

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1792-18
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	21/06/2018
NORMATIVA	LIRPF, Ley 35/2006. Artículos 33 y siguientes. LISD, Ley 29/1987. Artículo 3.1.b) TRLITPJAD, RDLeg 1/1993. Artículo 45.I.B) 3
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante casado en régimen de gananciales se plantea la aportación de varios inmuebles a la sociedad de gananciales.
CUESTION-PLANTEADA	Tributación de la referida aportación.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</p> <p>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 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, que dispone:</p> <p>“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”.</p> <p>A efectos del impuesto, 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 LIRPF.</p> <p>Como el aportante y el adquirente del 50 por 100 del porcentaje de titularidad aportado a la sociedad de gananciales son la misma persona, por el 50 por 100 de la aportación no se produce ninguna transmisión, sin embargo, si se produciría por la parte que corresponde a la mujer del consultante (50%).</p> <p>La ganancia o pérdida patrimonial vendrá dada por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de la mitad del porcentaje de la vivienda aportado, 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.</p> <p>El artículo 35 establece lo siguiente:</p> <p>“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:</p> <p>a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.</p> <p>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.</p> <p>En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.</p> <p>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 el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.</p> <p>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”.</p>

Y el artículo 36 dispone que “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”.

Por último, el importe de la ganancia o pérdida patrimonial se integrará en la base imponible del ahorro en la forma prevista en el artículo 49 de la LIRPF.

2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La aportación de un inmueble privativo a la sociedad de gananciales, dado que la sociedad de gananciales no tiene personalidad jurídica ni consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), ni del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dejando de ser de la titularidad exclusiva del aportante, y quedando incluida la parte aportada en el régimen especial de comunidad en que consiste la sociedad de gananciales, no supone más que la transmisión de una parte de la propiedad de dicho bien, el 50% que recibe el cónyuge que no realiza la aportación, sin alcanzar al 50% que ya corresponde al cónyuge que la efectúa. En suma, la aportación a la sociedad de gananciales queda limitada al 50% del bien aportado que tuviera carácter privativo.

Dicho lo anterior, las aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales pueden ser de dos clases: gratuitas, que son aquellas que no conllevan contraprestación alguna, y onerosas, que son las que dan lugar a cualquier tipo de contraprestación, tanto anterior a la aportación, simultáneamente a la aportación o mediante el nacimiento a favor del aportante de un derecho de crédito contra la sociedad de gananciales exigible en el momento de la disolución de dicha sociedad. También es posible que una aportación de bienes o derechos a la sociedad conyugal participe de ambas naturalezas, en cuyo caso se aplicará a cada una de ellas la fiscalidad que le corresponda.

El tratamiento tributario de ambas transacciones es distinto, según que su naturaleza sea gratuita u onerosa. Así, la donación de bienes a la sociedad de gananciales es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en virtud del artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre), sin que la normativa estatal de dicho tributo recoja bonificación alguna para este tipo de donaciones.

Por lo que respecta a las transmisiones onerosas de bienes, dicha transmisión está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD según establece el artículo 7.1 del texto refundido del mencionado impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre). No obstante, el artículo 45.I.B) 3 del mismo texto legal establece que las aportaciones a la sociedad conyugal están exentas del impuesto.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.