

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081447

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 295/2021, de 3 de marzo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3983/2019

SUMARIO:

ITP y AJD. Exenciones. *Aportación a título gratuito de bien privativo a favor de la sociedad de gananciales.* Conforme al principio de legalidad, reserva de ley, debe determinarse por ley los obligados tributarios. El ISD posee carácter personal, por lo que, en principio, dada la relación entre el sujeto pasivo con el presupuesto objetivo, esto es la adquisición del sujeto pasivo del bien objeto de la transmisión lucrativa, legalmente circunscrito a las personas físicas, la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, no puede ser sujeto pasivo del impuesto; pues legalmente, con la matización que a continuación se hace, el sujeto pasivo del impuesto debe ser una persona física; se excluye tanto las personas jurídicas, como los entes sin personalidad, por lo que en principio la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, que carece de personalidad jurídica, no puede ser sujeto pasivo del ISD. El art. 35.4 LGT considera que además de los obligados tributarios tendrán la consideración de obligados tributarios «las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición», si bien lo supedita a que una norma con rango de ley así lo prevea expresamente. En el caso que nos ocupa ni norma especial al efecto, ni la Ley del Impuesto, que sí prevé supuestos en los que se recogen instituciones a las que se le otorga dicha condición de forma indirecta o más compleja, así en supuestos de sustituciones hereditarias, fideicomisos, reservas o repudiaciones de las herencias, por ejemplo, en cambio, nada se prevé respecto de sociedades de gananciales o, más extensamente, respecto de patrimonios separados. Por lo que las sociedades de gananciales, adquirente y beneficiaria del bien privativo aportado gratuitamente por uno de los cónyuges no puede ser sujeto de gravamen por el impuesto sobre donaciones. 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 cónyuge [Vid., STSJ de Cantabria de 27 de diciembre de 2018, recurso n.º 294/2017 (NFJ081448) que se confirma]

PRECEPTOS:

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 7 y 45.

Código Civil, arts. 1.323 y 1.458.

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 3.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 8 y 35.

PONENTE:

Don José Antonio Montero Fernández.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 295/2021

Fecha de sentencia: 03/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3983/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 02/03/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.CANTABRIA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 3983/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 3 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 3983/2019, interpuesto por El Gobierno de Cantabria, representado y asistido por la Letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia n.º. 501, de 27 de diciembre de 2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, pronunciada en el recurso n.º. 294/2017, contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cantabria, de 29 de junio de 2017, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa entablada por el D. Florencio frente a la liquidación provisional por el concepto de donaciones sobre la base imponible de 76.096,02 euros del que resultó una deuda a ingresar de 3.525,16 €.

Han comparecido en el recurso de casación como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero. Resolución recurrida en casación.**

En el recurso nº. 294/2017, seguido en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, con fecha 27 de diciembre de 2018, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso promovido por Dº. Florencio contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 29 de junio de 2017 que declaramos nula, sin expresa imposición de las costas procesales causadas".

Segundo. Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la Letrada de los Servicios Jurídicos del Gobierno de Cantabria, en la representación que ostenta, se presentó escrito con fecha 10 de abril de 2019, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 21 de mayo de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente El Gobierno de Cantabria, representado y asistido por la Letrada de sus Servicios Jurídicos, y como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Tercero. Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 5 de diciembre de 2019, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

" 2º) Precisar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

Determinar si en el caso de aportación sin contraprestación por un cónyuge de un bien privativo a su sociedad conyugal, tal transmisión se encuentra sujeta al ISD o, por el contrario, al ITPAJD y, en el primer caso, si el sujeto pasivo es la sociedad de gananciales o el otro cónyuge.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: (i) el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; y (ii) los artículos 7 y 45.I. B).3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre".

Cuarto. Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la Letrada de los Servicios Jurídicos del Gobierno de Cantabria, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado el 30 de enero de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- El artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

2.- Los artículos 7 y 45.I. B). 3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.

