

TRIBUTACIÓN DE LA APORTACIÓN DE BIENES A LA SOCIEDAD CONYUGAL EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Análisis de la STS de 23 de diciembre de 2015 (rec. núm. 1543/2015)

Francisco José Cañal García

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universitat de Barcelona

1. SUPUESTO DE HECHO

Se constituye una sociedad conyugal a la que aporta bienes solo uno de los cónyuges: el marido aporta la vivienda que constituye el domicilio familiar, una plaza de garaje y 1.650.000 euros en efectivo. Una semana más tarde los cónyuges disuelven la sociedad, adjudicándose los bienes por mitad a cada uno: se adjudica la esposa los inmuebles y 600.000 euros, y el marido 1.050.000 euros en efectivo. Los cónyuges declaran a la Agencia Tributaria los actos como sujetos y exentos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP). La Administración y las sucesivas resoluciones que recaen sobre el caso, incluida la que se comenta del Tribunal Supremo (TS), consideran que existe una transmisión gratuita que debe tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) (modalidad de donaciones).

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2015 [rec. n.º 1543/2015 (NFJ061263)] inadmite el recurso de casación planteado contra la Sentencia de 10 de diciembre de 2014, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de La Coruña, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, la cual respaldaba a su vez el criterio aplicado por el Tribunal Económico-Administrativo Central y la Agencia Tributaria.

En el fundamento de derecho cuarto, el TS considera que «la disolución de la sociedad de gananciales producida solo 7 días después de su constitución y 5 después de contraer matrimonio es un elemento de interpretación básico y fundamental a la hora de fijar el alcance, naturaleza y sentido de la escritura de aportación a la sociedad de gananciales». En concreto «la interpre-

tación de los contratos, en este la escritura titulada de aportación a la sociedad de gananciales, está sujeta a lo establecido en el artículo 1.282 del Código Civil que establece: "Para juzgar de la intención de los contratantes, deberá atenderse principalmente a los actos de estos, coetáneos y posteriores al contrato"».

Y concluye: «Es obvio, pues, que no puede aceptarse la existencia de una "aportación a la sociedad de gananciales", (que por esencia es duradera) con una disolución inmediata de esta, sin que se produzca una explicación razonable de esta contradicción, explicación que en este litigio no se ha ofrecido». De lo cual deduce la naturaleza gratuita de la escritura de aportación de la sociedad de gananciales que resulta, pues, gravada por el ISD.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Dos aspectos merecen ser considerados en el caso: por un lado, se debe examinar la calificación tributaria que merecen estos actos, pero además, por otro, se debe analizar si cabe cambiar la calificación tributaria de los hechos sin declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, como ha hecho el TS.

En el presente caso uno solo de los cónyuges aporta bienes a la sociedad conyugal que constituye con el otro cónyuge; a continuación ambos disuelven la sociedad con la consiguiente adjudicación de bienes por mitad a cada cónyuge. Los contribuyentes declaran los hechos sucesivos como sujetos al ITP, en cuanto grava «las transmisiones onerosas por actos *inter vivos*», según el artículo 7.1 a) de su texto refundido. Si bien se acogen a la exención contenida en el artículo 45.I B) según el cual: «Estarán exentas: 3. Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales». No cabe duda de que el tenor literal del artículo 45.I B).3 permite claramente subsumir en este precepto las aportaciones a la sociedad conyugal y las posteriores adjudicaciones de bienes y calificarlas como sujetas y exentas en el ITP.

Ahora bien, en este caso solo uno de los cónyuges realiza aportaciones a una sociedad de la que resultan titulares ambos a partes iguales. Es decir, que se trata de una aportación sin que se derive de ella un derecho equivalente, por lo que se podría calificar de aportación onerosa en su mitad y gratuita en su otra mitad, aun cuando no hubiera posterior disolución de la sociedad conyugal. Por tanto, la parte gratuita de la aportación debería tributar en el ISD sin necesidad de más consideraciones. Cuestión distinta, en el ámbito de la sociedad conyugal, sería la consideración que merecerían los ingresos obtenidos por la sociedad de gananciales procedentes de las rentas ganadas por uno de los cónyuges, pues en ese caso la titularidad civil corresponde a ambos cónyuges, por disposición del artículo 1.344 del Código Civil: «Mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes para los cónyuges las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse aquella».

