

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091872

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de enero de 2024

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 2024/2023

### SUMARIO:

**IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Delimitación. Ganancias patrimoniales. Supuestos incluidos. Pérdidas patrimoniales. Supuestos incluidos.** *Aportación de un bien inmueble privativo a la sociedad de gananciales. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* La cuestión controvertida consiste en determinar si la aportación de un bien inmueble privativo a la sociedad de gananciales supone una alteración patrimonial que dé lugar a una ganancia o pérdida patrimonial que deba tributar en el IRPF.

Del apartado primero del artículo 33 de la LIRPF se infiere que para que pueda hablarse de ganancia patrimonial es necesario que concurren los requisitos siguientes:

(i) Un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente.

(ii) Que tal aumento sea consecuencia de una alteración en la composición de su patrimonio.

Quiere ello decir que la norma no pretende gravar los aumentos del valor del patrimonio de los contribuyentes a medida que se generan sino únicamente cuando se realizan, lo que suele ocurrir cuando se monetizan. No se someten, pues, a gravamen las plusvalías no realizadas o latentes. A ello alude la norma cuando exige que el aumento en el valor del patrimonio se ponga de manifiesto con ocasión de una alteración en su composición. Para que se produzca la ganancia patrimonial a efectos del IRPF es necesario, pues, que exista una alteración patrimonial que ponga de manifiesto o realice tal incremento de valor.

La controversia planteada se centra en conocer si la aportación de un inmueble privativo a la sociedad de gananciales supone una alteración en la composición del patrimonio del cónyuge aportante generadora de una ganancia o pérdida patrimonial.

En relación con la operación aquí examinada, habrá que examinar si cabe apreciar la existencia de alteración en la composición del patrimonio del cónyuge aportante conforme al concepto de ganancia patrimonial descrito en el art. 33.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

Es cierto que el bien privativo aportado a la sociedad ganancial es de titularidad de ambos cónyuges y que éstos no son dueños del mismo por mitad. Pero no lo es menos que el cónyuge aportante pasa de ser propietario exclusivo del bien a compartirlo con su cónyuge. Aunque siga siendo titular del bien en su totalidad ya no lo es de forma exclusiva. De un lado, aunque el cónyuge aportante no pierde la titularidad del bien en cuestión sí pierde la exclusividad de dicha titularidad y, de otra parte, el otro cónyuge ciertamente se beneficia de la aportación en la medida en que pasa a ser titular junto con el cónyuge aportante de un bien sobre el que no ostentaba previamente titularidad alguna.

Prueba de esa alteración en la composición del patrimonio es la existencia de un desplazamiento patrimonial y una adquisición reconocidos en la STS, de 3 de marzo de 2021, recurso nº 3983/2019 (NFJ081447) cuando afirma que «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». Añade la sentencia que la operación «tiene su encaje, en principio y sin perjuicio de lo que a continuación decimos, en "...cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, "intervivos"». En consecuencia, de la sentencia del Tribunal Supremo no cabe inferir la inexistencia de alteración patrimonial en el cónyuge aportante.

Así pues, teniendo presente, según lo dispuesto en el art. 11.3 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) 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 (...).» se ha de concluir, con arreglo a todo lo expuesto, que la aportación realizada por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales de un bien privativo que, a efectos del IRPF, se considera tras dicha aportación de titularidad de ambos cónyuges por mitad, supone para el aportante una alteración en la composición de su patrimonio capaz de generar una ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF de acuerdo con lo establecido en el art. 33.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), que se determinará, en virtud del art. 34 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de la mitad del bien aportado, valores que vienen definidos en los arts. 35 y 36 de la Ley del Impuesto para las transmisiones onerosas y lucrativas respectivamente. **(Criterio 1 de 1)**

### PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 8, 11, 33, 34, 35 y 36.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 7 y 229.  
Código Civil, arts. 1344, 1347 y 1410.

En Madrid, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incoado por acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 26 de marzo de 2023, por iniciativa del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid ha dictado con fecha 25 de mayo de 2022 resolución en la reclamación nº 28-10901-2021, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodo 2019.

La cuestión que se planteaba era determinar si la aportación de un bien inmueble privativo a la sociedad de gananciales supone una alteración patrimonial que dé lugar a una ganancia o pérdida patrimonial que deba tributar en el IRPF.

La oficina gestora había practicado liquidación provisional considerando que se había obtenido una ganancia patrimonial por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión del 50% del bien aportado.

El TEAR de Madrid, tras traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2021 dictada en el recurso de casación nº 3983/2019, estima la reclamación anulando la liquidación provisional impugnada al concluir que no existe alteración patrimonial por la aportación del inmueble a la sociedad de gananciales. Considera el TEAR que *"si el cónyuge que transmite [d]el bien privativo sigue siendo el titular del total del bien aportado, y tal bien, nunca llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge, no existe alteración patrimonial por la aportación del inmueble a la sociedad de gananciales, ya que no hay un enriquecimiento o mayor valor del patrimonio del cónyuge que en teoría se beneficia de la incorporación del inmueble a la sociedad de gananciales ni se produce una pérdida de la titularidad en el cónyuge aportante, pues la esencia de la sociedad de gananciales es que no existen cuotas sobre los bienes conformadores del patrimonio conjunto, es decir, los cónyuges no son dueños de la mitad de los bienes comunes sino que ambos son titulares conjuntamente del patrimonio ganancial"*.

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

Sobre la misma cuestión se ha pronunciado en sentido distinto la Sala Desconcentrada de Granada del TEAR de Andalucía, en resolución de 30 de septiembre de 2022 recaída en la reclamación económico-administrativa nº 04-00803-2022 y acumulada.

### Segundo.

En vista de los hechos anteriores el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, a propuesta del Presidente del TEAR de Madrid, acordó el inicio del procedimiento para la adopción de la resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), otorgando trámite de alegaciones por plazo de un mes, con carácter previo a la adopción de tal resolución, a la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda así como a la Directora del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

### Tercero.

El TEAR de Madrid argumenta en su resolución de 25 de mayo de 2022 (RG 28-10901-2021) del modo siguiente (la negrita es añadida):

<<CUARTO.- Para centrar la cuestión debatida, se debe partir del artículo 33 de la Ley del IRPF que dispone:

"1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

2. Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

a) En los supuestos de división de la cosa común.

- b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.
- c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos."

El artículo 34 de la Ley del IRPF establece la norma general para determinar el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales:

"1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

- a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.
- b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo."

Por su parte, el artículo 35 de la Ley del IRPF preceptúa lo siguiente:

"1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste."

En el caso que nos ocupa, no nos encontramos ante uno de los supuestos establecidos en la Ley del IRPF en los que no existe alteración en la composición del patrimonio, siendo el objeto de estudio el determinar si la aportación de un bien privativo, el bien inmueble referenciado, a la sociedad de gananciales supone una alteración patrimonial que dé lugar a una ganancia o pérdida patrimonial.

A estos efectos, cabe traer a colación lo señalado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2021 (STS 295/2021), que concluye sobre los efectos fiscales de la aportación de bienes privativos a la sociedad ganancial lo siguiente:

"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 beneficiara 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.

(...)

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 las 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."

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

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado>>.

En similar sentido se ha pronunciado el TEAR de Galicia en resoluciones de 2 de marzo de 2023 (RG 36-01395-2020 y ac.) y 10 de marzo de 2023 (15-01063-2022 y ac.). Así, en la primera de ellas señala el TEAR de Galicia (la negrita es añadida):

<<QUINTO.- (.....)

