignorar) y que en consecuencia es en principio constitucionalmente lícito que el régimen fiscal del matrimonio sea establecido de modo uniforme, sin atender a la variedad posible en la práctica». Al parecer el legislador tributario, y debido a la libertad de pactos que existe en el ordenamiento civil a la hora de elegir régimen económico, ha buscado la solución más sencilla.

Otra reciente Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 25 de octubre de 2000 da la razón a aquellos que mantienen como GONZÁLEZ GARCÍA, que se debe conectar la atribución de los rendimientos de capital a la titularidad jurídica de los bienes, y esa titularidad jurídica, mientras no se demuestre lo contrario, tiene que ser necesariamente la titularidad civil ²⁰.

En sentido contrario, como muestra de la diversidad de criterios barajados en torno a esta cuestión, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 1996 obtenemos con argumentos similares a los referidos en la sentencia anterior, el resultado contrario. Nos encontramos en esta Sentencia, con una situación en la que se hace prevalecer lo contemplado en la norma tributaria, frente a lo dispuesto en la civil. El fallo obliga a proceder a la imputación al cónyuge titular de una explotación empresarial, en el IRPF, de la totalidad de las rentas procedentes de la misma, sin atender a la calificación de la naturaleza civil que tienen, que en su caso, sería ganancial y por tanto prorrateable al 50 por 100 entre ambos cónyuges ²¹.

Una vez que hemos puesto de relieve la necesidad de una cierta coherencia entre las distintas ramas que conforman nuestro ordenamiento jurídico, procederemos a encuadrar esta figura dentro del ordenamiento tributario.

En este sentido, entiende MARTÍNEZ HORNERO, que con una pequeña excepción en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, «la sociedad o comunidad de gananciales no es sujeto pasivo de ninguno de los impuestos que configuran nuestro sistema fiscal»; sino que los sujetos pasivos serán, siempre y en todo caso, los cónyuges individual o conjuntamente ²². Efectivamente, la normativa fiscal no le atribuye en momento alguno subjetividad tributaria a la sociedad de gananciales, como por el contrario sí ha ocurrido con los entes sin personalidad recogidos en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, por el hecho diferenciador de gozar externamente de una organización que les permite actuar en el tráfico como ente unitario.

Para poder dotar a la sociedad de gananciales de cierta entidad tributaria, han considerado que se trata de una masa patrimonial continuación del individuo, un patrimonio colectivo que aparece como responsable de las deudas tributarias; la sociedad no debe, pero responde. Nos encontramos ante dos deudores, pero tres patrimonios que responden, los privativos de los cónyuges y el ganancial ²³.

Así, aparecen los bienes gananciales en nuestro ordenamiento, con una función específica, la de responder de las deudas tributarias de los cónyuges, individual o conjuntamente. Lógicamente estos bienes no pueden ser deudores, porque no tienen capacidad para contraer, pero con ellos se responde.

Como afirma MARTÍN FERNÁNDEZ, «no nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad, sino de garantía real, en su acepción más amplia o impropia, por la que una masa de bienes queda afecta al cumplimiento de una obligación tributaria» ²⁴. A conclusiones parecidas parecen llegar otros autores cuando señalan que «no se está calificando a cada cónyuge como responsable de la obligación tributaria del otro, no se trata de un supuesto de solidaridad, se trata de una garantía de carácter real, lo es en sentido muy amplio pues no se afecta un bien en concreto al pago de la deuda, sino toda una masa de bienes, o de hecho todo un patrimonio, cuyo titular, además, es perfectamente conocido, está previamente identificado» ²⁵.

Esta misma teoría se refuerza en una serie de resoluciones entre las que destacamos la del TEAC de 10 de octubre de 2001 en la que se hace responder con los bienes gananciales de la sanción impuesta a un cónyuge. Se recurría porque se entendía que se estaba vulnerando el principio de personalidad de la pena pero, sin embargo, el Tribunal resuelve entendiendo que cuando la deuda deba finiquitarse con dinero ganancial las sanciones siguen el mismo régimen.

Si, como creemos, los bienes gananciales son una masa de bienes-garantía, esos bienes deberían tener dos titulares, pero sin limitaciones. Y, si esto fuera imposible porque el espíritu de la norma lo impidiese, entonces sería necesario dotar de mayores garantías procesales al cónyuge del deudor para que pueda llevar a buen término la defensa de su parte en los bienes gananciales ²⁶.

Como conclusión, y haciéndonos eco de las tesis que hasta el momento se han estudiado, nos mostramos partidarios de quienes defienden la postura de la necesidad de correlación entre la regulación civil y la tributaria de la figura, que no lleve a esta serie de incongruencias puestas de relieve en tan incontables ocasiones por la doctrina y que siempre llevan aparejado un peor trato para los bienes gananciales.

Los problemas enunciados en estas páginas y la necesidad de una búsqueda de soluciones que respeten el principio constitucional de justicia tributaria, encuentran un buen campo de trabajo en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones debido a las lagunas existentes en la regulación del caso que nos ocupa.

Por ello, deberíamos tener muy presente lo analizado con anterioridad, e intentar considerar a la sociedad de gananciales desde el punto de vista de la figura o negocio concreto que se vaya a realizar.

III. LA TRIBUTACIÓN DE LOS BIENES GANANCIALES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Una vez analizadas las distintas teorías surgidas sobre la naturaleza jurídica de una figura tan controvertida como es la sociedad de gananciales, nos corresponde adentrarnos en el análisis del impuesto que hemos constituido en objeto del presente trabajo. Partiendo, por lo tanto, de que la sociedad de gananciales es una figura cuyo origen se encuentra en el Derecho Civil y de que el legislador tributario tiene autonomía científica que le permite separarse de la regulación que la figura jurídica tenga en la disciplina de origen, pretendemos averiguar si el régimen tributario concedido a los bienes gananciales en el ISD respeta, como así consideramos que debe ser, el contenido esencial de la institución y obedece a los mandatos constitucionales de justicia tributaria.

Con carácter general y antes de entrar en el análisis de los aspectos relacionados con la tributación de los bienes gananciales, queremos poner de relieve que el estudio de esta cuestión nos conduce, fundamentalmente, a determinados preceptos contenidos en el Reglamento del Impuesto sobre

Sucesiones y Donaciones (RISD), ya que casi no existen referencias a esta cuestión en la Ley del Impuesto. Y ello nos va a plantear ciertas dudas acerca de la legalidad de alguna de las previsiones que analizaremos.

Pero, en otras ocasiones, no será la norma sino las interpretaciones jurisprudenciales de determinados preceptos de la LISD las que merezcan nuestra reflexión.

Los aspectos que nos han parecido relevantes a la hora de abordar el estudio del ISD con relación a los bienes gananciales han sido los siguientes: el régimen fiscal de las donaciones de bienes gananciales; las aportaciones de bienes privativos y de forma gratuita a la sociedad de gananciales y determinados aspectos de la disolución de dicha sociedad. A todos ellos nos vamos a referir a continuación.

1. La transmisión *inter vivos* de bienes gananciales.

A) *La donación de bienes gananciales.*

La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito *inter vivos* forma parte del hecho imponible de este impuesto. En estos casos, y según establece la Ley, el sujeto pasivo es el donatario o persona favorecida por la transmisión y la base imponible está constituida por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, tal y como se deduce de lo previsto en los artículos 3, 5 y 9 de la LISD.

Desde el punto de vista subjetivo, ningún problema surge cuando el bien o derecho transmitido pertenece a un único titular, pues existe una única donación y, en consecuencia, un único hecho imponible que se somete a tributación de acuerdo con las reglas generales previstas en la norma.

Sin embargo, esta claridad desaparece cuando nos encontramos ante la transmisión de un bien o derecho que pertenece a más de un titular, ya que surge la duda sobre la existencia de una única donación en función del bien que se transmite o de tantas donaciones como titulares del bien donado.

La LISD nada dice al respecto, pero tanto la doctrina como la jurisprudencia han mantenido desde siempre que existen tantas donaciones como transmitentes cuando se trate de bienes que pertenecen en copropiedad a varios sujetos o que formen parte de una comunidad de bienes, ya que cada sujeto transmite el derecho de propiedad que tiene sobre ese bien concreto.

Sin embargo, distinta parece ser la solución cuando se trata de bienes que, perteneciendo también a más de un sujeto, forman parte de la sociedad de gananciales ya que, en este caso, sí existe una previsión reglamentaria al respecto.

El artículo 38 del RISD establece que «en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes a la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación».

Por lo tanto, la donación de un bien ganancial recibe un tratamiento tributario diferente del que le corresponde a los otros bienes que puedan pertenecer a varios sujetos. Dicha previsión no tendría especial importancia sino fuese porque de la consunción de tal previsión normativa con el hecho de que el ISD es un impuesto progresivo se puede derivar un mayor gravamen para los bienes gananciales. En efecto, la consideración de la donación del bien ganancial como una única donación supone una mayor cuota a ingresar para el donatario pues mayor es la base imponible y, por lo tanto, mayor puede resultar el tipo a aplicar, lo cual no sucedería si se entendiese que se producen dos donaciones, realizada en la parte correspondiente por cada uno de los cónyuges titulares del bien.

Pues bien, desde el punto de vista civil, la donación de un bien ganancial debe realizarse por ambos cónyuges, o por uno con el consentimiento del otro, si no se quiere que el acto resulte nulo (art. 1.378 del Código Civil), pero en ningún caso la transmisión la realiza la sociedad de gananciales ya que no estamos ante un sujeto que tenga capacidad para realizar actos de disposición sobre bienes. Si esto es así, no creemos que se pueda defender en el ordenamiento tributario que la donación la realiza la sociedad de gananciales porque de esta forma se quebraría uno de los rasgos fundamentales de esta figura.

Sin embargo, en el ámbito tributario, la Administración, apoyada por la doctrina de los Tribunales Económico-Administrativos y ciertos órganos jurisdiccionales, ha defendido la existencia de un único acto de donación cuando se transmite un bien ganancial ²⁷.

