



Las consecuencias en el IRPF de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales

Nuria Puebla Agramunt

Doctora en Derecho por la UCM.

Profesora contratada doctora de UDIMA.

Abogada del ICAM (España)

nuriapuebla@icam.es

Este trabajo ha sido **finalista del Premio Estudios Financieros 2024** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don José Antonio Marco Sanjuán, don Agustín Fernández Pérez, don César García Novoa, don Javier González Carcedo y don Juan Ignacio Gorospe Oviedo.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato.

Extracto

En un procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1 d) de la LGT incoado por acuerdo del presidente del TEAC, se dicta la resolución de 23 de enero de 2024 (RG 2024/2023) para concluir que la aportación de un bien inmueble privativo a la sociedad de gananciales supone una alteración en la composición del patrimonio del cónyuge aportante generadora de una ganancia o pérdida patrimonial, atendiendo al concepto de ganancia patrimonial descrito en el artículo 33.1 de la LIRPF.

No obstante haber unificado criterio el TEAC, la cuestión no puede entenderse aclarada definitivamente.

Por ello, y como, a pesar de que hay sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS sobre la no tributación de estas aportaciones en el cónyuge que las recibe en su ISD, no hay jurisprudencia que aclare si deben tributar en el IRPF del aportante, que es lo que afirma el TEAC, parece necesario un estudio monográfico sobre el particular, al que se dedican estas páginas.

Palabras clave: IRPF; TEAC; unificación de criterio; ganancia patrimonial; alteración patrimonial; bienes privativos; sociedad de gananciales; comunidad germánica.

Recibido: 03-05-2024 / Aceptado: 05-09-2024 / Publicado: 08-01-2025

Cómo citar: Puebla Agramunt, N. (2025). Las consecuencias en el IRPF de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 502, 5-28. <https://doi.org/10.51302/rct.2025.24109>



The consequences in personal income tax (IRPF) of contributing separate property to the community property regime

Nuria Puebla Agramunt

This paper has won **finalist** prize **Financial Studies 2024 Award** in the **Taxation** category.

The jury members were: Mr. José Antonio Marco Sanjuán, Mr. Agustín Fernández Pérez, Mr. César García Novoa, Mr. Javier González Carcedo and Mr. Juan Ignacio Gorospe Oviedo.

The entries are submitted under a pseudonym and the selection process guarantees the anonymity.

Abstract

In a procedure for the adoption of a resolution in unification of criteria provided for in article 229.1 d) of Law 58/2003, of December 17, General Tax (LGT) initiated by decision of the president of the Central Economic-Administrative Court (TEAC), the Resolution of January 23, 2024 (RG 2024/2023), is issued. It concludes that the contribution of private real estate to the community property represents an alteration in the composition of the assets of the contributing spouse generating a capital gain or loss, taking into account the concept of capital gain described in article 33.1 of Law 35/2006 (Personal Income Tax Law or IRPF).

Despite the fact that the TEAC has unified criteria, the issue cannot be understood as definitively clarified.

There are rulings from the contentious-administrative Chamber of the Supreme Court (TS) on the non-taxation of these contributions in the spouse who receives them in their Inheritance and Donation Tax (ISD), but there is no jurisprudence that clarifies whether they must be taxed in the personal income tax of the taxpayer, which is what the TEAC states; this is why a monographic study on the matter, to which these pages are dedicated, seems necessary.

Keywords: personal income tax; TEAC; unification of criteria; capital gain; property alteration; private property; community property; Germanic community.

Received: 03-05-2024 / Accepted: 05-09-2024 / Published: 08-01-2025

Citation: Puebla Agramunt, N. (2025). Las consecuencias en el IRPF de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 502, 5-28. <https://doi.org/10.51302/rct.2025.24109>



Sumario

1. Introducción
2. La resolución dictada por el TEAC en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio
3. La jurisprudencia de la Sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativa sobre la cuestión
4. La configuración jurídico-privada de la sociedad de gananciales como comunidad germánica o en mano común
5. El detonante de la resolución de unificación de criterio del TEAC. La resolución del TEAR de Madrid
6. La postura contraria del TEAR de Andalucía, la DGT y el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT
7. El TEAC inclina la balanza en contra de los TEAR de Madrid y Galicia
8. Otra posible solución a la cuestión

Referencias bibliográficas



1. Introducción

El TEAR de Madrid había dictado con fecha 25 de mayo de 2022 una resolución, en respuesta a la reclamación 28/10901/2021, relativa al IRPF del ejercicio 2019, y planteada frente a una liquidación provisional practicada por cierta oficina gestora de la AEAT que había considerado que un cónyuge había obtenido una ganancia patrimonial gravable en dicho impuesto por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión del 50 % de un bien privativo que había aportado a la sociedad de gananciales.

El TEAR de Madrid, trayendo a colación la STS de 3 de marzo de 2021, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. de cas. núm. 3983/2019), había estimado la reclamación y anulado la liquidación provisional del IRPF impugnada concluyendo que no existe, a efectos de este impuesto, alteración patrimonial por la aportación del inmueble privativo a la sociedad de gananciales.

En similar sentido se había pronunciado el TEAR de Galicia en resoluciones de 2 de marzo de 2023 (reclamación 36/01395/2020 y ac.) y 10 de marzo de 2023 (reclamación 15/01063/2022 y ac.).

Y sobre la misma cuestión se había pronunciado, pero en sentido distinto, la Sala Desconcentrada de Granada del TEAR de Andalucía en resolución de 30 de septiembre de 2022 (reclamación 04/00803/2022 y ac.).

Ante esta situación, el presidente del TEAR de Madrid propuso que se incoara procedimiento para la adopción de una resolución que unificara criterio y, ante esta propuesta, el presidente del TEAC acordó el inicio del procedimiento para la adopción de la resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1 d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), otorgando trámite de alegaciones por plazo de un mes, con carácter previo a la adopción de tal resolución, a la directora general de Tributos del Ministerio de Hacienda, así como a la directora del Departamento de Gestión de la AEAT.

Con fecha 23 de enero de 2024, el TEAC ha dictado la resolución 2024/2023, que unifica criterios para los distintos tribunales económico-administrativos y para la Administración tributaria, a quienes su decisión vincula, dictaminando que estas aportaciones tributan en el IRPF del aportante como ganancia patrimonial. El criterio literalmente expresado por el TEAC es el siguiente:



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

Este razonamiento del TEAC, si bien va en línea con lo sostenido por la Dirección General de Tributos (DGT) desde hace años, puede ser contrario a la regulación de la sociedad de gananciales en nuestro Código Civil (CC), que lo recoge como una comunidad de bienes germánica o en mano común, en la que los cónyuges son titulares indistintamente de un patrimonio sin que ninguno de ellos tenga un derecho sobre bienes o cuotas determinadas.

Asimismo, el razonamiento del TEAC puede resultar contradictorio con la jurisprudencia de la Sala 1.^a del TS, los pronunciamientos de las audiencias provinciales y juzgados del orden civil y las resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN), donde hay consenso en que, en una sociedad de gananciales, ninguno de los cónyuges puede disponer, como bienes privativos suyos, de la mitad indivisa en los bienes comunes, porque no hay derecho actual a una cuota que pueda ser objeto de enajenación ni pueda dar lugar a la acción de división.