En relación con la aportación de bienes a la sociedad ganancial, la reiterada doctrina de la Dirección General de Tributos ("DGT") había venido determinando que la misma podía quedar sujeta al Impuesto de Donaciones, si la aportación era gratuita, o a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP-AJD, si era onerosa. Y, en cualquiera de los casos, la DGT interpreta que la aportación de bienes a la sociedad ganancial supone la existencia de una "alteración patrimonial" en sede del aportante, susceptible de tributar por IRPF, por la diferencia entre el valor de adquisición del 50% del bien aportado, y su valor real en el momento de la aportación. En efecto, la DGT entiende que en estos casos se produce un desplazamiento patrimonial de un cónyuge al otro en un 50% de los bienes aportados, y tal porcentaje es susceptible de generar una ganancia tributable en el IRPF del cónyuge aportante.

Pues bien, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 3 de marzo de 2021, Nº de Resolución: 295/2021, y Nº de Recurso: 3983/2019, se desmarca de la interpretación anterior, y tras analizar minuciosamente los aspectos jurídicos de la sociedad de gananciales, concluye que la aportación gratuita de bienes privativos a la sociedad de gananciales no puede quedar sujeta ni al ISD, ni tampoco al Impuesto de TPO. Según el Alto Tribunal, la sociedad de gananciales se configura en nuestro ordenamiento jurídico como una comunidad en mano común o germánica. A diferencia de las comunidades o condominios del derecho romano (condominium iuris romani), donde la cosa pertenece a los condóminos por partes intelectuales o cuotas (partes pro indiviso), en la sociedad de gananciales no existen cuotas, ni sobre los concretos bienes gananciales conformadores del patrimonio conjunto, ni sobre el patrimonio en sí mismo. Así consta en dicha Sentencia:

"... 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.

(...)

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."

**Entiende esta Sala que las consideraciones del Tribunal Supremo en relación con las sociedades de gananciales, llevan a concluir que, las aportaciones de bienes privativos a la sociedad ganancial no puedan generar ganancia patrimonial alguna en el IRPF del aportante. En efecto, la interpretación que realiza la DGT para interpretar que la aportación de los bienes genera una ganancia patrimonial en el cónyuge aportante, parte de la errónea premisa de que existe un cónyuge que se desprende del 50% de su patrimonio, que es adquirido por el otro cónyuge, lo cual mal se compadece con la naturaleza germánica de la sociedad de gananciales, y con las reflexiones del Alto Tribunal.** En este sentido, el Tribunal Supremo es meridiano al señalar que "(...;) cuando se produce una aportación de un bien a favor de la sociedad de gananciales, no se produce la copropiedad del bien entre los cónyuges sobre una cuota determinada, no existe un proindiviso, sino que ambos cónyuges son titulares del total. (...;) 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". **De esta forma, si el cónyuge transmitente sigue siendo "titular del total" del bien aportado, y tal bien "nunca llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge", la mera aportación del bien a la sociedad ganancial no debería tributar por IRPF. Y es que con la aportación del bien no existe, técnicamente, un enriquecimiento del cónyuge que en teoría se beneficia de la aportación, y un correlativo empobrecimiento del otro, pues la esencia de la comunidad germánica es que la cosa es íntegramente de todos, a través de la sociedad ganancial, y sin fijación de cuota de participación. Esta interpretación es además, plenamente coherente con los otros impuestos afectados por la operación. Si la aportación gratuita de bienes a la sociedad ganancial no queda sujeta al Impuesto de Donaciones, ni tampoco al Impuesto de Transmisiones**

**Patrimoniales Onerosas (por no ser una transmisión onerosa), ni tampoco al IIVTNU (por ser una operación no sujeta al amparo del art. 104.3 RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo), razones de coherencia y unicidad fiscal invitan a dar el mismo tratamiento a la operación en el ámbito del IRPF.**

Por lo expuesto, entiende este Tribunal procede estimar la presente reclamación y anular la liquidación provisional practicada>>.

Por su parte, la resolución del TEAR de Galicia de 10 de marzo de 2023 argumentaba del modo siguiente (la negrita es añadida):

<<SEXTO.- Para resolver la cuestión planteada en el presente expediente nos remitimos a la sentencia del Tribunal Supremo (TS) número 295/2021, de 03/03/2021 (recurso de casación número 3983/2019), en la que la primera cuestión que se planteaba era:

"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".

Y tras argumentar:

"SEGUNDO.- Sobre la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales y su proyección fiscal en el impuesto que nos ocupa.

(...)

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.

(...) 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".

Responde:

"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 las 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".

Aplicando esa argumentación del TS se han pronunciado nuestros Tribunales sobre el tratamiento en el IRPF de la aportación de un bien inmueble a la sociedad de gananciales:

\* En el ámbito administrativo, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en resolución número 28/10901/2021, de fecha 25/05/2022, mantiene:

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

\* En el ámbito contencioso-administrativo, el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en sentencia número 194/2021, de fecha 05/05/2021, recurso número 382/2020, dice:

"La cuestión a determinar es si la atribución por parte de la esposa de dos inmuebles privativos a la sociedad de gananciales sin contraprestación, debe tributar como ganancia patrimonial o si por el contrario como sostiene la

parte, tal ganancia no existe ya que, según aquella la citada ganancia se vería compensada por una pérdida en el patrimonio de la esposa aportante o se dan otras circunstancias que exonere la tributación.

Pues bien, con posterioridad, el TS, ha dictado la Sentencia 295/2021 de 3 Mar. 2021, Rec. 3983/2019 en la que a efectos de lo que interesa reseña: (...).

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares. La renta del contribuyente, que constituye el objeto del IRPF, se define legalmente como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta establecidas por ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. Por su parte, el art 8, indica que no tienen la consideración de contribuyentes por el IRPF las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18).

Llegados a este punto, debe indicarse que la sentencia del Tribunal Supremo, aclara en relación, a lo que suceda con este impuesto al tratarse del mismo supuesto fáctico inicial. Así pues, el "quid" de la cuestión, radica en determinar si este patrimonio del cual los cónyuges son titulares, debe responder a efectos impositivos por el traspaso gratuito de los dos bienes y la respuesta debe ser negativa. La cuestión como indicamos, será determinar si el traspaso de un bien privativo de manera gratuita a favor de la sociedad, constituye una ganancia patrimonial y a nuestro juicio resulta palmario que ello no sucede. La pregunta sería ¿Dónde está la ganancia? El valor patrimonial es el mismo y no se ha traspasado una porción concreta a ninguno de los cónyuges, no existe por tanto "ganancia" en el sentido legal por muchas ficciones que se pretendan".