La confusión ha surgido como consecuencia de la defensa de la naturaleza germánica de la sociedad de gananciales, lo que ha llevado a admitir la existencia de una única donación de un bien que forma parte de una masa patrimonial sobre la cual los cónyuges no tienen una titularidad real y actual sobre los bienes. Sin embargo, esta postura se elabora a partir de una concepción objetiva que parte de la consideración de que se dona un bien común, no haciendo hincapié en la perspectiva subjetiva de la cuestión, es decir, en quien dona. Y si se tiene en cuenta este aspecto, la respuesta puede ser distinta ya que no puede ser sujeto transmitente la comunidad, pues carece de personalidad jurídica ²⁸.

El verdadero problema que se esconde detrás de toda esta cuestión es que la transmisión de un bien ganancial no encaja perfectamente dentro de un supuesto de transmisión de un bien de titularidad compartida, produciendo dos donaciones cada una por la parte que corresponda a su titular, como sucedería en los supuestos de copropiedad o de comunidad de bienes. Pero tampoco se puede defender que existe una única donación de un bien procedente de un único titular porque esto significaría defender que quien transmite es la sociedad de gananciales y, como es sabido, el patrimonio ganancial no tiene personalidad jurídica, careciendo de capacidad para realizar actos de disposición.

En consecuencia, parece claro que en la sociedad de gananciales cada uno de los cónyuges sigue teniendo el poder de disposición sobre los bienes que forman este patrimonio común, lo cual queda patente como hemos dicho en la necesidad de que sean ellos quienes presten el consentimiento para poder disponer del bien. Pero la pregunta que debe formularse es de qué son titulares cada uno de los cónyuges durante la existencia de dicha sociedad.

Pues bien, la única previsión existente sobre la titularidad de los bienes gananciales hace referencia al momento de su disolución, estableciendo el artículo 1.344 del Código Civil 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 aquella», y de forma similar el artículo 1.404 prevé que «hechas las deducciones en el caudal inventariado, que prefijan los artículos anteriores, el remanente constituirá el haber de la sociedad de gananciales, que se dividirá por mitad entre marido y mujer o sus respectivos herederos».

Como se desprende de lo establecido en estos preceptos, cada cónyuge es titular de la mitad del valor de los bienes que forman parte de la misma y que se concretará, en el momento de su disolución, en la entrega de unos bienes o unas cantidades de dinero concretas, no exigiéndose que cada uno de los cónyuges resulte al final titular del 50 por 100 de cada uno de los bienes. Esto plantea incluso ciertos problemas a la hora de la adjudicación de los bienes de la sociedad de gananciales, como se puso de manifiesto en el comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 ²⁹.

Pero las previsiones del Código Civil no resuelven la cuestión de qué sucede durante la existencia de esta peculiar sociedad. Para autores como MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, que recoge las ideas de HUBER con relación al sistema de propiedad común germana, es necesario diferenciar la copropiedad de la comunidad germana ya que «en el condominio cada partícipe puede disponer de su participación. En la propiedad común podrá hacerlo de lo que le correspondería en el futuro, por consecuencia de la liquidación, con lo cual no dispone de algo relativo a la comunidad, sino de algo que se deriva de ella, pero que está fuera de la misma» ³⁰. De la misma forma, CALVO ORTEGA ha defendido que si no existe impedimento alguno para que pueda donarse un bien o derecho, tampoco debe haberlo para donar una cuota de un bien o derecho o incluso de un conjunto patrimonial ³¹.

Por lo tanto, la única conclusión a la que parece llegarse es que la especial naturaleza de la sociedad de gananciales permite admitir que no existe una copropiedad sobre los bienes gananciales o una comunidad por cuotas durante su existencia, pero también da pie para rechazar que cada uno de los cónyuges es titular de la totalidad del bien o que éstos pertenecen a una masa patrimonial con capacidad jurídica propia.

La problemática de la sociedad de gananciales deriva, para BENAVENTE MOREDA, de la distinta configuración que tiene la sociedad de gananciales en la esfera interna y en el ámbito externo. Como hemos señalado al principio de este trabajo, es en el ámbito interconyugal en el que existe una verdadera mancomunidad sin atribución de cuotas ni facultad para pedir la división. Por el contrario, cuando nos situamos en la esfera exterior de la sociedad, ésta se manifiesta como una auténtica sociedad civil carente de personalidad jurídica en la que, por lo tanto, la atribución de titularidades ha de coincidir en las personas de los cónyuges ³².

En nuestra opinión, resulta acertada la postura de quienes defienden que durante la existencia de la sociedad de gananciales existe una cotitularidad real y actual de los cónyuges sobre el patrimonio ganancial³³, lo cual no significa que cada uno de ellos pueda actuar con absoluta libertad sobre los mismos en tanto en cuanto no pierdan esta condición, sino que dicha titularidad se pone de manifiesto en el momento en el que se realice un acto de disposición sobre alguno de los bienes que formen parte de la masa ganancial.

En otras palabras, mientras los bienes forman parte del patrimonio ganancial deben considerarse bienes que constituyen una garantía para el levantamiento de las cargas familiares, sin importar quién es su propietario. Sin embargo, si uno de estos bienes deja de formar parte de la sociedad de gananciales, es en este momento cuando adquiere especial importancia la determinación del sujeto a quien se atribuye la titularidad del bien.

Por ello, consideramos que muchos problemas que se plantean con relación a la sociedad de gananciales en el ámbito tributario se eliminarían admitiendo que, en el momento de la transmisión de un bien ganancial, se produce una especie de «desafectación» del bien a la sociedad de gananciales. De esta forma, se provocaría la división de la titularidad entre los dos cónyuges del bien que se transmite, en principio por partes iguales, que pasaría a tributar como cualquier otro bien que pertenece a más de un titular. Dicha previsión no afectaría al resto de la masa ganancial que seguiría manteniendo ese carácter indivisible y común de los bienes durante su existencia en la esfera interna. Y a esta masa se añadiría la ganancia o pérdida derivada de la desaparición de ese bien de la masa ganancial.

Esta idea de pérdida del carácter ganancial del bien que sale del patrimonio ha sido apuntada por CAAMAÑO ANIDO, quien afirma que muchos de los problemas se solucionarían entendiendo que «una vez celebrado el acto o contrato a título gratuito se devenga el tributo, mas cuando ello ocurre, salvo que la liberalidad haya devenido ineficaz, los bienes han dejado de ser gananciales porque la transmisión les ha liberado de tal condición. En tal momento puede sostenerse que sobre los mismos existe una propiedad por cuotas o de tipo romano. Sobre la que no será difícil defender la existencia de dos donaciones en el caso de atribución de gananciales». Y de igual forma MAS BADÍA y JUAN LOZANO establecen que «en el momento en que los cónyuges disponen de un bien ganancial a favor de un extraño, ese bien deja de formar parte de la comunidad. Igual que dejaría de formar parte de ella si la sociedad de gananciales se disolviera y liquidara. Contemplado con la perspectiva de la donación de un bien ganancial (que además es de cargo de la sociedad de gananciales –art. 1.363 Código Civil–), resulta que el perjuicio patrimonial que ello supone lo sufren ambos cónyuges, lo que queda de relieve en el momento de la liquidación. En ese momento, la sustracción que representa la donación afecta por igual a la parte de activo neta que finalmente corresponderá a cada uno de los cónyuges o a sus sucesores»³⁴.

De admitir esta solución, muchas son las ventajas que se obtendrían tanto desde el punto de vista de la interpretación sistemática de la norma como de la propia gestión recaudatoria. Así, por ejemplo, se eliminaría el problema del distinto trato que reciben estos bienes con relación a otros bienes donados, se facilitaría la gestión del impuesto en cuanto a la aplicación de los coe-

ficientes relativos al grado de parentesco y se evitaría la tentación de considerar a la sociedad de gananciales como un sujeto con capacidad para realizar actos traslativos del dominio como es el caso de las donaciones.

Por otra parte, sostener que existen cuotas sobre un bien que sale del patrimonio ganancial no debe resultar demasiado sorprendente cuando la existencia de cuotas se está admitiendo de forma indirecta en otros preceptos de las normas que regulan el ISD. Ejemplo de ello es, como veremos, el artículo 44.5 del RISD en el que se establece la fórmula para la aplicación de los coeficientes por parentesco cuando el grado de parentesco no es el mismo con los cónyuges transmitentes y el artículo 60.4 del mismo texto reglamentario en el que se establece, para el supuesto de que un cónyuge done primero bienes gananciales y después privativos, la acumulación de la nueva donación con la proporción que le corresponda al cónyuge donante de la parte del valor del bien ganancial donado con anterioridad. Y esto no es algo exclusivo del ordenamiento tributario porque el propio Código Civil reconoce la posibilidad de que se pueda hablar de cuotas al disponer en el artículo 1.379 que los cónyuges pueden disponer por testamento de la mitad de los bienes gananciales.

Descartada la posibilidad de que la sociedad de gananciales pueda funcionar como un sujeto transmitente de bienes, la Administración y de igual forma algunos pronunciamientos jurisprudenciales han defendido igualmente la existencia de un único acto de transmisión cuando estemos ante un bien que forme parte de la sociedad de gananciales. Ejemplo de ello son, entre otras, las Sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de febrero y 3 de octubre de 1995, la de 25 de febrero de 1997 o las de 7 de abril y 24 de septiembre de 1998. En todas ellas se parte de la idea de que si bien es cierto que en la sociedad de gananciales los actos de disposición necesitan de la concurrencia de las voluntades de ambos cónyuges, porque así lo establece el Código Civil al exigir el consentimiento de los cónyuges titulares del bien para que éste se pueda transmitir a título oneroso o gratuito, como se deduce de los artículos 1.377 y 1.378 de esta norma, esto no significa que haya que apreciar la existencia de dos actos de donación distintos, uno por cada cónyuge, por mitades, sino que, a efectos tributarios, puede ser calificado como un único acto de disposición, separándose de los efectos propios que se derivarían del propio régimen jurídico previsto para otros supuestos de cotitularidad sobre un bien. Es más, es la propia naturaleza civil de la sociedad de gananciales que la califica como una comunidad de tipo germánico o en mano común, la que lleva a la conclusión de que «en la transmisión del patrimonio ganancial de los cónyuges no se produce la de la cuota parte imaginaria que cada uno posee en la sociedad ganancial, sino (...) una transmisión en bloque que forma una única unidad económica o patrimonio separado, siendo en el ámbito tributario susceptible de imposición en la persona de su receptor, pero como un todo único y no como dos partes» (FJ 4.º, *in fine*, de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 1997).

