

Revista
Fiscal
Tributaria

E S T U D I O S

LA EXENCIÓN DE LA APORTACIÓN DE BIENES PRIVATIVOS A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES EN EL IMPUESTO SO- BRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Luis Manuel Alonso González

*Profesor Titular de Derecho Financiero y
Tributario Universidad de Barcelona.
Miembro de la AEDAF.*

I- INTRODUCCIÓN.

Son varias las leyes tributarias que otorgan un tratamiento benigno, excepcionalmente benigno diríamos incluso, en relación a las consecuencias que en el plano fiscal dimanarían de las aportaciones de bienes privativos de los cónyuges a la sociedad de gananciales en el régimen económico matrimonial de sociedad de gananciales. En las leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, hallamos sendas exenciones relativas a las citadas aportaciones y/o a las adjudicaciones y transmisiones que a favor de los cónyuges y en pago de las citadas aportaciones se verifiquen al disolverse la sociedad de gananciales. Nos ocuparemos luego de estos supuestos concretos. Lo que ahora conviene resaltar es que, pese a la nitidez que se emplea en tales normas para establecer la exención, se ha conocido recientemente una contestación de la Dirección General de Tributos, de 21 de marzo de 1995 ¹, en la que se concluye la inaplicabilidad en el momento presente de la exención que se contiene en el art. 45.I.B.3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y cuya redacción es ésta: "*Estarán exentas: ... Las aportaciones de bienes y derechos verificados por*

¹Que puede leerse en el nº 139 de Gaceta Fiscal, correspondiente al mes de enero de 1996, en las páginas 70 a 75.

E S T U D I O S

los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales”.

Sirva la actualidad de este último dato para justificar que enfoquemos este comentario primordialmente en relación al artículo transcrito, si bien resultará inevitable referirse a los preceptos que de igual signo recogen las leyes del IRPF y del Impuesto local de Plusvalía.

De todas formas, antes de penetrar en la exégesis de la mencionada exención y de proceder a valorar los criterios de la Administración, urge, con carácter previo, determinar de qué estamos hablando exactamente, o, dicho de otro modo, en qué consisten en Derecho Civil las mencionadas aportaciones de bienes privativos de los cónyuges a la sociedad de gananciales.

2- VÍAS QUE EL DERECHO CIVIL PREVÉ PARA EFECTUAR APORTACIONES DE BIENES PRIVATIVOS DE LOS CÓNYUGES A LA SOCIEDAD CÓNYUGAL.

No es fácil determinar desde un prisma civilista a qué se corresponden las aportaciones de bienes privativos a la sociedad conyugal de las que habla la norma fiscal. La dificultad radica, en esencia, en que la doctrina civil no se pone de acuerdo sobre cuáles son las vías que el Código Civil prevé para efectuar tales aportaciones.

Cabría sintetizar reduciendo a dos las posibles vías por las cuales un bien privativo, propiedad de uno de los cónyuges, pasa a integrarse en la sociedad de gananciales, en la cual participan ambos cónyuges en el sentido previsto en diversos preceptos del Código Civil ². Estas vías son, por un lado la que abre el art. 1323 al permitir la libre contratación entre cónyuges, y, por otro lado, la del art. 1355, que articula el innovador mecanismo de atribución voluntaria de ganancialidad. Pasemos a exponer de forma somera en que consiste una y otra fórmula.

2.1. El art. 1323 Cc.

Dicho precepto reza como sigue: “El marido y la mujer podrán transmitirse por cualquier título bienes y derechos y celebrar entre sí toda clase de contratos”. Evidentemente, nada obstaculiza a que por vía contractual, onerosa o lucrativa, un bien privativo de un cónyuge sea adquirido por el otro y, en consecuencia, vigente el régimen económico de la sociedad de gananciales, dicho bien adquiera el carácter de ganancial.

²Artículos 1344 a 1410 del Código Civil. El primero de ellos caracteriza la sociedad de gananciales del siguiente modo: “mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes para el marido y la mujer las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse aquella”.

El amplio significado del art. 1323 no es puesto en tela de juicio, pero no sucede lo mismo con el art. 1355 que provoca auténtica disensión en la doctrina en cuanto a su verdadero alcance y también en relación a su posible efecto traslativo de dominio.

2.2. El art. 1355 Cc.

El tenor del precepto es este:

“Podrán los cónyuges, de común acuerdo, atribuir la condición de gananciales a los bienes que adquieran a título oneroso durante el matrimonio, cualquiera que sea la procedencia, el precio o contraprestación y la forma y plazos en que se satisfaga.

Si la adquisición se hiciere en forma conjunta y sin atribución de cuotas, se presumirá su voluntad favorable al carácter ganancial de tales bienes”

En general, se distinguen, desde el punto de vista temporal, dos supuestos: el primero contempla la atribución de ganancialidad como coetánea a la adquisición del bien; el segundo, en cambio, parte de una adquisición previa del bien (con lo cual al ir a parar inicialmente al patrimonio de uno de los cónyuges adquiere el carácter de privativo) a la que sigue la atribución de ganancialidad al mismo.