**SÉPTIMO.- La oficina gestora en la regularización practicada siguió a la DGT, que, entre otras, en consulta V0513-18, de 23 de febrero de 2018, estima que al aportar un bien privativo a la sociedad de gananciales a título oneroso se produce una alteración en la composición del patrimonio que puede poner de manifiesto una ganancia o pérdida patrimonial integrante de la base imponible del impuesto, pero únicamente por su cincuenta por ciento, pues considera que el aportante sigue siendo propietario del 50% del bien aportado y que del otro 50% es titular su cónyuge. Subyace la idea de que mediante esta operación se traslada la mitad de la propiedad de un cónyuge a otro, cuestión que hemos visto negada por el TS al afirmar que la sociedad de gananciales es una comunidad germánica, carente de cuotas, y que cada cónyuge es titular de todo el patrimonio, aunque compartida dicha titularidad, y que estas aportaciones no pueden incardinarse sin más dentro de los negocios traslativos de dominio, siendo negocios atípicos del derecho de familia.**

En este sentido, el Tribunal Supremo es meridiano al señalar que "(...) cuando se produce una aportación de un bien a favor de la sociedad de gananciales, no se produce la copropiedad del bien entre los cónyuges sobre una cuota determinada, no existe un proindiviso, sino que ambos cónyuges son titulares del total. (...) 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". **De esta forma, si el cónyuge transmitente sigue siendo "titular del total" del bien aportado, y tal bien "nunca llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge", la mera aportación del bien a la sociedad ganancial no debe tributar por IRPF.**

**En conclusión, la oficina gestora en la liquidación provisional practicada al interesado por el IRPF del ejercicio 2019 somete a gravamen una ganancia patrimonial como consecuencia de la aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales, lo cual no puede ser compartido por este Tribunal atendiendo a la naturaleza germánica de la sociedad de gananciales y a las reflexiones del Tribunal Supremo, por lo que procede su anulación, y asimismo la de la sanción impuesta como consecuencia de las diferencias derivadas de la misma.**

Esta resolución tiene un voto particular formulado por el vocal, (.....).

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados>>.

#### Cuarto.

Sobre la misma cuestión se ha pronunciado en sentido distinto el TEAR de Andalucía (Sala Desconcentrada de Granada) en su resolución de 30 de septiembre de 2022 (RG 04-00803-2022 y acumulada), en la que argumentó lo siguiente (la negrita es añadida):



<<TERCERO.- Comenzamos con la reclamación 04-00803-2022. El Art. 6.d) de la Ley 35/2006 del IRPF (LIRPF) establece que constituye el hecho imponible del impuesto, entre otros, la obtención por un contribuyente de ganancias y pérdidas patrimoniales. El Art. 33.1 de la LIRPF determina que son ganancias patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por dicha Ley se califiquen como rendimientos.

El apartado 2 de este mismo artículo dispone: "Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio: a) En los supuestos de división de la cosa común. b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación. c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros. Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos."

El apartado 3 prevé: "Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: a) En reducciones del capital(...). b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente. c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (...). d) En la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones, dinerarias o mediante la adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges. Las compensaciones a que se refiere esta letra d) no darán derecho a reducir la base imponible del pagador ni constituirá renta para el perceptor. El supuesto al que se refiere esta letra d) no podrá dar lugar, en ningún caso, a las actualizaciones de los valores de los bienes o derechos adjudicados. e) Con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad."

Y el apartado cuatro indica: "4.Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto: a) Con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 68.3 de esta Ley. b) Con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia. c) Con ocasión del pago previsto en el artículo 97.3 de esta Ley y de las deudas tributarias a que se refiere el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. d) Con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios. Asimismo estarán exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda en que concurren los requisitos anteriores, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales. En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda."

A continuación el Art. 34 de la LIRPF dispone que "1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será: a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso. 2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo"

Y en su Art. 35 dicha LIRPF prevé lo siguiente "1. El valor de adquisición estará formado por la suma de: a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado. b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente. En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones. 2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste."

CUARTO.- En su primera alegación, Don (.....) considera que la aportación que realizó a su sociedad ganancial no debe tributar en el IRPF, apoyando su argumentación en la Sentencia del Tribunal Supremo 295/2021 de 03/03/2021 (recurso 3983/2019). De esta Sentencia procedemos a transcribir su fundamento de derecho tercero, cuyo objeto es dar respuesta a la cuestiones planteadas:

"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 las 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."

QUINTO.- Este Tribunal Económico-Administrativo comparte el criterio expresado sobre esta cuestión por la A.E.A.T. al responder a las alegaciones planteadas contra la propuesta de liquidación. Es decir, que la referida Sentencia es relativa a ITPAJD y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y que por tanto no se refiere a un supuesto de tributación por IRPF. Consecuentemente y dado que la aportación gratuita a una sociedad ganancial no consta en el artículo 33.2 de la LIRPF como un supuesto en el que no se produce alteración patrimonial, ni se considera un supuesto de no existencia de ganancia patrimonial conforme al artículo 33.3 de la LIRPF y finalmente tampoco está exenta de acuerdo con el artículo 33.4 de la LIRPF, hemos de concluir que esta operación está sujeta y no exenta a IRPF. Finalmente también es interesante reiterar las consultas de la Dirección General de Tributos citadas por la propia A.E.A.T. de las que se desprende que este tipo de aportación si tributan por IRPF. Dichas consultas, que son vinculantes para la A.E.A.T. son las siguientes: V0438-13, V1792-18 y V0678-21>>.

## Quinto.

En el trámite concedido en el presente procedimiento la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT formuló las alegaciones siguientes:

### 1.- Planteamiento de la cuestión controvertida.

En síntesis, la cuestión controvertida requiere determinar **si la aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales supone una alteración patrimonial que dé lugar a una ganancia o pérdida patrimonial que deba tributar en el IRPF.**

\* Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 8. Contribuyentes.

(...;). 3. No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley.

Sección 4.ª Ganancias y pérdidas patrimoniales.

Artículo 33. Concepto.

1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

2. Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

a) En los supuestos de división de la cosa común.

b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.

c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos (...;)

Artículo 34. Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general.

1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso (...;)

**2.- Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2021 (STS 1016/2021, número de resolución 295/2021).**

"(...;) SEGUNDO. Sobre la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales y la proyección fiscal en el impuesto que nos ocupa (...;) 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 (...)

TERCERO: 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 las 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 (...)"

### 3.- Consultas de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT):

- **Consulta V0438-13, de 14 de febrero de 2013.** El consultante y su esposa tienen intención de efectuar aportaciones de bienes privativos a su sociedad de gananciales, uno de los cónyuges aportaría un inmueble y el otro dinero recibido en herencia.

Ante la cuestión planteada resuelve la DGT, en relación al Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas.

<< La aportación de un bien privativo de un cónyuge a la sociedad de gananciales constituirá una alteración en la composición de su patrimonio, que generará una ganancia o pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.1 de la LIRPF

A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como la sociedad de gananciales no tiene la consideración de contribuyente, los sujetos pasivos del Impuesto serán los cónyuges, de acuerdo con lo establecido en el artículo 8 de la Ley del Impuesto.

Como el aportante y el adquirente de un 50 por 100 de lo transmitido son la misma persona, por el 50 por 100 de la aportación no se produce ninguna transmisión, que sólo se produciría por la parte que corresponde al otro cónyuge, el otro 50 por 100.

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

- **Consulta V1792-18 de 21 de junio de 2018.** El consultante casado en régimen de gananciales se plantea la aportación de varios inmuebles a la sociedad de gananciales.

Ante la cuestión planteada la DGT, en relación al Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, resuelve con el mismo criterio y motivación. En resumen, con la intención de no ser reiterativos, establece lo siguiente:

<< La aportación de un bien privativo del consultante a la sociedad de gananciales constituirá una alteración en la composición de su patrimonio, que generará una ganancia o pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.1 de la LIRPF (...); >>

- **Consulta V0678-21 de 23 de marzo de 2021.** La consultante tiene en propiedad un piso de carácter privativo que aporta a la sociedad de gananciales de su matrimonio.