Y, por otra parte, al menos en apariencia, el criterio del Central, que ha dicho que estas aportaciones tributan en el IRPF, puede ser una decisión que contradiga la jurisprudencia de la Sala 3.^a del TS, que ha señalado que estas aportaciones no tributan en el ITP ni en el ISD.

Dada la trascendencia de esta decisión vinculante y la litigiosidad que, a buen seguro, generará en quienes, en uso de su propio criterio y con apoyo en las resoluciones y sentencias apenas mencionadas, discrepen del razonamiento del TEAC, se ha considerado interesante profundizar en esta cuestión con la intención de procurar dar luz que ayude a la interpretación de las normas en juego.

Además, atendida la finalidad y regulación del recurso de casación en el orden contencioso-administrativo como una forma no solo de dar respuesta al recurrente (*ius litigatoris*), sino de crear jurisprudencia a fin de construir un ordenamiento jurídico (*ius constitutionis*), es altamente probable que esta decisión del TEAC acabe siendo sometida a escrutinio en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, en la que se tendrá que decidir, de la interpretación de las normas en juego, si la aportación de un bien privativo de manera gratuita a favor de la sociedad de gananciales genera, o no genera, ganancia patrimonial en el IRPF del aportante.



2. La resolución dictada por el TEAC en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio

Entre las líneas estratégicas de actuación de los tribunales económico-administrativos puede señalarse que se encuentra la consolidación y mejora de la función esencial de estos tribunales como órganos revisores en la vía administrativa. Y los objetivos que se destacan como básicos, en el marco de esas líneas estratégicas, son dos: uno es el cumplimiento de los plazos y otro, que interesa destacar en estas líneas, es la mejora de la calidad de las resoluciones, atendiendo a una adecuada «coordinación de criterios».

Lo anterior es información que puede extraerse de la *Memoria 2022* de los tribunales económico-administrativos¹, en la que también podemos leer que, gracias a la Base de Documentación Común de los tribunales económico-administrativos (BADOCTEA), ese objetivo de la unificación de los criterios de los distintos tribunales económico-administrativos va mejorando.

«Unificación de criterios» que, si bien es loable en aras de la seguridad jurídica, no puede significar, en nuestra opinión, una vulneración de la «independencia funcional» de los tribunales económico-administrativos, querida por el legislador y expresamente establecida en el artículo 228 de la LGT.

No puede olvidarse que la reclamación económico-administrativa, que arranca de la Ley Camacho, de 31 de diciembre de 1881, «constituye en España una vía específica para impugnar los actos tributarios ante la propia Administración» y que:

El origen de la misma está precisamente en la separación entre los ámbitos de gestión tributaria y de resolución de reclamaciones contra dicha gestión, que actualmente se denominan de aplicación de los tributos y de resolución de reclamaciones en el art. 83.2 de la LGT².

Tampoco puede perderse de vista que los tribunales económico-administrativos tienen obligación de resolver con arreglo a derecho. Y que el TC ha integrado en el ámbito objetivo del artículo 24 de la Constitución (el derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos y a no padecer indefensión) no solo a los órganos del Poder Judicial, sino a todos los que aplican la ley y hacen cumplirla, es decir, también a la Administración y, en concreto, a la Administración tributaria y, desde luego, a los tribunales económico-administrativos.

¹ Disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/MEMORIA-TEA-2022.pdf>

² Seguimos en esto el documento elaborado por el propio Ministerio de Hacienda *Los tribunales económico-administrativos en el ordenamiento tributario español* (https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Documentos/LOS_TRIBUNALES_ECONOMICOS.pdf).



El que estos no sean órganos jurisdiccionales «no debe significar ni la negación ni el demérito de sus características propias»; «se configuran como órganos administrativos *su generis*, o especiales».

Pero «la independencia funcional de la que, sin duda, gozan los órganos de la vía económico-administrativa, y que siempre ha sido respetada, no impide consignar su dependencia orgánica actual de la Secretaría de Estado de Hacienda».

De modo que –puede concluirse–, siendo tribunales que protegen la legalidad objetiva y tutelan efectivamente los derechos de quienes reclaman ante ellos (porque, siendo un procedimiento contra el acto, vincula a la Administración), son una «expresión del propio autocontrol de la Administración en cuyo complejo orgánico se integran y, además constituyen, precisamente por su independencia funcional, una cierta garantía para el contribuyente»³.

Las resoluciones dictadas en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1 d) de la LGT se enmarcan en este no siempre cómodo deslinde entre esta «independencia funcional», que es clave para garantizar la tutela judicial efectiva que tienen constitucionalmente encomendada, y su «misión unificadora de criterios».

Que moverse entre esas dos funciones no es fácil lo demuestra el hecho de que, en la base de datos accesible a los ciudadanos, conocida como DYCTEA, no haya muchas resoluciones de este tipo de procedimiento, que fue introducido por la Ley 34/2015 «para potenciar la seguridad jurídica», dicho esto en la exposición de motivos de esa ley⁴.

De conformidad con el precepto que lo regula, son dos los supuestos en los que la ley prevé la posibilidad de iniciar este procedimiento: bien cuando exista una resolución de un tribunal regional o local que se estime de relevancia, bien cuando existan resoluciones de los tribunales económico-administrativos regionales o locales que apliquen criterios contradictorios entre sí⁵.

En este último caso nos encontramos cuando leemos la resolución de 23 de enero de 2024, en la que el TEAC asume un papel encomiable y a la vez complicado, como es el de tomar, aquí en concreto por iniciativa del presidente del TEAR de Madrid, una decisión sobre una cuestión controvertida y de gran alcance e impacto sobre la que distintos regionales se habían pronunciado de forma contradictoria y sobre la que no existe jurisprudencia.

³ Siguiendo el documento antes citado:

Vienen a ser, como señalaba el preámbulo del Reglamento de Procedimiento de 1996, «pieza esencial para lograr, gracias a la existencia de unos órganos especializados y a unos mecanismos flexibles y ágiles de solución de conflictos, una tutela efectiva de los derechos del ciudadano sin obligarle a acudir a un proceso ante los Tribunales de Justicia, no siempre justificado o posible por razones de costes económicos».

⁴ Afirma la resolución del TEAC de 5 de julio de 2016 (RG 6112/2015) que la primera resolución dictada al amparo de este procedimiento es la RG 622/2016.

⁵ Véase la resolución de 5 de julio de 2016 (RG 6112/2015).



3. La jurisprudencia de la Sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativa sobre la cuestión

Se mencionaba en el párrafo anterior que sobre esta cuestión «no existe jurisprudencia». Y ello es cierto porque, aunque la resolución del TEAR de Madrid de 25 de mayo de 2022, que da pie al procedimiento de unificación de criterio resuelto por el TEAC el 23 de enero de 2024, había utilizado los argumentos de la STS de 3 de marzo de 2021, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, no es menos cierto que dicha sentencia no establecía jurisprudencia para el IRPF. La referida sentencia fija el siguiente criterio interpretativo en su FJ 3:

La aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a su sociedad de gananciales no se encuentra sujeta al ITPAJD, ni puede ser sometida a gravamen por el Impuesto sobre Donaciones la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, en tanto que sólo puede serlo las personas físicas y aquellas instituciones o entes que especialmente se prevea legalmente, sin que exista norma al efecto respecto de la sociedades de gananciales, y sin que quepa confundir la operación que nos ocupa, en la que el beneficiario es la sociedad de gananciales, con la aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a favor del otro cónyuge⁶.