La recurrente señala que, la Sala de instancia acuerda la nulidad de la resolución impugnada, por entender que la aportación gratuita de bienes privativos que la esposa realiza a la sociedad de gananciales no constituye una donación, sino que está sujeta al ITP, si bien constituye un acto exento del ITP. Manifiesta respecto a la primera infracción, que la Sala de instancia considera de forma errónea que la aportación de bienes privativos, efectuada por la esposa a la sociedad de gananciales, no constituye donación, pues si bien dicha aportación se verificó a título gratuito, el cónyuge beneficiado por la aportación no recibe una donación de la mitad del valor aportado; el cónyuge que realiza la aportación a la sociedad de gananciales no se empobrece ni el otro cónyuge se enriquece con lo aportado, de lo que concluye que no hay donación, vulnerando el art. 3.1.b) de la Ley 29/1987, al entender que la aportación de bienes o derechos a la sociedad de gananciales realizada por un cónyuge, a título gratuito, no está

sujeta al ISD. La Sala de instancia llega a esta conclusión haciendo suyos los argumentos de la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Murcia de 25 de octubre de 2018. Señala la recurrente que, en el presente caso, nos encontramos ante la aportación de un bien privativo a la sociedad conyugal, efectuada con ánimo de liberalidad, dado que no hay contraprestación (con carácter gratuito), por lo que entiende que entra en juego el artículo 3.1.b) de la LISD, y no el art. 7.1. A) del R.D.Leg. 1/1993. Por ello considera que la sentencia recurrida ha vulnerado el referido artículo 3.1.b) pues ante la ausencia de contraprestación, el carácter gratuito de la aportación determina la sujeción al ISD, en concepto de negocio jurídico "inter vivos" y gratuito; no estableciendo la LISD ningún tipo de beneficio tributario para las aportaciones privativas a título gratuito. Asimismo, la recurrente entiende, en contra de lo considerado por la sentencia de instancia, que existe un enriquecimiento del cónyuge no aportante y un correlativo empobrecimiento del que realiza la aportación a la sociedad de gananciales, sin contraprestación, por lo que el cónyuge aportante es el sujeto pasivo del ISD en la mitad del valor del bien aportado.

Respecto a la segunda infracción, manifiesta que la sentencia de instancia hace una interpretación errónea e incoherente de la norma, al entender que el art. 45.I.B).3, que contempla la exención de las aportaciones de bienes y derechos de los cónyuges a la sociedad conyugal, comprende tanto las aportaciones a título oneroso como a título gratuito, obviando que el art. 45 está integrado en el R.D.Leg. 1/1993, cuyo art. 1.1.1º establece que el ITPO y AJD gravará las transmisiones patrimoniales onerosas, determinando el art. 7 las operaciones que están sujetas al Impuesto, en la modalidad de TPO, entre las que no se encuentran las aportaciones a título gratuito; interpreta erróneamente, que el precepto incluye, en la exención que regula, un negocio jurídico, que, dada su naturaleza gratuita, no está sujeto al ITPO, y para apoyo de esta interpretación tanto la sentencia recurrida como la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Murcia de 25 de octubre de 2018 (que transcribe) se remiten a la STS de 2 de octubre de 2001 (rec. cas. en interés de ley nº. 8857/1999). A juicio de la recurrente, lo que señaló esta sentencia es que la exención contemplada en el art. 45.I.B).3 resulta aplicable a toda aportación de bienes privativos efectuada a título oneroso por los cónyuges, aunque se realicen una vez celebrado el matrimonio. Dicho esto, ante una eventual interpretación del art. 45.I.B).3, en el sentido de que la exención comprende las aportaciones realizadas a título gratuito, recuerda que el texto de la LISD es de 1987, mientras que el de la LITP es de 1980, por lo que, en su caso, prevalecen las disposiciones posteriores sobre las anteriores; siendo así que la LISD establece la sujeción al Impuesto de cualquier negocio jurídico "inter vivos" y gratuito, y lo que no establece es ningún tipo de beneficio tributario para las aportaciones a título gratuito de bienes privativos a la sociedad conyugal.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que se anule la sentencia impugnada, dictando en su lugar otra ajustada a derecho por la que se desestimen las pretensiones de contrario, con expresa imposición de las costas de la instancia a la parte actora".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de La Administración General del Estado, por medio de escrito presentado con fecha 10 de junio de 2020, manifestó que se abstiene de formular oposición para evitar entrar en contradicción con el tenor de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria, de 29 de junio de 2017, que confirmó la liquidación girada por el ente autonómico y que la Sala de instancia anuló tras estimar el recurso del particular. Al margen de ello, consideró oportuno hacer una serie de consideraciones acerca de la cuestión planteada.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "tenga por formulada abstención a la oposición del recurso, y por hechas, en todo caso, las alegaciones contenidas en el mismo sobre la cuestión admitida dictando la sentencia que proceda en Derecho".

Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 19 de junio de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 2 de marzo de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. El supuesto de hecho y contenido de la sentencia impugnada.

Consta que, mediante escritura pública de 21 de agosto de 2013, se formalizó la aportación con carácter gratuito por parte de la esposa de dos inmuebles privativos -local y garaje- a favor de la sociedad de gananciales, procediendo a presentar autoliquidación sin ingreso al considerar la operación sujeta a ITPO pero exenta, a tenor a lo dispuesto en el art. 45.I.B).3 del Real Decreto Legislativo 1/1993. No conforme la Administración Tributaria procedió, previa la oportuna comprobación de valores, a la regularización girando liquidación por el concepto de donaciones, resultando una deuda a ingresar de 3.525,16 euros.

Pone de manifiesto la sentencia impugnada que la tesis de la parte interesada descansaba sobre la base de la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2001, dictada en recurso de casación en interés de la Ley 8857/1999, y en la Consulta Vinculante V0586-08, de 26 de marzo de la Subdirección general de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos.

Resolvió la Sala enjuiciadora tomando de referencia la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 25 de octubre de 2018, que a su vez se remite a otras de varios Tribunales Superiores de Justicia, considerando que la aportación de un cónyuge de un bien - inmueble- privativo a la sociedad de gananciales está exenta. Recuerda siguiendo el parecer de dichos pronunciamientos que no existe hecho imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Al efecto se parte de que dicha operación no puede 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; 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. Por tanto, no hay hecho imponible objeto del tributo, en tanto que no hay donación. Por el contrario, considera que se trata de una operación sujeta a ITPO pero exenta, que en definitiva constituye la tesis de la parte gravada con el impuesto. Se entiende que sobre el mismo supuesto se pronunció este Tribunal Supremo en la sentencia de 2 de octubre de 2001, que viene a reconocer que se está ante una operación sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y se le aplica la exención del art. 45.I.B.3 TRLITP.

La sentencia de instancia tiene un voto particular discrepante, al considerar que el criterio de la mayoría parte de "una premisa engañosa que es la de entender que el cónyuge que realiza la aportación a la sociedad de gananciales no se empobrece (porque es titular de una cuota de esa sociedad), pero a su vez el otro cónyuge no se enriquece, porque no será titular de un derecho concreto hasta que no se disuelva la sociedad de gananciales"; además sostiene que la sentencia se basa en la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2001, pero entiende que la misma se refiere a un supuesto diferente, "a aportaciones onerosas de los cónyuges a la sociedad de gananciales ya que se citan expresamente como ejemplos de contratos que los cónyuges pueden celebrar entre si los de los artículos 1323 y 1458 del CC. Por lo que la interpretación válida de la jurisprudencia, a mi juicio, supondría es que los cónyuges pueden hacer todo tipo de contratos entre ellos, los gratuitos tributarán por donación, y los onerosos por él ITP, con la posible aplicación de la exención del artículo 45.I.B)3 de esa ley. Y es que no se pueden englobar todas las transmisiones entre los cónyuges, sea cual sea su naturaleza, en la exención del artículo 45.I, B)3 antes citado, ya que este precepto se encuentra dentro de la Ley del ITP que grava, según su artículo 1º:" Las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias, y los actos jurídicos documentados"".

