



**COMILLAS**  
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

**FACULTAD DE DERECHO**

DONACIONES REALIZADAS EN EL SENO DEL RÉGIMEN ECONÓMICO-  
MATRIMONIAL DE GANANCIALES: IMPLICACIONES TRIBUTARIAS

Comentario a la Sentencia 1329/2009 del Tribunal Supremo, de 18 de febrero de 2009,  
recurso núm. 4/2007.

Autor: Laura Rojas Grana

5º E-3 C

Área de Derecho Tributario

Tutor: Francisco Javier Alonso Madrigal

Madrid

Junio 2022

## Tabla de contenido

<b>I.</b>	<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>5</b>
<b>II.</b>	<b>LA SOCIEDAD DE GANANCIALES.....</b>	<b>7</b>
1.	NATURALEZA JURÍDICA .....	9
1.1.	<i>La sociedad de gananciales y la personalidad jurídica .....</i>	<i>9</i>
1.2.	<i>Naturaleza jurídica de la ganancialidad.....</i>	<i>11</i>
2.	TRIBUTACIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES .....	15
<b>III.</b>	<b>EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES .....</b>	<b>15</b>
1.	RELACIÓN DEL IMPUESTO CON EL CONCEPTO DE FAMILIA Y EL PARENTESCO....	16
1.1.	<i>Creación de grupos por grado de afinidad o parentesco.....</i>	<i>19</i>
1.2.	<i>Donación de empresa familiar .....</i>	<i>21</i>
<b>IV.</b>	<b>PROBLEMÁTICA DE LA DONACIÓN EN LA SOCIEDAD DE GANANCIALES.....</b>	<b>22</b>
<b>V.</b>	<b>EL ARTÍCULO 38 DEL REAL DECRETO 1629/91 DE 8 DE NOVIEMBRE QUE APRUEBA EL REGLAMENTO DE IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....</b>	<b>22</b>
1.	CRITERIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....	23
2.	UNA SOLA DONACIÓN.....	23
2.1.	<i>Argumentación.....</i>	<i>23</i>
2.2.	<i>Efectos.....</i>	<i>25</i>
3.	DOS DONACIONES SEPARADAS .....	26
3.1.	<i>Argumentación.....</i>	<i>26</i>
3.2.	<i>Efectos.....</i>	<i>27</i>
<b>VI.</b>	<b>SENTENCIA 1329/2009 DEL TRIBUNAL SUPREMO, SALA DE LO CONTENCIOSO- ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2 DEL 18 DE FEBRERO DE 2009 .....</b>	<b>27</b>
1.	ANTECEDENTES DE HECHO .....	28
2.	FUNDAMENTOS DE DERECHO.....	28
2.1.	<i>Aspectos formales .....</i>	<i>29</i>
2.2.	<i>Aspectos materiales .....</i>	<i>32</i>
3.	FALLO Y EFECTOS .....	36
<b>VII.</b>	<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>38</b>
<b>VIII.</b>	<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>41</b>

## **Resumen**

Este trabajo versa sobre la tributación de las donaciones provenientes de bienes de la comunidad de gananciales y la cuestión doctrinal sobre si da lugar a una única donación acumulada o a dos donaciones separadas. La doctrina no ha sido siempre clara al respecto hasta que el 18 de febrero de 2009 el Tribunal Supremo anuló el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por vulnerar el principio de reserva de ley y de igualdad tributaria dictaminando por tanto la existencia de dos donaciones en lugar de una.

Este trabajo analiza la controvertida naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales haciendo un análisis de su evolución. Asimismo, analizar los problemas que planteaba el artículo 38 del Reglamento con respecto a las donaciones de bienes gananciales, en particular en la creación de grupos y la determinación del grado de parentesco. Se sopesan por tanto ambas opciones con los argumentos a favor y en contra y los efectos de considerar una o dos donaciones. Posteriormente, se estudian los criterios formales y materiales empleados por el Tribunal Supremo en su sentencia 1329/2009 para analizar la anulación de este artículo contrastándolos con doctrina del Tribunal Constitucional. Finalmente se obtienen conclusiones sobre la decisión y sus efectos como la separación de los efectos civiles y fiscales.

**Palabras clave:** Impuesto, donaciones, bienes gananciales, régimen económico-matrimonial, principio de reserva de ley, principio de igualdad tributaria.

## **Abstract**

This paper deals with the taxation of gifts from the community property in marriage and the doctrinal question as to whether this gives rise to a single accumulated donation or two separate ones. The legal doctrine has not always been clear on this issue until the 18<sup>th</sup> February 2009, when the Spanish Supreme Court annulled article 38 of the Inheritance and Donation Tax Regulations on the grounds that it violated the principle of reservation of law and tax equality, thus ruling that there were two donations instead of one.

This paper studies the controversial legal nature of the community of property in marriage by analyzing its evolution. It also looks at the problems posed by article 38 of the Regulation with regard to donations of communal property, particularly in the creation of groups and the determination of the degree of kinship. Both options are therefore weighed up with the arguments for and against and the effects of considering the existence of one or two donations. Subsequently, the formal and material criteria used by the Supreme Court in its ruling 1329/2009 leading to the annulment of this article are studied, contrasting them with the doctrine of the Constitutional Court. Finally, conclusions are drawn on the decision and its effects, such as the separation of civil and tax effects.

**Keywords:** Tax, donations, community property, matrimonial property regime, principle of legality, principle of tax equality.