Ante la cuestión planteada la DGT, en relación al Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, resuelve también con el mismo criterio y motivación. En resumen:

<<Dado que no se especifica en el escrito de consulta que se perciba una contraprestación por la aportación del inmueble a la sociedad de gananciales, se parte del presupuesto de que la transmisión es a título lucrativo, es decir, gratuita. La aportación a la sociedad de gananciales realizada por la consultante (cónyuge A), constituyó una alteración en la composición de su patrimonio, que generó una ganancia o una pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.1 de la LIRPF (...)>>

#### 4.- Alegaciones:

En síntesis, las resoluciones estimatorias de los distintos TEAR, con fundamento en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2021 ya mencionada, consideran que el cónyuge transmitente del bien privativo sigue siendo titular total del bien aportado lo que, en consecuencia, determinaría la inexistencia de ganancia patrimonial.

No considera este Departamento, sin embargo, que resulte de aplicación la referida sentencia del Tribunal Supremo a la cuestión controvertida:

- El fundamento segundo se titula 'Sobre la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales y la proyección fiscal en el impuesto que nos ocupa' y la cuestión con interés casacional objetivo consiste en determinar la tributación de la operación (en este caso concreto, no tributación) en el ámbito del Impuesto sobre Donación/Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por lo que, en ningún caso, se debería considerar que de la misma se desprenden consecuencias fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF).

- Por otro lado, y sin entrar a valorar el fondo de la sentencia, resulta importante destacar que, del análisis desarrollado en relación con la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales, no existe ninguna duda en relación con el hecho de que **la sociedad de gananciales se configura como un patrimonio separado (aunque carente de personalidad jurídica) independiente del patrimonio privativo de cada uno de los cónyuges.**

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

- En primer lugar, de conformidad con el art. 33 LIRPF, para que se originen ganancias/pérdidas patrimoniales susceptibles de tributar en IRPF deben confluir tanto una variación de valor del patrimonio del contribuyente como una alteración en la composición del mismo.

Es decir, una variación del valor de un bien que no se ponga de manifiesto consecuencia de una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente no originaría ganancia/pérdida patrimonial (por ejemplo, un bien inmueble cuyo valor según una tasación oficial se ha incrementado no originará ganancia patrimonial mientras que, si el mismo bien se transmitiese, al existir también una variación en la composición del patrimonio, sí).

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

- Por otro lado, la propia LIRPF establece supuestos en los que, fiscalmente, se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio, como son los casos de la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación (art. 33.2. c) LIRPF).

Sin embargo, y tal y como se argumenta por las oficinas gestoras, en relación con la aportación de un bien a la sociedad de gananciales no existe previsión normativa alguna que permita concluir que no se origine ganancia/pérdida patrimonial susceptible de tributación.

- Parece relevante recordar el hecho de que la sociedad de gananciales, configurada como régimen económico matrimonial (cuya regulación fundamental se encuentra en el Código Civil), es una institución que, antes o después, bien por causas automáticas (art. 1392 CC: fallecimiento, nulidad del matrimonio, separación legal...;etc.), bien por decisión judicial a petición de uno de los cónyuges en determinados casos (art. 1393 CC), se va a disolver. La disolución de la sociedad implicará necesariamente su liquidación (art. 1396 CC).

En consecuencia, independientemente de la naturaleza jurídica que en el ámbito civil otorgue el Tribunal Supremo a la sociedad de gananciales, la realidad es que, en el momento de la liquidación de la misma, debe producirse el reparto del haber de la sociedad de gananciales entre ambos cónyuges por partes iguales (art. 1404 CC).

- Si se analiza la controversia desde una perspectiva tributaria global, carecería de lógica que la transmisión del patrimonio entre cónyuges casados en régimen de separación de bienes (u otro régimen económico matrimonial distinto al régimen de gananciales) y cónyuges casados en régimen de gananciales pudiese llegar a tener consecuencias fiscales diferentes.

Por ejemplo, la transmisión de un bien inmueble del 'cónyuge uno' al 'cónyuge dos' (régimen de separación de bienes) sería una operación susceptible de generar una ganancia/pérdida patrimonial en sede del transmitente, mientras que, si la transmisión se produjese en régimen de gananciales, y se asumiese la tesis de que la aportación

a la sociedad común no puede generar ganancia/pérdida patrimonial (el art. 33.2 c) LIRPF ya prevé que no existe ganancia/pérdida patrimonial en la disolución de la sociedad de gananciales), la operación se vería beneficiada fiscalmente respecto de los contribuyentes casados en otro régimen matrimonial, ya que al disolverse la sociedad y adjudicarse el patrimonio por mitades a ambos cónyuges, la potencial ganancia patrimonial, de facto, habría resultado exenta de tributación.

## Sexto.

Por su parte, la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda formuló, en el plazo concedido a tal efecto, las alegaciones siguientes:

1.- El inicio de este procedimiento se hace a propuesta del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. El objeto del procedimiento es la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 25 de mayo de 2022, en la reclamación nº 28-10901-2021, así como los pronunciamientos en el mismo sentido del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, en resoluciones de 2 de marzo de 2023 (RG 36-01395-2020 y ac.) y 10 de marzo de 2023 (RG 15-01063-2022), esta con un voto particular; y el pronunciamiento, en sentido distinto a las anteriores, de la Sala Desconcentrada de Granada del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, en resolución de 30 de septiembre de 2022, recaída en la reclamación económico-administrativa nº 04-00803-2022.

2.- La cuestión a dirimir versa en torno a la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -en adelante IRPF- del cónyuge aportante, de las aportaciones gratuitas realizadas por este a la sociedad de gananciales, manifestando los TEAR de Madrid y Galicia la no existencia de tributación, basándose en el criterio establecido por el Tribunal Supremo en su Sentencia nº 295/2021, de 3 de marzo de 2021, por la que se establece el criterio de que las aportaciones gratuitas de bienes privativos de un cónyuge realizados a la sociedad de gananciales no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3.- Respecto a la cuestión dirimida debe resaltarse en primer lugar que la referida Sentencia del Tribunal Supremo queda limitada a la tributación de dichas aportaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que en ningún momento haga referencia al IRPF.

En el Fundamento de Derecho segundo de dicha Sentencia, se manifiesta al respecto:

"(...;)

*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."

En virtud de dichas consideraciones, el Tribunal Supremo acuerda fijar el criterio interpretativo expresado en el Fundamento de Derecho tercero de la Sentencia, en el que se manifiesta:

*"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."*

Por lo tanto, el Tribunal Supremo no niega la existencia de un desplazamiento patrimonial ni de una adquisición, como sí hacen las Resoluciones del TEAR de Madrid y el de Galicia. Expresamente manifiesta el Tribunal Supremo que "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", por lo que, continúa manifestando el Tribunal Supremo, "...;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."

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

Así, manifiesta el Tribunal Supremo al respecto:

*"Conforme al principio de legalidad, reserva de ley que prevé el art. 8.c) de la LGT, debe determinarse por ley los obligados tributarios. (...); 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, (...)."*

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, ...;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."*

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

4.- Expuestos el criterio del Tribunal Supremo respecto a la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las aportaciones gratuitas de bienes privativos de un cónyuge a la sociedad de gananciales, en que basan su criterio el TEAR de Madrid y el de Galicia, debe concluirse que dicho criterio no puede extenderse al IRPF por dos razones básicas:

- En primer lugar, a diferencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la normativa del IRPF sí establece reglas específicas relativas a la tributación de los desplazamientos patrimoniales y adquisiciones realizadas por la sociedad de gananciales y otros patrimonios separados.

Así, debe tenerse en cuenta que el artículo 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, establece que "No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley".

- Y, en segundo lugar, y con mayor relevancia, la normativa del IRPF establece una regla especial respecto a la titularidad de bienes pertenecientes a la sociedad de gananciales a efectos de dicho Impuesto que supondría la inaplicación en el IRPF, por imperativo legal, de la regla de titularidad expuesta por el Tribunal Supremo a efectos del Derecho Civil.