La razón que apoyaría este diferente tratamiento tributario reside exclusivamente en la especial naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales. Esta conclusión ha llevado a autores como MAS BADÍA y JUAN LOZANO, a establecer que «atendiendo a la naturaleza, objeto, hecho imponible y elemento subjetivo del impuesto sobre las donaciones no se explica cómo el carácter ganancial de los bienes recibidos puede incidir adicionalmente en la riqueza gravada justificando un incremento de la progresividad del impuesto»³⁵.

Pero es que, por otro lado, el razonamiento de la Audiencia Nacional que hemos expuesto no resulta admisible por dos razones. En primer lugar, porque la misma situación se produce cuando se transmite un bien que es propiedad de dos sujetos miembros de una comunidad de bienes o copropietarios de los mismos, en la que el donatario recibiría, de la misma forma, esa pretendida unidad susceptible de imposición en la persona del receptor. Además, en segundo lugar y de modo más importante, es necesario tener claro que cuando la Ley General Tributaria entiende que puede tener la consideración de sujetos pasivos los entes en atribución de rentas o cualquier otro patrimonio separado susceptible de imposición (art. 33 de la LGT), los está convirtiendo en un obligado tributario siempre y cuando una Ley así lo establezca.

Pues bien, teniendo esto en cuenta, en el caso del ISD el sujeto pasivo no es el patrimonio que se transmite sino que es el donatario del bien. Y, por otra parte, quien transmite, como bien señala el Tribunal Supremo en la Sentencia de 22 de junio de 2002, no es la sociedad de gananciales porque no es, ni a efectos tributarios ni a efectos civiles, un patrimonio separado con personalidad independiente de la de los cónyuges, con lo cual no puede ser considerado como sujeto que transmite el bien o los bienes gananciales. Por lo tanto, estamos ante un bien donado por dos personas a favor de un tercero.

Frente a la tesis que defiende la unidad de la donación, y que lamentablemente está bastante generalizada, existen algunos pronunciamientos de órganos jurisdiccionales que defienden la existencia de dos actos de disposición. Así lo ha hecho el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la Sentencia de 20 de octubre de 1995 y el Tribunal Supremo en la Sentencia de 22 de junio de 2002³⁶. Las razones ofrecidas por estos Tribunales son fundamentalmente las siguientes. En primer lugar, y por lo que se refiere a la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales, establece el Tribunal Supremo que es cierto que dicha sociedad reviste durante el matrimonio la forma de comunidad germánica la cual se mantiene hasta el momento de su disolución, y es en este instante en el cual se convierte en una comunidad de tipo romano y en tanto no se produzca su liquidación. Pero también lo es que el artículo 1.379 del Código Civil ha establecido que cada uno de los cónyuges podrá disponer por testamento de la mitad de los bienes gananciales. Por ello, desde el punto de vista tributario, no puede admitirse el argumento de que la naturaleza germánica de la sociedad de gananciales obliga a rechazar la necesidad de una doble liquidación por cada adquirente, prescindiendo del mandato contenido en el artículo 1.379 del Código Civil.

En segundo lugar, como establecen ambos órganos jurisdiccionales, es necesario subrayar la imposibilidad de considerar a la sociedad de gananciales como sujeto transmitente, como si fuera la propia sociedad quien, como entidad jurídica con personalidad independiente a la de los cónyuges titulares, realizase la donación. El considerar que los bienes gananciales corresponden a un único propietario supondría precisamente otorgar los efectos de la personalidad jurídica a la sociedad de gananciales, lo cual no puede ser admitido en ningún caso.

Como tercer argumento, señala el Tribunal Supremo que de mantener la existencia de una única donación, se llegaría a la injustificable solución de hacer de peor condición, por la progresividad del Impuesto, a los adquirentes de bienes gananciales respecto de quienes los adquieren de

una comunidad no ganancial, sea ésta integrada por cónyuges o extraños, que se beneficiarían de una doble liquidación, una por cada transmitente. La sola condición objetiva de que los bienes pertenezcan a una estructura poco menos que inamovible como es la sociedad de gananciales provocaría, en igualdad de situaciones, la imposibilidad para éstos de dar lugar a dos donaciones. No sería, en efecto, comprensible que sólo el carácter ganancial de los bienes recibidos pudiera aumentar, por esa única razón, las consecuencias negativas de la progresividad del Impuesto.

No debemos olvidar, como señala el Tribunal Supremo en la Sentencia de 22 de junio de 2002 que «si bien es cierto que las particulares relaciones patrimoniales que se establecen entre los cónyuges partícipes de la sociedad conyugal son susceptibles de determinar efectos jurídicos peculiares en lo concerniente a su imposición en su renta y su patrimonio, no lo es menos que tales relaciones resultan un elemento del todo extraño a la imposición sobre el incremento patrimonial experimentado por el adquirente, que vería así discriminada la cuantificación de su prestación tributaria en función del régimen económico-matrimonial pactado por los cónyuges transmitentes, cuyo régimen, por elemental lógica, no debería afectarle, en cuanto elemento totalmente extraño para él».

Ofrecida de forma somera la fundamentación jurídica de ambas posturas jurisprudenciales, la cuestión debería resolverse en nuestra opinión de la siguiente manera. Partiendo de la regulación legal del ISD y de la filosofía que inspira este tributo, atendiendo especialmente a la definición de hecho imponible y sujeto pasivo, podemos afirmar que en ningún caso el carácter ganancial o no del bien que se transmite se muestra como elemento relevante en la configuración normativa del mismo.

Por lo tanto, lo verdaderamente relevante es saber si la transmisión de un bien perteneciente a varios sujetos produce la adquisición de un bien o dos adquisiciones de dos derechos sobre el mismo bien. Si el supuesto a analizar es el de copropiedad sobre un bien, nadie duda de que cada copropietario transmite su derecho de propiedad sobre una parte del bien y esto es lo que adquiere el donatario, con lo cual se producen dos adquisiciones de dos derechos de propiedad y, en consecuencia, el nacimiento de dos hechos imposables. Pero qué sucede cuando el bien es ganancial, ya que no debemos olvidar que lo único que tienen los cónyuges es un derecho a obtener, en el momento de la disolución de la sociedad, bienes o derechos por la mitad del valor de todos aquellos que constituyen la sociedad de gananciales. La respuesta a esta pregunta, tomando como premisa el carácter ganancial del bien que se transmite resulta, en nuestra opinión, ciertamente compleja.

Pero es que quizás la respuesta deba partir, como ya hemos expuesto con anterioridad, de otorgar otra naturaleza al bien que se transmite. Lo único cierto y claro es que en el momento en que se produce la donación el bien sale de los patrimonios de los cónyuges, de tal forma que en el momento de la disolución de la sociedad de gananciales éste ya no formará parte de dicha sociedad. Por ello, de nuevo la pérdida del carácter ganancial del bien que se transmite ofrece una solución viable a los problemas que se plantearían en otro caso.

En conclusión, nada aporta el artículo 38 del RISD más allá de problemas de legalidad y de falta de coherencia del tributo y, por el contrario, la nulidad de este precepto y su desaparición del ordenamiento tributario evitaría el distinto e injustificado tratamiento tributario que reciben los bie-

nes gananciales en el ISD. Y dicha nulidad ya viene siendo reclamada desde hace años por cierto sector doctrinal ³⁷, a cuya posición se viene a unir la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2002, a la que hemos aludido, y en la que considera que la transmisión *inter vivos* y de forma gratuita de bienes gananciales ocasiona dos donaciones y, en consecuencia, provoca la exigencia de dos liquidaciones por el ISD ³⁸.

Para finalizar este apartado resulta también interesante hacer referencia a los argumentos ofrecidos por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 22 de junio de 2002 acerca de la defensa de la existencia de dos donaciones cuando se transmitan bienes gananciales por razones de justicia fiscal. Señala el Tribunal Supremo que no se debe tratar tributariamente peor a los bienes gananciales que a otros bienes que pertenecen a más de un sujeto. Y, sin embargo, este distinto trato se estaría dando a los bienes gananciales tanto si se compara desde el punto de vista subjetivo con la situación que se produce del lado de los transmitentes como, desde una perspectiva objetiva, con la tributación en el ISD de otros bienes.

Así, en primer lugar, si la donación del bien ocasiona una ganancia patrimonial en los cónyuges, éstos podrán incluir en sus declaraciones de renta, si tributan separadamente, la mitad de la ganancia patrimonial provocada por la transmisión del bien, mientras que el donatario debe tributar por una donación sobre el valor total del bien. En este caso, más que una situación de desigualdad ³⁹ se produce, en nuestra opinión, una falta de congruencia del sistema tributario, pero fundamentalmente, resulta importante en la medida en que ofrece un argumento en contra de quienes sostienen que la admisión de la unidad de la donación es una consecuencia de la naturaleza de la sociedad de gananciales porque, si ésta se configura como una comunidad germánica, la misma naturaleza tendrá en el IRPF, lo que llevaría a admitir que en este impuesto tampoco se podría defender la atribución por mitades de las rentas procedentes de bienes gananciales ⁴⁰.

En segundo lugar, desde el punto de vista objetivo, para el Tribunal Supremo se produciría una vulneración del principio de igualdad fruto del distinto trato que reciben en un mismo impuesto los bienes donados cuya titularidad pertenece a varios sujetos, en función de que sus titulares estén o no unidos por un vínculo conyugal o que estándolo no hayan optado por el régimen económico-matrimonial de gananciales. En todos los supuestos de titularidad compartida, salvo en el caso de bienes gananciales, tanto la Administración como la doctrina entienden que existen dos donaciones. Nos mostramos de acuerdo con el Tribunal Supremo cuando subraya la desigualdad a la que conduce dicha previsión.

