



Roj: **STS 98/2024 - ECLI:ES:TS:2024:98**

Id Cendoj: **28079130022024100009**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **10/01/2024**

Nº de Recurso: **572/2022**

Nº de Resolución: **24/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 7-5-2019,**
STSJ AS 2925/2021,
ATS 15540/2022,
STS 98/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 24/2024

Fecha de sentencia: 10/01/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 572/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/11/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.ASTURIAS CON/AD SEC.3

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 572/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 24/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 10 de enero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 572/2022, interpuesto por don Landelino y doña Marisol, representados por el procurador de los Tribunales don Ramón de la Vega Peña, bajo la dirección letrada de don Manuel de Vicente-Tutor Rodríguez, contra la sentencia dictada el 14 de octubre de 2021 por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias ("TSJ de Asturias"), en el recurso núm. 778/2019.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido parte recurrida el Principado de Asturias, representado y defendido por el letrado del Principado de Asturias.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Asturias núm. 958/2021 de 14 de octubre, que desestimó el recurso núm. 778/2019, interpuesto por la representación procesal de don Landelino y doña Marisol contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 7 de mayo de 2019, que desestimó el recurso de alzada interpuesto por aquéllos frente a resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Asturias de 22 de diciembre de 2015, sobre reclamaciones acumuladas num. NUM000, NUM001 y NUM002 frente a acuerdos de liquidación de 7 de diciembre de 2011 del Área de Inspección del Ente Público Servicios Tributarios del Principado de Asturias, concepto Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación del recurso. El procurador don Ramón de la Vega Peña, en representación de don Landelino y doña Marisol, mediante escrito de 30 de diciembre de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 14 de octubre de 2021.

El TSJ de Asturias tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 21 de enero de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 3 noviembre de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar el régimen y tratamiento fiscal, en los supuestos en los que los cónyuges (casados en régimen económico matrimonial de gananciales) suscriben participaciones a nombre de ambos en determinados fondos de inversión empleando dinero de carácter privativo de uno de los cónyuges, discerniendo si la suscripción de dichos fondos por parte de uno de los cónyuges (el esposo que no es propietario original del dinero) constituye el hecho imponible del art. 3.1.b) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones al entender que ha recibido una donación del otro cónyuge por el importe suscrito o, por el contrario, teniendo en cuenta la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales, la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales, la convierte a ésta en beneficiaria de tal acto, sin que se trate de un negocio entre los cónyuges.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; 618, 1344, 1355 y 1358 del Código Civil y la jurisprudencia sentada por las sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2021 (recurso nº 3983/2019, ECLI:ES:TS:2021:1016) y de la Sala de lo Civil (Sección Primera) del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2015 (recurso nº 1468/2014, ECLI:ES:TS:2015:5148), en las que "(e)l Tribunal Supremo realiza una



interpretación jurídica de la figura de la sociedad de gananciales en nuestro ordenamiento, y las consecuencias de la aportación a la misma de bienes privativos por uno de sus miembros" (sic).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Ramón de la Vega Peña, en representación de don Landelino y doña Marisol, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 22 de diciembre de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumentan que ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación del artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ("LISD"), "BOE" núm. 303, de 19 de diciembre; y los artículos 618, 1344, 1355 y 1358 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil ("CC"), "Gaceta de Madrid" núm. 206, de 25 de julio.

Afirman los cónyuges (casados en régimen económico matrimonial de gananciales) que suscribieron participaciones a nombre de ambos en determinados fondos de inversión, con dinero de carácter privativo de uno de los cónyuges.

Para la Inspección, la suscripción de dichos fondos por parte de uno de los cónyuges (el esposo no era propietario original del dinero) constituye el hecho imponible del artículo 3.1.b) LISID, al entender que el otro cónyuge ha recibido una donación por la mitad del importe suscrito.

Tras exponer la normativa objeto de interpretación, exponen la naturaleza jurídica del régimen económico-matrimonial de la sociedad de gananciales. Al margen de otras posturas doctrinales, la mayoritaria y que -según expresan- sostiene nuestro Tribunal Supremo, es que se trata de una comunidad de tipo germánico o en mano común, porque ninguno de los cónyuges ostenta la titularidad sobre cuotas del patrimonio ni puede, por lo tanto, disponer de las mismas ni ejercitar la acción de división de la cosa común.