La sala enjuiciadora, la de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cantabria, había partido de que:

La aportación con carácter gratuito por parte de la esposa de dos inmuebles privativos a favor de la sociedad de gananciales no podía ser calificada como una donación, en tanto que no es el otro cónyuge el destinatario del acto de disposición, sino el patrimonio separado que constituye la comunidad de gananciales.

Pero, además, entre sus razonamientos, y esto lo expresa el TS al resolver el recurso de casación, había dicho la sala de instancia que:

La aportación no produce enriquecimiento alguno en el patrimonio del otro cónyuge, ni, menos aún que deba cuantificarse en el 50 % del valor del bien, pues siendo la sociedad de gananciales una comunidad de tipo germánico, de la que cada cónyuge es cotitular del patrimonio ganancial sin asignación de cuotas, sólo será a la disolución de la sociedad cuando se atribuye por mitad entre marido y mujer las ganancias o beneficios resultantes del caudal común, para el caso de qué los hubiere; tampoco se aprecia el correlativo empobrecimiento en el aportante, pues se sigue ostentando la titularidad dominical, compartida, sobre el bien originariamente privativo.

⁶ Sentencia dictada en el recurso de casación número 3983/2019 y de la que fue ponente José Antonio Montero Fernández.



La STS de 3 de marzo de 2021 dedica todo su FJ 2 a la «naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales y su proyección fiscal en el impuesto que nos ocupa», comenzando por decir, al respecto de la STSJ de Cantabria, que «poco hay que oponer al análisis jurídico que se contiene en la sentencia de instancia, refiriéndose a otros pronunciamientos judiciales, sobre la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales». Para proseguir:

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

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

[...]

La aportación de un bien privativo realizada a favor del otro cónyuge constituye un negocio jurídico completamente distinto del que nos ocupa. No es, por tanto, un negocio entre los cónyuges; el bien aportado no llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge.

[...]

Es erróneo, por tanto, entender que el bien privativo aportado a la sociedad de gananciales pasa a ser copropiedad de ambos cónyuges.

La misma sala y sección del TS se ha pronunciado con posterioridad para ratificar esta doctrina en sentencia de 10 de enero de 2024, en la que expresamente se afirma⁷:

No observamos motivo para apartarnos de la doctrina fijada en la sentencia 295/2021, de 3 de marzo, rec. 3983/2019, de la que se deriva que las aportaciones de bienes privativos a la sociedad de gananciales no constituyen el hecho imponible del impuesto de donaciones.

⁷ Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a (rec. de cas. núm. 572/2022), de la que ha sido ponente Dmitry Teodoro Berberoff Ayuda.



De hecho, dice la sentencia que esa doctrina «se ha proyectado de forma intensa en el ordenamiento jurídico tributario como ilustra, entre otras circunstancias, el elevado número de consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos asumiéndola»⁸.

En un asunto en el que se trataba de «determinar si por la circunstancia de haber suscrito dos cónyuges, casados en régimen de sociedad de gananciales, unos fondos de inversión con el dinero privativo de la esposa, se ha producido o no una donación al marido», tras decir expresamente que, a través de dicho recurso de casación, se reafirma la sala en la doctrina de la sentencia de 3 de marzo de 2021, esta ha concluido lo siguiente:

Un supuesto en el que, como el enjuiciado, los cónyuges, casados en régimen económico matrimonial de gananciales, suscriben participaciones a nombre de ambos en determinados fondos de inversión empleando dinero de carácter privativo de uno de ellos, no conforma una donación en favor del otro cónyuge por el importe suscrito ni, por tanto, el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones, al resultar beneficiaria la sociedad de gananciales.

La sala recuerda que, en un caso como el enjuiciado, el destinatario de la aportación gratuita de bienes privativos de la esposa es la sociedad de gananciales y no el otro cónyuge. Y que, «de forma común y conjunta, ambos cónyuges son titulares de ambos fondos».

Es claro que estas sentencias no resuelven sino sobre la proyección fiscal de la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales en el ISD, pero también lo es que los argumentos utilizados parten de otros pronunciamientos judiciales sobre la verdadera naturaleza jurídica de este tipo *sui generis* de sociedad. Y que, en estas sentencias del orden contencioso-administrativo, el TS tiene muy presente, «para encuadrar justamente el debate suscitado», el trasfondo de la configuración jurídica de la sociedad de gananciales como comunidad en mano común o germánica, diferenciándola de la comunidad romana (*condominium iuris romanis*) o por cuotas (*partes pro indiviso*). Veamos, siquiera brevemente, esta configuración jurídica de la sociedad de gananciales como comunidad germánica.

4. La configuración jurídico-privada de la sociedad de gananciales como comunidad germánica o en mano común

No cabe duda de que para entender el concepto legal de «sociedad de gananciales» es conveniente el estudio de la jurisprudencia de la Sala de lo Civil del TS, que interpreta el artículo 1344 del CC⁹, que ofrece el concepto legal del régimen de sociedad de gananciales

⁸ La STS cita contestaciones a las consultas V2032/2022, de 21 de septiembre; V1920/2022, de 8 de septiembre; V0484/2023, de 1 de marzo; y V1623/2023, de 8 de junio.

⁹ Según la redacción dada por la Ley de 13 de mayo de 1981, ligeramente modificada por la Ley de 1 de julio de 2005.



por el que, en principio, se hacen comunes entre uno y otro de los cónyuges las ganancias obtenidas durante el matrimonio. Nos dice la STS de 8 de febrero de 2016, Sala 1.^a, que en este tipo de sociedad «se forma, por tanto, una masa común para ambos cónyuges, junto a los bienes privativos de cada uno de ellos», lo que ha motivado diferentes tesis doctrinales respecto de su naturaleza jurídica. La sentencia resume y sintetiza las posturas doctrinales al respecto como tres: «las que han venido sosteniendo que tenía personalidad jurídica propia; que se trataba de una copropiedad ordinaria; que se está ante una copropiedad germánica o en mano común», afirmando que:

Es esta última teoría la que ha recibido una mayor acogida por la doctrina española, la jurisprudencia y las resoluciones de la Dirección General de los Registros y el Notariado (DGRN), por cuanto ninguno de los cónyuges puede disponer, como privativos suyos, de la mitad indivisa de los bienes comunes. En la sociedad de gananciales ambos son indistintamente titulares de un patrimonio sin que ninguno de ellos tenga un derecho actual a una cuota que pueda ser objeto de enajenación ni pueda dar lugar a la acción de división a salvo los supuestos de liquidación del régimen económico¹⁰.

Encontramos en una sentencia de un Juzgado de Violencia sobre la Mujer¹¹ una excelente explicación de cómo se llegó a esta tercera tesis. Procuramos extractarla a continuación:

La primera de ellas derivaba de la definición que contenía el antiguo artículo 1395 del CC, que la definía como una sociedad al remitirse a las reglas de ese contrato, calificándola como una sociedad con personalidad jurídica propia independiente de la individual de cada uno de los cónyuges. Tal posición doctrinal hoy está abandonada.