Bien es cierto que contra dicha afirmación se podría alegar que la sociedad de gananciales es un régimen opcional y, por lo tanto, la desigualdad que se pueda producir es fruto de una decisión voluntaria de los cónyuges que deciden optar por el régimen económico-matrimonial de gananciales, no pudiendo considerarse una desigualdad de trato ante situaciones iguales ⁴¹. Pero también lo es que, en una situación similar como fue la relativa a la tributación conjunta de la unidad familiar en el IRPF, el Tribunal Constitucional en la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, consideró que «la definición de la carga tributaria y el método para determinarla han de ser establecidos mediante normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual y no introduzcan entre ellos diferencias

resultantes de su propia condición personal, o de las relaciones que existen entre ellos y otras personas cuando ni aquella condición ni estas relaciones son elementos determinantes del impuesto en cuestión» (FJ Quinto). Y tampoco puede olvidarse que, si bien la preferencia por el régimen de gananciales es una opción, ésta lo es para los cónyuges, pero no para el donatario del bien ganancial que en ningún momento decide sobre el carácter del mismo.

No debemos olvidar que la ganancialidad es una característica del bien que resulta ajena a quien recibe la donación y que incide sobre las relaciones personales y patrimoniales de los cónyuges ⁴².

Es por ello que, con la finalidad de averiguar si un bien tiene o no tal carácter ganancial, la LISD incluye dentro de los deberes formales a los que se ven sometidos algunos sujetos en este Impuesto, la obligación de los Notarios de facilitar a los organismos de la Administración tributaria, si le es solicitada, copia del documento en el que conste el régimen económico de la sociedad conyugal (arts. 32.2 de la Ley y 81.3 del Reglamento).

B) La aplicación del grado de parentesco a las donaciones de bienes gananciales.

El RISD establece, para el supuesto de donación de bienes, la existencia de unos coeficientes multiplicadores que se aplican sobre la cuota íntegra del impuesto que corresponda a cada uno de los sujetos pasivos y que están en función del grado de parentesco.

Esta previsión no plantea problema alguno cuando el donante sea un solo sujeto, pues el grado de parentesco es uno. Sin embargo, más dificultades entraña la determinación del grado de parentesco cuando transmite más de un sujeto, ya que puede suceder que el donatario tenga distinta relación de parentesco con cada uno de los donantes. Esto sucede, por ejemplo, cuando un matrimonio dona un bien a un hijo que lo es de uno solo de los cónyuges.

Éste es precisamente uno de los problemas que se plantean a la hora de la transmisión de un bien ganancial cuando el grado de parentesco del donatario con cada uno de los donantes es distinto. La aplicación a la suma total de lo donado del coeficiente correspondiente a uno de los cónyuges no resulta admisible porque, en palabras de CAAMAÑO ANIDO, «la elección de uno u otro sería indudablemente arbitraria» ⁴³. Por ello, el legislador optó por la fórmula contenida en el mencionado artículo 44.5 del Reglamento del Impuesto.

El artículo 44.5 del RISD establece la consecuencia que se deriva del hecho de que el donatario guarde distinta relación de parentesco con los cónyuges donantes, previendo que se aplicará el correspondiente coeficiente multiplicador a cada una de las partes de la cuota íntegra que corresponda al valor donado por cada cónyuge.

Pero al admitir esta solución, se está abriendo las puertas a la idea de que existen dos actos de disposición cuando se transmite un bien perteneciente a la sociedad de gananciales y, en conse-

cuencia, dos liquidaciones por el ISD. Sólo así se entiende que se pueda aplicar a cada una de las partes el correspondiente coeficiente multiplicador. Es decir, el bien donado sí es susceptible de dividirse por cuotas o partes entre los cónyuges.

C) La regla de la acumulación de donaciones.

El artículo 30.1 de la LISD y su desarrollo reglamentario (art. 60 del RISD) regulan las consecuencias que se derivan de la existencia de varias donaciones realizadas por un mismo donante a favor de un mismo donatario en un plazo de tiempo determinado de tres años. El citado precepto legal, creado con una finalidad antifraude, pretende evitar que se fraccionen las donaciones con la única intención de evitar que la progresividad del impuesto conduzca a un mayor gravamen si los bienes se donan en unidad de acto que si se hace a través de varios actos. Así, se prevé que si se cumplen los requisitos previstos en la Ley en cuanto a la identidad de donante y donatario, se producirá la acumulación de las donaciones realizadas en este período, de tal forma que se presumirá que se ha producido una única transmisión.

En este caso, el contribuyente deberá sumar a la base imponible de la donación actual las bases imponibles que correspondan a las donaciones que hubiese recibido del mismo donante en los tres años anteriores y sobre el total se aplicará el tipo de gravamen. Lógicamente, de la cuota resultante podrán deducirse las cuotas satisfechas con anterioridad por las donaciones acumuladas.

Deberá tenerse en cuenta, de cara a futuras regulaciones, las modificaciones realizadas sobre este artículo por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social ⁴⁴ y que hacen referencia a la forma de calcular la cuota tributaria. El artículo 3.º Cinco de la Ley modifica el artículo 30 de la LISD estableciendo que para hallar la cuota tributaria «se aplicará, a la base liquidable de la actual adquisición, el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas» (que será la suma de las bases liquidables acumuladas con la base liquidable actual).

Sin embargo, más allá de la regulación legal, el artículo 60.4 del RISD contiene una previsión específica para los supuestos en los cuales, entre los bienes donados, existen bienes gananciales. De acuerdo con este precepto, «si la donación o donaciones anteriores se hubieren realizado por ambos cónyuges de bienes comunes de la sociedad conyugal y la nueva la realizase uno solo de ellos de sus bienes privativos, la acumulación afectará sólo a la parte proporcional del valor de la donación anterior imputable al cónyuge nuevamente donante» ⁴⁵.

La regla de la acumulación de donaciones entre sí es una nueva muestra de cómo la ganancialidad de un bien no es incompatible con la atribución de cuotas entre los cónyuges, al menos a efectos del tributo que nos ocupa. El propio texto reglamentario está admitiendo que el cónyuge donante sólo era titular de una parte proporcional del valor del bien ganancial, que es la que se acumula.

Por ello, la propia norma reglamentaria nos permite afirmar que existe cierta incoherencia entre el mandato del artículo 38 y el artículo 60.4 ambos del RISD. En nuestra opinión, el último precepto citado se adecua más a la verdadera situación que se debe someter a gravamen.

2. La transmisión *mortis causa* de bienes gananciales. La regla de la acumulación.

Del mismo modo que en el supuesto de acumulación de donaciones entre sí, el artículo 30.2 de la Ley prevé la acumulación de donaciones a la herencia, desarrollándose dicha previsión en el artículo 61 del RISD.

Por lo tanto, se acumularán a la sucesión las donaciones *inter vivos* que hubiese realizado el donante (causante) a favor de los mismos donatarios en el plazo de cuatro años anteriores al momento de la sucesión.

Y también, de forma idéntica a cómo lo estableció para la acumulación de donaciones, el artículo 61.4 del Reglamento prevé que «si la donación o donaciones anteriores se hubieren realizado por ambos cónyuges de bienes comunes de la sociedad conyugal la acumulación afectará sólo a la parte proporcional de su valor imputable al causante».

La conclusión que de dicha previsión se extrae no es otra que la ya enunciada para los supuestos de acumulación de donaciones. A efectos del ISD sí es posible entender que cada uno de los cónyuges es titular de una parte del bien ganancial que se transmite.

3. Las aportaciones gratuitas de bienes privativos de los cónyuges a la sociedad de gananciales.

Otro de los temas que ha suscitado polémica tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial ha sido el relativo a la calificación jurídica que debe otorgarse a la aportación de bienes privativos de los cónyuges a la sociedad de gananciales. Atendiendo al objeto de este trabajo, nos corresponde ahora realizar una serie de consideraciones con relación a las aportaciones que tienen carácter gratuito, por si pudieran ser consideradas donaciones y ser susceptibles de gravamen en el ISD.

El objeto de la controversia que se ha planteado con relación a la aportación de bienes privativos de uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales consiste en la consideración o no de dicho acto como una transmisión de bienes. Lógicamente, si la respuesta ofrecida es afirmativa, inmediatamente se deriva la posibilidad de someterla a tributación, bien en el ITP si la transmisión ha sido onerosa, bien en el ISD si el acto se ha realizado con carácter gratuito. Si, por el contrario, se mantiene que no existe transmisión alguna en este tipo de aportaciones, la operación no quedará sujeta a gravamen.

En el primero de los grupos, es decir, entre quienes mantienen que sí existe una transmisión se encuentra la Dirección General de Tributos. En diversas Consultas ha establecido este órgano administrativo que las aportaciones de bienes privativos a la sociedad de gananciales no están exentas sino que, por el contrario, deben someterse a gravamen en el ITP o en el ISD en función de la naturaleza onerosa o gratuita que, para el cónyuge no aportante, suponga el incremento de patrimonio derivado de la adquisición de la ganancialidad de un bien ⁴⁶. Así lo ha mantenido también el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en la Sentencia de 16 de noviembre de 1998, por considerar que en este tipo de aportaciones se produce algo más que un mero cambio en la calificación del bien, produciéndose una auténtica transmisión del mismo (FJ Segundo).

De dicha doctrina administrativa se deriva que el cónyuge que aporta gratuitamente un bien privativo a la sociedad de gananciales está provocando una donación a favor del otro cónyuge, que deberá tributar por ello en el ISD.

En un segundo grupo se situarían quienes defienden que la operación consistente en la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales está exenta tanto si es onerosa como si es gratuita por tratarse de un negocio traslativo con sustantividad propia, entre la donación y la compraventa, que cae dentro del ámbito de aplicación del artículo 45.I.B.3 de la LITP, en el que se establece la exención de las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal ⁴⁷ y que encontraría su fundamento en la protección constitucional de la familia ⁴⁸. Este fundamento constitucional es utilizado también por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 6 de febrero de 1998 para defender la exención de las aportaciones de bienes privativos a la sociedad ganancial. De igual forma, defienden la exención otros Tribunales Superiores de Justicia como, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en las Sentencias de 26 de mayo de 1999 y 2 de marzo de 2000.