Así, durante la vigencia de la comunidad de gananciales no es posible atribuir directamente a cualquiera de los cónyuges la propiedad de la mitad de gananciales porque, para saber si estos existen o no, es precisa la previa liquidación, único medio de conocer el remanente y hacerse en pago de este la consiguiente adjudicación, de modo que hasta ese momento los cónyuges no tienen sino un derecho expectante (invoca la sentencia del Tribunal Supremo de la Sala Primera de 1 de septiembre de 2020, recurso 2902/1995; ECLI:ES:TS:2000:6367).

Tras citar las sentencias del Tribunal Supremo de la Sala Primera de 25 de febrero de 1997, recurso 927/1993; ECLI:ES:TS:1997:1299; y de 8 de marzo de 1995, recurso 3598/1991; ECLI:ES:TS:1995:1344, concluye que, hasta que no se practique la liquidación de la sociedad de gananciales y la adjudicación de sus bienes, se desconoce qué bienes pertenecen a uno u otro cónyuge y si le pertenecen o no con carácter exclusivo.

Consideran que la financiación de la adquisición de bienes gananciales con fondos privativos dará lugar al reembolso a favor del cónyuge aportante, pero no con carácter inmediato, sino en el momento de la liquidación de la sociedad de gananciales, y actualizando a este momento el importe reembolsable.

A continuación, para analizar la proyección de la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales al ámbito tributario, invocan la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 3 de marzo de 2021, recurso 3983/2019; ECLI:ES:TS:2021:1016.

El criterio de la sentencia de instancia no es conforme a Derecho porque, en línea con la normativa y la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, supone vaciar de contenido la configuración de la sociedad de gananciales como una comunidad en mano común o de tipo germánico, donde no existen cuotas, donde los cónyuges no son dueños de la mitad de los bienes -como entiendo la Sentencia de instancia-, sino que ambos cónyuges son titulares conjuntamente del patrimonio ganancial.

Añaden que, incluso descartada la causa onerosa, la aportación gratuita de bienes privativos a la sociedad de gananciales, como ha interpretado el Tribunal Supremo, 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, no el otro cónyuge, por lo que no concurre el presupuesto de hecho (artículo 618 del Código Civil) sobre el que descansa la regularización practicada por la Administración, cual es la existencia de una donación entre los cónyuges dado que, como ha interpretado el Tribunal Supremo, la destinataria del acto de disposición es la sociedad de gananciales, no el otro cónyuge.

Esgrimiendo el principio de unidad de doctrina, inherente a la seguridad jurídica y a la igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 CE), consideran que se debería reiterar el criterio de las referidas sentencias,



mereciendo, la cuestión planteada, igual respuesta; habiendo sido acogida esa jurisprudencia por la Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante núm. 1920-22 de fecha 8 de septiembre.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 2 de marzo de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, considera que la parte recurrente, tras reproducir los preceptos identificados en el auto de admisión y referirse a la naturaleza de la sociedad de gananciales como una comunidad de tipo germánico o mano común, extremo no discutible, hace girar casi en exclusiva su argumentación acerca del contenido de la sentencia de 3 de marzo de 2021 rca. 3983/2019, apuntando el abogado del Estado que es la única sentencia sobre el tema, por lo que no puede decirse, si no se reitera, que haya creado jurisprudencia, como tampoco la sentencia de la Sala de lo Civil de 3 de diciembre de 2015 rca.1468/2014, ECLI:ES:TS:2015:5148, que, entra en cierta contradicción con otra dictada años antes por el mismo Tribunal.

Sobre esa base, considera necesario que la Sala Tercera vuelva a analizar la cuestión suscitada y, rectificando su primer parecer al respecto, dicte una nueva sentencia aceptando los planteamientos de la representación de la Administración del Estado.

Puntualiza que la *ratio decidendi* de la sentencia nada tiene que ver con la cuestión de interés casacional admitida, sino con la prueba de la transmisión lucrativa para el donatario y la posible existencia de un error en las autoliquidaciones presentadas, siendo pacífica la voluntad del esposo de la donataria de incluir el 50% de la cantidad ingresada en la cuenta común en su activo patrimonial.