¹⁰ STS de 8 de febrero de 2016, Sala 1.^a, Sección 1.^a (rec. núm. 2657/2013), con remisión a la sala en sentencias, entre otras, de 6 junio de 1966, 17 de abril de 1967, 25 de mayo de 1976, 13 de julio de 1988 y 4 de marzo de 1994:

En esta última se declara que «Esta doctrina jurisprudencial es acorde cuando explica, que durante el matrimonio el consorcio no da nacimiento a una forma de copropiedad de las contempladas en los arts. 392 y siguientes del Código Civil, al faltar por completo el concepto de parte, característica de la comunidad de tipo romano que allí se recoge, ni atribuible a la mujer, viviendo el marido y no habiéndose disuelto la sociedad conyugal, la propiedad de la mitad de los bienes gananciales, porque para saber si éstos existen es preciso la previa liquidación, único medio de conocer el remanente y hacerse pago con el de la cuota correspondiente; no teniendo hasta entonces la mujer más que un derecho expectante, que no le legitima para entablar la tercería de dominio, ya que no tiene la cualidad de tercero, esencial para ejercitar con éxito esta clase de acción, conjuntamente con la condición del propietario en exclusiva de los bienes en litigio. La situación jurídica de la mujer respecto a los bienes gananciales, es la propia de una propiedad en mano común de tipo germánico, que no permite la división en cuotas ideales, impidiendo que cualquiera de los esposos tenga la consideración de terceros». Se reitera esta doctrina en las sentencias de 1 de septiembre de 2000 y 8 de febrero de 2007.

¹¹ Sentencia del Juzgado de Violencia sobre la Mujer (JVM) de Tafalla de 18 de junio de 2021 (rec. núm. 21/2019).



Frente a esa teoría surgió la segunda, que también debe rechazarse, por cuanto los cónyuges carecen de titularidad sobre una cuota ideal y porque no cabe la *actio communi dividundo* del artículo 400 del CC.

La tercera teoría, la comunidad de gananciales como comunidad germánica, se fundamenta en que en la sociedad de gananciales ambos cónyuges son indistintamente titulares de un patrimonio, ninguno de ellos tiene un derecho actual a una cuota que pueda ser objeto de enajenación ni que pueda dar lugar a la *actio communi dividundo*, y en la que no es posible determinar concretamente la liquidación de los cónyuges en ese patrimonio sin una previa liquidación.

Con arreglo a esta tercera tesis, que puede considerarse la recogida más favorablemente por la doctrina española, las resoluciones de la DGRN, y que es la que sigue la jurisprudencia reiterada del TS, es una propiedad en mano común, una mancomunidad en la que no hay atribución de cuotas ni facultad para pedir la división, en la que ambos cónyuges ejercen el poder de disposición por tratarse de un patrimonio especial vinculado al levantamiento de las cargas comunes, siendo titulares de este conjuntamente y por partes iguales¹².

Hoy puede decirse, por tanto, que no hay duda en los tribunales del orden civil de que la sociedad de gananciales se configura inicialmente como un patrimonio colectivo sin personalidad en el que los cónyuges, al modo de la comunidad germánica o en mano común, son titulares indistintamente de un patrimonio sin que ninguno de ellos tenga un derecho actual sobre bienes o cuotas determinadas¹³.

De ahí que, por supuesto, no pueda prosperar una acción de división del artículo 400 del CC y que no pueda prosperar una tercera de dominio de uno de los cónyuges sobre el patrimonio ganancial antes de la disolución de la sociedad de gananciales porque la actora tercerista no podría acreditar «su propiedad sobre los bienes embargados por no tener sobre ellos más que un derecho expectante que sólo se consolida al disolverse el matrimonio y no puede declararse constante la unión conyugal»¹⁴; porque el cónyuge tercerista no puede acreditar ser propietario mientras esté vigente la sociedad de gananciales; porque, mientras esta dure, «no tiene más que un copropiedad en mancomún sobre los bienes –que tengan la cualidad de gananciales–»¹⁵; porque la mancomunidad matrimonial sobre los bienes

¹² La SJVM de Tafalla afirma que «este criterio es el reiterado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 6/06/66, 17/04/67, 25/05/76, 13/07/88 entre otras)».

¹³ Véase, como mero ejemplo, la SAP de Málaga de 19 de marzo de 2013, Sección 6.^a (rec. núm. 20/2013), con cita de la Sala 1.^a del TS en sentencias de 11 de junio de 1951, 4 de enero de 1965, 21 de noviembre de 1987, 8 de octubre de 1990 y 23 de enero de 2003, y las resoluciones de la DGRN de 20 de octubre de 1958, 22 de mayo de 1986, 12 de junio de 1990 y 28 de febrero de 1992.

¹⁴ STS de 29 de septiembre de 1986, Sala de lo Civil, Sección 1.^a (núm. 537).

¹⁵ STS de 13 de julio de 1988, Sala de lo Civil, Sección 1.^a (núm. 595):

Con reiteración ha desechado ya esta Sala (sents., entre otras, anteriores de 26 y 29 de septiembre de 1986, 29 de diciembre de 1987 y 4 de febrero de 1988) que durante el matrimonio el consorcio conyugal no da nacimiento a una forma de copropiedad de las contempladas en



gananciales, antes de la disolución de la sociedad, atribuye a los cónyuges una propiedad en mano común impeditiva de que cualquiera de ellos tenga la consideración de tercero, necesaria para el éxito de la tercera¹⁶; y porque «la mancomunidad matrimonial sobre los bienes gananciales antes de la disolución de la sociedad no permite la división en cuotas ideales»¹⁷.

5. El detonante de la resolución de unificación de criterio del TEAC. La resolución del TEAR de Madrid

La decisión del TEAR de Madrid de 25 de mayo de 2022, partiendo de la literalidad de los artículos 33 y siguientes de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (LIRPF), había tratado de explicar en una resolución bien fundamentada por qué la aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales, a pesar de no constituir uno de los supuestos establecidos expresamente en la mencionada ley como un caso en el que no existe alteración en la composición del patrimonio, no debía considerarse una alteración patrimonial que dé lugar a una ganancia o pérdida patrimonial.

Si se afirma sin titubeos que la resolución estaba bien fundamentada es porque el razonamiento empleado por el TEAR madrileño había sido el utilizado por la STS de 3 de marzo de 2021, Sala 3.^a (rec. de cas. núm. 3983/2019), antes citada.

Recordemos que se partía en aquella sentencia del Alto Tribunal de que la sociedad de gananciales en nuestro ordenamiento jurídico:

se configura como una comunidad en mano común o germánica, en la que no existen, por tanto, cuotas, ni sobre los concretos bienes gananciales conformadores del patrimonio conjunto, ni sobre este [y] en la que los cónyuges no son dueños de la mitad de los bienes comunes, sino que ambos son titulares conjuntamente del patrimonio ganancial, globalmente.