Diversos estudiosos del régimen económico matrimonial de la sociedad de gananciales niegan que en la segunda de las hipótesis planteadas quepa la libre atribución de ganancialidad que contempla el art. 1355. Desde este punto de vista, las aportaciones de bienes privativos a la sociedad de gananciales sólo podrían hacerse mediante las diversas vías que genéricamente abre el art. 1323 y nunca en función del art. 1355, pues, en dicho precepto, siempre según este tipo de razonamientos, en realidad, de lo que se habla es de bienes adquiridos por la sociedad de gananciales pero con el dinero o bienes de uno de los cónyuges. Se aprecia, entonces, simultaneidad entre la adquisición del bien y la atribución de ganancialidad.

Entre quienes así opinan encontramos a GAVIDIA SANCHEZ. Para él: “una vez adquirido el bien tiene lugar su ingreso en la sociedad conyugal y queda adscrito a una de las masas patrimoniales que la integran. Si el bien ha quedado adscrito a una masa de bienes privativos, los cónyuges pueden concluir un contrato traslativo, en el que transmitente sea el cónyuge titular y adquirente el otro o ambos, y en virtud del cual el bien pase a la masa ganancial”³.

Por su parte, MARTIN MELENDEZ, tras partir del presupuesto de que “no se trata de celebrar un contrato relativo a un bien ya perteneciente privativamente a uno de los cónyuges”, asevera lo que sigue en relación al art. 1355: “no creemos que pueda tra-

³ “La atribución voluntaria de ganancialidad”, Montecorvo, Madrid. 1986. pág. 120.

E S T U D I O S

tarse de un contrato de aportación de bienes, puesto que esto supondría, según la doctrina mayoritaria sobre el mismo, que el bien a aportar, se encontraba en un principio en el patrimonio del aportante, y se desplazó, a través del acuerdo, al patrimonio ganancial, cuando esto no es así, pues el bien nuevamente adquirido que ingresa en el patrimonio ganancial, nunca estuvo en el privativo del cónyuge del que salió la contraprestación. Sólo cabrá contrato de aportación, cuando el bien perteneciera, antes del mismo, como privativo, al cónyuge aportante ⁴, caso que nosotros hemos excluido del artículo 1355”⁵.

Subyace en estos autores la sospecha de que de admitirse la concesión de ganancialidad a bienes privativos con posterioridad a su adquisición se estaría propiciando un fraude, sobre todo al Fisco. Con toda claridad lo viene a manifestar CASTILLO TAMARIT: “no cabe duda alguna que los cónyuges pueden celebrar entre sí toda clase de contratos, pero para ello están las formas jurídicas establecidas por el legislador; por ello, si lo que quieren es vender, que acudan a una donación, y no a un subterfugio o a una vía indirecta, cual es la del artículo 1355 del Cc.”. Y continúa diciendo: “en suma, a resultados análogos al del artículo 1355 pueden los cónyuges llegar en un momento posterior a la adquisición por la vía de la contratación entre cónyuges, acudiendo para ello a los negocios jurídicos típicos, acordes con la voluntad de los mismos, y no al camino del 1355” ⁶.

A nuestro modo de ver, sin embargo, resultan más convincentes aquellas voces que se han pronunciado por la admisibilidad de la atribución de ganancialidad a posteriori de la adquisición del bien, de forma que quepa también tener en consideración esta vía como medio de proceder a aportar bienes privativos a la sociedad de gananciales cuya exención en diversos tributos, según hemos indicado, tantos celos despierta en la Administración tributaria.

Para GIMENEZ DUART y DIEZ PICAZO esta última interpretación se puede desprender del espíritu que animó la reforma de 1981, uno de cuyos frutos es el polémico artículo 1355 ⁷. Dicha reforma, según ha resumido GAVIDIA SANCHEZ, se identifica a

⁴ Vid. también esta distinción entre “aportar” y “adquirir para” la sociedad en MENEDEZ HERNANDEZ, José: “La Ley de adecuación y el Impuesto de Operaciones Societarias”, J.M. Bosch Editor. S.A. Barcelona. 1993. pág. 66.

⁵ “La liquidación de la sociedad de gananciales”, MacGraw Hill, Madrid. 1995. Págs. 385 y 386. Para esta autora, las aportaciones a las que se refiere el art. 45.I.B.3 del Impuesto de Transmisiones no son, tampoco, las que puedan realizarse al amparo del art. 1323 sino, al contrario, las que resultan del art. 1347, 1 y 2 Cc. : los bienes que son gananciales por haber sido obtenidos por el trabajo o industria de cualquiera de los cónyuges y los frutos, rentas o intereses que produzcan tanto los bienes privativos como los gananciales.