Así, el párrafo tercero del apartado 3 del artículo 11 de la LIRPF, referido a la individualización de los rendimientos de capital, y aplicable a las ganancias y pérdidas patrimoniales por la remisión efectuada por el apartado 5 de ese artículo al referido apartado 3, dispone:

*"3. Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.*

*En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.*

*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.*

*Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público."*

Por lo tanto, el reproducido artículo 11.3 de la LIRPF, y, en los mismos términos, el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio), después de establecer la regla general de la atribución de los rendimientos de capital (y, por remisión de su apartado 5, las ganancias y pérdidas patrimoniales) en función de las reglas de titularidad jurídica aplicables a los elementos patrimoniales de los que proceden, y de declarar aplicables a efectos del Impuesto las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia, establece una regla fiscal especial consistente en 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."

Es decir, que, a los efectos del IRPF, la titularidad de los bienes correspondientes a la sociedad de gananciales se atribuye al 50 por ciento a cada uno de los cónyuges.

Dicha regla evidentemente se contraponen a la regla a efectos del Derecho civil manifestada por el Tribunal Supremo en la Sentencia referida, de 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, ...".

Debe destacarse que dicha regla no es la única contenida en dicho artículo en la que el legislador, a los estrictos efectos fiscales correspondientes al IRPF, ha optado por establecer una regla de imputación de rentas y titularidades distinta a la establecida en el Derecho civil.

Así, a efectos del Impuesto, la imputación de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo se efectúa en su totalidad al cónyuge titular de dicha actividad o que desarrolla el trabajo, con independencia del régimen económico matrimonial. Ello determina la existencia de una regla diferente a la del Derecho civil,

expresamente prevista en la Ley, ya que, en el régimen de sociedad de gananciales, las ganancias obtenidas por uno de los cónyuges por su trabajo e industria, son comunes a ambos cónyuges (artículo 1347.1º del Código Civil).

En ese sentido, el citado artículo 11 de la LIRPF, en su apartado 1, establece como regla general: "La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquélla, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio", disponiéndose en el apartado 2 que "Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción. (...)", y en el apartado 4 que "Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. (...)".

El Tribunal Constitucional, en el Fundamento jurídico 5 de la Sentencia 146/1994, de 12 de mayo de 1994 (BOE de 13 de junio), se ha pronunciado respecto a la validez de la regla especial tributaria consistente en atribuir por mitad a cada cónyuge, a efectos del Impuesto, los bienes de la sociedad de gananciales, y la autonomía tributaria de dicha regla respecto del Derecho civil.

En la referida Sentencia, el recurrente consideraba inconstitucional la diferenciación establecida en la derogada Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (BOE de 29 de julio), de las reglas, aplicables a la sociedad de gananciales, de imputación de rentas de trabajo (exclusivamente al cónyuge que genera el derecho a su percepción) y de capital (imputación a cada uno de los cónyuges al 50 por ciento), establecidas en los artículos 9 y 11 de dicha Ley.

Así, el artículo 9.1ª.a) de la Ley 20/1989, con el mismo contenido que el artículo 11.2 de la actual Ley del Impuesto, establecía la imputación de los rendimientos del trabajo, exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción. Mientras que el artículo 9.1ª.b), referido a los rendimientos de capital (en el mismo sentido que el artículo 9.1ª.e) referido a los incrementos y disminuciones patrimoniales) se remitía al artículo 11 de dicha Ley, de igual redacción que el artículo 11.3 de la actual Ley del Impuesto, conteniendo dicho artículo 11 la regla especial, con la misma redacción que en la regulación actual, de que los rendimientos de capital e incrementos y disminuciones patrimoniales derivados de bienes gananciales, se atribuían a ambos cónyuges por mitad.

Por su parte el Abogado del Estado se oponía a la supuesta inconstitucionalidad derivada del diferente tratamiento de ambos tipos de rentas en el IRPF en la sociedad de gananciales, manifestando al respecto lo siguiente:

"La regla 1ª del art. 9 determina a cuál de los integrantes de la unidad familiar debe atribuírsele la renta sujeta a tributación. El legislador ha optado por el criterio del origen o fuente de la renta, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio; esta opción es válida con arreglo al principio de autonomía en las calificaciones tributarias, sin que de la Constitución resulte una vinculación incondicionada del legislador tributario a las calificaciones jurídicas procedentes de acuerdo con el Derecho civil, mercantil o administrativo. El criterio del origen o fuente es el aplicado en todos los supuestos del art. 9.1 de la Ley y no sólo en los casos de los rendimientos del trabajo; lo que sucede es que el criterio de origen o fuente, que siempre se enlaza con un dato jurídico (p. ej., el ser parte en un contrato laboral) guarda más fuerte conexiones con el régimen económico matrimonial tratándose de rendimientos puros de capital y de incrementos o disminuciones patrimoniales. Sería erróneo considerar que en los casos de las letras b) y e) del art 9.1ª hay una remisión en bloque al Derecho civil; la expresión "en su caso", del párrafo 2º del art. 11 de la misma Ley, significa: cuando proceda por no obstar a ello la propia legislación tributaria; pueden así señalarse casos en que la Ley 20/1989 incorpora reglas que divergen de lo que disponen las leyes civiles; el ejemplo máximo es el párrafo 3º del art. 11 que atribuye por mitad a cada cónyuge la titularidad de los bienes y derechos "comunes" con arreglo a las disposiciones o pactos reguladores del régimen económico matrimonial; y así, constante matrimonio un bien ganancial es común en el sentido de que se integra en un patrimonio común (ganancial) distinto de los patrimonios personales de los cónyuges; de este patrimonio común son cotitulares los cónyuges: es un patrimonio colectivo separado, pero cada singular bien ganancial no pertenece por mitad a los cónyuges: no está atribuído por cuotas iguales (mitades); cada cónyuge no puede enajenar su parte a un tercero (porque en realidad no la tiene), ni ejercitar la acción communi dividundo.

El argumento expuesto por los recurrentes, para quienes el párrafo primero del art. 9.1ª a) perjudica a las rentas del trabajo en comparación con las del capital y con los incrementos de patrimonio en régimen de gananciales, es inatendible, porque el criterio de determinación de la renta establecido en el art. 9.1ª a) no varía según la clase de renta, sino que permanece constante en todas sus letras; las reglas del régimen económico matrimonial simplemente cooperan a la identificación de la fuente u origen de los rendimientos; además, la atribución de rentas por mitad no es una regla propia de la sociedad de gananciales, sino una norma de distribución específicamente tributaria (art. 11, pfo. 3º) respecto a bienes o derechos comunes; en fin, si la discriminación se produjera en el régimen de gananciales, podría fácilmente evitarse capitulando."

El Tribunal Constitucional dio la razón a la Abogacía del Estado, al considerar constitucional y no discriminatoria la regla legal especial de carácter tributario, separada del Derecho civil, de imputación de los



rendimientos de capital (e incrementos y disminuciones de patrimonio) derivados de bienes gananciales a ambos cónyuges por mitad, manifestando en el Fundamento jurídico 5 de la Sentencia 146/1994 al respecto:

"Por esto las reglas sobre imputación de rentas pueden normalmente tomar en consideración las normas reguladoras del régimen económico-matrimonial, en cuanto son atributivas de titularidades dominicales.