De acuerdo con la citada sentencia, en la sociedad de gananciales «existe, pues, un patrimonio ganancial de titularidad compartida por los cónyuges, que carece de personalidad

los arts. 392 y siguientes del Código Civil, al faltar por completo el concepto de esta parte, característica de la comunidad de tipo romano, lo que no legitima a la mujer casada para entablar la tercera de dominio; y tampoco porque la mancomunidad matrimonial sobre los bienes gananciales, antes de la disolución de la sociedad, no permite la división de las cuotas ideales, mientras la propiedad en mano común que existe impide que cualquiera de los cónyuges tenga la consideración de tercero, necesaria para el éxito de la tercera.

¹⁶ STS de 1 de septiembre de 2000, Sala de lo Civil, Sección 1.^a (rec. núm. 2902/1995), con cita, entre otras, de SSTS de 26 y 29 de septiembre de 1986.

¹⁷ STS de 29 de septiembre de 1986, Sala de lo Civil, Sección 1.^a (núm. 537).



jurídica», que no es sujeto, sino objeto del derecho, que «constituye un patrimonio separado distinto del patrimonio privativo de cada uno de los cónyuges, y que funciona como un régimen de comunidad de adquisiciones».

De ahí que:

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

Entre los argumentos de la sala encontramos poco después que, para la Sala 3.^a:

La aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales, que analizamos, se configura como un negocio jurídico atípico en el ámbito del Derecho de familia, que tiene una causa propia, distinta de los negocios jurídicos habituales traslativos del dominio, conocida como *causa matrimonii*, en la que cabe distinguir como nota diferencial de aquellos negocios su peculiar régimen de afección, en tanto que a los bienes gananciales se le somete a un régimen especial respecto a su administración, disposición, cargas, responsabilidades y liquidación.

Haciéndose eco de esta STS de 3 de marzo de 2021, la conclusión del TEAR de Madrid que provoca el pronunciamiento del TEAC en resolución para la unificación de criterio es:

Este Tribunal concluye que si el cónyuge que transmite el bien privativo sigue siendo el titular del total del bien aportado, y tal bien, nunca llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge, no existe alteración patrimonial por la aportación del inmueble a la sociedad de gananciales, ya que no hay un enriquecimiento o mayor valor del patrimonio del cónyuge que en teoría se beneficia de la incorporación del inmueble a la sociedad de gananciales ni se produce una pérdida de la titularidad en el cónyuge aportante, pues la esencia de la sociedad de gananciales es que no existen cuotas sobre los bienes conformadores del patrimonio conjunto, es decir, los cónyuges no son dueños de la mitad de los bienes comunes sino que ambos son titulares conjuntamente del patrimonio ganancial. Por tanto, se anula el acto impugnado ya que al no existir alteración patrimonial no puede dar lugar a la ganancia patrimonial regularizada.

Jurídicamente, este razonamiento es impecable. Porque no puede decirse que no sea cierto que, «con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del negocio realizado», quien aporta un bien privativo a la sociedad de gananciales sigue siendo titular del total bien aportado, porque esa es la esencia de la comunidad de bienes de tipo germánico, que es como se configura en nuestro ordenamiento jurídico la sociedad de gananciales: en ella no hay cuotas, no hay división, no hay partición; en ella no hay sino una mano común titular de la totalidad del bien. Por consiguiente, «no hay alteración en la composición del patrimonio» que sea consecuencia de esa aportación.



Las resoluciones del TEAR de Galicia de 2 y 10 de marzo de 2023 *supra* citadas se habían pronunciado en sentido similar, destacando que la STS de 3 de marzo de 2021 ya había analizado «minuciosamente los aspectos jurídicos de la sociedad de gananciales» y que:

La sociedad de gananciales se configura en nuestro ordenamiento jurídico como una comunidad en mano común o germánica. A diferencia de las comunidades o condonios del derecho romano (*condominium iuris romani*), donde la cosa pertenece a los condóminos por partes intelectuales o cuotas (partes *pro indiviso*), en la sociedad de gananciales no existen cuotas, ni sobre los concretos bienes gananciales conformadores del patrimonio conjunto, ni sobre el patrimonio en sí mismo.

Las resoluciones del TEAR gallego se remiten, además, a lo dicho por el TEAR de Madrid y a una STSJ de Extremadura¹⁸.

6. La postura contraria del TEAR de Andalucía, la DGT y el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT

En contra del criterio del TEAR madrileño, por su parte, la resolución del TEAR de Andalucía de 30 de septiembre de 2022, Sala Desconcentrada de Granada, ya citada, había concluido que:

Este Tribunal Económico-Administrativo comparte el criterio expresado sobre esta cuestión por la AEAT al responder a las alegaciones planteadas contra la propuesta de liquidación. Es decir, que la referida Sentencia es relativa al ITPAJD y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y que por tanto no se refiere a un supuesto de tributación por IRPF. Consecuentemente y dado que la aportación gratuita a una sociedad ganancial no consta en el art. 33.2 de la LIRPF como un supuesto en el que no se produce alteración patrimonial, ni se considera un supuesto de no existencia de ganancia patrimonial conforme al art. 33.3 de la LIRPF y finalmente tampoco está exenta de acuerdo con el art. 33.4 de la LIRPF, hemos de concluir que esta operación está sujeta y no exenta a IRPF.

¹⁸ Sentencia 194/2021, de 5 de mayo (rec. núm. 382/2020):

La cuestión como indicamos, será determinar si el traspaso de un bien privativo de manera gratuita a favor de la sociedad, constituye una ganancia patrimonial y a nuestro juicio resulta palmario que ello no sucede. La pregunta sería ¿Dónde está la ganancia? El valor patrimonial es el mismo y no se ha traspasado una porción concreta a ninguno de los cónyuges, no existe por tanto «ganancia» en el sentido legal por muchas ficciones que se pretendan.



Es de justicia reflejar aquí que la DGT lleva años pronunciándose en favor de la tesis de la tributación en el IRPF como ganancia o pérdida patrimonial de las aportaciones de bienes privativos a la sociedad de gananciales¹⁹, en la idea de que la aportación de un bien privativo de un cónyuge a la sociedad de gananciales constituirá una alteración en la composición de su patrimonio que generará una ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.1 de la LIRPF.

A su juicio, a efectos del IRPF, como la sociedad de gananciales no tiene la consideración de contribuyente, los sujetos pasivos del impuesto serán los cónyuges, de acuerdo con lo establecido en el artículo 8 de la LIRPF.

Como el aportante y el adquirente de un 50 % de lo transmitido son la misma persona, por el 50 % de la aportación no se produce ninguna transmisión, que solo se produciría por la parte que corresponde al otro cónyuge, el otro 50 %.

La respectiva ganancia o pérdida patrimonial vendrá dada por la diferencia entre la mitad de los valores de adquisición y transmisión de los bienes aportados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 34 de la citada ley.

Entre las alegaciones que formuló en el procedimiento ante el TEAC la directora del Departamento de Gestión de la AEAT, pueden destacarse las siguientes:

No existe ninguna duda en relación con el hecho de que la sociedad de gananciales se configura como un patrimonio separado (aunque carente de personalidad jurídica) independiente del patrimonio privativo de cada uno de los cónyuges.

[...]

Independientemente de la naturaleza jurídica que se otorgue a la sociedad de gananciales en el ámbito civil, los argumentos, a juicio de este Departamento, a tener en cuenta para dilucidar a la cuestión controvertida deben ser abordados desde la perspectiva tributaria.