⁶ “Aspectos parciales de la reforma del Código Civil en tema de sociedad de gananciales”, RDN, julio-diciembre, 1983, pág. 23.

⁷ El autor señala tres puntos de apoyo a su postura: -la existencia, en la actualidad, del art. 1323 que posibilita todo tipo de transmisiones entre cónyuges.

base de tres notas fundamentales: el favor *iuris* hacia la masa de gananciales; el equilibrio entre las masas patrimoniales; y la libertad entre cónyuges, uno de cuyos exponentes más elevados es el varias veces citado art. 1323.

Autores como LACRUZ BERDEJO y DIEZ PICAZO apenas se cuestionan que exista obstáculo alguno para la atribución de ganancialidad al bien con posterioridad a su adquisición. Reconoce LACRUZ que, estrictamente, el párrafo primero del art. 1355 parece referirse a la atribución de ganancialidad simultánea a la adquisición del bien. Ahora bien, acto seguido manifiesta que "también es posible por acuerdo de los esposos, conferir el carácter de bien ganancial a uno que ya era propio de uno de ellos: a reserva o no de reembolsar su importe al cónyuge aportante, presumiéndose lo primero"⁸. DIEZ PICAZO simplemente asevera que "no hay inconveniente alguno tampoco para que se produzca posteriormente (la atribución de ganancialidad), si bien en este caso lo que se hace es modificar la previa condición que los bienes adquiridos tuvieran ya"⁹.

En fin, como ya hemos señalado, nos acogemos a esta última línea interpretativa, en el bien entendido, como apuntan LACRUZ y DIEZ PICAZO, que el derecho de reembolso se presume por acción de otros preceptos del Cc.¹⁰ por más que no conste expresamente en la documentación, privada o pública, en la que pueda llegar a plasmar-

-la utilidad que dimana del art. 1355 para que un cónyuge transmita al otro la mitad de un bien propio, "pretendiendo al propio tiempo que ambas mitades queden comunicadas; de no existir el artículo que comentamos, tal negocio de comunicación germánica resultaría un tanto atípico y, por ello, de difícil acceso al Registro. De ahí que el artículo 1355 venga a completar el artículo 1323 en el aludido sentido".

-entiende que los artículos 1357.2º y 1361 juegan en la misma dirección. (GIMENEZ DUART, Tomás: "Los bienes privativos y gananciales tras la reforma de 13 de mayo de 1981", RCDI, 1982, nº 548, pág. 122).

⁸ "La diferencia entre esta aportación y una venta consistirá, entonces, en que el precio no habrá de ser cierto, es decir, valdrá la atribución a la comunidad de un objeto cuyo valor, a efectos del correspondiente reembolso, no se ha determinado. Quizás sea ésta la eficacia propia del art. 1355, pues la inclusión de un bien de los cónyuges entre los consorciables es algo que se puede hacer siempre por acuerdo de los esposos (una vez que se permite la contratación entre ellos) sin necesidad de precepto que lo especifique" (LACRUZ BERDEJO, José Luis y otros: "Elementos de Derecho Civil". T.IV. Vol.1º. Bosch, Barcelona, 3º ed. 1990. pág. 403).

⁹ DIEZ PICAZO, Luis y GULLON, Antonio: "Sistema de Derecho Civil", vol. IV. Tecnos. Madrid. 1982. pág. 228.

¹⁰ El art. 1358 ordena que "cuando conforme a este Código los bienes sean privativos o gananciales, con independencia de la procedencia del caudal con que la adquisición se realice, habrá de reembolsarse el valor satisfecho a costa, respectivamente, del caudal común o del propio, mediante el reintegro de su importe actualizado al tiempo de su liquidación".

No hay que perder de vista, de todos modos, el carácter peculiar de la sociedad de gananciales. En ella a las aportaciones que hace un cónyuge no corresponde una cuota proporcional al valor de lo aportado, una retribución palpable. Para MENENDEZ HERNANDEZ, caso de darse una aportación en el sentido que usualmente tiene este término en relación a las sociedades cabría identificar un supuesto de constitución de sociedad sujeto a operaciones societarias (Op. cit. pág. 63).

E S T U D I O S

se la atribución de ganancialidad ¹¹. Al fin y al cabo, el ejercicio del citado derecho dará lugar a las adjudicaciones y transmisiones que sean precisas en el momento de disolverse la sociedad de gananciales, las cuales, en virtud de los mismos preceptos que decretan la exención de las aportaciones de bienes privativos a dicha sociedad, también resultan exentos ¹².