Ello no significa, sin embargo, que la imputación de rentas a efectos tributarios opere mediante una remisión absoluta e incondicionada de la norma tributaria a la civil (STC 45/1989, Fundamento Jurídico 6º), puesto que el problema constitucional de la imputación de rentas no reside en comprobar si las normas tributarias concuerdan o no con la regulación que de las relaciones jurídicas subyacentes hagan las normas civiles, sino en decidir su conformidad con los principios constitucionales aplicables a la materia, al margen del grado de armonía que se consiga entre la ley civil y la tributaria que tampoco, por otro lado, puede ignorarse y dejarse de tomar en consideración de manera absoluta.

En este sentido, la influencia de la norma civil sobre la tributaria depende de la relación que exista entre el régimen económico-matrimonial aplicable y el sistema de tributación, conjunta o separada, por el que se haya optado; al ser de esencia a la tributación separada que los cónyuges integrantes de la unidad familiar sean tratados como si no estuvieran casados, ese sistema, por su propia naturaleza y sin perjuicio, claro está, de que se tomen en cuenta ciertos deberes familiares, guarda una mayor adecuación con el régimen de separación de bienes, resultando, sin embargo, de mayor complejidad su encaje con el régimen de gananciales, al cual es inherente la existencia de titularidades compartidas por los cónyuges.

En la tributación separada, los rendimientos del trabajo deben imputarse al sujeto que ha realizado la actividad o prestación que, en sí mismo consideradas, constituyen actuación eminentemente personal, no compartible, que se configura, por esta característica, al margen y con independencia del régimen económico del matrimonio; por ello, la norma del art. 9.1, a), de la Ley 20/1989 puede considerarse adecuada a la naturaleza de la renta que regula.

Las rentas del capital se imputan a los sujetos pasivos titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos de que provengan, según establece el art. 9.1, b), de la misma Ley, en norma que debe entenderse coherente con la naturaleza de la fuente productora de tales rentas.

En el régimen de gananciales, las rentas del capital compartido por los cónyuges que optan por la tributación separada pueden, en aplicación del criterio de la titularidad, imputar por mitad las rentas del capital, lo cual supone una disminución de la deuda tributaria a satisfacer. El hecho de que esta posibilidad no pueda ser utilizada en relación con las rentas del trabajo, de condición estrictamente personal, no produce vulneración del principio de igualdad, pues ese diferente trato deriva de la distinta naturaleza de las fuentes productoras de ambos tipos de renta, que requieren un tratamiento tributario congruente con la peculiaridad que caracteriza a cada uno de ellos."

Por lo tanto, de acuerdo con el Tribunal Constitucional, el artículo 11.3 de la LIRPF supone el establecimiento de una regla fiscal especial, que implica que los bienes correspondientes a la sociedad de gananciales se consideren, a efectos del Impuesto, de titularidad de cada uno de los cónyuges por mitad, con independencia de las reglas de titularidad del Derecho civil, considerando el Tribunal Constitucional la validez de dicha regla especial, teniendo en cuenta la autonomía de la norma tributaria frente a la norma de Derecho civil, y la necesaria adecuación del tratamiento tributario a las peculiaridades de cada fuente de obtención de renta.

5.- De acuerdo con dicha regla especial y el reproducido artículo 8.3 de la LIRPF, la aportación realizada por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales de un bien de su exclusiva titularidad que, a efectos del Impuesto y por aplicación del citado artículo 11.3 de la Ley del Impuesto, se considera tras la aportación de titularidad de ambos cónyuges por mitad, constituirá en el aportante una alteración en la composición de su patrimonio, que generará una ganancia o pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.1 de la LIRPF, que dispone:

*"Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos",* viniendo la ganancia o pérdida patrimonial determinada por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de la mitad del porcentaje de los bienes aportados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 34 de la LIRPF, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36, para las transmisiones onerosas y lucrativas respectivamente.

6.- Debe tenerse en cuenta, por otro lado, que la aplicación al IRPF del criterio de los TEAR de Madrid y de Galicia, consistente en no aplicar la regla especial de titularidad a efectos del Impuesto del artículo 11.3 de la LIRPF (50 por ciento de titularidad para cada cónyuge), y considerar que el cónyuge aportante del bien a la sociedad de gananciales no experimenta una alteración patrimonial a efectos del Impuesto, ya que era propietario del 100 por cien del inmueble, y tras su aportación sigue siendo propietario de la totalidad del inmueble al no existir cuotas en la sociedad de gananciales, si bien sería favorable a este en el caso presente debatido, al no tributar por la ganancia patrimonial obtenida, sería, sin embargo, más gravoso en otros supuestos.

Así, por ejemplo, en el caso de alquiler de un inmueble ganancial, al ser cada uno de los cónyuges propietarios de la totalidad del bien, debería imputarse a efectos del Impuesto cada uno de los cónyuges la totalidad de las rentas del alquiler, frente a la menor tributación que resultaría en caso de aplicar la regla especial del artículo 11.3 de la LIRPF, de acuerdo con la cual cada cónyuge se imputaría únicamente la mitad de los rendimientos de capital obtenidos.

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

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Dispone el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, General Tributaria:

Artículo 229. Competencias de los órganos económico- administrativos.

"1. El Tribunal Económico- Administrativo Central conocerá:

(.....)

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico- Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia".

A la vista del precepto citado y por virtud del acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de marzo de 2023 esta Sala de dicho Tribunal es competente para adoptar resolución en unificación de criterio en el presente procedimiento.

### Segundo.

La cuestión controvertida consiste en determinar si la aportación de un bien inmueble privativo a la sociedad de gananciales supone una alteración patrimonial que dé lugar a una ganancia o pérdida patrimonial que deba tributar en el IRPF.

### Tercero.

Dispone el artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF):

## "Artículo 33. Concepto

1. **Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.**

2. Se estimará que **no existe alteración en la composición del patrimonio:**

- a) En los supuestos de división de la cosa común.
- b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.
- c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

3. Se estimará que **no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:**

a) En reducciones del capital. Cuando la reducción de capital, cualquiera que sea su finalidad, dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

Cuando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o participaciones propiedad del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar. Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión, salvo que dicha reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, en cuyo caso la totalidad de las cantidades percibidas por este concepto tributará de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 25.1 de esta Ley. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de reducción de capital que tenga por finalidad la devolución de aportaciones y no proceda de beneficios no distribuidos, correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE (LCEur 2004, 1848y LCEur 2005, 289) del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la reducción de capital y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva.

A estos efectos, el valor de los fondos propios a que se refiere el párrafo anterior se minorará en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la reducción de capital, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como en el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de esta letra a).

Cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo tercero de esta letra a) la reducción de capital hubiera determinado el cómputo como rendimiento del capital mobiliario de la totalidad o parte del importe obtenido o del valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos, y con posterioridad el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios conforme al artículo 25.1 a) de esta Ley procedentes de la misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la reducción de capital, el importe obtenido de los dividendos o participaciones en beneficios minorará, con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados que correspondan a las citadas acciones o participaciones, el valor de adquisición de las mismas conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de esta letra a).

b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.

d) En la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones, dinerarias o mediante la adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges.

Las compensaciones a que se refiere esta letra d) no darán derecho a reducir la base imponible del pagador ni constituirá renta para el receptor.

El supuesto al que se refiere esta letra d) no podrá dar lugar, en ningún caso, a las actualizaciones de los valores de los bienes o derechos adjudicados.

e) Con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad.

#### 4. Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

a) Con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 68.3 de esta Ley.

b) Con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

c) Con ocasión del pago previsto en el artículo 97.3 de esta Ley y de las deudas tributarias a que se refiere el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

d) Con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo estarán exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda en que concurren los requisitos anteriores, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda.