A la vista de los pareceres encontrados, hemos de convenir que la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2001, dictada en recurso de casación en interés de la Ley 8857/1999, es desestimatoria y, por consiguiente, no creó doctrina legal, art. 100.7 (antiguo) de la LJCA. Además, ni la base fáctica es la misma, ni se aborda el concreto problema jurídico que nos ocupa, por más que estén relacionados.

En nuestro caso se trata de una aportación de los dos inmuebles a título gratuito a favor de la sociedad de gananciales; en el caso de la sentencia recaída en el recurso de casación en interés de la Ley, la aportación a la sociedad de gananciales se hizo a título oneroso, como se desprende al describir la operación, en tanto que la aportación se hace sin perjuicio del reintegro de su valor en la liquidación de la sociedad conyugal, y como expresamente se menciona en la propia sentencia cuando se da cuenta de que "los criterios hermenéuticos del artículo 3.1 del CC, se llega a la coherente conclusión de que las transmisiones onerosas de bienes efectuadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, como es el caso, constituyen transmisiones "sujetas" al ITP, pero "exentas", en la misma línea, por cierto, señalada en el vigente Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que reproduce los términos de tal exención".

Tampoco el problema jurídico coincide, puesto que la doctrina legal que se pretendía por la Administración que se fijara era la de que "la exención establecida en el artículo 45.I.B).3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, no resulta aplicable a las transmisiones, sean a título oneroso o gratuito, de los bienes propios de los cónyuges a favor de la sociedad de gananciales"; abordándose el problema jurídico que se planteaba desde una perspectiva histórica, bajo la tesis de que la dicción de la propia exención establecida no podía abarcar a la aportación de bienes a la sociedad de gananciales porque cuando se redacta no se contemplaba la posibilidad de que los cónyuges pudieran transmitirse bienes entre ellos, lo que es rechazado por la sentencia de instancia, sin entrar a dilucidar si la exención comprendía las aportaciones tanto a título oneroso como gratuito.

Segundo. *Sobre la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales y su proyección fiscal en el impuesto que nos ocupa.*

Dicho lo anterior, lo que se antojaba necesario para encuadrar justamente el debate suscitado, 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.

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 bienes privativos a la sociedad de gananciales puede ser gratuita y onerosa. En el primer caso se integra en el activo de la sociedad de gananciales. En el segundo, nace un crédito a favor del aportante frente a la sociedad de gananciales, conservando su derecho al reintegro al momento de su liquidación.

Interesa ahora destacar, por lo que luego se dirá y su relevancia en el ámbito fiscal, que la aportación gratuita de bienes privativos a la sociedad de gananciales, en modo alguno constituye una donación al otro cónyuge, sino que la destinataria del acto de disposición, la beneficiaria de la aportación, es la sociedad de gananciales, esto es, el patrimonio separado que es la comunidad de gananciales. Ha de rechazarse, pues, que la aportación se haga a favor de persona física alguna; 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 -sin perjuicio del resultado de la liquidación de la sociedad de gananciales, y el posible beneficio indirecto fruto de la aportación-; es erróneo, por tanto, entender que el bien privativo aportado a la sociedad de gananciales pasa a ser copropiedad de ambos cónyuges.

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.

Parafraseando a la Sala Primera de este Tribunal Supremo, sentencia de 3 de diciembre de 2015, cuando se refiere a la aportación gratuita de bienes privativos a la sociedad de gananciales, puede decirse que no todo acto de liberalidad comporta una donación en sentido estricto, en estos casos no se trata de una transmisión patrimonial de la propiedad realizada de forma gratuita por un sujeto a otro, sino -incluso descartada la causa onerosa- de la aportación por uno de los miembros de la sociedad de gananciales a dicha sociedad -de tipo germánico y sin distribución por cuotas- de un bien de su propiedad por razón de liberalidad que ha de insertarse en las especiales relaciones del derecho de familia y, en concreto, de las nacidas de la institución matrimonial; esto es, la nota predominante no es tanto la mera liberalidad, sino ampliar el patrimonio separado que conforma la sociedad de gananciales para procurar más satisfactoriamente las necesidades familiares.