2.3. En torno al carácter transmisivo de la aportación de bienes. Una nota de carácter histórico.

Nos queda un tema muy importante por dilucidar: si esta modalidad de aportación que brota del art. 1355 tiene, desde luego, efectos traslativos del dominio, si es, en definitiva, una transmisión, y, en consecuencia, nada obsta a su gravamen por los impuestos citados, especialmente, por el que nos ocupa en este artículo, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Pues bien, en este punto dudamos que, en puridad, pueda identificarse en la mera aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales, según la vía del art. 1355 Cc., una auténtica transmisión. SIMON ACOSTA se ha referido a esta problemática al hilo de las exenciones que contenía el antiguo Texto Refundido de Régimen Local, aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, para el fenecido Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos. El art. 352.b) de esta norma venía a declarar la exención de los incrementos de valor que se manifestaran a consecuencia de "las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal; las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes". Debe advertirse que idéntica exención se encuentra hoy en día recogida en el art. 106.1.a) de la vigente Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Luego, lo que se diga en relación al art. 352.b) es perfectamente extensible al art. 106.1.a). Y, por añadidura, determinar si las mencionadas aportaciones constituyen o no transmisión tendrá consecuencias directas, en primer lugar, para el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, dado que la transmisión que a éste correspondería gravar es la que genera la plusvalía que grava el tributo local, y, en segundo lugar, desde lue-

¹¹ Algún autor, sin embargo, insiste en la necesidad de hacer constar de forma expresa si se percibirá o no contraprestación al liquidarse la sociedad de gananciales (así GIMENEZ DUART, según AGUSTIN TORRES, Antonio- Carmelo: "Fiscalidad de algunas cesiones entre cónyuges. El artículo 23 de la Compilación", Revista Jurídica de Cataluña n° 4/1994. pág. 144).

¹² En tanto que, de no existir ese reembolso, por haberse renunciado al mismo, por ejemplo, la aportación, en el plano fiscal, caería dentro de la órbita del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

go, para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, orientado también a gravar dicha plusvalía ¹³.

SIMON ACOSTA empieza por discutir que deba estar exenta la aportación dado que, en efecto, si realmente no constituye una transmisión no puede estar sujeta al impuesto ni, desde luego, exenta. "Resulta discutible – señala el citado profesor- su misma naturaleza de exención, ya que para que exista acto exento es preciso que se produzca hecho imponible y éste sólo se da, en nuestro impuesto, cuando hay una transmisión de terrenos. ¿Hay transmisión cuando se aportan bienes a la sociedad conyugal, o cuando se producen adjudicaciones de los bienes aportados? Parece claro que no, pues la sociedad conyugal carece de personalidad jurídica necesaria para poder hablar de transmisión de bienes o derechos. La aportación -concluye- no es más que una puesta en común o afectación de bienes a unos fines determinados, pero no es una transmisión de bienes en sentido jurídico" ¹⁴.

Abona este razonamiento el hecho de que antes de 1975, en la Ley de Régimen Local de 1955, estos actos no se consideraran como exentos sino como no sujetos. El art. 515.2 de la referida Ley excluía de la consideración de transmisiones de dominio las aportaciones y adjudicaciones de bienes privativos en la sociedad conyugal.

Con un sentido similar, en el caso de la dote inestimada de la esposa, en la medida en que la mujer conservaba el dominio sobre los bienes integrantes de la misma por más que se aportarán a la sociedad de conyugal, tampoco cabía estimar realizada una transmisión. Y por esta razón, la Real Orden de 10 de mayo de 1923 los declaró exceptuados del arbitrio de plusvalía. Con el mismo argumento se propugnó la exclusión del gravamen del capital del marido y también de los bienes parafernales ¹⁵, y es que en esta clase de bienes, "por el hecho de entrar a formar parte de la dicha sociedad no se produce en ellos cambio alguno en cuanto a la persona que tiene su dominio, o sea al sujeto del arbitrio" ¹⁶. Falta, en estos casos, una auténtica transmisión, una transmisión perfecta, para poder aplicarse el arbitrio, "pues no puede considerarse tal su aportación a la repetida sociedad conyugal". Y aún más. Si los bienes que se reciben al disolverse

¹³ En esta última Ley no se dice nada específicamente en relación a la aportación pero sí acerca de la disolución de la sociedad de gananciales en la que se descarta expresamente que surja un incremento gravable (art. 44.4.b de la Ley 18/1991), otorgando a este supuesto un trato equiparable al de la división de cosa común.

¹⁴ SIMON ACOSTA, Eugenio: "El Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos (II)", en "Manual de Derecho tributario Local", codirigido por él mismo y por José Juan FERREIRO LAPATZA. Generalitat de Catalunya, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona. 1987. pág. 413.

¹⁵ Según, SANS BUIGAS, Fernando: "El arbitrio municipal de plusvalía en el régimen económico matrimonial", Revista Moderna de Administración Local. Barcelona. Junio 1950. Pág. 172-173.

¹⁶ Ibidem, segunda parte del artículo, en los nº 471 a 473, correspondientes a julio, agosto y septiembre de 1950. págs. 192-193.