5. No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

a) Las no justificadas.

b) Las debidas al consumo.

c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos «inter vivos» o a liberalidades.

d) Las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período.

En ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los juegos a los que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de esta Ley.

e) Las derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales, cuando el transmitente vuelva a adquirirlos dentro del año siguiente a la fecha de dicha transmisión.

Esta pérdida patrimonial se integrará cuando se produzca la posterior transmisión del elemento patrimonial.

f) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones.

g) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a dichas transmisiones.

En los casos previstos en los párrafos f) y g) anteriores, las pérdidas patrimoniales se integrarán a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente".

En cuanto a la cuantificación de las ganancias o pérdidas patrimoniales, los artículos 34, 35 y 36 de la LIRPF señalan:

"Artículo 34. Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general

1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

- a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.
- b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo".

#### "Artículo 35. Transmisiones a título oneroso

1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste".

#### "Artículo 36. Transmisiones a título lucrativo

Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

(.....)".

Del apartado primero del artículo 33 de la LIRPF se infiere que para que pueda hablarse de ganancia patrimonial es necesario que concurren los requisitos siguientes:

- (i) Un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente.
- (ii) Que tal aumento sea consecuencia de una alteración en la composición de su patrimonio.

Quiere ello decir que la norma no pretende gravar los aumentos del valor del patrimonio de los contribuyentes a medida que se generan sino únicamente cuando se realizan, lo que suele ocurrir cuando se monetizan. No se someten, pues, a gravamen las plusvalías no realizadas o latentes. A ello alude la norma cuando exige que el aumento en el valor del patrimonio se ponga de manifiesto con ocasión de una alteración en su composición. Para que se produzca la ganancia patrimonial a efectos del IRPF es necesario, pues, que exista una alteración patrimonial que ponga de manifiesto o realice tal incremento de valor.

La controversia planteada se centra en conocer si la aportación de un inmueble privativo a la sociedad de gananciales supone una alteración en la composición del patrimonio del cónyuge aportante generadora de una ganancia o pérdida patrimonial.

Los TEAR de Madrid y Galicia, con apoyo en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2021 (rec. cas. 3983/2019), concluyeron en sus respectivas resoluciones que la aportación de un inmueble privativo a la sociedad de gananciales no supone alteración en la composición del patrimonio del cónyuge aportante toda vez que sigue siendo el titular del total del bien aportado en la medida en que los cónyuges no son dueños de la mitad de los bienes comunes sino titulares conjuntamente del patrimonio ganancial. No cabría, pues, a juicio de dichos TEAR, aceptar la tesis que subyace en las consultas de la Dirección General de Tributos de que la aportación del bien privativo a la sociedad de gananciales genera una ganancia patrimonial en el cónyuge aportante al desprenderse del 50% del bien en cuestión en favor del otro cónyuge, puesto que aquél sigue siendo titular del total del bien aportado.

La Sala Desconcentrada de Granada del TEAR de Andalucía, comparte, sin embargo, la postura de la AEAT y de las consultas de la DGT, sosteniendo, en consecuencia, que la aportación de un inmueble privativo a la sociedad

de gananciales sí supone una alteración en la composición del patrimonio del cónyuge aportante, conclusión que fundamenta, en esencia, en que (i) la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2021 (rec. cas. 3983/2019) se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y no a un supuesto de tributación por el IRPF, y en que (ii) la aportación gratuita a la sociedad ganancial no se contempla, respectivamente, en los artículos 33.2, 33.3 y 33.4 de la LIRPF como un supuesto de no alteración en la composición del patrimonio, de inexistencia de ganancia patrimonial o de exención de la ganancia patrimonial.

Tanto la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT como la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda consideran que la solución correcta a la controversia es la mantenida por la Sala Desconcentrada de Granada del TEAR de Andalucía, y aportan argumentos adicionales en esa dirección.

#### Cuarto.

Este Tribunal Central anticipa que la respuesta a la cuestión controvertida no puede ser otra que la mantenida por la Sala Desconcentrada de Granada del TEAR de Andalucía y por las Directoras del Departamento de Gestión de la AEAT y de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda. Las razones que conducen a tal conclusión son las siguientes:

1.- La literalidad de los apartados 2,3 y 4 del artículo 33 de la LIRPF, arriba reproducidos, que recogen, respectivamente, supuestos de no alteración de la composición del patrimonio, de inexistencia de ganancias patrimoniales y de exención de estas últimas, no permite ubicar en ninguno de ellos el caso que examinamos de aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales.

2.- La sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2021 (rec. cas. 3983/2019), en que se apoyan los TEAR de Madrid y Galicia, analiza la tributación de la aportación sin contraprestación por un cónyuge de un bien privativo a la sociedad ganancial en el ámbito del ITPAJD e ISD, no el del IRPF. En efecto, la cuestión de interés casacional para la formación de la jurisprudencia consistía en dicha sentencia 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".

La sentencia responde a la cuestión de interés casacional en los términos siguientes:

"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".

Resulta claro, pues, que la sentencia no ha examinado la tributación en el IRPF de la aportación del bien privativo a la sociedad ganancial, que es la cuestión controvertida en el presente procedimiento.

3.- Los TEAR de Madrid y Galicia se sirven de determinadas afirmaciones de la sentencia, relativas a la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales, para concluir que la aportación en cuestión no supone una alteración en la composición del patrimonio del cónyuge aportante y, por ende, no puede generar ganancia patrimonial alguna que deba tributar en el IRPF de este último.

Dice en este sentido la sentencia (el énfasis es añadido):

<<SEGUNDO.- Sobre la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales y su proyección fiscal en el impuesto que nos ocupa.

(.....).

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 conceptualizada 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.>>

A juicio de los TEAR de Madrid y Galicia la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales descrita en la sentencia indicada impide hablar, en los casos de aportación gratuita a la misma de un bien privativo, de una alteración en la composición del patrimonio del cónyuge aportante a los efectos del IRPF. Recordemos, en este sentido, lo que afirma el TEAR de Madrid en su resolución:

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

El TEAR de Galicia, en su resolución de 2 de marzo de 2023, dispone:

"Entiende esta Sala que las consideraciones del Tribunal Supremo en relación con las sociedades de gananciales, llevan a concluir que, las aportaciones de bienes privativos a la sociedad ganancial no puedan generar ganancia patrimonial alguna en el IRPF del aportante. En efecto, la interpretación que realiza la DGT para interpretar que la aportación de los bienes genera una ganancia patrimonial en el cónyuge aportante, parte de la errónea premisa de que existe un cónyuge que se desprende del 50% de su patrimonio, que es adquirido por el otro cónyuge, lo cual mal se compadece con la naturaleza germánica de la sociedad de gananciales, y con las reflexiones del Alto Tribunal. (.....). De esta forma, si el cónyuge transmitente sigue siendo "titular del total" del bien aportado, y tal bien "nunca llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge", la mera aportación del bien a la sociedad ganancial no debería tributar por IRPF. Y es que con la aportación del bien no existe, técnicamente, un enriquecimiento del cónyuge que en teoría se beneficia de la aportación, y un correlativo empobrecimiento del otro, pues la esencia de la comunidad germánica es que la cosa es íntegramente de todos, a través de la sociedad ganancial, y sin fijación de cuota de participación."

