

# LAS DONACIONES DE BIENES GANANCIALES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

(Comentario a la STS de 18 de febrero de 2009, rec. núm. 4/2007) \*

**ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Autónoma de Madrid*

## **Extracto:**

EL Tribunal Supremo, en una reciente Sentencia de 18 de febrero de 2009, ha declarado la ilegalidad del artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El precepto en cuestión disponía que «en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación». Con ello, el Tribunal Supremo ha zanjado una vieja polémica, con importantes consecuencias para los contribuyentes debido al carácter progresivo del ISD, centrada en si en los casos de donación de bienes gananciales se producía una única donación o, por el contrario, había que considerar que se producían dos donaciones, por cuanto cada cónyuge donaba la mitad del bien. En este trabajo analizamos los términos en los que se planteó dicha polémica, los argumentos del Tribunal Supremo para declarar la ilegalidad del referido artículo 38 del RISD, así como las consecuencias que este importante pronunciamiento jurisprudencial despliega en la liquidación del ISD.

**Palabras clave:** donación de gananciales, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y existencia de dos donaciones.

\* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas y Jurisprudencia)*, CEF, núm. 313, abril 2009, págs. 159-162. La sentencia también se recoge en la Base Documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ031846.

# Sumario

1. Introducción.
2. La donación de bienes gananciales y la trascendencia en el impuesto de considerar que existe una sola donación o dos donaciones.
3. La tesis de la existencia de una única donación.
4. La tesis de la existencia de dos donaciones.

## 1. INTRODUCCIÓN

En la Sentencia de 18 de febrero de 2009 que es objeto de este comentario el Tribunal Supremo ha estimado la cuestión de ilegalidad planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León contra el artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, RISD). El precepto ahora anulado, bajo la rúbrica de «donación de bienes comunes de la sociedad conyugal», disponía que «en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación<sup>1</sup>».

La decisión del Tribunal Supremo, –parafraseando el título de la conocida novela de GARCÍA MÁRQUEZ– constituye la crónica de una muerte anunciada, habida cuenta de que ya el propio Tribunal Supremo había emitido dos sentencias fundamentales sobre la cuestión, de 22 de junio y de 22 de noviembre de 2002, en las que argumentaba sólidamente a favor de la tesis de la existencia de dos donaciones en estos casos, desautorizando la doctrina elaborada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y admitida por algunos Tribunales Superiores de Justicia y por la Audiencia Nacional, que consideraba que en el caso de donación de bienes gananciales se producía una única donación<sup>2</sup>. No obstante, los negocios jurídicos que dieron lugar a las transmisiones de bienes gananciales sobre las que versan las referidas Sentencias del Tribunal Supremo se produjeron con anterioridad a la aprobación del RISD de 1991 y, por tanto, con anterioridad a la existencia en la regulación del impuesto de una norma expresa como la introducida por el artículo 38 del citado Reglamento, por lo que el Tribunal Supremo no podía pronunciarse en las mencionadas sentencias sobre la legalidad o ilegalidad del precepto, si bien, como veremos, los argumentos esgrimidos entonces a favor de la existencia de una doble donación son perfectamente válidos con posterioridad a la aprobación del artículo 38 del RISD, pues se fundamentan, en lo esencial, en los principios de justicia tributaria consagrados en el artículo 31 de la Constitución y en la congruencia misma del sistema tributario<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> No era esta la única cuestión de ilegalidad relativa al artículo 38 del RISD planteada al Tribunal Supremo, pues en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 27.1) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, también anuncia el planteamiento de la cuestión de ilegalidad contra el mencionado precepto la STSJ de Andalucía (Sevilla) de 5 de junio de 2008 [rec. 887/2007 (NFJ030619)] y la STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2008 [rec. 1501/2006 (NFJ031176)].

<sup>2</sup> Se trata de la STS de 22 de junio de 2002 [rec. 3181/1997 (NFJ012774)] y de la STS de 22 de noviembre de 2002 [rec. 2513/1997 (NFJ013569)].

<sup>3</sup> Así lo corrobora la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009, que comentamos, cuando proclama que «ya la jurisprudencia de esta Sala en las sentencias de 22 de junio y 22 de noviembre de 2002 habían declarado la improcedencia de liquidaciones fundadas en el artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones objeto de impugnación. En estos momentos hemos de dar por reproducidas las declaraciones que entonces se formularon, y que consideramos de plena aplicación».

La Sentencia del Tribunal Supremo que comentamos viene, pues, a zanjar una vieja polémica, de cuyos términos daremos cuenta en este trabajo, y lo hace, en mi opinión, de la manera acertada jurídicamente. Además, en este caso, el criterio del Tribunal coincide con la tesis más favorable al contribuyente, lo que, sin duda, contribuye a aquilatar la justicia del entero sistema tributario y a favorecer la consiguiente aceptación de los impuestos por los ciudadanos. Lo cual, dicho sea de paso, es especialmente relevante en un impuesto como el de Sucesiones y Donaciones, sobre el que algunas Comunidades Autónomas han adoptado en época reciente, haciendo uso de las competencias normativas asumidas de manos del Estado en virtud de la cesión del impuesto, decisiones tendentes a la drástica reducción del impuesto en algunos supuestos, cuando no a la práctica supresión del gravamen en sus territorios, que, aparte el trasfondo político que ello supone, plantean no pocas dudas y dificultades desde una perspectiva estrictamente jurídica <sup>4</sup>.

## 2. LA DONACIÓN DE BIENES GANANCIALES Y LA TRASCENDENCIA EN EL IMPUESTO DE CONSIDERAR QUE EXISTE UNA SOLA DONACIÓN O DOS DONACIONES

El hecho que genera la controversia que da lugar al pronunciamiento del Tribunal Supremo declarando la ilegalidad del artículo 38 del RISD, según se desprende del relato contenido en la STSJ de Castilla y León de 15 de mayo de 2007, (rec. 553/2005), que es la que da lugar al planteamiento de la cuestión de ilegalidad resuelta por la Sentencia del Tribunal Supremo que comentamos, estriba en la donación mediante escritura pública de un bien ganancial realizada por dos cónyuges a favor de su hijo. El hijo (donatario) presenta ante la Administración dos autoliquidaciones en concepto de Impuesto sobre Donaciones correspondientes al 50 por 100 del valor del bien cada una, al entender que cada uno de los cónyuges le había hecho una donación de su cuota correspondiente a ese porcentaje. La Administración, por el contrario, entiende que en el caso de donación de bienes gananciales, por aplicación del artículo 38 del RISD, existe una única donación y, en consecuencia, dicta la correspondiente liquidación provisional incluyendo en la base imponible del impuesto el valor total del bien, lo que arroja una deuda tributaria mayor que la satisfecha ya por el contribuyente al presentar las dos autoliquidaciones referidas, debido al carácter progresivo de la tarifa del impuesto <sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Como señala PEDRAZA BOCHONS, J. V., «Donación de bienes comunes de la sociedad conyugal: el anunciado fin de la controversia», *Tribuna Fiscal*, núm. 222, 2009, pág. 11, «la relevancia de estas sentencias esperadas [se refiere a las que resuelvan las cuestiones de ilegalidad planteadas contra el artículo 38 del RISD, aún no pronunciadas en el momento en el que escribe su trabajo] no queda desmerecida por el hecho antes apuntado de que las Comunidades Autónomas hayan ensanchado notoriamente los beneficios fiscales, pues si bien es cierto que la cuestión puede decaer desde la perspectiva de la cuantía de la deuda tributaria, no lo es menos que lo que se halla verdaderamente en juego es la adecuación de la potestad reglamentaria a la configuración constitucional del deber de contribuir». No obstante, hay que tener en cuenta que en muchas Comunidades Autónomas no se ha producido la comentada reducción del impuesto, por lo que, incluso desde la perspectiva de la cuantía tributaria, la cuestión de la existencia de doble donación o de una sola donación en el caso de los bienes gananciales reviste una enorme trascendencia.