Como dice el fallo -que, entiende, debe ser tenido en cuenta por esta Sala-, el esposo, no propietario original del dinero, dispuso la compra de valores a nombre de ambos cónyuges (fondos de inversión) y en plena congruencia con tal cotitularidad, cada uno incorporó a su respectiva declaración fiscal la mitad del dinero.

Admitiendo la naturaleza de la sociedad de gananciales como comunidad de tipo germánico o de mano común, atendiendo al carácter de las operaciones a realizar directamente entre los cónyuges, considera que se puede distinguir entre operaciones onerosas o gratuitas.

Tratándose de un negocio jurídico gratuito *inter vivos* por el que uno de los cónyuges se desprende sin contraprestación alguna de un bien privativo (metálico) para aportarlo a la sociedad conyugal (cuenta corriente común) formada por ambos cónyuges, desde una perspectiva fiscal no hay duda de su encaje dentro del hecho imponible del ISD.

Mantiene que esas aportaciones gratuitas de bienes privativos a la sociedad de gananciales estarían sujetas al ISD (artículo 3.1.b) LISD), como negocios jurídicos gratuitos *inter vivos* que son, sin contraprestación alguna satisfecha por el cónyuge beneficiario de las mismas, no existiendo precepto alguno en dicha Ley que, por la razón que sea (podría ser el favorecimiento de determinadas transmisiones por razón de protección a la familia, en línea con el artículo 39.1 CE, fortaleciendo así su estabilidad y prosperidad) reconozca exención o bonificación alguna de estas aportaciones gratuitas.

Apunta como doctrina del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) -sentencias de 29 de mayo y 7 de noviembre de 2000-, que el mero hecho de apertura de una cuenta corriente a nombre de dos o más personas no significa otra cosa que la tenencia de facultades dispositivas del saldo, pero no determina la existencia de un condominio.

Sin embargo -prosigue-, en este caso el supuesto de hecho es distinto, pues se invirtió íntegramente una cantidad privativa, ingresada en una cuenta común, en la suscripción de un fondo de inversión sobre las que, en cualquier caso, los partícipes detentan un derecho individual de propiedad.

Considera que el *animus donandi*, aceptación de la donación por el donatario y conocimiento de dicha aceptación (artículo 618 y siguientes del Código Civil) son notas que se dan en el presente caso, pues la Sra Marisol dispuso gratuitamente del dinero procedente de la venta de sus bienes privativos a favor del donatario, su esposo, a través del vehículo de una cuenta común, que aceptó al suscribir el fondo de inversión y su mujer, concedora de dicha aceptación.

Invoca la sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo 114/2004 de 25 de febrero de 2004 rec. 1058/1998, ECLI:ES:TS:2004:1255, en cuanto a la calificación que debe darse a la apertura de un fondo de inversión común siendo, como aquí, el dinero invertido privativo de uno de los cónyuges.

Sobre esa base, solicita se desestime el recurso, confirmando la sentencia de instancia y, por extensión, la resolución del TEAC.



5.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El letrado del Principado de Asturias, en representación del Principado de Asturias, presentó escrito de oposición de fecha 7 de marzo de 2023.

A su juicio, el recurso de casación parte de una premisa equivocada, al considerar que el destinatario de la aportación gratuita de bienes privativos de la esposa fue -en el expediente que dio lugar a la regularización- la sociedad de gananciales y no el otro cónyuge, como efectivamente sucedió.

Cita la sentencia, Sala de lo Civil, del Tribunal Supremo núm. 128/2022, de 21 de febrero de 2022, recurso 277/2019, ECLI:ES:TS:2022:627, que "en las relaciones entre cónyuges, aunque estén sometidos al régimen de gananciales, no se presume que el dinero privativo se aporta como ganancial (sentencias 657/2019, de 11 de diciembre, y 591/2020, de 11 de noviembre, con cita de otras anteriores)" pues no estamos -en nuestro caso- ante un dinero privativo que se confunde con otro de carácter ganancial, sino ante un dinero privativo que se destina a la adquisición de bienes determinados, en concreto, a la suscripción de participaciones de un fondo de inversión con cargo a la cuenta bancaria en la que el dinero había sido ingresado y no -como se pretende de adverso- al sostenimiento de las cargas y obligaciones de la sociedad de gananciales.