Este último TEAR, en su resolución de 10 de marzo de 2023, señala:

"(.....) La oficina gestora en la regularización practicada siguió a la DGT, que, entre otras, en consulta V0513-18, de 23 de febrero de 2018, estima que al aportar un bien privativo a la sociedad de gananciales a título oneroso se produce una alteración en la composición del patrimonio que puede poner de manifiesto una ganancia o pérdida patrimonial integrante de la base imponible del impuesto, pero únicamente por su cincuenta por ciento, pues considera que el aportante sigue siendo propietario del 50% del bien aportado y que del otro 50% es titular su cónyuge. Subyace la idea de que mediante esta operación se traslada la mitad de la propiedad de un cónyuge a otro, cuestión que hemos visto negada por el TS al afirmar que la sociedad de gananciales es una comunidad germánica, carente de cuotas, y que cada cónyuge es titular de todo el patrimonio, aunque compartida dicha titularidad, y que estas aportaciones no pueden incardinarse sin más dentro de los negocios traslativos de dominio, siendo negocios atípicos del derecho de familia. (.....).

De esta forma, si el cónyuge transmitente sigue siendo "titular del total" del bien aportado, y tal bien "nunca llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge", la mera aportación del bien a la sociedad ganancial no debe tributar por IRPF".

No puede compartir este Tribunal Central las afirmaciones de los TEAR sobre la inexistencia de una alteración en la composición del patrimonio.

Debe recordarse, en primer término, lo dispuesto en el artículo 7 de la LGT, a cuyo tenor:

"Artículo 7. Fuentes del ordenamiento tributario

**1. Los tributos se registrarán:**



- a) Por la Constitución.
- b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.
- c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.
- d) Por esta Ley, por las Leyes Reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.
- e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de Ley cuando así lo establezca expresamente la propia Ley.

**2. Tendrán carácter supletorio** las disposiciones generales del derecho administrativo y **los preceptos del derecho común**".

Así pues, conforme a lo dispuesto en el precepto indicado los preceptos del derecho común tendrán carácter supletorio en la regulación de los tributos.

La sociedad de gananciales se regula en los artículos 1344 a 1410 del Código Civil.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 1344 del Código Civil "*Mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes para los cónyuges las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse aquélla*".

Cabe citar, por lo que aquí interesa, el artículo 1347 del Código Civil que describe los bienes gananciales en los términos siguientes:

"Artículo 1347. [Bienes gananciales]

Son bienes gananciales:

- 1º Los obtenidos por el trabajo o la industria de cualquiera de los cónyuges.
- 2º Los frutos, rentas o intereses que produzcan tanto los bienes privativos como los gananciales.

(.....)".

Dispone el artículo 8 de la LIRPF:

"Artículo 8. Contribuyentes

1. Son contribuyentes por este impuesto:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.
- b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley.

2. No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

3. No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley".

Por su parte, el artículo 11 de la LIRPF establece:

## "Artículo 11. Individualización de rentas

1. **La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquélla, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.**

2. **Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción.**

No obstante, las prestaciones a que se refiere el artículo 17.2 a) de esta Ley se atribuirán a las personas físicas en cuyo favor estén reconocidas.

3. **Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso** y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

**En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio**, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

**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.**

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.

4. **Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.**

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.

5. **Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan según las normas sobre titularidad jurídica establecidas para los rendimientos del capital en el apartado 3 anterior.**

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente".

Del artículo 11 de la LIRPF se infiere que la individualización de rentas en el IRPF atiende al criterio del origen o fuente de las mismas, con independencia de cuál sea el régimen económico del matrimonio. Así, por ejemplo, las rentas del trabajo que, conforme al artículo 1347 del Código Civil, son bienes gananciales, se atribuyen en el IRPF en exclusiva al cónyuge que generó el derecho a su percepción. Por su parte, los rendimientos del capital derivados de la titularidad de elementos patrimoniales de carácter ganancial se atribuyen en el IRPF por mitad a cada uno de los cónyuges pese a que, conforme a la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales expuesta en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2021 (rec. cas. 3983/2019), los cónyuges no son dueños de la mitad de dichos elementos patrimoniales, sino que ambos son titulares conjuntamente del patrimonio ganancial. Lo mismo sucede con las ganancias de patrimonio, que si derivan de un elemento patrimonial de carácter ganancial se imputarán por mitad a cada uno de los cónyuges pese a que desde el punto de vista del Derecho Civil los cónyuges no son dueños de la mitad de dicho elemento patrimonial.

Así las cosas, con independencia de la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales descrita por la sentencia del Tribunal Supremo reiteradamente citada, que este Tribunal Central no cuestiona, a efectos de la tributación en el IRPF de las distintas fuentes de renta hay que estar a lo que disponga la LIRPF y su reglamento de desarrollo, y sólo supletoriamente a lo que establezca el derecho común.

En relación con la operación aquí examinada, consistente en la aportación gratuita de un bien privativo a la sociedad de gananciales, ya señalamos en el punto 1 anterior que nada dice expresamente el artículo 33 de la LIRPF en su apartado 2 sobre que dicha operación no suponga alteración de la composición del patrimonio. Tampoco se recoge tal operación como supuesto de inexistencia de ganancia patrimonial o de ganancia patrimonial exenta en los apartados 3 y 4 de dicho precepto.

Habrà que examinar, en consecuencia, si cabe apreciar la existencia de alteración en la composición del patrimonio del cónyuge aportante conforme al concepto de ganancia patrimonial descrito en el apartado 1 del artículo 33 de la LIRPF.

A nuestro juicio la respuesta debe ser positiva. Es cierto que el bien privativo aportado a la sociedad ganancial es de titularidad de ambos cónyuges y que éstos no son dueños del mismo por mitad. Pero no lo es menos que el cónyuge aportante pasa de ser propietario exclusivo del bien a compartirlo con su cónyuge. Aunque siga siendo titular del bien en su totalidad ya no lo es de forma exclusiva. En este sentido, no podemos compartir la afirmación del TEAR de Madrid de que *"no hay un enriquecimiento o mayor valor del patrimonio del cónyuge que en teoría se beneficia de la incorporación del inmueble a la sociedad de gananciales ni se produce una pérdida de la titularidad en el cónyuge aportante"*, toda vez que, de un lado, aunque el cónyuge aportante no pierde la titularidad del bien en cuestión sí pierde la exclusividad de dicha titularidad y, de otra parte, el otro cónyuge ciertamente se beneficia de la aportación en la medida en que pasa a ser titular junto con el cónyuge aportante de un bien sobre el que no ostentaba previamente titularidad alguna.

Prueba de esa alteración en la composición del patrimonio es, como recuerda la Directora General de Tributos, la existencia de un desplazamiento patrimonial y una adquisición reconocidos en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2021 cuando afirma que *"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"*. Añade la sentencia que la operación *"tiene su encaje, en principio y sin perjuicio de lo que a continuación decimos, en "...cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, "intervivos"*". En consecuencia, de la sentencia del Tribunal Supremo no cabe inferir, como pretenden los TEAR de Madrid y Galicia, la inexistencia de alteración patrimonial en el cónyuge aportante.

Así pues, teniendo presente, según lo dispuesto en el artículo 11.3 de la LIRPF, 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 (...)"* se ha de concluir, con arreglo a todo lo expuesto, que la aportación realizada por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales de un bien privativo que, a efectos del IRPF, se considera tras dicha aportación de titularidad de ambos cónyuges por mitad, supone para el aportante una alteración en la composición de su patrimonio capaz de generar una ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.1 de la LIRPF, que se determinará, en virtud del artículo 34 de la LIRPF, por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de la mitad del bien aportado, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la LIRPF para las transmisiones onerosas y lucrativas respectivamente.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, EN SALA, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incoado por acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 26 de marzo de 2023, por iniciativa del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid,

## ACUERDA

unificar criterio en el sentido siguiente:

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.