<sup>5</sup> Como se señala en la STSJ de Castilla y León de 15 de mayo de 2007 [rec. 553/2005 (NFJ026118)], «en fecha 17 de marzo de 2005 se practica por la Administración la liquidación provisional del impuesto que deduciendo las cantidades ya abonadas por el interesado en las citadas autoliquidaciones arrojan un resultado a pagar de 5.345,62 euros y que es confirmada por la resolución económico-administrativa que aquí se impugna.»

En efecto, el artículo 21 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) prevé la aplicación de una tarifa de estructura progresiva a la base liquidable del impuesto. En concreto, para el caso de que las Comunidades Autónomas no hayan establecido una tarifa propia, en ejercicio de las competencias normativas asumidas en virtud de la cesión del impuesto, se aplicará la regulada con carácter complementario por el Estado en el citado artículo 21, cuyos tipos marginales oscilan entre el 7,65% para el tramo más bajo de la tarifa y el 34% para el tramo más alto <sup>6</sup>. La mayor parte de las Comunidades Autónomas de régimen común, pese a contar con esta posibilidad de regular una tarifa propia para el ISD, no han ejercido esta competencia y, por tanto, en el territorio de las mismas resultará de aplicación la tarifa establecida por el Estado en el artículo 21 de la LISD y, de las pocas Comunidades que sí han ejercido tal competencia en el ámbito del impuesto, algunas han mantenido la misma tarifa prevista por el Estado y otras han regulado al alza o a la baja dicha tarifa, pero manteniendo la estructura progresiva de la misma <sup>7</sup>.

Por lo tanto, en los casos en los que los cónyuges donen un elemento patrimonial que tenga el carácter de común o ganancial la consecuencia de entender que se ha producido una sola donación o dos donaciones es clara, dado el carácter progresivo del impuesto que grava la donación, pues el donatario tendrá que hacer frente a una cuota tributaria más elevada en el caso de entender que se ha producido una sola donación que en el caso de entender que son dos las donaciones efectuadas. En efecto, en el primer supuesto se tiene que aplicar la tarifa progresiva a una base liquidable en la que se habrá integrado el valor total del bien, mientras que si se entiende que han existido dos donaciones, esto es, que cada cónyuge ha donado la mitad del bien que le corresponde, aun efectuadas dichas donaciones en unidad de acto, el donatario habrá realizado dos hechos impositivos y, en consecuencia, al mismo le corresponderá satisfacer dos cuotas tributarias, una por cada donación, resultado de aplicar la tarifa progresiva a la respectiva base liquidable en la que se habrá integrado la mitad del valor del bien, que sumadas ambas cuotas serán inferiores a la resultante de practicar una sola liquidación tomando en cuenta el valor total del bien. Y ello porque, como es patente, en un impuesto con tarifa progresiva el tipo de gravamen aumenta conforme aumenta el valor de la base liquidable <sup>8</sup>.

<sup>6</sup> El artículo 40.1 b) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, en la que se establece el modelo de financiación autonómica y el régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas actualmente vigente, reconoce a las Comunidades Autónomas la posibilidad de que asuman la competencia normativa para fijar la tarifa del ISD. Como señala DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia, Murcia, 2005, pág. 159, «se observa que se habla de tarifa del impuesto, y no simplemente de tipo de gravamen, esta utilización de los términos nos lleva a afirmar que en ningún caso podrá el legislador autonómico optar por un tipo único proporcional, sino que deberá establecer una escala de gravamen, al modo que se hace por la legislación estatal.»

<sup>7</sup> Cfr., DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., *Las competencias normativas...*, cit., pág. 159.

<sup>8</sup> Por ello, la Administración considera que cuando el contribuyente presenta dos autoliquidaciones por el ISD al entender que se han producido dos donaciones, este está causando un grave perjuicio económico a la Hacienda pública. Así, como queda reflejado en la STS de 22 de noviembre de 2002 [rec. 2513/1997 (NFJ013569)], el Abogado del Estado considera que «habiendo una sola donación de acciones gananciales a favor de cada uno de los hijos, no era lícito entender que cada cónyuge donaba la mitad de sus acciones y practicar, por lo tanto, dos liquidaciones. Ello únicamente habría sido posible si las acciones donadas hubieran sido privativas de los donantes pero, siendo de carácter ganancial, existía una única donación y por lo tanto, procedía una sola liquidación a cargo de cada donatario». Al no haberlo entendido así los contribuyentes, a juicio del Abogado del Estado, «se produjo un grave perjuicio para la Hacienda pública ya que el Impuesto sobre Donaciones es un tributo de tarifa progresiva y por ello no es indiferente que por cada paquete de acciones donadas se efectúe una única liquidación del Impuesto o dos liquidaciones, cada una por la mitad del valor de los títulos».

Por ello, para un sector de la doctrina el precepto introducido en el artículo 38 del RISD responde a un mero afán recaudatorio de la Administración, careciendo de cualquier otra justificación <sup>9</sup>. En este sentido, se descarta que, a diferencia de otros preceptos relativos a la acumulación de donaciones contenidos en la regulación del impuesto, el artículo 38 del RISD responda a la finalidad de evitar el fraude en el pago del impuesto. Desde esta perspectiva, el artículo 38 podría evitar las maniobras fraudulentas consistentes en enmascarar la donación de un bien privativo de uno de los cónyuges como si se tratara de un bien ganancial, a fin de lograr, de no existir tal precepto, una rebaja sustancial en el pago del impuesto, al considerarse, entonces, la posibilidad de que hubiesen existido dos donaciones. Sin embargo, como ha señalado la doctrina, semejantes maniobras con finalidad elusiva requieren la aquiescencia del donatario, del futuro donante y de su cónyuge y, además, obligan a establecer una especial relación entre las masas patrimoniales privativa y ganancial de los cónyuges, por lo que la probabilidad de que las donaciones de bienes gananciales respondan a esta finalidad defraudatoria se reduce a un índice insuficiente como para justificar el precepto establecido en el artículo 38 del RISD <sup>10</sup>.