A su juicio, la sentencia recurrida se ciñe escrupulosamente a la doctrina de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo (sentencia núm. 591/2020, de 11 de noviembre de 2020, recurso 2209/2018, ECLI:ES:TS:2020:3635), que ha dejado dicho que "[E]l mero ingreso en una cuenta de titularidad compartida no convierte en ganancial a la indemnización privativa", pues "[T]ampoco en las relaciones entre cónyuges, aunque estén sometidos al régimen de gananciales, se presume el ánimo liberal [en favor de la sociedad de gananciales] por el hecho de que se confunda el dinero privativo con el dinero poseído conjuntamente ni se presume que el dinero privativo se aporta como ganancial (sentencia 657/2019, de 11 de diciembre, con cita de otras anteriores)".

Respecto de la sentencia (Sala Tercera) de 3 de marzo de 2021, que la recurrente invoca en apoyo de su pretensión anulatoria, entiende que parte de una base fáctica que no es la misma que la que dio lugar a la regularización aquí impugnada, no existiendo, en nuestro caso, atribución expresa de carácter ganancial a lo aportado con origen privativo, del mismo modo que tampoco se acredita una voluntad común de ambos esposos -conforme al artículo 1355 del Código Civil y la jurisprudencia- de atribuir carácter ganancial a las participaciones del fondo de inversión, que fueron adquiridas por el esposo con el dinero privativo de la esposa a nombre de ambos cónyuges.

En cuanto a la calificación que debe darse a la apertura de un fondo de inversión, siendo el dinero invertido privativo de uno de los cónyuges, cita la sentencia de (Sala Primera) de 25 de febrero de 2004, recurso 1058/1998, ECLI:ES:TS:2004:1255.

Postula que la sentencia impugnada ha interpretado y aplicado correctamente los artículos 618 y 1358 y concordantes del Código Civil, y el artículo 3.1, letra b), de LISD, de modo que no concurren las infracciones jurídicas que el recurso le imputa.

Solicita, finalmente, que se desestime el recurso y se confirme íntegramente la resolución recurrida, imponiendo las costas a la parte recurrente.

6.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 9 de marzo de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 10 de julio de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 28 de noviembre de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica

Se trata de determinar si por la circunstancia de haber suscrito dos cónyuges, casados en régimen de sociedad de gananciales, unos fondos de inversión con el dinero privativo de la esposa, se ha producido o no una donación al marido.

Mediante escritura pública de 29 de diciembre de 2006, la señora Marisol vendió cuatro fincas privativas por importe de 5.700.000 euros, ingresando los correspondientes cheques en una cuenta bancaria de la que eran titulares ambos cónyuges, y procediendo los días 3 de enero y 26 de febrero de 2007 a la suscripción



de participaciones en un fondo de inversión, con cargo a la citada cuenta, por importe, en ambos casos, de 2.700.000 euros.

La administración tributaria del Principado giró liquidaciones al marido, don Landelino el 7 de diciembre de 2011, por importes respectivos de 519.332,36 y 563.475,48 euros, incluidos intereses de demora.

Sin embargo, defendiendo la naturaleza de la sociedad de gananciales como comunidad de tipo germánico o en mano común, los cónyuges mantienen que ninguno ostenta la titularidad sobre cuotas del patrimonio de modo que, durante su vigencia, no es posible atribuir directamente a cualquiera de ellos la propiedad de la mitad de gananciales, siendo precisa su previa liquidación.

SEGUNDO. - La argumentación de la sentencia de instancia

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Asturias, en su sentencia núm. 958/2021 de 14 de octubre, avaló las referidas liquidaciones, conteniendo, en lo que aquí interesa, el Fundamento de Derecho Quinto la *ratio decidendi* de esa decisión:

"(S)obre la prueba de la transmisión lucrativa para el donatario, resulta implícita en el hecho de la cotitularidad de los fondos por voluntad de su titular, y además tal cotitularidad ha sido consentida por el beneficiario; se ratifica esta conclusión, desde el momento que el esposo no propietario original del dinero, dispone la compra de valores a nombre de ambos cónyuges (fondos de inversión) y en plena congruencia con tal cotitularidad, cada uno incorpora a su respectiva declaración fiscal la mitad del dinero. Además, hemos de subrayar que no estamos ante una minucia económica o error contable o de disposición sino ante una elevadísima cuantía, por lo que la máxima de experiencia revela el mayor celo, reflexión y consciencia de la decisión, que cuando se trata de cantidades ínfimas, pues insistiremos en que estamos ante una venta originaria de fincas privativas por importe de 5.700.000 €, ingresándose mediante cheques en cuenta bancaria de la que son titulares ambos cónyuges, y procediendo los días 3 de enero y 26 de febrero de 2007 a la suscripción de participaciones en un fondo de inversión, con cargo a la citada cuenta, por importe en ambos casos de 2.700.000 €. Esta operación ciertamente extraordinaria requería una prueba especialmente poderosa y no la mera declaración de imposible error que no pasa de ser una conjetura estratégica de parte interesada y no verosímil.

5.3 La prueba documental de la rectificación de la declaración de patrimonio formulada por Don Landelino no enerva la fuerza de la documental relativa a la original declaración de patrimonio, la cual era expresiva y pacífica de la voluntad formal de incluir tales bienes de su activo patrimonial. Además, la documental sobrevenida carece de fuerza probatoria de la inexistencia de voluntad de asumir tales bienes precisamente porque es la respuesta al inicio de las actuaciones indagatorias de la administración tributaria, no tratándose de una rectificación previa y espontánea, sino mas bien de una actuación de parte derechamente encaminada a conjurar las pruebas de la efectiva transmisión. En esas condiciones la rectificación de la declaración patrimonial encaja en el llamado fraude de ley del art. 6.4 del Código Civil; "4. Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir " (sic).

TERCERO. - El juicio de la Sala

Para dar una respuesta al planteamiento descrito, debemos tener en consideración nuestra sentencia de 3 de marzo de 2021, rca 3983/2019, ECLI:ES:TS:2021:1016, citada por el propio auto de Admisión y por ambas partes, en la que abordamos una temática similar.

En aquella sentencia declaramos "(q)ue 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." (sic).

De entrada, conviene incidir sobre dos aspectos a los efectos de resolver la problemática planteada.

En primer lugar, pese a que el TEAC acumuló y resolvió reclamaciones económico-administrativas tanto de la esposa como del marido, el obligado tributario es el marido, que, según la Administración, resultaría donatario de la mitad de los fondos suscritos por ambos cónyuges, toda vez que el dinero procedía de la venta de unas fincas privativas de la esposa.

En segundo lugar, a tenor de lo que se acaba de exponer, el hecho imponible que determina la liquidación cuestionada es la suscripción de los dos fondos de inversión a nombre de ambos cónyuges. Por tanto, lo



determinante no es el ingreso por parte de la esposa del dinero procedente de la venta de sus fincas privativas en la cuenta común de ambos (a estos efectos, tiene solo un carácter puramente vehicular) sino la suscripción de los fondos a nombre de ambos cónyuges con dinero privativo de uno de ellos.

De forma nítida lo expresa el propio abogado del Estado al afirmar en su escrito de oposición, que "la Sra Marisol dispone gratuitamente del dinero procedente de la venta de sus bienes privativos a favor del donatario, su esposo, a través del vehículo de una cuenta común, que acepta al suscribir el fondo de inversión y su mujer es conocedora de dicha aceptación." En fin, más adelante, el escrito de oposición del abogado del Estado expresa que "la suscripción de dichos fondos por parte de uno de los cónyuges (el esposo que no es propietario original del dinero) constituye el hecho imponible..."

Teniendo en cuenta los antecedentes expresados, no observamos motivo para apartarnos de la doctrina fijada en la sentencia 295/2021 de 3 de marzo, rec. 3983/2019, ECLI:ES:TS:2021:1016, de la que se deriva que las aportaciones de bienes privativos a la sociedad de gananciales no constituyen el hecho imponible del impuesto de donaciones.

En aquel caso se enjuiciaba la aportación con carácter gratuito de dos inmuebles privativos en favor de la sociedad de gananciales, aportación realizada a través de una escritura pública, poniendo de manifiesto en aquella sentencia lo siguiente:

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

Dicho lo anterior, lo que se antojaba necesario para encuadrar justamente el debate suscitado, poco hay que oponer al análisis jurídico que se contiene en la sentencia de instancia, refiriéndose a otros pronunciamientos judiciales, sobre la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales.