Desde la perspectiva del Derecho civil la aportación gratuita de un bien privativo a la sociedad de gananciales, es un negocio atípico del Derecho de Familia que da lugar a un desplazamiento patrimonial y correlativa adquisición, y cuyo rasgo característico y definidor, en lo que ahora interesa, es su gratuidad. A falta de un tratamiento singular de la figura en las normas tributarias, visto que no estamos ante un negocio jurídico oneroso, que es la nota que caracteriza a las transmisiones patrimoniales sujetas al ITPO, art. 7.1.A del Real Decreto Legislativo 1/1993, "Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas", y se trata, por tanto, de un supuesto no contemplado, ni sujeto, en este gravamen, tiene su encaje, en principio y sin perjuicio de lo que a continuación decimos, en "...cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, "intervivos"", que constituye uno de los hechos imposables del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, art. 3.1.b) de la Ley 29/1987.

Analizada la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales, y conceptuada como patrimonio separado, carece la misma de personalidad jurídica.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se autodefine como impuesto directo y subjetivo, cuyo objeto es gravar los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por personas físicas. Así se destaca en la Exposición de Motivos de la Ley, "El Impuesto de Sucesiones y Donaciones cierra el marco de la imposición directa, con el carácter de tributo complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas y su naturaleza directa..." y así se presenta en su art. 1, "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley".

Conforme al principio de legalidad, reserva de ley que prevé el art. 8.c) de la LGT, debe determinarse por ley los obligados tributarios. Ya se ha dicho que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones posee carácter

personal, por lo que, en principio, dada la relación entre el sujeto pasivo con el presupuesto objetivo, esto es la adquisición del sujeto pasivo del bien objeto de la transmisión lucrativa, legalmente circunscrito a las personas físicas, la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, no puede ser sujeto pasivo del impuesto; pues legalmente, con la matización que a continuación se hace, el sujeto pasivo del impuesto debe ser una persona física; se excluye tanto las personas jurídicas, como los entes sin personalidad, por lo que en principio la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, que carece de personalidad jurídica, no puede ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El art. 35.4 de la LGT considera que además de los obligados tributarios que contempla el apartado 2, tendrán la consideración de obligados tributarios "las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición", si bien lo supedita a que una norma con rango de ley así lo prevea expresamente. En el caso que nos ocupa ni norma especial al efecto, ni la Ley del Impuesto, que sí prevé supuestos en los que se recogen instituciones a las que se le otorga dicha condición de forma indirecta o más compleja, así en supuestos de sustituciones hereditarias, fideicomisos, reservas o repudiaciones de las herencias, por ejemplo, en cambio, nada se prevé respecto de sociedades de gananciales o, más extensamente, respecto de patrimonios separados. Por lo que las sociedades de gananciales, adquirente y beneficiaria del bien privativo aportado gratuitamente por uno de los cónyuges no puede ser sujeto de gravamen por el impuesto sobre donaciones.

Tercero. *Respuestas a las cuestiones con interés casacional objetivo.*

De lo dicho anteriormente se desprende que 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 cónyuge.

Cuarto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, no procede hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas de este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.

Fijar el criterio interpretativo expresado en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo.

No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Gobierno de Cantabria, representado y asistido por la Letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia nº. 501, de 27 de diciembre de 2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, pronunciada en el recurso nº. 294/2017, contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cantabria, de 29 de junio de 2017, sentencia que se confirma.

Tercero.

No hacer una expresa condena sobre las costas causadas en la instancia y en esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

José Antonio Montero Fernández
José Díaz Delgado Ángel Aguillo Avilés
Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas
Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Letrado de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.