Además de las consecuencias que acabamos de analizar sobre la cuota tributaria del impuesto según se considere que existe una o dos donaciones en el caso de bienes gananciales, motivadas por el carácter progresivo de la tarifa del impuesto, también el importe de la cuota tributaria se puede ver alterado en un caso y en otro a consecuencia de la aplicación de determinadas reducciones a practicar sobre la base imponible, que han sido establecidas por algunas Comunidades Autónomas. Nos referimos, por ejemplo, a la reducción relativa a la donación de dinero en efectivo por parte de los padres a favor de los hijos o de los nietos con la finalidad de que estos lo destinen a la adquisición de su vivienda habitual. Algunas Comunidades Autónomas han establecido esta reducción, sometiendo la cantidad de dinero donada que puede beneficiarse de la misma a un límite. Pues bien, en principio, si en el caso de donación de dinero ganancial de los padres a los hijos con la finalidad antedicha se entiende que se produce una única donación, el donatario únicamente podrá aplicarse una vez la reducción, debiendo tributar por el valor que exceda del límite establecido en la regulación de la misma, mientras que si se entiende que han existido dos donaciones, una del padre y otra de la madre, por la mitad del dinero donado, entonces el límite operaría respecto a cada una de esas donaciones, esto es, el contribuyente tendría derecho a la aplicación de la reducción respecto a cada una de las donaciones recibidas <sup>11</sup>. No obstante, la mayoría de las Comunidades Autónomas que han estableci-

<sup>9</sup> Así, para MÁS BADÍA, M. D.; JUAN LOZANO, A. M., «La donación de bienes gananciales a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Carta Tributaria Monografías*, núm. 246, 1996, pág. 16, el artículo 38 del RISD constituye «una simple expresión de la arbitraria voluntad administrativa de incrementar la recaudación aun a riesgo de forzar el propio régimen del impuesto, la coherencia que debe observarse en el conjunto del sistema tributario, y los propios principios de justicia del artículo 31.1 CE». Igualmente, alude a una finalidad puramente recaudatoria como justificación del precepto MARCOS CARDONA, M., «La liquidación de las donaciones de bienes gananciales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Impuestos*, tomo II/2002, pág. 278. Sin negar, lógicamente, el interés recaudatorio que subyace en el artículo 38 del RISD, no parece, sin embargo, que el mismo haya respondido a la pura arbitrariedad de la Administración, pues dicho precepto, como veremos, es expresión del entendimiento que mayoritariamente se tiene en el Derecho civil de la sociedad de gananciales y su funcionamiento.

<sup>10</sup> En este sentido, MÁS BADÍA, M. D. y JUAN LOZANO, A. M., «La donación de bienes gananciales...», cit., pág. 12.

<sup>11</sup> Es lo que ocurre en el caso planteado en la STSJ de Canarias de 9 de diciembre de 2008 (rec. 147/2007), en el que dos cónyuges donan a su hija mediante escritura pública de 13 de febrero de 2006 la cantidad ganancial de 56.564 euros para que esta los destine a la adquisición de su vivienda habitual. La hija considera que se han producido dos donaciones, una del padre y otra de la madre, y presenta dos autoliquidaciones, practicándose en cada una de ellas la reducción del 85%

do esta reducción se han mostrado en este punto algo cicateras, pues han establecido el límite máximo al que resulta aplicable la reducción, sin que pueda ser rebasado en conjunto, haya una o más donaciones, de uno o varios donantes <sup>12</sup>.

También tiene trascendencia la consideración de que exista una sola donación o dos donaciones cuando el objeto donado es un bien ganancial en el caso de la reducción sobre la base imponible del impuesto que algunas Comunidades Autónomas han establecido respecto a las donaciones realizadas al patrimonio especialmente protegido de contribuyentes con discapacidad, cuando establecen un límite máximo al importe o valor de lo donado que puede beneficiarse de la reducción. Tal es el caso de la reducción establecida por la Comunidad Autónoma de Castilla y León para las donaciones efectuadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, que se aplicará sobre el valor de los bienes y derechos donados con el límite de 60.000 euros <sup>13</sup>. De entenderse –con el anulado art. 38 del RISD– que existe una única donación cuando dichos bienes y derechos son gananciales (puede, incluso, tratarse de una donación de dinero en efectivo), el donatario se podrá practicar una sola vez la reducción con ese límite de 60.000 euros, mientras que si se entiende, –con la Sentencia del Tribunal Supremo que comentamos–, que existen dos donaciones, se habrán realizado dos hechos imposables diferenciados y en cada una de ellas se podrá practicar la reducción con el límite señalado.

Queda clara, pues, la trascendencia de la Sentencia del Tribunal Supremo que anula el artículo 38 del RISD al considerar que en el caso de donación de bienes gananciales se producen dos donaciones y no una como entendía dicho precepto. Los efectos son importantes desde el punto de vista cuantitativo, unos, de carácter general, debidos a la progresividad del impuesto, otros, más específicos, en relación con la aplicación de determinadas reducciones autonómicas en la base imponible del

---

sobre el límite máximo de 24.040 euros establecida en la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 2/2004, de 28 de mayo, de Medidas Fiscales y Tributarias (BOE de 18 de junio de 2004). La Administración tributaria, en cambio, dicta una liquidación provisional al considerar que únicamente ha existido una donación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 38 del RISD, y, en consecuencia, procede solamente a practicar una vez la reducción en cuestión sobre el referido límite. El Tribunal, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo sobre la cuestión que, no obstante, es anterior a la introducción del artículo 38 del RISD en la normativa del impuesto, establece que «si, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo antes mencionada, la donación efectuada por ambos progenitores en la escritura pública otorgada el día 13 de febrero de 2006, debe ser entendida a efectos tributarios como dos donaciones, concurriendo en la donación y en la donataria, hoy recurrente, los requisitos exigidos por la Ley Canaria 2/2004, de 28 de mayo, de Medidas Fiscales y Tributarias, procederá aplicar a cada una de dichas donaciones lo dispuesto en su artículo 4 relativo a la reducción de la base imponible correspondiente a la donación de la cantidad en metálico con destino a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual».

<sup>12</sup> Así, por ejemplo, la Comunidad Autónoma de Aragón ha establecido una reducción del 95% en la base imponible del impuesto por la donación de dinero para la adquisición de la primera vivienda habitual del descendiente, estableciendo como límite máximo de la base de la reducción 50.000 euros, (100.000 euros si el descendiente tiene un grado de discapacidad igual o superior al 65%), sin que dicha base pueda exceder «haya una o varias donaciones, de uno o varios donantes», según lo dispuesto en el artículo 132.2 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de Tributos Cedidos.

<sup>13</sup> Esta reducción autonómica está establecida en el artículo 29 del Decreto Legislativo 1/2006, de 25 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos Cedidos por el Estado (BOCyL de 31 de mayo de 2006), que señala que «en la donación realizada al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, constituido al amparo de la Ley 41/2003, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad, respecto de la parte de aquellos bienes y derechos sujetos a este impuesto, se aplicará una reducción del 100 por 100 del valor de los mismos, con el límite de 60.000 euros.»



impuesto. Si bien, en uno y otro caso, como hemos visto, la tesis de la existencia de dos donaciones favorece de forma evidente al contribuyente.