E S T U D I O S

la sociedad conyugal son los mismos que se aportaron tampoco debería apreciarse sujeción al impuesto, al no haber, de nuevo, ningún cambio de dominio ¹⁷.

Igualmente, en el ámbito del Impuesto sobre Derechos reales se sostuvo la exención de las aportaciones hechas por el marido a la sociedad conyugal y las realizadas por la mujer en calidad de dote inestimada, así como también los parafernales (Texto Refundido aprobado por Decreto de 7 de noviembre de 1947, art. 3º, nº 28 y 32, y Reglamento de 1959, aprobado por Decreto 176/1959, de 15 de enero, en sus artículos 6º y 22). La Ley de Reforma del Sistema Tributario, de 11 de junio de 1964, por su parte, abrevió esta regulación al declarar exentas "las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de los mismos se verifiquen a su disolución y las transmisiones que, por tal causa, se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales" ¹⁸. Y, esta redacción, con algún que otro retoque, es la que ha permanecido en los Textos Refundidos de 1967, 1980 y 1993.

Evidentemente, la mayor parte de las normas citadas están pensadas para un contexto determinado, ausente de la realidad actual. En cierto modo, podría fijarse en la reforma del Cc. de 1981 la línea divisoria que, en el campo del derecho matrimonial, permite identificar los supuestos exentos antes de esa fecha en razón de la dote y otras relaciones anexas al matrimonio, mientras que con posterioridad a la misma, los únicos supuestos que caben dentro de la exención son los que pueden plantearse a partir del nuevo art. 1355 Cc. En la falta de comprensión de que el mismo beneficio fiscal puede acoger una y otra realidad civil radica la negativa de la Administración a admitir que la aportación de bienes privativos a la sociedad conyugal pueda resultar exenta en función del art. 45.I.B.3 del presente Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. A continuación entraremos a discutir sobre este punto, pero, ahora, lo que interesa es dejar sentado que el legislador fiscal ha variado su actitud con el tiempo. Inicialmente veía supuestos de no sujeción y luego pasó a contemplarlos como exenciones. A nuestro modo de ver, la ausencia de transmisión efectiva, de verdadera traslación del dominio, hacía más aconsejable la primera solución. Sin embargo, como también parece reconocer implícitamente SIMON ACOSTA, el legislador fiscal manipu-

¹⁷ En el ámbito del Impuesto sobre Plusvalía la determinación de la aportación como exenta permite dar por devengado el impuesto con la consecuencia de que empieza a contarse a partir de ese momento un nuevo período de generación de la plusvalía y una expectativa de ulterior devengo. Vid. sobre estas cuestiones vid. SIMON ACOSTA, op. cit. pág. 418 y ss.; ROIG SERRANO, Miguel y RODRIGUEZ-LORAS DEALBERT, Juan: "El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la Sociedad de Gananciales: cierre del período impositivo", La Ley. T.I. 1992; y las recientes Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 12 de noviembre y 13 de diciembre de 1994 (Jurisprudencia Tributaria n' 49 y 52, de 1995, respectivamente) y de 8 de febrero de 1995 (Jurisprudencia Tributaria. T.I. 1995); y del Tribunal Supremo, de 17 de noviembre de 1992 (Gaceta Fiscal nº 107/1993).

¹⁸ Cfr. sobre esta evolución legislativa, VENTOSO ESCRIBANO, Alfonso: "Dos problemas fiscales en la liquidación de las capitulaciones matrimoniales", Hacienda Pública Española. Nº 72. 1981. págs. 156 a 158.

la la realidad sobre la que sustenta sus hechos imponibles hasta crear su realidad, *la realidad fiscal*, la cual, en este caso, se materializa, lisa y llanamente en conceptuar como transmisión sujeta, aunque exenta, una aportación de bienes que, en el campo civil, posiblemente no merecería ser considerada como transmisión.

3- LA POSTURA DE LA ADMINISTRACIÓN. COMENTARIO CRÍTICO.

Debemos empezar por subrayarse, como ya ha hecho ARIAS VELASCO ¹⁹, que no nos hallamos ante una toma de posición precipitada sino que, muy al contrario, lo extenso de la argumentación que se desarrolla a lo largo de la contestación de la Dirección General de Tributos de 21 de marzo de 1995, y, sobre todo, el carácter trabajado de los elementos que se manejan, más hacen pensar en un aviso para navegantes que en una mera respuesta a una consulta que formula una consejería del ramo de una Comunidad Autónoma ²⁰.