[...]

La aportación de un bien privativo por parte de uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales (calificado como negocio atípico en el ámbito civil) es, por tanto, susceptible de originar ganancia/pérdida patrimonial en sede del aportante, al existir una alteración en la composición del patrimonio privativo del mismo (patrimonio autónomo e independiente del patrimonio de la sociedad de gananciales).

Como desarrollaremos más adelante, a nuestro entender, el argumento de la directora del Departamento de Gestión yerra porque lo que el «principio de calificación» recogido en el artículo 13 de la LGT establece no es que deba analizarse un negocio «independientemente

¹⁹ Consultas V0438/2013, de 14 de febrero; V1792/2018, de 21 de junio; y V0678/2021, de 23 de marzo.



de la naturaleza jurídica que se otorgue a la sociedad de gananciales en el ámbito civil», que es lo que la directora de Gestión afirma, sino todo lo contrario: que, «con independencia de la denominación» que las partes les den, los negocios «han de calificarse con arreglo a su verdadera naturaleza jurídica». Y, con arreglo a su naturaleza jurídico-privada, en este tipo de aportaciones no hay una transmisión que suponga la pérdida de la propiedad de un 50 % del bien aportado.

Por su parte, la directora general de Tributos del Ministerio de Hacienda formuló sus alegaciones en el seno del procedimiento, entre las que puede resaltarse la que viene a decir que «el Tribunal Supremo no niega la existencia de un desplazamiento patrimonial ni de una adquisición, como sí hacen las Resoluciones del TEAR de Madrid y el de Galicia», pero, a pesar de existir desplazamiento patrimonial y correlativa adquisición, el TS, en la sentencia de 3 de marzo de 2021, dice que:

La adquirente y beneficiaria del bien aportado es la sociedad de gananciales y no el otro cónyuge, por lo que, al no haber previsto la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la posible consideración como sujeto pasivo de dicho Impuesto a la sociedad de gananciales, ni haber establecido normas relativas a la tributación de las adquisiciones realizadas por esta, no puede someterse a tributación en dicho Impuesto tal desplazamiento patrimonial o adquisición, que, se reitera, el Tribunal Supremo no niega.

A juicio de la directora general de Tributos:

El fundamento del fallo del Tribunal Supremo no se encuentra en el hecho de que, como indica el TEAR de Madrid, «no existe alteración patrimonial por la aportación del inmueble a la sociedad de gananciales», ya que, en contra de dicho criterio del TEAR, el Tribunal Supremo manifiesta de forma reiterada que «la aportación gratuita de un bien privativo a la sociedad de gananciales, [...] da lugar a un desplazamiento patrimonial y correlativa adquisición», si bien considera que la adquirente y beneficiaria de dicho desplazamiento patrimonial es la sociedad de gananciales, y no el otro cónyuge, por lo que al no preverse en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones su condición de obligado tributario, o reglas específicas que regulen la tributación de dicha adquisición por la sociedad de gananciales, no puede gravarse dicho desplazamiento patrimonial o adquisición en el referido Impuesto.

Concluye sus alegaciones con una argumentación ciertamente razonable, como es que, «a diferencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la normativa del IRPF sí establece reglas específicas relativas a la tributación de los desplazamientos patrimoniales y adquisiciones realizadas por la sociedad de gananciales y otros patrimonios separados» y que «a los efectos del IRPF, la titularidad de los bienes correspondientes a la sociedad de gananciales se atribuye al 50 por ciento a cada uno de los cónyuges», siendo, efectivamente, una regla fiscal que se contrapone a la regla civil. Pero no es necesario recordar que «a



los estrictos efectos fiscales correspondientes al IRPF, ha optado por establecer una regla de imputación de rentas y titularidades distinta a la establecida en el Derecho civil».

Por eso, este centro directivo considera que:

Las Resoluciones de los TEAR de Madrid y de Galicia objeto del presente procedimiento vulneran la regla fiscal especial establecida en el art. 11.3 de la LIRPF, que determina que los bienes y derechos de la sociedad de gananciales se consideran de titularidad de ambos cónyuges por mitad a efectos del Impuesto, regla fiscal especial que no puede ser excluida por las reglas de titularidad derivadas del Derecho civil o de otros impuestos, a lo que se une que el fundamento del fallo de la STS de 3 de marzo de 2021, en que ambos Tribunales basan sus resoluciones, y que consiste en la inexistencia en el ISyD de reglas específicas sobre desplazamientos patrimoniales o adquisiciones realizadas por la sociedad de gananciales, no pueden extenderse al IRPF, tanto por la regla especial del art. 11.3 de la LIRPF como por lo establecido en el art. 8.3 de dicha Ley, antes reproducidos, debiendo considerar en consecuencia como única resolución ajustada a derecho la de la Sala Desconcentrada de Granada del TEAR de Andalucía.

7. El TEAC inclina la balanza en contra de los TEAR de Madrid y Galicia

El TEAC debía fijar criterio y la balanza se ha inclinado en contra de los TEAR de Madrid y Galicia. En efecto, el Central ha terminado considerando más acertada la decisión mantenida por la Sala Desconcentrada de Granada del TEAR de Andalucía y por las directoras del Departamento de Gestión de la AEAT y de la DGT del Ministerio de Hacienda.

El TEAC entiende, y no le falta razón, que:

La literalidad de los apartados 2, 3 y 4 del art. 33 de la LIRPF, que recogen, respectivamente, supuestos de no alteración de la composición del patrimonio, de inexistencia de ganancias patrimoniales y de exención de estas últimas, no permite ubicar en ninguno de ellos el caso que examinamos de aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales. [...] La sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2021 (rec. cas. 3983/2019), en que se apoyan los TEAR de Madrid y Galicia, analiza la tributación de la aportación sin contraprestación por un cónyuge de un bien privativo a la sociedad ganancial en el ámbito del ITPAJD e ISD, no el del IRPF.

Cosa que también es cierta. Ahora bien, conviene matizar que no es lo mismo que la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales no esté en los apartados 2 y 3 del artículo 33 que el hecho de que dicha expresión no esté en el apartado 4.



El apartado 4 recoge las exenciones, y los apartados 2 y 3 solo recogen supuestos de no sujeción y, salvo para una postura minoritaria de la doctrina que no encuentra diferencias entre la exención y la no sujeción, para la mayoría de la doctrina son conceptos formal y sustancialmente distintos (Herrera Molina, 1990, pp. 36-44), siendo los casos de no sujeción «preceptos didácticos destinados a impedir una interpretación errónea de las normas tributarias», de delimitación de los confines del hecho imponible, no siendo en absoluto preciso que para que algo no esté sujeto deba establecerse en la ley como supuesto de no sujeción o, dicho en palabras de Sainz de Bujanda (citado por Herrera Molina, 1990, p. 38), «existan o no preceptos de no sujeción se produce idéntico resultado: no nace obligación tributaria alguna pues no tiene lugar el hecho tipificado por la norma impositiva».

El artículo 20.2 de la LGT establece claramente que los supuestos de no sujeción son algo que puede o no mencionarse en la ley («La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción»), a diferencia de los supuestos de exención que, previstos en el artículo 22 de la LGT, tienen que ser necesariamente establecidos por ley («Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal»).