Sin embargo, no todos los efectos de la tesis de la existencia de dos donaciones van a ser, en principio, positivos o favorables al contribuyente. Debemos referirnos, en este sentido, a la posible incidencia que la Sentencia del Tribunal Supremo que comentamos, esto es, de la nulidad del artículo 38 del RISD, tiene sobre la aplicación de una reducción estatal en la base imponible del impuesto, en la que se tienen en cuenta determinadas circunstancias personales del donante. Nos referimos a la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD para la donación a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de participaciones de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. El precepto prevé una reducción del 95 por 100 del valor de adquisición a practicar sobre la base imponible para la determinación de la base liquidable del impuesto, sometiéndola a una serie de condiciones, entre las cuales, a los efectos que ahora nos interesan, destaca la referida a que «el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez» y la referida a que «si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión», entendiéndose comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la Sociedad.

El problema en la aplicación de esta reducción se plantea en la hipótesis de donación de elementos patrimoniales de carácter ganancial integrados en el patrimonio empresarial, esto es, afectos a la actividad económica ejercida por uno de los cónyuges, que sí cumple con los requisitos de edad y cese de la actividad como para que la donación se beneficie de la reducción del artículo 20.6 de la LISD, cuando el otro cónyuge no cumple tales requisitos<sup>14</sup>. La Dirección General de Tributos, en la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD, en materia de vivienda habitual y empresa familiar<sup>15</sup>, interpretó, con base en el artículo 38 del RISD, que «en el caso de donación de bienes comunes de la sociedad conyugal, basta con que uno de los cónyuges tenga la edad de sesenta y cinco años para poder aplicar la reducción», e, igualmente, que «en la donación por ambos cónyuges de una empresa individual de carácter ganancial, basta con que uno de los cónyuges realice de forma personal y directa la actividad empresarial para poder aplicar la reducción»<sup>16</sup>. Anulado por la Sentencia del Tribunal Supremo el artículo 38 del RISD que la Dirección General de Tributos toma como fundamento del referido criterio, surge la duda de si en los casos de transmisión del patrimonio empresarial de carácter ganancial solo podrá beneficiarse de la reducción mencionada la mitad de dicho patrimonio, esto es, aquella parte del mismo

<sup>14</sup> Hay que tener en cuenta que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), «la consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de estos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges».

<sup>15</sup> Publicada en el BOE de 10 de abril de 1999.

<sup>16</sup> Concluye, pues, la Resolución 2/1999, de la DGT, que «por lo tanto, en la donación de bienes comunes del matrimonio, cualquiera de los donantes puede tener sesenta y cinco años para practicar la reducción, aunque los dos, en su caso (puede ocurrir que solo uno de ellos, y que no sea el mayor de sesenta y cinco años, ejerciera funciones de dirección), deben dejar el ejercicio de las funciones de dirección, así como de percibir remuneraciones por el ejercicio de las mismas.»



que corresponda al cónyuge que cumpla los requisitos de edad y de ejercicio de actividad y cese en el mismo <sup>17</sup>.

Sin embargo, en nuestra opinión, la existencia de dos donaciones no desvirtúa la aplicación del beneficio fiscal establecido para la transmisión *inter vivos* de la empresa familiar o el negocio profesional sobre la totalidad del valor del mismo. En efecto, la finalidad perseguida con este beneficio fiscal es que el donatario, que ha de formar parte del núcleo familiar del donante o donantes, puesto que ha de tratarse del cónyuge, descendientes o adoptados del donante, continúe con el ejercicio de la actividad económica. No puede desconocerse, al respecto, que el artículo 20.6 de la LISD establece una serie de condiciones al donatario, como que continúe con el ejercicio de la actividad durante un período mínimo de 10 años desde la fecha de la escritura de donación y que mantenga el valor del patrimonio recibido, lo que, unido al importe de la reducción, que es del 95% del valor de lo donado, pudiendo ser mejorada, en su caso, por las Comunidades Autónomas, revela claramente la finalidad de la misma, que no es otra que facilitar la sucesión en el ámbito familiar de las empresas y negocios familiares para que el ejercicio de la actividad económica pueda continuar sin la traba fiscal que supondría tener que tributar íntegramente en el ISD <sup>18</sup>. Esto, unido a lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LIRPF que permite la afectación a la actividad económica ejercida por uno de los cónyuges de los bienes gananciales, permiten mantener que en los casos de transmisión de la empresa familiar basta con que se den los requisitos de edad o invalidez y ejercicio de la actividad en uno de los cónyuges y de cese en el ejercicio de la misma en ambos cónyuges para considerar que, aun existiendo dos donaciones por el carácter ganancial del patrimonio empresarial, la totalidad del valor de los bienes transmitidos puede beneficiarse de la reducción comentada.

### 3. LA TESIS DE LA EXISTENCIA DE UNA ÚNICA DONACIÓN

La tesis que postula la existencia de una única donación en la transmisión lucrativa *inter vivos* de bienes gananciales de los cónyuges fue construida inicialmente por el TEAC <sup>19</sup>. En sendas Resoluciones de 27 de febrero de 1964 y de 16 de octubre de 1964 <sup>20</sup>, sostuvo el TEAC, en relación con la donación de los bienes gananciales, que no cabía apreciar la existencia de un derecho expectante de los cónyuges a su mitad respectiva de los bienes integrados en la sociedad de gananciales, sino

<sup>17</sup> Apunta PEDRAZA BOCHONS, J. V., «Donación de bienes comunes...», cit., pág. 17, que el beneficio fiscal debe subsistir, como poco, para la donación en que concurren los requisitos y también pueden buscarse argumentos para su posible extensión a la totalidad del elemento donado.

<sup>18</sup> Este beneficio fiscal está previsto también para el caso de transmisión *mortis causa* de la empresa familiar. Sobre los problemas que ha planteado en estos casos la transmisión de empresas o negocios familiares de carácter ganancial nos permitimos remitir al lector interesado a GARCÍA MARTÍNEZ, A., «Comprobación de valores y aplicación de reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en caso de liquidación de la sociedad de gananciales por fallecimiento de uno de los cónyuges», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 308, 2008, págs. 25 y ss.

<sup>19</sup> Ya desde la RTEAC de 27 de febrero de 1964 y la RTEAC de 16 de octubre de 1964, a las que siguieron otras muchas, como la RTEAC de 7 de octubre de 1992 (rec. 2724/1982), RTEAC de 2 de diciembre de 1992 [rec. 8707/1992 (NFJ002206)] y la RTEAC de 21 de abril de 1994 [rec. 9201/1993 (NFJ003352)].