La citada contestación se sostiene en una interpretación sistemática que, a juicio de la Administración, parece la única correcta en orden a averiguar si la exención del art. 45.I.B.3 resulta realmente aplicable a las aportaciones de bienes privativos de los cónyuges a la sociedad conyugal de gananciales. Sin embargo, más parece que aquí debiera partirse del conocido aforismo “in claris non fit interpretatio” pues la lectura del precepto no revela problemática alguna en cuanto a su significado. El problema no está, pues, en el texto sino en el intérprete, en la Administración, que se niega a aceptar lo que tiene ante sus ojos, e, impulsada por el poso que dejaron aquellos criterios de interpretación ya periclitados como eran los de “in dubio pro fisco”, intenta dar la vuelta al contenido del precepto al amparo de una supuesta duda surgida en relación a su interpretación, duda que, insistimos, no aparece por ningún lado.

No pretendemos ventilar esta cuestión con una descalificación general de la maniobra ejecutada por la Administración, pero lo cierto es que a través de la contestación a la consulta el centro directivo parece querer arrumbar toda la jerarquía normativa que rige en nuestro ordenamiento. Para empezar, si lo que se quería hacer era aclarar el sen-

¹⁹ “Alcance de la exención en ITP de las aportaciones de los cónyuges a la sociedad conyugal (Resolución de la DGT de 21 de marzo de 1995)”, Informe 12/96, marzo 1996, de la Asociación Española de Asesores Fiscales.

²⁰ Es cierto que, previamente, la Subdirección General del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos del Estado, en contestación de 8 de septiembre de 1992, atendiendo a una consulta de la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Asturias, se manifestó en igual sentido (vid. AGUSTIN TORRES, op. cit. pág. 145), mas igualmente debe hacerse constar que en sendas contestaciones de 6 de febrero de 1989 (Carta Tributaria nº 104) y 13 de julio de 1988 (mencionada por AGUSTIN TORRES, op. cit. pág. 146) ninguna objeción se hizo a la práctica de las polémicas aportaciones.

E S T U D I O S

tido de la norma, caso de que ésta lo requiriera, debió haberse utilizado la vía prevista en el art. 18.1 de la LGT donde se permite al Ministro de Hacienda que, mediante Orden Ministerial publicada en el Boletín Oficial del Estado, proceda a aclarar o interpretar las normas tributarias sea cual sea su rango. La vía adoptada, por el contrario, constituye un claro desafío a la jerarquía de fuentes, desafío, por lo demás, sorprendente, puesto que hace apenas sólo tres años que se refundió el Impuesto y hace poco más de uno que se dictó su reglamento de desarrollo (aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo) -destacando este último por su, a menudo, notoria intención de reformar el texto al cual sólo le corresponde desarrollar²¹-, y, ni en uno ni en otro texto hallamos huella de tendencia alguna dirigida a modificar la exención de referencia. Pues bien, si ni ley ni reglamento han tenido nada que decir al respecto ¿por qué decide la Administración pronunciarse como lo ha hecho?

Es difícil dar una respuesta cierta a este interrogante. Pero lo que sí está muy claro es que en las operaciones consistentes en hacer aportaciones de bienes privativos a la sociedad conyugal convergen una serie de exenciones, a través de los diversos impuestos que inciden en el supuesto de hecho, que perfilan una situación fiscal extremadamente benigna, hasta el extremo de que antojándose intolerable para la Administración, ésta hubiera querido dejar constancia de su oposición, tímidamente eso sí, lanzando una contundente advertencia a través de la contestación de referencia.

Pasemos, en cualquier caso, a la glosa de la citada contestación.

Lo primero que llama la atención es que se parte de que la aportación de bienes se realiza al amparo del art. 1323, ignorando por completo el art. 1355²². Esto sólo puede significar o bien que la libre atribución de ganancialidad a un bien privativo que implica este último precepto no es considerada como una transmisión gravada o bien que

²¹ Por ejemplo, en la materia en la que nos movemos nos encontramos con la siguiente previsión reglamentaria: "tampoco motivarán liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio" (art. 32.3).

²² Los antecedentes de la contestación se abren del modo siguiente: "Sobre la base de lo que dispone el artículo 1323 del Código Civil que, según su redacción actual, permite a los cónyuges transmitirse por cualquier título bienes y derechos y celebrar entre sí toda clase de contratos, se plantea en el escrito el problema de la calificación jurídico fiscal de la operación por la que un cónyuge realiza una aportación de bienes privativos suyos a la sociedad conyugal de gananciales, con el resultado de la conversión del bien aportado en bien ganancial de la sociedad, limitándose el otro cónyuge a la aceptación de la operación". De un modo similar vid. también la contestación de la Subdirección General del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos del Estado de 8 de septiembre de 1992, en AGUSTIN TORRES, op. cit. pág. 145.

se trata de un olvido. Teniendo presente el talante de la Administración nos inclinamos por dar por cierta la segunda posibilidad ²³.