Si además los actos no se observan aisladamente sino de modo conjunto, la inmediata disolución de la sociedad y sus adjudicaciones permiten confirmar un resultado de transmisión lucrativa de bienes de un sujeto a otro. Es decir, se produce en este caso la ratificación del negocio lucrativo en virtud de la adjudicación de bienes al cónyuge que no realizó aportación alguna. Así las cosas cabe afirmar la sujeción de los hechos al ISD, que se produce porque su hecho imponible, en la modalidad de transmisiones *inter vivos*, no solo comprende las donaciones sino que incluye «cualquier otro negocio jurídico a título gratuito» [art. 3.1 b) de la Ley 29/1987, del ISD].

Así lo entiende el TS que realiza un cambio de calificación tributaria, de exentos en el ITP a gravados por el ISD, pero con el único fundamento jurídico del artículo 1.282 del Código Civil, el cual establece: «Para juzgar de la intención de los contratantes, deberá atenderse principalmente a los actos de estos, coetáneos y posteriores al contrato». En este punto me permito expresar mi opinión conforme con la calificación final que realiza el TS, de sujeción de los hechos al ISD, pero discrepante en cuanto a la argumentación, que me parece tan sucinta que resulta escasa para resolver este supuesto con arreglo a las categorías dogmáticas del Derecho tributario. Existe una argumentación más apropiada mediante la invocación de otros preceptos de Derecho tributario, si bien la conclusión final con ambos razonamientos será coincidente.

La calificación tributaria de los hechos imposables debe realizarse al amparo de la Ley General Tributaria (LGT) y no del Código Civil. La LGT es norma especial preferente en la aplicación e interpretación de las leyes tributarias, mientras el Código Civil puede utilizarse como Derecho supletorio (art. 7.2 LGT). Por otra parte, el artículo 1.282 del Código Civil establece un criterio para la interpretación de los contratos, a efectos principalmente de su cumplimiento por las partes, pero en este caso la cuestión esencial controvertida no es la interpretación de un contrato, sino la interpretación de las leyes tributarias (los preceptos sobre el hecho imponible y exención de ISD e ITP principalmente) para saber cuál de ellas es la aplicable a los actos realizados por los contribuyentes.

Un cambio de calificación tributaria puede realizarse, en concreto, por la aplicación del artículo 13 de la LGT, que establece: «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez». En virtud de este precepto el carácter gratuito de la aportación que realiza uno de los cónyuges a la sociedad conyugal permite desconocer la sujeción que el contribuyente pretende al ITP y determinar su sujeción al ISD.

Pero como vehículo para modificar la calificación en un caso como el presente, la LGT regula la institución de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15) que refleja más adecuadamente la situación planteada en el caso. Incluso se podría decir que se trata de un supuesto «de manual» que sirve de ejemplo para ilustrar dicho conflicto. Los actos realizados por los contribuyentes en este caso son negocios en los que concurren las circunstancias requeridas por el conflicto de norma tributaria: en su conjunto son notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y no resultan efectos jurídicos o económicos relevantes,

distintos del ahorro fiscal y de los negocios usuales o propios que deberían haberse realizado. Se ha de dilucidar, en última instancia, cuál de las dos normas que se contraponen, en conflicto, es la norma aplicable a los hechos. Y resultará aplicable la norma fiscal propia de los negocios jurídicos que tengan la causa jurídica buscada por los contribuyentes. Por el contrario se ha de desconocer la norma tributaria cuya aplicación se invoque si los negocios jurídicos realizados no reflejan la causa jurídica pretendida y se han realizado, por tanto, abusivamente. La presencia de este abuso de las formas jurídicas es, en última instancia, la raíz del problema y por ello me parece preferible denominar esta situación como abuso de formas jurídicas más que como conflicto en aplicación de la norma o como fraude de ley, como se denominaba en la anterior redacción de la LGT, si bien esta última tiene más raigambre en otras disciplinas jurídicas.