<sup>20</sup> Citadas por BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F., *El Impuesto sobre las Sucesiones y sobre las Donaciones*, Comares, Granada, 1992, pág. 119.

que, antes bien, la naturaleza de dicha sociedad comporta una especie de mancomunidad entre los cónyuges, sin atribución de cuotas, ni facultad de pedir la división en tanto dure la vida en común. En definitiva, la propia concepción civil de la sociedad de gananciales como una *comunidad de tipo germánico o en mano común*, a diferencia de la *comunidad romana o por cuotas*, es la que justifica para esta tesis que desde el punto de vista tributario no pueda apreciarse la existencia de dos donaciones sino de una sola donación <sup>21</sup>.

Esta tesis es inicialmente admitida también por algunos tribunales de justicia, entre los que destaca la Audiencia Nacional que, hasta épocas relativamente cercanas, se ha mostrado favorable a la misma <sup>22</sup>. La Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de julio de 1998 (rec. 0409/1994), resume muy bien la argumentación que sustenta la tesis de la donación única, esto es, la configuración civil de la sociedad de gananciales como una comunidad de tipo germánico <sup>23</sup>. Como señala la Audiencia Nacional, para la resolución de la cuestión planteada, «ha de partirse de la base de que la sociedad de gananciales, a tenor de lo que resulta de los artículos 1.344 y siguientes del Código Civil, implica una comunidad que responde a la que se denomina de mano común o manos reunidas, de la técnica germana, sin atribución de cuotas, muy distinta de la comunidad romana en la que sí existe atribución de cuotas a cada comunero, manteniéndose dicha comunidad, constituida por marido y mujer, mientras subsista, de modo que hasta su disolución, ni a la mujer viviendo el marido, ni al marido viviendo la mujer, le corresponde la "mitad" de los gananciales, entre otras razones al margen de la indicada, porque falta el concepto de parte de la comunidad romana o de forma de copropiedad de las contempladas en los artículos 392 y siguientes del Código Civil, porque para saber si existen gananciales o no es precisa la previa liquidación, único medio de conocer el remanente y de poder hacerse, en pago de este, la consiguiente adjudicación, y porque solo el hecho de la disolución de la sociedad (arts. 1.344 y 1.404 del Código Civil) da lugar a que a cada cónyuge, o herederos, en su caso, se les atribuya una mitad en el conjunto patrimonial, en cuanto que la atribución a uno u otro cónyuge de bienes concretos o de cuotas en proindiviso sobre ellos solo ocurrirá como consecuencia de la última operación divisoria, la adjudicación de bienes, de donde resulta que los cónyuges no son dueños por mitad de los bienes comunes, sino que ambos esposos conjuntamente tienen la titularidad del patrimonio conyugal, que funciona como una masa de bienes afecta a los fines peculiares del matrimonio, sin cons-

<sup>21</sup> Como explica LACRUZ BERDEJO, J. L., *Elementos de Derecho Civil*, tomo IV, «Derecho de Familia», Barcelona, 1990, págs. 392 y ss., en nuestro Ordenamiento jurídico la sociedad de gananciales se configura en los artículos 1.344 y siguientes del Código Civil como una comunidad de mano común o comunidad de tipo germánico, donde no hay cuotas reales, ni, por ende, ejercicio individual de derechos dominicales.

<sup>22</sup> En este sentido, entre otras, SAN de 21 de febrero de 1995 [rec. 763/1991 (NFJ005432)], SAN de 3 de octubre de 1995 [rec. 760/1991 (NFJ003958)], SAN de 7 de abril de 1998 [rec. 0504/1994 (NFJ007669)], SAN de 16 de julio de 1998, (rec. 0409/1994) y SAN de 19 de febrero de 1999 [rec. 0014/1997 (NFJ007668)]. Respecto a los Tribunales Superiores de Justicia, destacan, entre otras, la STSJ de Castilla y León de 21 de diciembre de 1995 (rec. 969/1992) y la STSJ de Madrid de 3 de noviembre de 1993 (rec. 239/1990).

<sup>23</sup> En esta Sentencia de la Audiencia Nacional, de la que ha sido ponente la magistrada Salvo Tambo, la cuestión jurídica planteada «no es otra que la relativa a si cuando los dos cónyuges, padres del hoy actor, disponen conjuntamente por vía de donación a favor de su hijo de bienes pertenecientes a la sociedad de gananciales de aquellos, realizan una sola donación, como pretende la Administración, o si, por el contrario, según la tesis del actor, se trata de dos donaciones diferenciadas, cada una de ellas por importe de la mitad de lo donado, siendo donante de una mitad el padre y de la otra mitad la madre, todo ello bajo la perspectiva acreditada y no discutida de que los donantes están casados, sin capitulaciones matrimoniales, bajo el régimen de la sociedad de gananciales, de que el acto de donación se efectuó mediante una escritura pública en la que ambos realizaban conjuntamente, en favor del hijo de ambos, dicha donación y que esta, en fin, tenía como objeto bienes pertenecientes a la mencionada sociedad conyugal».

tituir una verdadera persona jurídica distinta de la personalidad del marido y de la mujer, cuya gestión y disposición corresponde conjuntamente a los cónyuges (art. 1.375 del Código Civil), y cuya disposición a título oneroso y gratuito respecto de bienes gananciales requiere el consentimiento de ambos cónyuges (arts. 1.377 y 1.378 del Código Civil)».

En definitiva, la tesis de la existencia de un único negocio jurídico de donación descansa sobre la configuración que en el ámbito del Derecho civil se ha dado a la sociedad de gananciales como sociedad en mano común o de tipo germánico, que es trasladada, sin más consideraciones, al ámbito del Derecho tributario. Esta construcción del TEAC y de los Tribunales fue aceptada por un sector de la doctrina <sup>24</sup>, si bien, pronto encontró también voces críticas que postulaban la existencia de dos donaciones en estos casos <sup>25</sup>.

No obstante, como suele ocurrir con demasiada frecuencia en el ámbito del Derecho Tributario, la tesis del único negocio jurídico de donación elaborada por la doctrina administrativa del TEAC y consagrada por la Audiencia Nacional y otros Tribunales Superiores de Justicia, fue elevada a rango normativo, quedando plasmada en el artículo 38 del RISD aprobado en 1991. Ha venido ahora el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 18 de febrero de 2009, que comentamos, a declarar la nulidad del artículo 38 del RISD y a confirmar la tesis de la existencia de dos donaciones.

#### 4. LA TESIS DE LA EXISTENCIA DE DOS DONACIONES

La tesis que acabamos de analizar y que postulaba la existencia de una única donación cuando de bienes gananciales se trata encuentra una primera quiebra en su, hasta entonces, rápido avance a través de la jurisprudencia en sendas Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 5 y 20 de octubre de 1995 [rec. 1108/1993 (NFJ004019)]. En ellas el Tribunal, cambiando el criterio que hasta entonces venía manteniendo sobre la cuestión, va a sostener que deben girarse dos liquidaciones, al producirse dos donaciones y no una, basándose en que, a efectos fiscales, no existe un patrimonio común de ambos cónyuges. El cambio de criterio sobre la cuestión y la amplia argumentación esgrimida por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid para fundamentarlo es acogido con aplauso por la doctrina científica, que se adhiere sin ambages a la tesis de la doble donación y a los argumentos que la sustentan <sup>26</sup>. Finalmente, la tesis de la doble donación y los argumentos que la

<sup>24</sup> Así, por ejemplo, entiende ROZAS VALDÉS, J. A., *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 70, que el artículo 38 del RISD ha adoptado la solución «más lógica y acorde con el orden civil». Parece aceptar esta tesis jurisprudencial, consagrada finalmente en el artículo 38 del RISD, MERINO JARA, I., *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (Problemas actuales)*, Aranzadi, Elcano, 2001, págs. 30 y ss.