Entre ambas posturas nos podemos encontrar con tesis intermedias que mantienen la exención exclusivamente para las aportaciones que se realicen con carácter oneroso, argumentando que sólo éstas serían las sometidas al ITP y, por lo tanto, podrían gozar de la exención prevista en el artículo 45.I.B.3 de la Ley de este tributo. No sería admisible, en opinión de estos autores, que la norma declarase exento aquello que no está sujeto, razón por la cual la LITP, en la medida en que grava las transmisiones patrimoniales onerosas debe limitar a establecer la exención de este impuesto para las aportaciones que revistan tal carácter, entendiendo que la onerosidad vendría determinada por la existencia de un derecho al reintegro al cónyuge que las efectuó y que se haría efectivo en el momento de la disolución de la sociedad ⁴⁹.

Finalmente, una interpretación distinta es la que ha realizado el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja en la Sentencia de 28 de febrero de 2001 al entender que sólo son aportaciones, declaradas exentas en la propia LITP, las que tengan carácter gratuito, mientras que las aportaciones de bienes privativos que sean onerosas deberán ser calificadas como transmisiones y, en consecuencia, someterse a gravamen en el ITP (FJ Tercero). En este mismo sentido, se había pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en la Sentencia de 29 de junio de 1999 y el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en la Sentencia de 9 de febrero de 2001 y también compartida esta opinión por algún autor ⁵⁰.

Todas las teorías existentes parten, como ha puesto de manifiesto MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, de la desorientación que provoca el propio legislador con el sentido lato que le confiere a la palabra *aportación*, de tal forma que se engloben dentro de este concepto todos los bienes que, por precepto legal, forman parte de la sociedad ⁵¹. Concepto que todavía sigue sin ofrecer un contenido preciso.

De todas formas, a pesar de la indefinición del supuesto contemplado en el artículo 45 de la LITP, lo cierto es que tesis como la mantenida por el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja no pueden ser, en nuestra opinión, admitidas porque si lo que se gravan son las adquisiciones a título gratuito por el cónyuge no aportante, no puede gravarse dicho incremento patrimonial en el ITP sino que debería hacerse en sede del ISD.

Sin embargo, creemos que la opción correcta sería, como ya han manifestado algunos autores, que el legislador considerase a estas operaciones como un supuesto de no sujeción al impuesto ⁵², ya que resulta difícil mantener que en la aportación existe una transmisión de bienes en sentido jurídico si tenemos en cuenta que la sociedad de gananciales carece de personalidad jurídica. Al carecer de ella, no tiene capacidad para ser la destinataria de la transmisión y, por lo tanto, impide que se pueda configurar como tal transmisión ⁵³. La ganancialidad supone, al menos así fue concebida la sociedad de gananciales, únicamente la vinculación de unos bienes al levantamiento de las cargas del matrimonio

Una vez más, la ausencia de personalidad jurídica en la figura de la sociedad de gananciales y su naturaleza *sui generis* es el origen y la causa de numerosos conflictos tributarios.

4. La tributación de los bienes gananciales procedentes de la disolución de la sociedad de gananciales.

A) Disolución por fallecimiento de uno de los cónyuges.

El artículo 85 del Código Civil establece que la muerte de uno de los cónyuges disuelve el matrimonio y, como consecuencia de ello, según el artículo 1.392 del mismo texto legal, se producirá la disolución de la sociedad de gananciales.

De esta forma, la disolución de la sociedad de gananciales se presenta como un acto previo y necesario a la determinación del haber hereditario. La disolución y liquidación de la masa ganancial permite que se realicen las correspondientes adjudicaciones de bienes entre el cónyuge viudo y el haber hereditario, del que pasarán a formar parte además de los bienes privativos del cónyuge fallecido, los bienes gananciales atribuidos a éste.

Una vez realizado este acto, se estará en disposición de proceder a la partición de la herencia entre quienes resulten herederos ⁵⁴.

Pues bien, en el ordenamiento tributario se han planteado dudas acerca de cómo se debe producir el reparto de los bienes gananciales, pues la respuesta depende, de nuevo, de cómo se entienda la titularidad de los cónyuges sobre los bienes gananciales, es decir, si ambos cónyuges son titulares por mitad de cada uno de los bienes gananciales o, por el contrario, de la mitad del valor del conjunto de todos ellos.

Lógicamente la solución que adoptemos va a condicionar el tratamiento tributario de la misma. Si cada uno de los cónyuges es titular de la mitad de cada uno de los bienes gananciales, a la hora de la liquidación ambos resultarán titulares por mitades de cada uno de estos bienes y no habría posibilidad de incurrir en excesos de adjudicación, salvo por renuncia de uno de ellos. Si, por el contrario, se entiende que el resultado de la liquidación de la sociedad de gananciales es que exista un equilibrio cuantitativo y cualitativo en las adjudicaciones, cada cónyuge se podrá atribuir una serie de bienes concretos, siempre y cuando el valor resulte igual al de aquellos que se le atribuyen al otro, con independencia de los bienes concretos en los que se materialice cada parte.

Pues bien, el Tribunal Supremo en la Sentencia de 28 de julio de 2001 ha establecido que el haber de gananciales que pertenece al cónyuge viudo está constituido por la mitad del valor de todos los bienes que formaban parte de la sociedad de gananciales y la otra mitad al haber hereditario, lo cual supone que no se está determinando la titularidad conjunta de todos y cada uno de los bienes sino que, por el contrario, se permite que los bienes se adjudiquen a una u a otra masa siempre que se respete el equilibrio en dichas adjudicaciones.

Esto significa que serán los cónyuges quienes decidan cómo se distribuyen los bienes que forman parte del haber ganancial, respetando siempre el equilibrio entre ambos si no quieren provocar excesos de adjudicación.

Admitido esto, ningún problema hay en entender que de la disolución de la sociedad de gananciales puede derivarse la adjudicación de determinados bienes a la masa hereditaria, recibiendo otros el cónyuge no fallecido. Y ésta es una cuestión que, en nuestra disciplina, ya han puesto de manifiesto en alguna ocasión tanto algunos autores ⁵⁵, como la jurisprudencia ⁵⁶ o como la propia doctrina administrativa ⁵⁷.

Sin embargo, dicha conclusión no parece tenerla tan clara la Administración ni tampoco algún órgano jurisprudencial, cuando ha pretendido realizar sobre los bienes adjudicados al cónyuge supérstite la comprobación de valores que se regula en el artículo 27 de la LISD.

El artículo 27 de la LISD prevé que «en las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos» ⁵⁸.

En este caso, si la Administración realiza una comprobación de valores sobre estos bienes y de la misma resulta un valor superior al declarado, este mayor valor se exigiría a todos los herederos con independencia de a quién se le haya adjudicado el bien o los bienes a los que se atribuye un mayor valor ⁵⁹.

Pues bien, la Administración ⁶⁰ y posteriormente el Tribunal Supremo en la Sentencia de 28 de julio de 2001 parecen llegar a otra conclusión. Nos sorprende el Tribunal admitiendo la posibilidad de aplicación de lo previsto en el artículo 27 de la LISD a unos bienes que no formaban parte del caudal hereditario ya que, en la propia resolución judicial (FJ Tercero), afirma que «lo que procede hacer en los supuestos como el ahora planteado es determinar el valor neto de los bienes y derechos inventariados, la mitad de cuyo valor (no de los bienes) constituye el haber de gananciales del cónyuge viudo y la otra mitad será el haber hereditario». A pesar de ello, en el siguiente Fundamento Jurídico (FJ Cuarto) llega a la conclusión de que «con toda lógica, la mitad de los bonos tenía que ser imputada a la mitad ganancial correspondiente a la cónyuge supérstite, dado que a los herederos sólo podía corresponder, como haber hereditario, la otra mitad» y añade «por el contrario, se ha respetado la voluntad testamentaria, puesto que evidentemente el testador no podía disponer, a favor de los herederos, más que de la mitad de los bonos, dado que la otra mitad correspondía inexcusablemente a su cónyuge viudo».

Es decir, en esta Sentencia el Tribunal Supremo llega a la conclusión de que los bienes gananciales, en caso de que se produzca la disolución de la sociedad de gananciales por muerte de uno de los cónyuges, sólo podrán ser atribuidos a la masa hereditaria en su mitad, pues la otra parte debe ser imputada a la mitad ganancial correspondiente al cónyuge supérstite. Para ello se basa en el artículo 27 de la LISD que recoge la llamada partición fiscal y de acuerdo con la cual la Administración puede, a efectos de liquidación del ISD, desconocer las adjudicaciones de bienes concretos que hayan hecho los herederos y presumir que se han hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas de la sucesión. Con ello, admite que se puede comprobar el valor de todos los bienes que fueron gananciales.

No podemos, sin embargo, mostrarnos de acuerdo con el fallo judicial, fundamentalmente por dos razones. En primer lugar, porque la disolución de la sociedad de gananciales no obliga a atribuir por mitades cada uno de los bienes del patrimonio ganancial sino que lo que deben respetar los cónyuges es el equilibrio en cuanto al valor de las adjudicaciones realizadas. En segundo lugar, el artículo 27 de la LISD no faculta a la Administración a revisar las adjudicaciones realizadas por los cónyuges con ocasión de la disolución de la sociedad de gananciales sino que actúa en un momento posterior, sobre los bienes que han sido incluidos dentro del haber hereditario.

La aplicación de lo previsto en el artículo 27 de la LISD exige, en palabras de MARTÍNEZ LAFUENTE, el cumplimiento de dos presupuestos: que se trate de una sucesión hereditaria y que se haya llevado a cabo la partición por los herederos ⁶¹.

Este razonamiento ha sido admitido en alguna ocasión por la propia Dirección General de Tributos, con relación a la aplicación de una reducción sobre el valor de la vivienda habitual prevista en la LISD. En lo que a nosotros nos interesa, en la Contestación a Consulta de 17 de julio de 2001 establece dicho órgano administrativo que «dependiendo de los bienes concretos adjudicados

a cada parte en la liquidación de la sociedad de gananciales, resultará posible a los herederos practicar o no las reducciones en la base imponible previstas en la Ley, que únicamente podrán tener lugar en el supuesto en que la vivienda habitual o cualquier otro bien sobre el que la Ley reconozca la posibilidad de practicar una reducción fiscal, se encuentre incluido en la masa hereditaria que es objeto de transmisión»⁶².