A partir de aquí se propone un análisis interpretativo del conflictivo art. 45.I.B.3 ²⁴ siguiendo los criterios emanados del art. 3.1 Cc, según el cual, "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

En primer lugar, y utilizando el criterio literal, primero de los relacionados en el art. 3.1 Cc., y tras descartarse que el término "aportación" tenga que ver con las aportaciones a sociedades que puedan situarse en el ámbito de las Operaciones Societarias, se llega a la conclusión de que no "se está estableciendo una exención aplicable en todo proceso de transmisión o comunicación de bienes privativos de los cónyuges al patrimonio ganancial, cualquiera que sea el título o causa de la transmisión". ¿Por qué? Pues, porque supondría atribuir al precepto "un significado en nada acorde con su espíritu y finalidad", "siempre a juicio de este Centro". Luego, se descarta el criterio literal porque, se afirma, contrario el espíritu y finalidad de la norma. De esta manera se repudia el sentido propio de las palabras, se olvida, como dice PASTOR RIDRUEJO, que la literalidad es el criterio interpretativo primero y preeminente ²⁵ y se intentará justificar ese rechazo en una interpretación histórica de la norma.

El grueso de la contestación discurre a lo largo de una minuciosa investigación histórica del sentido del precepto. De la misma cabe destacar que el Centro reconoce que sólo estaba sujeta y no exenta en el Texto Regulador del Impuesto de 1958 la aportación de bienes dotales estimados, mientras que los no estimados, los parafernales y los propios del marido, según ya hemos destacado nosotros más arriba, estaban exentos. La reforma de 1964 elimina incluso la sujeción expresa de los primeros, aunque, en virtud de la regulación contemporánea del régimen económico matrimonial, cabía entender que sí estaban sujetos y formalmente exentos dichos bienes, en la medida en que la

²³ No obstante, más adelante se descartará, en referencia al contexto de la norma examinada, que las aportaciones del art. 45.I.B.3 sean equivalentes a las transmisiones gravadas tal y como se recogen en el artículo séptimo del Texto Refundido, lo cual resulta contradictorio con el concepto que se desprende del art. 1323 según se ha visto.

²⁴ Más bien, en realidad del art. 37.I.B.3 del Texto Refundido de 1980, cuyo redactado era idéntico al del actual 45.I.B.3.

²⁵ "...en cuanto que los demás o pueden ser innecesarios cuando éste es suficiente o confirman su resultado, o en todo caso, hay que acudir a ellos como complemento del primero cuando éste no proporcione luz suficiente acerca del sentido de la norma. En suma, el elemento gramatical es el medio de determinación de sentido de las palabras por su valor semántico general" (PASTOR RIDRUEJO, Luis: "La interpretación tributaria ante el nuevo Título Preliminar del Código Civil", Estudios de Derecho Tributario, IEF. Madrid. 1979. vol. I. Pág. 555).

E S T U D I O S

aportación, según también se ha indicado en el apartado anterior, no significaba transmisión ²⁶.

Así las cosas, se llega a las reformas legales de 3 de mayo de 1975 y 13 de mayo de 1981. Entre medio de ambas se promulga el Texto Refundido del Impuesto de 1980 que mantiene la exención, a juicio de la Administración porque seguía pensándose en las aportaciones que en aquel momento eran aún posibles: las de los bienes propios del marido y los dotales y parafernales de la mujer. Al desaparecer en 1981 las categorías de bienes dotales y parafernales, para el intérprete la exención deja de tener sentido y justificación. Se sostiene, desde este prisma, que en 1980 el legislador no podía tener en cuenta las aportaciones de bienes privativos a la sociedad de gananciales resultantes del art. 1355 actual ya que éste se alumbró en 1981 y, en consecuencia, la norma de 1980 seguía teniendo como punto de referencia las llamadas aportaciones de los bienes propios del marido y los dotales y parafernales.

Si esto fuera así cabría preguntarse por qué se ha mantenido la tan traída y llevada exención del art. 45.I.B.3 cuando en 1993, al dictarse el último y hoy vigente Texto Refundido del impuesto pudo eliminarse de un plumazo o al menos clarificarse, en la medida en que, como recuerda ARIAS VELASCO, la autorización para elaborar el Texto Refundido se extendía a “regularizar, aclarar y armonizar” las disposiciones legales relativas al Impuesto ²⁷.

A nuestro juicio si no se hizo fue porque no se quiso y no por olvido o descuido. Hay que pensar que, aunque la Dirección General de Tributos no lo haya hecho en este caso, encallada en la minuciosa interpretación histórica que lleva a término, el cuarto criterio de interpretación señalado en el art. 3.1 Cc. consiste en la interpretación en función de la realidad social del tiempo en que la norma ha de ser aplicada. Desde este punto de vista, se plantea una cierta disyuntiva entre primar la realidad social del tiempo de edición de la norma, en parte recogida en la interpretación histórica que se instituye como tercer criterio en el precepto del Código Civil, o la del tiempo de aplicación de la misma. Como ha indicado PASTOR RIDRUEJO, “la ley se dicta en un momento determinado y se aplica en otro; ésta es la crux hermenéutica. Cuanto más distanciados estén los dos puntos, tanto mayor es el hiato interpretativo y los problemas serán más arduos”. Partiendo de la indudable relevancia de ambos momentos, pensamos que debe prevalecer la realidad social del momento de la aplicación de la norma pues debe reconocerse a ésta una vida independiente, aunque no totalmente, de la fuente de creación ²⁸.