<sup>25</sup> Por ejemplo, CALVO ORTEGA, R., «Impuesto sobre las Donaciones» en AA.VV., *La fiscalidad de las Sucesiones y Donaciones*, 2.ª edición, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 389.

<sup>26</sup> Cfr., al respecto, el amplio comentario de la STSJ de Madrid de 20 de octubre de 1995 que realizan MÁS BADÍA, M. D.; JUAN LOZANO, A. M., «La donación de bienes gananciales...», cit., págs. 1-16. También comparte los argumentos del Tribunal Superior de Justicia de Madrid PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., «El polémico tratamiento de las donaciones de bienes comunes del matrimonio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, tomo II/1995, págs. 1.319 y ss., si bien, en relación con una Sentencia de ese Tribunal de 2 de febrero de 1995 relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pero cuyos argumentos el autor considera aplicables en el ámbito del ISD.

fundamentan se ven confirmados por el Tribunal Supremo en las ya referidas Sentencias de 22 de junio de 2002 y de 22 de noviembre de 2002, cuya argumentación, como ya hemos señalado, es asumida por la Sentencia del Tribunal Supremo que comentamos <sup>27</sup>. Aquellas Sentencias del Tribunal Supremo fueron, igualmente, acogidas favorablemente por la doctrina científica, que postulaba abiertamente la ilegalidad del artículo 38 del RISD, que no había podido declarar el Tribunal por ser los hechos enjuiciados anteriores a la vigencia de este precepto <sup>28</sup>.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 15 de mayo de 2007 [rec. 553/2005 (NFJ026118)], que da lugar a la cuestión de ilegalidad resuelta por la sentencia que comentamos achacaba al artículo 38 del RISD, en primer lugar, un vicio de carácter formal, cual es la lesión del principio de legalidad en su manifestación de reserva de ley, pues lo dispuesto en dicho precepto constituye una regulación nueva, al tratarse de una cuestión no regulada específicamente en la LISD, por lo que no puede considerarse como un desarrollo de algún precepto legal <sup>29</sup>. Además, al afectar esa regulación reglamentaria al hecho imponible y, consecuentemente, a los elementos de cuantificación de la deuda tributaria, pues lo que el precepto está ordenando es que en caso de donación de bienes comunes de los cónyuges se considere que únicamente ha existido una donación, se vulnera la reserva de ley en materia tributaria que consagra el artículo 31.3 de la Constitución <sup>30</sup>.

Para dar respuesta a esta cuestión, la sentencia que comentamos mezcla dos de los argumentos esgrimidos contra el artículo 38 del RISD, su regulación sin la necesaria cobertura legal y la falta de coordinación interna del precepto con el resto de la regulación del impuesto, pero sin llegar a plantearse, desde la perspectiva del principio de legalidad, si el precepto está llevando a cabo o no la

<sup>27</sup> A partir de esas Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de junio y de 22 de noviembre de 2002, han sido numerosas las resoluciones de los Tribunales Superiores de Justicia que han asumido la tesis de la existencia de una doble donación, dando la razón a los contribuyentes frente a la actuación de la Administración tributaria, que continuaba aferrada al artículo 38 del RISD y a la tesis de la única donación. Así, por ejemplo, STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 2008 [rec. 1501/2006 (NFJ031176)]; STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de marzo de 2006 (rec. 1449/2004); STSJ de Madrid de 17 de marzo de 2006 (rec. 1930/2002).

<sup>28</sup> Cfr., el comentario a la STS de 22 de junio de 2002 que realiza PLAZA VÁZQUEZ, A. L., «Donación de gananciales: ¿una o dos donaciones?», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, tomo II/2002, págs. 2.068 y ss., y el realizado por FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «Cuestiones tributarias en torno a la donación de bienes gananciales», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, tomo I/2003, págs. 1.953 y ss. En el mismo sentido, CALVO ORTEGA, R., «Donación por los cónyuges conjuntamente de bienes de la sociedad de gananciales: dos donaciones y no una», *Quincena Fiscal*, núm. 13/2003, págs. 9 y ss.

<sup>29</sup> Como señala la STSJ de Castilla y León de 15 de mayo de 2007 [rec. 553/2005 (NFJ026118)], «la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no contiene ninguna previsión relativa a la consideración de una sola donación cuando lo que se dona es un bien perteneciente a la sociedad de gananciales ni en el artículo 3, cuando define cuál es el hecho imponible, ni en los artículos 9 y siguientes, cuando define lo que constituye la base imponible y contempla una serie de normas generales y especiales». De ahí concluye el Tribunal que «la previsión normativa reglamentaria contenida en el artículo 38 surge, en consecuencia, *ex novo* y no como desarrollo de ningún precepto con rango de ley, extralimitándose de lo que es su función en cuanto que dicha regulación afecta a un elemento del tributo que merece ser calificado como esencial en cuanto que determina que la donación de un bien ganancial por parte de los cónyuges debe de considerarse como una sola donación y no como dos donaciones y afecta de una manera directa a la cuota del impuesto, como ha quedado acreditado por los antecedentes reseñados y a la progresividad del impuesto».

<sup>30</sup> La doctrina científica ya se había pronunciado en este sentido, así, para MÁS BADÍA, M. D. y JUAN LOZANO, A. M., «La donación de bienes gananciales...», cit., págs. 11 y 12, el artículo 38 del RISD constituye una norma de carácter sustantivo que incide directamente en la configuración de la base imponible del impuesto, por lo que su naturaleza y la función que desarrolla en el régimen del impuesto hubiera exigido su incorporación en el texto legal, habiendo incurrido el RISD en un exceso que vulnera el principio de legalidad.

regulación de un elemento esencial del tributo, cubierto por el principio de reserva de ley. En efecto, el Tribunal Supremo analiza el régimen general previsto en la normativa del ISD para las donaciones y lo compara con el previsto específicamente en el RISD para las donaciones de bienes gananciales, llegando a la conclusión de que el régimen previsto para los bienes gananciales se aparta del previsto para el resto de donaciones, por lo que, para el Tribunal «la excepción que a este régimen general impone el artículo 38 del Reglamento, cuando regula las donaciones de la sociedad de gananciales, exigía una previsión legal específica, que exceptuara el régimen tributario de la sociedad de gananciales del general establecido en la ley». Con lo cual, para el Tribunal «la necesidad de expulsar del ordenamiento jurídico el precepto impugnado se impone, pues no solamente resulta contrario al principio de legalidad, sino que resulta contradictorio dentro de la sistemática del propio reglamento.»