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

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

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

Interesa ahora destacar, por lo que luego se dirá y su relevancia en el ámbito fiscal, que la aportación gratuita de bienes privativos a la sociedad de gananciales, en modo alguno constituye una donación al otro cónyuge, sino que la destinataria del acto de disposición, la beneficiaria de la aportación, es la sociedad de gananciales, esto es, el patrimonio separado que es la comunidad de gananciales. Ha de rechazarse, pues, que la aportación se haga a favor de persona física alguna; la aportación de un bien privativo realizada a favor del otro cónyuge constituye un negocio jurídico completamente distinto del que nos ocupa. No es, por tanto, un negocio entre los cónyuges; el bien aportado no llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge -sin perjuicio del resultado de la liquidación de la sociedad de gananciales, y el posible beneficio indirecto fruto de la aportación-; es erróneo, por tanto, entender que el bien privativo aportado a la sociedad de gananciales pasa a ser copropiedad de ambos cónyuges.

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

Parafraseando a la Sala Primera de este Tribunal Supremo, sentencia de 3 de diciembre de 2015, cuando se refiere a la aportación gratuita de bienes privativos a la sociedad de gananciales, puede decirse que no todo acto de liberalidad comporta una donación en sentido estricto, en estos casos no se trata de una transmisión



patrimonial de la propiedad realizada de forma gratuita por un sujeto a otro, sino -incluso descartada la causa onerosa- de la aportación por uno de los miembros de la sociedad de gananciales a dicha sociedad -de tipo germánico y sin distribución por cuotas- de un bien de su propiedad por razón de liberalidad que ha de insertarse en las especiales relaciones del derecho de familia y, en concreto, de las nacidas de la institución matrimonial; esto es, la nota predominante no es tanto la mera liberalidad, sino ampliar el patrimonio separado que conforma la sociedad de gananciales para procurar más satisfactoriamente las necesidades familiares.

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

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

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

Conforme al principio de legalidad, reserva de ley que prevé el art. 8.c) de la LGT, debe determinarse por ley los obligados tributarios. Ya se ha dicho que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones posee carácter personal, por lo que, en principio, dada la relación entre el sujeto pasivo con el presupuesto objetivo, esto es la adquisición del sujeto pasivo del bien objeto de la transmisión lucrativa, legalmente circunscrito a las personas físicas, la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, no puede ser sujeto pasivo del impuesto; pues legalmente, con la matización que a continuación se hace, el sujeto pasivo del impuesto debe ser una persona física; se excluye tanto las personas jurídicas, como los entes sin personalidad, por lo que en principio la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, que carece de personalidad jurídica, no puede ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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

TERCERO. -Respuestas a las cuestiones con interés casacional objetivo.

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

A la vista de lo expresado cabe concluir lo siguiente:



1.- En el presente caso resulta de aplicación dicha doctrina. Debe insistirse que, aquí, el marido suscribió dos fondos de inversión a nombre de ambos cónyuges.

2.- Por tanto, ha de rechazarse la objeción contenida en el escrito de oposición del Principado de Asturias en torno a que el recurso de casación parte de una premisa equivocada, por considerar que el destinatario de la aportación gratuita de bienes privativos de la esposa fue -en el expediente que dio lugar a la regularización- la sociedad de gananciales y no el otro cónyuge.

Sin embargo, en el presente caso no se produjo la suscripción de un fondo de inversión por el marido individualmente, sino que, de forma común y conjunta, ambos cónyuges son titulares de ambos fondos.

3.- Tampoco compartimos la crítica que hace el abogado del Estado, referida a que la *ratio decidendi* de la sentencia nada tiene que ver con la cuestión de interés casacional admitida sino con la prueba de la transmisión lucrativa para el donatario y la posible existencia de un error en las autoliquidaciones presentadas, siendo pacífica la voluntad del esposo de la donataria de incluir el 50% de la cantidad ingresada en la cuenta común en su activo patrimonial.

En efecto, la Administración estatal pretende reconducir el debate a una mera cuestión de prueba sobre la base de que la Sala de instancia apreció que el marido de forma congruente con la cotitularidad de los fondos incorporó a su respectiva declaración fiscal la mitad del dinero.