En el caso de autos se debe descartar, por otra parte, que los hechos constituyan otras posibles situaciones jurídicas que cabría considerar. Así no hay evasión fiscal mediante omisión pura del cumplimiento tributario, pues los contribuyentes realizan unos actos y los declaran. Tampoco hay simulación, pues los contribuyentes declaran los mismos actos que realizan. Pero tampoco se da un mero error en la calificación, como cabría desprender de la argumentación del TS, porque la calificación de los contribuyentes es la adecuada a los actos que realizan, individualmente considerados. Consecuencia última de admitir incorrección en la calificación sería que los contribuyentes han incumplido la obligación tributaria, cometiendo una infracción tributaria, sancionable salvo que se aplique la eximente de interpretación razonable de la norma [art. 179.2 d) LGT].

Más bien la calificación alternativa a la dada por los contribuyentes deriva de la previa afirmación, que es necesario expresar, de que los actos realizados, en su conjunto, son impropios para el resultado obtenido. Si se constituye sociedad conyugal y a los pocos días se disuelve, sin que haya sobrevenido otro hecho relevante, está claro que el resultado que buscaban los cónyuges no era el del alumbramiento de la sociedad, sino el de la transmisión de bienes que finalmente se produce. Para llegar a esta conclusión en realidad no es necesario escudriñar la voluntad subjetiva de los contrayentes, sino que se desprende de los hechos objetivamente realizados, como también concluiríamos si aplicáramos el artículo 1.282 del Código Civil que invoca el TS.

Centrándonos en la apreciación de conflicto de las normas tributarias, establece el artículo 15.3 de la LGT que «se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios». El acto propio para el resultado de la transmisión lucrativa de bienes es la donación, que tiene justamente esta causa jurídica, por lo que la norma tributaria aplicable es la del gravamen en el ISD. Pero para la aplicación de esta norma es necesario examinar los requisitos y seguir el procedimiento establecido en el artículo 15 de la LGT, y no cambiar directamente la calificación tributaria de los hechos. Así se ha de constatar, en primer lugar, el ahorro fiscal, por la exención o beneficio fiscal que buscan los contribuyentes; en segundo lugar, la artificiosidad de los negocios, la falta de un efecto jurídico distinto al de los actos propios y, cabría añadir, aunque no lo menciona expresamente el artículo 15 de la LGT, la ausencia de otra explicación razonable para los hechos realizados. Por ejemplo, no cabría invocar este conflicto en la aplicación de las normas si la disolución de la sociedad conyugal se produjera, a poco de constituida, por el fallecimiento de uno de los cónyuges, al no ser esta una circunstancia que dependa de su voluntad.

Las anteriores consideraciones están más implícitas que explícitas en los razonamientos que realiza el TS, pero sobre todo falta en su argumentario la invocación del artículo 15 de la LGT, totalmente pertinente en este caso. Ciertamente la misma solución jurídica que aplica el TS con la invocación del artículo 1.282 del Código Civil es la que se obtiene mediante la aplicación expresa del artículo 15 de la LGT, pero en estos casos no basta, como dicen MARTÍN QUERALT *et alii*, con la aplicación directa de la norma defraudada, porque sin la verificación de los requisitos establecidos en dicho artículo se podría acabar empleando en supuestos que no son los regulados como conflicto en la aplicación de la norma.

Por su parte, en la fase de liquidación administrativa, si se advierte la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, será necesario el previo informe favorable de la comisión consultiva como establece el artículo 15.3 de la LGT. Ciertamente este trámite puede volver el procedimiento de liquidación más engorroso, como ha señalado la doctrina. Pero, con independencia de cuál sea la opinión que merezca la existencia de esta especialidad procedimental se ha de respetar en aplicación de la ley.

Finalmente, es llamativo que existan contribuyentes que pretendan un ahorro fiscal a través de mecanismos de abuso de formas jurídicas como el referido, que consideramos «de manual» de la institución de conflicto en la aplicación de las normas tributarias. Podría deberse a que jugasen con la expectativa de la inadvertencia de la Administración, pues si los hechos (aportación a la sociedad conyugal y posterior disolución) se declaran por separado, la Agencia Tributaria podría no observar nada anómalo al examinarlos aisladamente. Pero en caso de transcurso de tan pocos días entre ambos hechos cabría decir, en términos coloquiales, que el expediente anterior estaba todavía encima de la mesa cuando llega el segundo.