Desde el punto de vista material o de fondo, varios son los argumentos que se esgrimen para tachar de ilegal al artículo 38 del RISD. El primero y, desde nuestro punto de vista, el más importante, se refiere a la vulneración del principio constitucional de igualdad tributaria y de progresividad. El régimen que el artículo 38 del RISD otorga a las donaciones de bienes y derechos gananciales de los cónyuges, al considerar la existencia en estos casos de una sola donación, debido al carácter progresivo del impuesto supone una tributación más elevada para el donatario que la que representa la donación de bienes o derechos pertenecientes a una comunidad de bienes de tipo romano o por cuotas, sin que, al respecto, exista una justificación para ese trato diferenciado, que resulta, por ello, discriminatorio. En efecto, el donatario de un bien ganancial de dos cónyuges resulta, en virtud del artículo 38 del RISD, de peor condición, desde el punto de vista tributario, que el donatario de un bien que pertenezca a una comunidad de tipo romano o por cuotas<sup>31</sup>. Lo cual, incluso, ha sido calificado como contrario al artículo 39 de la Constitución, que exige una especial protección para la familia<sup>32</sup>.

Los principios constitucionales de justicia tributaria, especialmente el principio de igualdad, se convierten así en el arma fundamental para atacar y destruir la base sobre la que se asienta la tesis de la existencia de una única donación, esto es, que en el ámbito tributario deba interpretarse la institución de la sociedad de gananciales y su funcionamiento como se hace en el ámbito del Derecho civil, esto es, que desde el punto de vista tributario tenga que asumirse, sin más, que nos encontramos ante una comunidad del tipo germánico o en mano común y derivar de ello las correspondientes consecuencias

<sup>31</sup> Como señala la STS de 22 de noviembre de 2002 [rec. 2513/1997 (NFJ013569)], «no sería, en efecto, comprensible que solo el carácter ganancial de los bienes recibidos pudiera incidir adicionalmente en la riqueza gravada, en el sentido de aumentar, por esa sola razón, las consecuencias negativas de la progresividad del impuesto de que aquí se trata. Y es 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 la imposición de 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.»

<sup>32</sup> Para la STSJ de Cataluña de 13 de febrero de 2003 (rec. 1258/1998), «en último extremo, si de lo que se trata es de ofrecer un tratamiento diferenciado, más gravoso, a los bienes comunes del matrimonio, sean gananciales o de otro tipo, es claro que con ello se estaría desconociendo lo preceptuado por el artículo 39 de la Constitución, que ordena a los poderes públicos asegurar la protección social, económica y jurídica de la familia, rechazando ese criterio de diferenciación como pauta interpretativa válida en la Ley del Impuesto». En la doctrina apunta la posible vulneración del artículo 39 de la Constitución, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., «El polémico tratamiento...», cit., pág. 1.322.

en el orden jurídico-tributario<sup>33</sup>. Antes bien, el Tribunal Supremo reclama la autonomía del Derecho tributario en este punto, que permite una calificación e *interpretación tributaria* de la institución civil<sup>34</sup>. Para ello, el Tribunal Supremo parte de la doctrina constitucional que admite la posibilidad de diferenciar los efectos de un mismo acto en los ordenamientos civil y tributario, consagrada en la STC 45/1989 y ratificada, entre otras, por la STC 146/1994, a propósito de los criterios de imputación de rentas en forma diferente a su perspectiva patrimonial que, para el IRPF, había establecido la Ley 20/1989, en el sentido de que dichos criterios a lo que deben atender es a los condicionamientos derivados de los mandatos constitucionales de justicia tributaria, sin perjuicio de que puedan tomar en consideración las normas del régimen económico-matrimonial en cuanto son atributivas de titularidades dominicales, pero al margen del grado de armonía que se consiga entre la Ley Civil y la Tributaria.

Aplicada esa doctrina constitucional al caso de la donación de bienes gananciales, «la vinculación positiva a esos mandatos constitucionales, fundamentalmente a los de justicia tributaria, igualdad y progresividad –art. 31.1 de la Constitución– había de producir, como ineludible consecuencia, un lógico distanciamiento de la configuración de la sociedad de gananciales, al socaire de su naturaleza de comunidad germánica, o mayormente asimilada a ella que a la por cuotas o romana, como una fórmula jurídica susceptible de conducir a la injustificable solución de hacer de peor condición, por la progresividad del Impuesto, a los adquirentes de bienes gananciales respecto de quienes los adquiriesen de una comunidad no ganancial, sea esta integrada por cónyuges o extraños, que se beneficiarían de una doble liquidación, una por cada transmitente, que, sin embargo, en identidad de situación y solo por la condición objetiva de bienes pertenecientes a una estructura poco menos que inamovible, resultaría negada a los primeros<sup>35</sup>».

En definitiva, debido al carácter progresivo del ISD y a que se trata de un impuesto subjetivo, el respeto al principio de igualdad tributaria exige que el Derecho tributario otorgue una calificación propia a la donación de los bienes gananciales, aunque la misma se aparte de la configuración y el funcionamiento prescritos por el Derecho civil para tal sociedad económico-matrimonial, pues, por

<sup>33</sup> No obstante, no han faltado intentos en la doctrina de justificar desde la propia concepción de la sociedad de gananciales en el Derecho civil la existencia de dos donaciones, como, por ejemplo, el llevado a cabo por MÁS BADÍA, M. D. y JUAN LOZANO, A. M., «La donación de bienes...», cit., pág. 3 y ss., que ponen el acento, especialmente, en la falta de personalidad jurídica de la sociedad de gananciales, para desmontar la tesis de la existencia de una única donación también desde el punto de vista civil o las reflexiones que lleva a cabo MARCOS CARDONA, M., «La liquidación de las donaciones...», cit., pág. 269 y ss., desde la óptica de las modernas teorías civilistas sobre la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales, que la distancian del concepto tradicional de comunidad germánica. Asimismo, resulta de interés el análisis de la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales que desde la perspectiva civilista realizan MURILLO SOLÍS, G. y RUIBAL PEREIRA, L., «La tributación de los bienes gananciales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 239, 2003, pág. 85 y ss.

<sup>34</sup> Como ha señalado RAMALLO MASSANET, J., «Derecho fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 46, 1973, pág. 21, «hay conceptos e instituciones que si bien se han ido formando históricamente en el Derecho civil no han llegado a tener una validez homogénea para todo el ordenamiento jurídico, siendo posible que el Derecho tributario los regule, al menos en parte, en modo distinto a su regulación civil originaria (...), y en aquel punto en que la Ley General Tributaria no contenga norma alguna podrá acudir al Código Civil y ver si la regulación que el citado Código hace de ese punto podría ser aplicable al Derecho Tributario. Y esta condición –ver si podría ser aplicable– consiste en ver si se acomoda o contradice la intención y finalidad de la regulación tributaria, por el interés que el Derecho tributario protege y no por el fundamento en que el expresado Derecho se asienta.»