Pues bien, en cuanto a la declaración del impuesto sobre el patrimonio de 2007, reconoce la resolución del TEAC que fue objeto de rectificación, siendo la misma aceptada por la Administración Autonómica el 18 de junio de 2012. Además, según adujeron los reclamantes en la vía económico-administrativa -así lo recoge la resolución del TEAC- la señora Marisol vino efectuando las sucesivas declaraciones de su impuesto sobre el patrimonio, incluyendo la titularidad de todos los fondos, bienes y derechos privativos procedentes de la venta, lo que no resulta negado por la Administración.

Sin embargo, en lugar de obtener la conclusión de que dichas circunstancias militan en contra de una donación, la resolución del TEAC devalúa la importancia del acto gestor por el que se acepta la rectificación del impuesto sobre el patrimonio, limitándose a poner de manifiesto que se opone al procedimiento inspector previo respecto del mismo obligado tributario para el impuesto de donaciones y que, en definitiva, la aceptación de la rectificación no corrobora la correcta titularidad de los bienes.

Frente a ello cabe significar que, aunque la liquidación del impuesto de patrimonio se realiza en función de los datos presentados por el contribuyente, no es admisible relativizar -de la manera que lo hacen el TEAC y la propia sentencia impugnada-, la rectificación del impuesto sobre el patrimonio, llevada a cabo por el obligado tributario.

Al fin y al cabo, con la rectificación -insistimos, aceptada por la Administración Autonómica- los cónyuges evidenciaron su voluntad de que no hubo donación, por cuanto los bienes y derechos procedentes de la venta de las fincas privativas de la esposa, se imputaban en exclusiva al patrimonio de ella y no al del marido.

4.- Por otra parte, a través del presente recurso de casación nos reafirmamos en la doctrina de nuestra sentencia 295/2021 de 3 de marzo, rec. 3983/2019, doctrina que se ha proyectado de forma intensa en el ordenamiento jurídico tributario como ilustra, entre otras circunstancias, el elevado número de consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos asumiéndola (entre otras, resoluciones V2032-22 del 21 de septiembre de 2022; V1920-22 de 8 de septiembre de 2022; V0484-23 de 1 de marzo de 2023; y V1623-23 de 08 de junio de 2023).

5.- La sentencia de la Sala Primera 128/2022 de 21 de febrero, rec. 277/2019, ECLI:ES:TS:2022:627, traída a colación por el Principado de Asturias en su escrito de oposición, tampoco obsta a la aplicación de la doctrina derivada de nuestra sentencia 295/2021 de 3 de marzo, rec. 3983/2019.

Recordemos que, como hemos visto, en la sentencia 295/2021 de 3 de marzo, rec. 3983/2019, abordamos la aportación de un bien privativo de un cónyuge a la sociedad de gananciales, desde una perspectiva exclusivamente tributaria, rechazando que se produjera el hecho imponible del Impuesto de Sucesiones y donaciones.

En cambio, la sentencia de la Sala Primera 128/2022 de 21 de febrero, rec. 277/2019, en modo alguno se refiere a esta cuestión, sino que, resultando coherente con la propia jurisprudencia civil -de la que dimos oportuna cuenta en la propia sentencia 295/2021 de 3 de marzo-, aborda un estadio posterior, esto es, la liquidación de la sociedad de gananciales, proclamando, en consecuencia, el derecho del cónyuge a que se le reembolse el dinero privativo que ingresó en una cuenta conjunta y que fue empleado en la adquisición de bienes gananciales.

**QUINTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso**

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

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

No siendo conforme con dicha doctrina la sentencia impugnada, procedente de la Sala de Asturias, debemos estimar el recurso de casación anulando dicha sentencia y, conforme a lo expresado, estimar el recurso contencioso- administrativo núm. 778/2019, interpuesto por la representación procesal de don Landelino y doña Marisol contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 7 de mayo de 2019, resolución que se anula, así como las liquidaciones de las que trae causa.

SEXTO. - Costas

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Quinto.
- 2.- Estimar el recurso de casación 572/2022, interpuesto por la representación procesal de don Landelino y doña Marisol contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias núm. 958/2021 de 14 de octubre, en el recurso núm. 778/2019, sentencia que se casa y anula.
- 3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 778/2019, interpuesto por la representación procesal de don Landelino y doña Marisol contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 7 de mayo de 2019, resolución que se anula, así como las liquidaciones de las que trae causa.
- 4.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.