Por lo tanto, *sensu contrario*, si determinados bienes que formaban parte del patrimonio ganancial no son adjudicados, con ocasión de la disolución de la sociedad, al patrimonio del cónyuge fallecido, estos bienes no forman parte del caudal hereditario y, en consecuencia, no pueden quedar sometidos a una disposición normativa prevista para las adquisiciones *mortis causa*, como así se establece en el propio hecho imponible del impuesto (art. 3.º 1.a) de la LISD).

Ahora bien, con relación a los bienes gananciales que se incluyan en el caudal hereditario, sí se aplica la LISD y serán quienes resulten herederos (sin olvidar que entre ellos también se encuentra el cónyuge) los que se vean sometidos a las disposiciones de esta Ley y, finalmente, si los bienes en su día gananciales se adjudican por mitades al cónyuge no fallecido y al caudal hereditario, las previsiones normativas de la LISD sólo podrán ser aplicadas con relación a los herederos en la parte que les corresponda por los bienes incluidos en el caudal hereditario⁶³.

Así lo había establecido la Audiencia Nacional en la Sentencia de 16 de abril de 1996 al considerar que cuando el artículo 27 de la LISD se refiere a «las normas reguladoras de la sucesión», se está remitiendo a los artículos 1.051 y siguientes del Código Civil, relativos a la partición de la herencia, pero no a los artículos 1.392 y siguientes del mismo texto legal que regulan la disolución y liquidación de gananciales (FJ Séptimo).

Con ello no se está afirmando que los bienes que no forman parte del caudal hereditario no puedan ser objeto de comprobación por la Administración, sino que el cauce adecuado para ello no es el artículo 27 de la LISD⁶⁴. Si la Administración tributaria no está conforme con el valor atribuido a determinados bienes que se han adjudicado al cónyuge superviviente podrá abrir un procedimiento de comprobación de valores, de acuerdo con lo previsto en el artículo 46 de la LITPAJD y, en su caso, hacer tributar el exceso de adjudicación que se haya podido derivar de tal comprobación. Son dos procedimientos diferentes aunque en ambos los excesos de adjudicación se sometan a tributación de acuerdo con las reglas previstas en el TRITPAJD⁶⁵.

Podemos concluir, por lo tanto, que como señala MARTÍNEZ LAFUENTE, «no existe precepto en el Ordenamiento tributario que permita a la Administración rehacer la división y adjudicación de bienes gananciales que, con carácter previo a la apertura de la sucesión, realizan el cónyuge superviviente y los herederos del fallecido»⁶⁶.

B) Otras causas de disolución.

De acuerdo con lo previsto en los artículos 1.392 y 1.393 del Código Civil la sociedad de gananciales puede concluir por alguna de las siguientes causas:

- Cuando se disuelva el matrimonio, lo que se produce en el supuesto analizado anteriormente de muerte de uno de los cónyuges.
- Cuando sea declarado nulo el matrimonio.
- Cuando judicialmente se decrete la separación de los cónyuges.
- Cuando los cónyuges convengan un régimen económico distinto.
- Cuando, por decisión judicial y a petición de algunos de los cónyuges se produzca alguna de las siguientes situaciones: que el otro cónyuge haya sido declarado judicialmente incapaz, ausente o en quiebra o concurso de acreedores o condenado por abandono de familia; que el otro cónyuge haya realizado por sí solo actos de disposición o de gestión patrimonial que entrañen fraude, daño o peligro para los derechos del otro en la sociedad; por llevar separado de hecho más de un año por acuerdo mutuo o por abandono del hogar; por incumplir grave y reiteradamente el deber de informar sobre la marcha y rendimientos de sus actividades económicas.
- Cuando se produzca el embargo de la parte de la sociedad de gananciales que corresponde a uno de los cónyuges por deudas propias.

Si la sociedad de gananciales se disuelve por cualquier otra causa distintas del fallecimiento, las consecuencias son idénticas a las enunciadas en la medida en que resulten de aplicación. Así, en primer lugar, los bienes gananciales serán distribuidos entre ambos cónyuges, los cuales deberán respetar el equilibrio de las adjudicaciones si no quieren incurrir en excesos de adjudicación que serían susceptibles de someter a gravamen en el ITP.

Ahora bien, en segundo lugar, no existe obligación alguna de que cada uno de los bienes que formaba parte de ese patrimonio común se atribuya por mitades a ambos cónyuges. Puede suceder, por lo tanto, que unos bienes determinados se atribuyan a uno de los cónyuges recibiendo el otro bienes distintos de igual valor.

IV. CONCLUSIÓN

El análisis de los distintos supuestos recogidos en el ISD con relación a la tributación de los bienes gananciales nos conduce a realizar una crítica de dicha regulación.

Más allá de la estricta literalidad de la norma, las principales conclusiones que, en nuestra opinión, se tendrían que predicar del régimen tributario de la sociedad de gananciales en este impuesto se pueden resumir en las siguientes:

- Primero, la donación de un bien ganancial debería originar dos hechos imposables y, en consecuencia, dos liquidaciones por el ISD, de igual forma a lo que sucede cuando se dona un bien que pertenece en copropiedad a más de un sujeto.

- Segundo, las aportaciones de bienes privativos a la sociedad de gananciales deben considerarse un acto no sujeto tanto al ITP como al ISD.
- Tercero, no es susceptible de utilizarse el artículo 27 de la LISD para realizar una comprobación de valores sobre los bienes adjudicados, tras la disolución de la sociedad de gananciales, al cónyuge superviviente, ya que el ámbito de aplicación de este precepto se limita a los bienes que forman parte del caudal hereditario.

Pero, detrás de la defectuosa regulación que ofrece este tributo, se esconde un problema mayor que es el tratamiento que se da en el ordenamiento tributario a la sociedad de gananciales. La finalidad de dicha institución no era otra que la de cooperar al levantamiento de las cargas del matrimonio destinando una serie de bienes a ello.

Lejos de esa finalidad originaria de la institución, y ya en el marco de una reflexión de carácter más general, el legislador tributario ha convertido al patrimonio ganancial en una auténtica garantía para el cobro de las deudas tributarias comunes a ambos cónyuges o de cualquiera de ellos, estableciendo la «afectación», en todo caso, de la parte que le corresponde en la sociedad ganancial al cónyuge no deudor frente a la Administración tributaria para el cobro del tributo del que era sujeto obligado el otro cónyuge. De esta forma, la norma tributaria agrava la previsión de responsabilidad civil, pues de lo previsto, por ejemplo en los artículos 70.6 y 88 de la LIRPF, se deduce que si el cónyuge no deudor hace efectiva la opción recogida en el artículo 1.373 del Código Civil, ésta no va a surtir efectos ante la Administración. La razón de índole jurídica que justifica dicha separación y tratamiento más gravoso del patrimonio ganancial cuando se trate de una deuda de carácter tributario nos resulta desconocida, salvo que se entienda como motivo suficiente el garantizar a la Administración el cobro de una deuda.

Otro de los supuestos en que los bienes gananciales resultan de peor condición es el ofrecido, como hemos intentado dejar patente a lo largo de estas páginas, por algunos preceptos del ISD, en especial por la previsión contenida en el artículo 38 del RISD.

La tan preciada autonomía científica del Derecho financiero y tributario, admitida en la actualidad sin ningún tipo de condicionamiento, no debe convertirse en el fundamento en virtud del cual, en palabras de ALONSO GONZÁLEZ, «el legislador fiscal manipula la realidad sobre la que sustenta sus hechos imponibles para crear su realidad, la *realidad fiscal*»⁶⁷.

Hoy en día, afirmar la ganancialidad de un bien supone automáticamente otorgarle un tratamiento tributario más gravoso que la que reciben otros bienes que, perteneciendo a más de un titular, no reúnen tal condición.

Parece, repasando la regulación del ISD, que nuestro legislador tributario se ha olvidado de dar adecuado cumplimiento a uno de los principios rectores del Estado social como es el de protección a la familia recogido en el artículo 39 de la Constitución⁶⁸. Si bien es cierto que, como señala PLAZA VÁZQUEZ, el ISD tiene en cuenta las relaciones familiares a la hora de aplicar las reducciones

en las sucesiones *mortis causa* o en la aplicación del grado de parentesco, dichas previsiones son claramente insuficientes demandándose un estudio profundo acerca del tratamiento tributario de las relaciones económicas en el ámbito de la familia ⁶⁹.

La trascendencia económica y social de dichas relaciones familiares deberían llevar a una reflexión acerca de la corrección del régimen tributario previsto para los bienes que forman parte de la sociedad de gananciales.

Todo ello sin entrar en las críticas de las que está siendo objeto todo el ISD, reclamando su desaparición de nuestro ordenamiento jurídico ⁷⁰.