Por consiguiente, el hecho de que la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales no se mencione entre los supuestos de no sujeción al IRPF no significa, ni puede significar, siempre con arreglo a la ley, que deba tributar, pues la premisa indiscutible de la que ha de partirse es que la obligación tributaria es una obligación *ex lege* y que, para que algo esté sujeto a gravamen, tiene que haberse establecido así legalmente. Y lo cierto es que, legalmente, no está establecido, al menos con carácter expreso.

Tras ello, recuerda el TEAC cuáles son las fuentes del derecho tributario y cómo los preceptos del derecho común tienen carácter supletorio. Y trayendo al texto de su resolución los artículos 8 y 11 de la LIRPF, este último sobre la individualización de rentas, infiere que la individualización de rentas en el IRPF atiende al criterio del origen o fuente de las mismas, con independencia de cuál sea el régimen económico del matrimonio, lo que le permite concluir que, «con independencia de la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales descrita por la STS de 3 de marzo de 2021», que este tribunal central no cuestiona, «a efectos de la tributación en el IRPF de las distintas fuentes de renta hay que estar a lo que disponga la LIRPF y su reglamento de desarrollo, y sólo supletoriamente a lo que establezca el derecho común».

Añade el TEAC:

Nada dice expresamente el art. 33 de la LIRPF en su apartado 2 sobre que dicha operación no suponga alteración de la composición del patrimonio. Tampoco se recoge tal operación como supuesto de inexistencia de ganancia patrimonial o de ganancia patrimonial exenta en los apartados 3 y 4 de dicho precepto.

Prosigue el Central argumentando que «habrá que examinar, en consecuencia, si cabe apreciar la existencia de alteración en la composición del patrimonio del cónyuge aportante



conforme al concepto de ganancia patrimonial descrito en el apartado 1 del art. 33 de la LIRPF» y que «a nuestro juicio la respuesta debe ser positiva», porque:

Es cierto que el bien privativo aportado a la sociedad ganancial es de titularidad de ambos cónyuges y que éstos no son dueños del mismo por mitad. Pero no lo es menos que el cónyuge aportante pasa de ser propietario exclusivo del bien a compartirlo con su cónyuge. Aunque siga siendo titular del bien en su totalidad ya no lo es de forma exclusiva.

Para el Central, por consiguiente, es correcta la tesis del Departamento de Gestión de que las cosas se pueden interpretar «con independencia de la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales». En su resolución viene a señalar que la pérdida de la exclusividad de dicha titularidad y el beneficio que experimenta, con la aportación, el otro cónyuge, permite concluir que sí que hay una alteración en la composición del patrimonio. Y, a su entender, este modo de interpretar los preceptos en juego no contradice lo afirmado por la STS de 3 de marzo de 2021, de la que no cabe inferir, siempre a juicio del TEAC, la inexistencia de alteración patrimonial en el cónyuge aportante.

8. Otra posible solución a la cuestión

Por lo que se va a exponer a continuación, la respuesta del Central al interrogante planteado por el TEAR madrileño podía haber sido distinta y haber concluido que en estos casos no se debe tributar como ganancia patrimonial en el IRPF del aportante.

No es en absoluto descartable que la Sección 1.^a de la Sala Tercera del TS admita un recurso de casación para pronunciarse sobre el particular, teniendo en consideración la finalidad y regulación del recurso de casación en el orden contencioso-administrativo²⁰, y la concepción del Supremo como un tribunal llamado a «prestar tutela judicial, pero también –y preferentemente– a promover la seguridad jurídica». Un recurso, el actual recurso de casación, que se establece para «suministrar una respuesta razonada y fundada en derecho (*ius litigatoris*)» a la vez que «facilitar la labor nomofiláctica y unificadora de la jurisprudencia (*ius constitutionis*)» (Huelin Martínez de Velasco, 2017, p. 52).

Siendo ello así, es altamente probable que el criterio del TEAC acabe siendo sometido a escrutinio de la Sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, que

²⁰ La disposición final tercera de la Ley orgánica 7/2015 introdujo modificaciones sustanciales en el recurso de casación contencioso-administrativo modificando los artículos 86 a 93 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. Desde entonces, el criterio determinante de la admisión es la existencia de un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.



tendrá que decidir, interpretando las normas en juego, si la aportación de un bien privativo de manera gratuita a favor de la sociedad de gananciales genera, o no genera, ganancia patrimonial en el IRPF del aportante.

En todo caso, sea cual sea la decisión final, lo que sí ha de mencionarse, con todo respeto por la decisión del Central, es que el razonamiento por el que ha llegado a ella es erróneo. Es decir, que con independencia de que el Supremo llegue a una solución contraria o idéntica a la del TEAC, lo que no puede dejar de decirse, siempre en la sana discrepancia jurídica que puede ejercer quien interpreta las normas jurídicas, es que el razonamiento por el que se ha arribado a la conclusión puede que no sea adecuado.

Así, consideramos que, no tanto por su decisión final, sino al menos por su razonamiento, el TEAC ha vulnerado el artículo 13 de la LGT, que establece el «principio de calificación» y que contiene un mandato imperativo para la Administración (y en realidad para todo aplicador del derecho ante una determinada operación jurídica); a saber: que «las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado».

Con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del negocio realizado, que es lo que exige el principio de calificación del artículo 13 de la LGT, ha de verse si estamos ante una «alteración en la composición del patrimonio». Pues esa es la cuestión clave en este asunto y lo único que podría determinar que, en estos casos, haya una ganancia patrimonial gravable en el IRPF. Así lo reconoce la doctrina administrativa más autorizada²¹.

Siempre según nuestra opinión, y salvo mejor razonamiento en contrario, «con arreglo a la naturaleza jurídica del negocio realizado», una aportación de bienes privativos a una sociedad de gananciales no convierte al cónyuge que los recibe en dueño de la mitad, que es lo que dice el TEAC en su criterio. Recordemos que el TEAC afirma: «La aportación realizada por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales de un bien privativo que, a efectos del IRPF, se considera tras dicha aportación de titularidad de ambos cónyuges por mitad [...].».

Civilmente, que es como se debe analizar el negocio realizado, porque así lo dice el artículo 13 de la LGT, el negocio realizado supone una aportación a una sociedad *sui generis* como es la sociedad de gananciales, que es la que lo adquiere en mano común, sin cuotas ni participaciones indivisas. Por eso, el criterio del TEAC, en su propia literalidad, contradice el principio de calificación y, en consecuencia, está errado.

Es evidente que estamos ante una resolución de un asunto complejo; ante una resolución que, si bien unifica criterio, no es sino reflejo de una interesante y, a buen seguro, no concluida discordia. Y nos permitimos aventurar que es una resolución que traerá mucha controversia no solo doctrinal, sino práctica, pues, sin duda alguna, los contribuyentes por el IRPF que se vean en esta situación acudirán a los tribunales de justicia, a los que la decisión del TEAC no vincula.

²¹ En esta línea, Miguel Monterrubio (2009, p. 576): «Resulta necesario que se produzca un cambio en la composición del patrimonio del contribuyente».