²⁶ Con la excepción de la dote estimada donde sí cabía identificar dicha transmisión.

²⁷ Cfr. Disposición Adicional 9 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre.

²⁸ Op. cit. págs. 558 y 559. En su momento VANONI defendió la necesidad de interpretar las normas tributarias mediante el método histórico-evolutivo de forma que se pudieran satisfacer las exigencias de tener en cuen-

Luis Manuel Alonso González

Pues bien, partiendo de esta premisa, en nuestra opinión el legislador ha mantenido la exención del art. 45.I.B.3, evidentemente no en atención a las aportaciones de bienes dotales inestimados, parafernales o propios del marido, sino, en base a otras y muy justificadas razones.

4- LA PROTECCIÓN DE LA FAMILIA EN LA BASE DE LA EXENCIÓN.

Al margen de que, como dijimos más arriba, es dudoso que en realidad se produzca, merced a las mencionadas aportaciones, una traslación del dominio sobre los bienes aportados, dado que fiscalmente sí parecen quedar sujetas las aportaciones efectuadas según los arts. 1323 y 1355, pensamos que el legislador ha decidido mantener la exención sobre las mismas con la finalidad básica, según resalta AGUSTIN TORRES, de "mantener el equilibrio patrimonial entre cónyuges sin coste fiscal, desgravando desplazamientos patrimoniales onerosos entre cónyuges y sociedad conyugal"²⁹.

La Administración fiscal no puede desconocer que nuestra Constitución ordena en su artículo 39 la protección de la familia. Así se ha puesto de manifiesto extensamente en la Sentencia 45/1989 del Tribunal Constitucional (Cfr. Fundamento Jurídico Séptimo) donde la vulneración de este precepto junto con la de algunos otros también capitales ha determinado la declaración de inconstitucionalidad del régimen de tributación de la unidad familiar recogido en la Ley 44/1978³⁰. Es más, el Tribunal, aún en ese contexto, ha exigido neutralidad al sistema tributario "respecto de la situación recíproca de los cónyuges" para salvaguardar el art. 39 y también el 32 del Texto constitucional. Pues bien, eso es lo que se ha hecho en la regulación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las normas fiscales eliminan obstáculos para las relaciones económicas entre cónyuges articulando ciertamente un trato discriminatorio con respecto a aquellos sujetos que no se encuentran atados entre sí por el vínculo matrimonial. Y aquí parece innecesario demostrar que dicha discriminación es legítima por asentarse en las características propias de los sujetos en presencia: son marido y mujer y por ello la ley fiscal respeta las decisiones que adopten en el

ta tanto la norma y su origen como la realidad del momento en que se aplica. "Por una parte, permite averiguar el valor de la norma como fenómeno histórico que se considera ya agotado con su tipificación en el texto legal. Por otra parte, permite estudiar la evolución a la que la norma se encuentra sujeta por el cambio de las necesidades sociales, en cuanto miembro vivo de ese organismo vital que es el sistema jurídico" (MARTIN QUERALT, Juan y LOZANO SERRANO, Carmelo: "Curso de Derecho Financiero y Tributario". Tecnos. Madrid. 5ª ed. pág. 203).

²⁹ Pág. 148. Vid. también ARIAS VELASCO.

³⁰ Por más que el criterio de exigencia del Tribunal Constitucional respecto a dicho precepto se haya ablandado en la Sentencia 214/1994. Vid. un comentario a la misma en nuestro artículo "La constitucionalidad de las leyes de renta (y II)", Civitas. Revista Española de Derecho Financiero. Nº 88. 1995.

E S T U D I O S

seno del matrimonio, de la familia, acerca de un determinado modo de regir su vida económica.

A nadie se le oculta que semejantes facilidades pueden ser utilizadas como comodín en estrategias fiscales que preferimos no calificar desde el prisma de la legalidad y la ética. Pero, en todo caso, quienes a ellas acudan deberán, sin solución de continuidad, constituir y disolver la sociedad de gananciales, y/o el propio vínculo matrimonial, acontecimientos en sí nada livianos, y lo que no es de recibo es que, en prevención de tales maniobras, se pretenda cercenar desde una plataforma inadecuada, como ha hecho la Administración en la contestación que motiva este comentario, el derecho de los cónyuges a configurar sus relaciones económicas intermatrimoniales con la libertad que otorga la normativa civil.