NOTAS

- ¹ Sobre las distintas teorías acerca de la naturaleza de la sociedad de gananciales *vid.* entre otros CASTÁN TOBEÑAS, J., «Dogmática de la Sociedad de Gananciales. Efectos de la renuncia a los gananciales efectuada por uno de los cónyuges o sus herederos», *RGLJ*, 1929, p. 226; LACRUZ BERDEJO, J.L., «En torno a la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales», *RGLJ*, enero, 1950, p. 23; Díez Pícazo, L.,-Gullón, A., *Instituciones de Derecho Civil*, vol. II, Tecnos, 1954, p. 338; MANRESA Y NAVARRO, J.M., *Comentarios al Código Civil*, tomo IX, 1904, pp. 534 y ss.; BENAVENTE MOREDA, P., *Naturaleza de la sociedad de gananciales. Legitimación individual de los cónyuges*, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1993, pp. 189 a 206; MARTÍNEZ VÁZQUEZ DE CASTRO, L., *Responsabilidad patrimonial de la sociedad de gananciales*, Civitas, Madrid, 1995, p. 12.
- ² Es evidente que no existe disposición normativa alguna que la dote de personalidad jurídica. Debemos resaltar, que dentro del campo del derecho tributario, a la hora de determinar las entidades colectivas que aun no siendo personas jurídicas, pueden ostentar la consideración de sujetos pasivos, no ha sido incluida la sociedad legal de gananciales. Por exclusión, y analizando los requisitos que según SAINZ DE BUJANDA deben caracterizar a los entes carentes de personalidad para que el legislador tributario pueda dotarles de subjetividad tributaria, notamos que aun tratándose de un patrimonio separado no se manifiesta externamente como entidad que disfrute de autonomía patrimonial y de un tipo de organización que le permita actuar en el tráfico como ente tributario, SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, vol. V, IEP, Madrid, 1967, pp. 435 y ss.
- ³ Artículo 1.373 CC: «Cada cónyuge responde con su patrimonio personal de las deudas propias y, si sus bienes privativos no fueran suficientes para hacerlas efectivas, el acreedor podrá pedir el embargo de bienes gananciales, que será inmediatamente notificado al otro cónyuge y éste podrá exigir que en la traba se sustituyan los bienes comunes por la parte que ostenta el cónyuge deudor en la sociedad conyugal, en cuyo caso el embargo llevará consigo la disolución de aquella. Si se realizase la ejecución sobre bienes comunes, se reputará que el cónyuge deudor tiene recibido a cuenta de su participación el valor de aquéllos al tiempo en que los abone con otros caudales propios o al tiempo de liquidación de la sociedad conyugal».
- ⁴ DE LOS MOZOS, J.L., «Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales», tomo XVIII, volumen 2, en *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1984, p. 57.
- ⁵ LACRUZ BERDEJO, J.L., «Elementos de Derecho Civil», IV, *Derecho de Familia*, Barcelona, 1990, pp. 393 y 394.
- ⁶ Esta caracterización también ha sido recogida por la Jurisprudencia. Ponemos a modo de ejemplo, por su concreción y claridad, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Granada de 2 de marzo de 1992 sobre la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales «ante el carácter de la comunidad ganancial (patrimonio colectivo sin personalidad, representativo de una comunidad de tipo germánico o comunidad "en mano común"), no resulta posible adjudicar una concreta parte a cada cónyuge hasta el instante mismo de la liquidación», por lo que «no queda otra alternativa que la de tolerar, provisionalmente, la sujeción de la integridad de cada uno de los bienes que la componen al cumplimiento de las obligaciones personales de cualquiera de los consortes».
- ⁷ GARCÍA GRANERO, J., «Cotitularidad y comunidad», *RCDI*, 1946.

- ⁸ BLANQUER ÜBEROS, R., «La idea de comunidad en la sociedad de gananciales. Alcance, modalidad y excepciones», *AAMN*, tomo XXV, Madrid, 1982, pp. 7 a 86.
- ⁹ GARRIDO CERDÁ, E., «Derechos de un cónyuge sobre los bienes del otro», *AAMN*, tomo XXV, Madrid, 1982, pp. 143 a 175.
- ¹⁰ *Ibid.*
- ¹¹ LACRUZ BERDEJO, J.L., «Elementos de Derecho Civil», IV, *op. cit.*, p. 393.
- ¹² GARRIDO CERDÁ, E., «Derechos de un cónyuge sobre los bienes del otro», *op. cit.*, pp. 143 y ss.
- ¹³ ECHEVARRÍA ECHEVARRÍA, S., «Sociedad de gananciales, ganancialidad, bienes gananciales y ganancias», *RDN*, n. 116, abril-junio 1982, pp. 7 a 35.
- ¹⁴ BENAVENTE MOREDA, P., *Naturaleza de la sociedad de gananciales. Legitimación de los cónyuges*, *op. cit.*, pp. 189 y ss.
- ¹⁵ Doctrina jurisprudencial muy reiterada. En concreto *vid.* la STS de 24 de abril de 1994.
- ¹⁶ LINARES GIL, M.I., «Responsabilidad de los bienes gananciales por las deudas tributarias: Régimen especial del artículo 1.373 del Código Civil», *Crónica Tributaria*, n. 82/83, 1997, pp. 155 a 171.
- ¹⁷ Comentario a consulta sobre el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en «La Administración entiende». Como ejemplo de ello, en relación con la exención contenida en el artículo 43.I.B.3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, observamos que esta exención quedó sin aplicación práctica al producirse la reforma de la ley civil a la entrada en vigor de la Ley de 13 de mayo de 1981. A partir de aquel momento deja de existir la posibilidad de realizar las aportaciones para las que estaba pensada la exención de dicho artículo (aportación de bienes propios del marido y los dotales y parafernales de la mujer) y por ello la norma fiscal deja de tener razón de ser.
- ¹⁸ FALCÓN Y TELLA, R., «Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria», *Civitas, REDF*, n. 88, 1995, pp. 657 y ss.
- ¹⁹ Añade ALONSO GONZÁLEZ que «en tales supuestos, una tendrá que primar sobre la otra y la norma preponderante será la fiscal», en «La constitucionalidad de las leyes de renta. Un comentario a las Sentencias del Tribunal Constitucional 146/1994 y 214/1994», *Civitas, REDF*, n. 87, 1995, p. 562.
- ²⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, E., «Prevalencia, también a efectos tributarios, del régimen civil de gananciales, mientras no se demuestre lo contrario», *Jurisprudencia Tributaria*, n. 16, 2000, pp. 20 y 21.
- ²¹ Se argumenta, para llegar al fallo, que en concreto esta norma fiscal tiene en cuenta «la fuente o el origen» de tales rendimientos a la hora de imputarlos y no su posterior reparto.
- ²² MARTÍNEZ HORNERO, F.J., «Sujeción de bienes gananciales por deudas tributarias», *EF*, n. 184, julio, 1998, pp. 3 a 46. En el mismo sentido *vid.* MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., «Comentarios a la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», vol. I, Siete grupo editorial, Valencia, 1992, p. 335 cuando afirma «pero estas peculiaridades no convierten, en ningún caso, a la sociedad de gananciales en un sujeto pasivo de la obligación tributaria, ni siquiera en un patrimonio separado susceptible de imposición. Los sujetos obligados son, en todo caso, uno o ambos cónyuges que, con su jurídica, no es sujeto, sino objeto de derecho, del poder de dominación de los cotitulares».
- ²³ MARTÍNEZ VÁZQUEZ DE CASTRO, L., «Responsabilidad patrimonial de la sociedad de gananciales», *Civitas, REDF*, Madrid, 1995, pp. 11 a 17.
- ²⁴ MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Reflexiones en torno a la tributación familiar en el nuevo impuesto sobre la renta», *Revista Técnica Tributaria*, n. 46, julio-septiembre, 1999, pp. 27 a 44.
- ²⁵ VVAA (dtor. Vicente-Arche Domingo), *Comentarios a la Ley de la Renta de las Personas Físicas y Reglamento del Impuesto*, Colex, Madrid, 1993, pp. 563 a 566; VVAA, *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pp. 1.815 a 1.829.
- ²⁶ «Asimismo, esta responsabilidad de los bienes gananciales no viene acompañada, no se rodea, de ninguna garantía para la esfera patrimonial del cónyuge no deudor. Los bienes gananciales "responden directamente", sin que sea preciso hacer exclusión respecto de los bienes privativos», VVAA, *Comentarios a la Ley de la Renta de las Personas Físicas y Reglamento del Impuesto*, *op. cit.*, p. 565.
- ²⁷ Éste es el caso de resoluciones económico-administrativas como la Resolución del TEAR de Galicia de 28 de enero de 1991 o las Resoluciones del TEAC de 17 de diciembre de 1991, 7 de octubre y 2 de diciembre de 1992 y 21 de abril de 1994. También existen resoluciones judiciales como la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 29 de diciembre de 2000, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 4 de noviembre de 1993 o, entre otras, las SAN de 21 de febrero y 3 de octubre de 1995, 7 de abril y 24 de septiembre de 1998 y 19 de febrero de 1999.

- 28 MAS BADÍA, M.ª D.-JUAN LOZANO, A.M., «La donación de bienes gananciales a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Carta Tributaria*, n. 246, 1996, p. 7.
- 29 Señalamos en esa ocasión que el haber de gananciales del cónyuge, disuelta la sociedad, está constituido por bienes cuyo valor asciende a la mitad del valor de todos los bienes que forman parte de la sociedad de gananciales y no por la mitad de los bienes que forman la misma, RUIBAL PEREIRA, L., «La tributación de bienes procedentes de la disolución de la sociedad de gananciales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001)», *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Jurisprudencia)*. Ed. Estudios Financieros, n. 225, 2001, pp. 197 y ss.
- 30 MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., *Comentarios a la Ley y al Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, *op. cit.*, p. 337.
- 31 CALVO ORTEGA, R., «Impuesto sobre las Donaciones», *La fiscalidad de las Sucesiones y Donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 389.
- 32 BENAVENTE MOREDA, P., *Naturaleza de la sociedad de gananciales. Legitimación individual de los cónyuges*, *op. cit.*, pp. 189 y ss.
- 33 MAS BADÍA, M.ª D.-JUAN LOZANO, A.M., «La donación de bienes gananciales a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *op. cit.*, p. 6.
- 34 MAS BADÍA, M.ª D.-JUAN LOZANO, A.M., «La donación de bienes gananciales a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *op. cit.*, p. 7.
- 35 A juicio de estas autoras la ganancia patrimonial que se somete a tributación en el ISD no es la globalmente obtenida por el sujeto pasivo, como sucede en el IRPF, sino que «la identidad del transmitente aparece como elemento que supone la identificación de tantos hechos imposables como donantes o causantes estén disponiendo a favor del mismo sujeto pasivo»; *Ibid.*, pp. 13 y 14.
- 36 *Vid.* estas sentencias en *Normacef fiscal*.
- 37 CALVO ORTEGA, R., «Impuesto sobre las Donaciones», *La fiscalidad de las Sucesiones y Donaciones*, *op. cit.*, p. 389; CAAMAÑO ANIDO, M.A., *Régimen fiscal de las donaciones*, *op. cit.*, pp. 99 y ss.; MAS BADÍA, M.ª D.-JUAN LOZANO, A.M., «La donación de bienes gananciales a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *op. cit.*, pp. 11 y 12; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., «El polémico tratamiento de las donaciones de bienes comunes del matrimonio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Análisis de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de febrero 1995 y del Tribunal Superior de Justicia Madrid de 2 de febrero 1995)», *op. cit.*, pp. 1.319 y ss.; PLAZA VÁZQUEZ, A., «Donaciones de gananciales: ¿una o dos donaciones?», *JT*, n. 13, 2002, pp. 21 y 22; DELGADO, A., «La donación a terceros de los bienes gananciales», *Cinco Días*, 2 de octubre de 2002, p. 24.
- 38 Sin llegar a la conclusión de que el artículo 38 del RISD resulta nulo por entender que dicho precepto es jurídicamente impecable, sostiene DAGO ELORZA que, sin embargo, conduce a una «discriminación» con relación a otras donaciones y plantea graves problemas de aplicabilidad. Estas razones las que le llevan a defender que resultaría más correcto, realizando una interpretación conjunta y sistemática de todos los preceptos relacionados de esta norma, establecer el tratamiento individualizado de las transmisiones de tal forma que, incluso considerando que jurídicamente existe un único negocio jurídico, y aunque resulte un contrasentido, se realicen dos liquidaciones distintas, una por cada cónyuge; DAGO ELORZA, I., «Tributación de la sociedad de gananciales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Tribuna Fiscal*, n. 16, 1992, p. 85.
- 39 Esta situación no resulta, en nuestra opinión, totalmente equiparable ya que la ganancia es percibida por dos titulares y el IRPF es un impuesto personal, que grava a las personas físicas, de tal forma que resulta lógico que puedan dividir el incremento patrimonial que han sufrido entre ambos, con la finalidad de que si optan por tributar separadamente cada uno de ellos puedan imputarse en su liquidación la parte correspondiente. En el ISD, el enriquecimiento se produce en un único sujeto pasivo, el donatario, que debe tributar. La situación del lado de los adquirentes que resultaría equiparable a la que se produce en los sujetos transmitentes sería aquella en la cual el bien fuese donado a más de un sujeto, de tal forma que éstos pasasen a ser los nuevos titulares del bien, ya que cada uno de ellos debería tributar en el ISD por la parte del valor del bien que recibe, de igual forma que cada transmitente tributa por la parte de ganancia patrimonial que le corresponde.
- 40 Con relación a la conexión existente entre el ISD y el IRPF consideramos plenamente acertadas las consideraciones realizadas por parte de la doctrina científica acerca del trato especialmente duro que el ordenamiento fiscal concede a las donaciones y de la conveniencia sobre el gravamen de los incrementos que sufren los donatarios exclusivamente en su impuesto personal sobre la renta como ganancia patrimonial, y como ya sucede en el ámbito de las sociedades, CHECA GONZÁLEZ, C., *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 26 y ss.; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *La inconstitucionalidad del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEE, Madrid, 2001, pp. 30 y ss.