<sup>35</sup> STS de 22 de noviembre de 2002 [rec. 2513/1997 (NFJ013569)].



un lado, la sociedad carece de personalidad jurídica propia, por lo que los actos de disposición de los bienes y derechos han de ser realizados por los cónyuges y, por otra parte, porque considerar que existe en estos casos una única donación, como hemos analizado, vulnera injustificadamente el principio de igualdad tributaria<sup>36</sup>. Desde un punto de vista tributario, constante el matrimonio, se opera con la idea de que cada uno de los cónyuges es titular de la mitad de cada uno de los bienes y derechos de la sociedad ganancial, dado que hasta que se produzca la extinción y liquidación de la misma no se puede saber desde un punto de vista civil en qué bienes se concreta la cuota ideal de participación de cada uno de los cónyuges en la sociedad de gananciales, que, lógicamente, no tiene por qué concretarse en el 50 por 100 de cada uno de los bienes, pudiendo adjudicarse un bien por entero a uno de los cónyuges<sup>37</sup>. Sin embargo, a efectos tributarios, cuando, vigente la sociedad de gananciales, se produce la disposición de uno de los bienes de la misma, como en el caso que nos ocupa, mediante una donación, el bien deja de pertenecer a dicha sociedad y es necesario imputar el acto de disposición a uno y otro cónyuge por las razones apuntadas.

Lo cual, además, está en consonancia con lo dispuesto en otros impuestos del sistema tributario, como el Impuesto sobre el Patrimonio y el IRPF. El artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, a efectos de la atribución e imputación de patrimonios, establece que la titularidad de los bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico-matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación. El artículo 11 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, a efectos de la atribución personal de los rendimientos del capital y de las ganancias y pérdidas patrimoniales atiende a la titularidad de los bienes y derechos de los que provengan los rendimientos o las ganancias y pérdidas patrimoniales en función de lo establecido en el artículo 7 de la LIP, por lo que, nuevamente, a efectos del IRPF, en el caso de bienes comunes de los cónyuges se presume la atribución por mitad de los rendimientos, ganancias y pérdidas que puedan generar. La coherencia del sistema tributario impondría adoptar el mismo criterio en el caso de la donación de bienes comunes al matrimonio, de manera que cada cónyuge donaría la mitad del bien o derecho del que es cotitular<sup>38</sup>.

El último argumento esgrimido para rechazar la tesis de la existencia de una única donación se basa en la coherencia interna misma del ISD y en los problemas de insoluble solución que la aceptación de tal tesis podría generar en la liquidación del impuesto. El Tribunal Supremo compara lo dispuesto en los artículos 60.4 y 61.4, relativos a la acumulación de donaciones, con lo señalado en el artículo 38, todos ellos del RISD, y pone de manifiesto la incoherencia que supone atender, para

<sup>36</sup> Como señala la STS de 18 de febrero de 2009, que comentamos, «que el elemento subjetivo es el relevante en la regulación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones se infiere de lo siguiente: El negocio traslativo de donación requiere la existencia de dos personas, una que transmite (dona) y otra que recibe (o adquiere lo donado). Y tradicionalmente la tarifa aplicable depende del grado de parentesco entre el donante y el donatario. El parentesco es una relación entre personas físicas o individuos. No cabe parentesco con las personas jurídicas. La sociedad de gananciales no es una persona jurídica.»

<sup>37</sup> Sobre ello nos remitimos a GARCÍA MARTÍNEZ, A., «Comprobación de valores...», cit., págs. 5 y ss.

<sup>38</sup> Como destacan MÁS BADÍA, M. D. y JUAN LOZANO, A. M., «La donación de bienes gananciales...», cit., pág. 15, «resulta evidente la falta de congruencia del sistema al observar que ni siquiera se mantiene la peculiar calificación que a efectos fiscales recibe la donación de bienes gananciales en los dos tributos que se devengan con ocasión de tal liberalidad y que tienen como sujetos pasivos a transmitentes y adquirentes». La STSJ de Madrid de 20 de octubre de 1995 hace especial hincapié en la incoherencia del sistema tributario que supondría mantener la tesis de la única donación.



la acumulación de donaciones, a la parte proporcional del valor de la donación de un bien ganancial producida anteriormente que sea imputable a un cónyuge nuevamente donante, mientras que, a efectos de liquidación de la donación de bienes gananciales el artículo 38 del RISD ordena considerar que ha existido una única donación <sup>39</sup>.

Lo cual supone, para la sentencia que comentamos, que «la norma tributaria ha regulado con características propias los efectos tributarios en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones de los actos dispositivo gratuitos sobre bienes integrados en la sociedad de gananciales. Al menos en materia de acumulación de donaciones, los parámetros que regulan esta institución civil, no responden al mismo criterio que el mostrado en el artículo 38 del Reglamento». Y, como señala el Tribunal, «es inaceptable que las donaciones de bienes gananciales tengan un tratamiento si son únicas y otro diferente, cuando deben ser acumuladas a otras que no son de bienes gananciales <sup>40</sup>».

El Tribunal Supremo, finalmente, acaba declarando la necesidad de expulsar del Ordenamiento jurídico el artículo 38 del RISD, además de por su insuficiente cobertura legal, por resultar contradictorio dentro de la sistemática del propio Reglamento del Impuesto <sup>41</sup>.

Asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo advierte las dificultades a que conduce la tesis de la única donación en la liquidación del impuesto debido a que en dicha liquidación se tienen en cuenta las relaciones de parentesco, lo que convertiría en un problema de difícil solución la liquidación de una donación de un bien ganancial de ambos cónyuges al hijo de uno de ellos procedente de anterior matrimonio, «pues la elección entre el Grupo I o, alternativamente, el IV para fijar la cuota tributaria carece de justificación, salvo que se divida su importe entre ambos cónyuges». Lo cual, para el Tribunal, refuerza la tesis de la incongruencia del artículo 38 del RISD en el marco del ISD y la necesidad de su expulsión del Ordenamiento jurídico.

<sup>39</sup> Como señala el artículo 60.4 del RISD y, en igual sentido, el artículo 61.4, «si la donación o donaciones anteriores se hubieren realizado por ambos cónyuges de bienes comunes de la sociedad conyugal y la nueva se realizase uno solo de ellos de sus bienes privativos, la acumulación afectará solo a la parte proporcional del valor de la donación anterior imputable al cónyuge nuevamente donante.»

<sup>40</sup> De ahí que, para la STS de 18 de febrero de 2009, que comentamos, ello «obliga a decidir cuál es la norma jurídica del Reglamento que se ajusta a lo dispuesto en la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, si las contenidas en los artículos 60.4 y 61.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o, la del precepto del artículo 38 del citado Reglamento, que es objeto de impugnación en este recurso.»

<sup>41</sup> La doctrina había denunciado la incoherencia del artículo 38 del RISD en el ámbito interno del propio impuesto, especialmente con la regulación de la acumulación de donaciones, así, entre otros, MÁS BADÍA, M. D.; JUAN LOZANO, A. M., «La donación de bienes gananciales...», cit., pág. 16.