Recuérdese que las resoluciones del TEAC dictadas en unificación de criterio al amparo del artículo 229.1 d) de la LGT tienen los mismos efectos que las resoluciones de los recursos regulados en el artículo 242 de la LGT, es decir, que los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio, por lo que estamos ante un criterio vinculante para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas y ciudades con estatuto de autonomía. Pero no estamos ante un criterio que vincule al resto de los operadores jurídicos.

Y recuérdese que, por el contrario, las sentencias del TS no tienen esa fuerza de obligar. Menos aún si son sentencias de otra sala (como las de la Sala 1.^a que hemos citado) o de la Sala 3.^a, pero referidas a otro impuesto, pues ha quedado claro a lo largo de estas páginas que la incógnita no está resuelta para el IRPF.

Además, y para abundar en la idea de que esta situación generará litigiosidad, ha de mencionarse que, tras la publicación de la resolución del Central, la DGT, Subdirección General de IRPF, se ha apresurado a sacar una consulta vinculante a los cuatro días del fallo del TEAC en la que insiste en su doctrina y recuerda que el criterio correcto es el establecido por el TEAC en la resolución de 24 de enero de 2024²².

Pero este es un criterio que, a nuestro juicio, resulta erróneo.

Desde nuestro punto de vista, la confusión viene por la introducción en la ecuación, por parte del TEAC, de una variable que no formaba parte de aquella, como es la que representa el artículo 11 de la LIRPF sobre la individualización de rentas.

Con carácter previo a esa individualización de rentas, habría de calificarse el negocio realizado. Y, para ello, debería observarse si, verdaderamente, con arreglo al CC, quien aporta un bien privativo a la sociedad de gananciales se desprende de la mitad de ese bien y si, siempre con arreglo a la naturaleza jurídica del acto realizado, el otro cónyuge adquiere dicha mitad.

Analizado de este modo el acto o negocio realizado, que es lo que nos dice que hemos de hacer el artículo 13 de la LGT, nos damos cuenta de que, si un cónyuge no se desprende de una mitad del bien y el otro cónyuge no adquiere esa mitad, si ninguno de ellos puede ejercitar la *actio communi dividundo* y si ninguno de ellos sería considerado actor con legitimación activa en una hipotética tercera de dominio para reclamar su parte, no es cierto lo que el TEAC dice literalmente en su criterio cuando afirma que «se considera tras dicha aportación de titularidad de ambos cónyuges por mitad».

Y esto es trascendental porque, si uno no se desprende de la mitad y el otro no adquiere esa mitad, no hay modo de sostener que aquí haya ganancia patrimonial gravable.

²² Consulta V0003/2024, de 30 de enero.



No es preciso que el legislador lo haya mencionado expresamente como un supuesto de no sujeción, porque solo es necesaria la mención expresa de lo que no tributa en casos de exención, pero el apartado 2 del artículo 33 de la LIRPF regula determinados supuestos de no sujeción (no necesariamente todos), en los que debe entenderse que no se produce ni ganancia ni pérdida patrimonial por faltar uno de los requisitos legales exigidos para tal fin, como es que se esté produciendo una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente²³.

Para explicar mejor lo anterior, formulamos estas preguntas: ¿hay en estas aportaciones, efectivamente, una alteración «en la composición» del patrimonio, que es lo que exige el artículo 33 de la LIRPF? ¿O el patrimonio sigue «compuesto» por lo mismo, que es por el bien en su totalidad?

Nuestra respuesta es la siguiente: una aportación de un bien privativo a una sociedad de gananciales, que comporta la titularidad de la totalidad del bien en mano común, no implica una alteración «en la composición» del patrimonio, que sigue siendo el mismo y compuesto por lo mismo, aunque ahora esté en mano común.

Piénsese que un cónyuge puede aportar un inmueble y el otro aportar un bien intangible o dinero o que uno aporta tres inmuebles y otro aporta otros tres. La comunidad de gananciales estará constituida por todo ello, porque durante el matrimonio el consorcio no da nacimiento a una forma de copropiedad de las contempladas en los artículos 392 y siguientes del CC, al faltar por completo el concepto de parte, característica de la comunidad de tipo romano. Y, a la hora de liquidar la sociedad, cada uno no tiene que recibir el 50 % de cada bien que aportó, que es lo que tendría que ocurrir si la tesis del TEAC fuera correcta.

Porque no puede olvidarse, como ha dicho por dos veces la Sala 3.^a del TS haciéndose eco de la jurisprudencia reiterada de la Sala 1.^a, que la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales constituye un negocio jurídico atípico en el ámbito del derecho de familia, que tiene una causa propia, la *causa matrimonii* distinta de los negocios jurídicos habituales traslativos del dominio²⁴.

Obviamente esto no es sino nuestro discernimiento, sometido a mejor opinión fundada en derecho. Lo que tenemos claro es que, con toda probabilidad, este que ha dilucidado el TEAC será un debate que llegará a conocimiento del TS, al que habrá de acudirse en recurso

²³ De Miguel Monterrubio (2009, p. 578) dice que estos supuestos:

responden a un común denominador como es la previa existencia de una cuota ideal de copropiedad de un elemento patrimonial, por lo que en el momento de la disolución de ese condominio no se estará incorporando nada nuevo al patrimonio del contribuyente.

²⁴ Sentencias de 3 de marzo de 2021 y de 10 de enero de 2024, ya citadas.



de casación para que sea él quien aclare si hay ganancia patrimonial o si la aportación de un bien privativo de manera gratuita a favor de la sociedad de gananciales no genera tal ganancia en el IRPF del aportante.

Que estamos ante un supuesto de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, que es lo que exige el artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, parece claro a la vista de que no existe jurisprudencia, por lo que podría invocarse el número 3 de dicho precepto, con arreglo al cual se presume este interés casacional objetivo cuando «en la resolución impugnada se hayan aplicado normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia», pero también podría invocarse el número 2 c) del mismo, porque afecta «a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso».

Y, se decida lo que se decida, lo que nos parece incuestionable, siempre desde la sana crítica propia de la buena hermenéutica, es que el razonamiento empleado por el TEAC parte de una premisa errónea, como es considerar que se puede calificar un negocio no con «arreglo a la naturaleza jurídica del negocio realizado», que es el mandato del artículo 13 de la LGT, sino con independencia de la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales, que es lo que el Central afirma.

Referencias bibliográficas

- Herrera Molina, P. M. (1990). *La exención tributaria*. Colex.
- Huelin Martínez de Velasco, J. (2017). El nuevo recurso de casación en el orden contencioso-administrativo: un instrumento al servicio de la seguridad jurídica en el ámbito tributario. *Quincena Fiscal* [número especial], 47-75.
- Miguel Monterrubio, M. de (2009). Ganancias y pérdidas de patrimonio. En J. Galán Ruiz (coord.), *El impuesto sobre la renta de las personas físicas* (pp. 575-648). Civitas Thomson Reuters.

Nuria Puebla Agramunt. Doctora en Derecho. Abogada del ICAM, especializada en procedimientos y recursos tributarios. Profesora contratada doctora en UDIMA. Autora de más de cien publicaciones entre artículos de revistas, comentarios de sentencias y capítulos de libros, además de una monografía y del blog <https://www.nuriapuebla.com/blog/>