- 41 CHECA GONZÁLEZ, C., *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, op. cit., p. 29; DAGO ELORZA, I., «Tributación de la sociedad de gananciales en el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», op. cit., p. 80.
- 42 MAS BADÍA, M.^a D.-JUAN LOZANO, A.M., «La donación de bienes gananciales a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», op. cit., p. 14.
- 43 CAAMAÑO ANIDO, M.A., *Régimen fiscal de las donaciones*, Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 105. En igual sentido MAS BADÍA, M.^a D.-JUAN LOZANO, A.M., «La donación de bienes gananciales a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», op. cit., p. 16; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., «El polémico tratamiento de las donaciones de bienes comunes del matrimonio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Análisis de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de febrero 1995 y del Tribunal Superior de Justicia Madrid de 2 de febrero 1995)», *Jurisprudencia Tributaria*, p. 1.323.
- 44 BOE de 31 de diciembre de 2002.
- 45 Así lo ha recordado la DGT en Contestaciones a Consultas como, por ejemplo, las de 12 de abril de 2002 ó 20 de mayo de 1996.
- 46 *Vid.* Consultas a la DGT de 16 de junio, 2 de septiembre y 19 de noviembre de 1999, 21 de marzo de 1995 y 8 de septiembre de 1992, en *Normacefiscal*.
- 47 ALONSO GONZÁLEZ, L.M., «La exención de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados», *Revista Técnica Tributaria*, n. 35, 1996, p. 29, si bien ésta es la opción que toma el autor sobre la base de lo establecido en la Ley, pues la no sujeción sería la calificación que realmente correspondería a estas operaciones; GARCÍA GIL, J.L.-GARCÍA GIL, F.J., *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Dijusa, Madrid, 2000, p. 827; PASCUAL ESTEBAN, J.L.-PASCUAL VEGA, A.M., *Los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones y Donaciones*, Bosch, Barcelona, 2000, p. 192. De igual forma lo ha entendido la DGRN en la Resolución de 11 de junio de 1993.
- 48 ALONSO GONZÁLEZ, L.M., «La exención de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados», op. cit., pp. 29 y 30.
- 49 COLOMER FERRÁNDIZ, C.-CARRASQUER CLARI, M.L., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Fundación Universitaria San Pablo CEU, Valencia, 1997, p. 178.
- 50 CHECA GONZÁLEZ, C., «Exención en el ITP y AJD de las aportaciones y adjudicaciones de bienes y derechos a la sociedad conyugal», *Jurisprudencia Tributaria*, n. 11, 2001, pp. 17 a 19.
- 51 MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., *Estudios sobre el Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 163.
- 52 SIMÓN ACOSTA, E., «El Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (II)», en VVAA, *Manual de Derecho tributario local*, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1987, p. 413; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., «La exención de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados», op. cit., p. 29.
- 53 ALONSO GONZÁLEZ, L.M., «La exención de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados», op. cit., pp. 23 y 24.
- 54 LACRUZ BERDEJO, J.L., *Elementos de derecho civil, IV*, vol. 1.º, Bosch, Barcelona, 1990, p. 500.
- 55 MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «El impuesto sucesorio y la adjudicación en pago de gananciales», *Impuestos*, tomo II, 1994, pp. 59 a 68.
- 56 Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de abril de 1996, en *Normacefiscal*.
- 57 Contestación de la DGT a Consulta n. 1472-01, de 17 de julio de 2001, en *Normacefiscal*.
- 58 La finalidad de este precepto consiste, para ARIAS VELASCO y RODRÍGUEZ ROJO, en resolver ciertos problemas en la mecánica liquidatoria del tributo cuando el valor declarado de los bienes adjudicados a los herederos no coincide con el que le correspondería de acuerdo con las normas legales o testamentarias que rigen la sucesión o cuando la desigualdad pro venga de una comprobación de valores, ARIAS VELASCO, J.-RODRÍGUEZ ROJO, L., *Manual del impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Departament d'Economia i Finances, Generalitat de Catalunya, 1988, p. 115. Un análisis de lo establecido en el artículo 56 del RISD, cuyo contenido se corresponde con lo previsto en el artículo 27 de la LISD, en MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., *Comentarios a la Ley y al Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, vol. II, Ed. Siete, Valencia, 1992, pp. 652 y ss.

- ⁵⁹ Ello siempre y cuando, como establece el propio artículo 27.2 de la LISD, los bienes en cuya comprobación resultase el aumento de valores no fuesen bienes atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o en concepto distinto del de herencia porque en estos supuestos el aumento de valor afectará únicamente a quien adquiera dichos bienes.
- ⁶⁰ Resolución del TEAC de 16 de diciembre de 1993 y Resolución del TEAR de 30 de abril de 1993.
- ⁶¹ MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «El impuesto sucesorio y la adjudicación en pago de gananciales», *op. cit.*, pp. 61 y ss.
- ⁶² En el caso concreto se refería a la reducción por vivienda habitual, estableciendo la DGT que «como consecuencia de la muerte de uno de los cónyuges se disuelve el régimen económico matrimonial de la sociedad de gananciales. Si como resultado de tal disolución, se atribuye la totalidad de la vivienda habitual a la masa hereditaria del causante, percibiendo el cónyuge superviviente otros bienes de valor equivalente, la totalidad de la vivienda habitual se incluye en la masa hereditaria de manera que los causahabientes podrán practicar la reducción mencionada sobre el total de la vivienda. Si, por el contrario, en la disolución de la sociedad de gananciales se atribuye a la herencia del causante la mitad de la vivienda habitual sólo se practicará la reducción sobre dicha mitad. En el mismo sentido, si en la disolución de la sociedad de gananciales se atribuyese la totalidad de la vivienda habitual al cónyuge superviviente, los causahabientes no podrían practicar la reducción analizada, puesto que la vivienda no se encuentra incluida en la masa hereditaria del causante».
- ⁶³ Así lo ponen de manifiesto SANCHIS GÓMEZ y GALIANO ESTEVAN al afirmar que «las reducciones se aplicarán sobre el valor de los bienes que, tras disolverse la sociedad de gananciales, se encuentren incluidos en el caudal relicto del fallecido», *Cómo liquidar una herencia*, monografías fiscales, CISS, Valencia, 1999, p. 179.
- ⁶⁴ La LISD prevé también la posibilidad de una comprobación de valores de la que derive un mayor valor, pero se trata de excesos de adjudicación que se produzcan como consecuencia de adquisiciones *mortis causa*; BALLESTER GINER, E., *Derecho de Sucesiones. Aspecto civil y fiscal*, Edersa, Madrid, 1989, p. 353.
- ⁶⁵ PEÑA ALONSO, J.L., *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 152.
- ⁶⁶ MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «El impuesto sucesorio y la adjudicación en pago de gananciales», *op. cit.*, p. 61.
- ⁶⁷ Se refiere el autor al supuesto recogido en el artículo 45.I.B.3 del Texto Refundido de la LITPAJD, en el cual se califica como transmisión sujeta, aunque exenta, la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales, teniendo en cuenta que dicha aportación no merecería en el ordenamiento civil la calificación de transmisión, ALONSO GONZÁLEZ, L.M., «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*, n. 35, 1996, pp. 24 y 25.
- ⁶⁸ MAS BADÍA, M.ª D.-JUAN LOZANO, A.M., «La donación de bienes gananciales a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *op. cit.*, p. 14.
- ⁶⁹ PLAZA VÁZQUEZ, A., «Donaciones de gananciales: ¿una o dos donaciones?», *op. cit.*, p. 22.
- ⁷⁰ Vid. por todos CHECA GONZÁLEZ, C., *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, *op. cit.*, pp. 25 y 26; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, *op. cit.*, p. 104.