## I. INTRODUCCIÓN

La Sentencia 1329/2009 del Tribunal Supremo, de 18 de febrero de 2009, resuelve un supuesto controvertido, el del tratamiento tributario de las donaciones realizadas en el seno régimen económico matrimonial. Hasta el momento, existían discrepancias tanto doctrinales como jurisprudenciales sobre si la transmisión de bienes o derechos de la sociedad de gananciales daba lugar a dos donaciones separadas o si, por el contrario, debían acumularse en una sola a efectos de su gravamen por el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La sociedad de gananciales en España es un régimen económico-patrimonial cuya naturaleza es difícil de encuadrar en el ámbito civil, puesto que varía en función del momento en el que se analiza la sociedad. Durante su existencia, adopta una naturaleza similar a la comunidad germánica de bienes mientras que, en su liquidación, sigue el sistema romano de partes alícuotas. Asimismo, se plantea un debate doctrinal sobre la existencia de personalidad jurídica independiente de la de los cónyuges.

Por otro lado, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas que grava los incrementos de patrimonio surgidos como consecuencia de las adquisiciones gratuitas. Se trata de un impuesto íntimamente relacionado con el Derecho de Familia ya que uno de los criterios principales para delimitar la carga fiscal del contribuyente es el grado de parentesco. La redacción original del Reglamento de este impuesto incluía un precepto controvertido que establecía la existencia de una única donación en las transmisiones de bienes gananciales. La legitimidad de este precepto fue cuestionada por la doctrina en reiteradas ocasiones tanto por su contenido formal, considerando que incumplía el principio de reserva de ley, como material, por ser contrario al principio de igualdad. El Tribunal Supremo pone fin a este debate anulando el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ante el escenario anteriormente planteado, el objetivo de este Trabajo de Fin de Grado es revisar todo el contexto jurídico de la controversia aunando materias de Derecho Civil, Tributario y Constitucional para ofrecer una respuesta transversal en derecho. Este análisis nos permitirá descomponer los argumentos que emplea el Tribunal Supremo y proponer ideas alternativas. Con ello se pretende extraer unas conclusiones sobre el

funcionamiento del principio de igualdad tributaria y la separación de efectos civiles y tributarios que pueda ser empleado en análisis de supuestos futuros.

Para desarrollar esta investigación, este trabajo realiza una revisión del estado de la literatura sobre la sociedad de gananciales, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y los principios rectores del Derecho Tributario. Para ello, se hará un análisis de su evolución histórica, la posición actual de la doctrina mayoritaria y una extracción de conclusiones de cada uno de los apartados. De este modo, combinando las tres ramas del derecho (civil, tributario y constitucional) se busca dar respuesta desde una perspectiva global a la problemática planteada por el artículo 38 del Reglamento de Sucesiones y Donaciones y un análisis de su legitimidad.

Para profundizar en el estudio, este trabajo se encuentra dividido en ocho partes. En primer lugar, se realiza una breve introducción del trabajo exponiendo su relevancia, objetivos, metodología y estructura. La segunda parte es relativa a la sociedad de gananciales y se estudia su evolución histórica, su naturaleza jurídica y su régimen de participación. A continuación, se estudia el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En él, se analiza la función del grado de parentesco como regulador de la carga tributaria y los problemas que plantea el artículo 38 del Reglamento. Seguidamente, se estudian las dos propuestas doctrinales relativas al artículo 38 del reglamento (considerar una o dos donaciones) sopesando los argumentos de cada una y los efectos que tienen en materia tributaria. El sexto apartado versa sobre la Sentencia del Tribunal Supremo 1329/2009. En primer lugar, se estudian los antecedentes de hecho que motivan el caso. Seguidamente, se analizan los argumentos empleados (materiales y formales) por el Tribunal para declarar la nulidad del artículo 38. Por último, se explica el fallo del Tribunal y los efectos que la sentencia ha desplegado en el Derecho Tributario. La investigación concluye con una revisión de los criterios empleados por el Tribunal y una propuesta alternativa de análisis del caso.

## II. LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

La celebración de un matrimonio en España da lugar, en virtud del artículo 61 del Código Civil<sup>1</sup>, a una serie de efectos civiles. Entre ellos, se encuentra la creación de la sociedad conyugal que genera para los cónyuges y para terceros implicaciones tanto sociales como económicas<sup>2</sup>. Entre ellas, se encuentra la elección de un régimen económico-matrimonial. Este régimen es libremente elegido por los cónyuges en el momento de celebración del matrimonio<sup>3</sup>. Asimismo, como apunta, LASARTE, el régimen económico-patrimonial del matrimonio se encuentra sujeto a una serie de normas que permiten a los cónyuges y a terceros identificar correctamente la propiedad de los bienes que integran el patrimonio familiar<sup>4</sup>.

En la actualidad, el Código Civil en su artículo 1.315, así como las diversas Compilaciones forales (a excepción de la gallega) otorgan libertad de estipulaciones a los cónyuges para poder elegir el régimen económico-matrimonial que deseen aplicar<sup>5</sup>. La economía y el patrimonio matrimonial se pueden organizar de acuerdo con diversos regímenes estipulados en nuestro sistema normativo, aunque como aduce LASARTE, todos estos se pueden categorizar conforme a unos mismos criterios que son: (i) la existencia o no de un patrimonio común; (ii) la organización de la titularidad sobre el patrimonio; (iii) la gestión y administración de los bienes; (iv) la gestión de las cargas del matrimonio y (v) la capacidad de contraer derechos y obligaciones en nombre del matrimonio.

En nuestro derecho, en función de la vecindad civil común y la libre elección de los cónyuges, se puede optar por una pluralidad de regímenes matrimoniales: el “régimen de gananciales”; el “régimen de separación de bienes”; el régimen de “comunicación o

---

<sup>1</sup> Artículo 61 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (BOE, 25 de julio de 1889).

<sup>2</sup> MARTÍNEZ IBÁÑEZ, M. J., “Consecuencias fiscales de la extinción o modificación del régimen económico del matrimonio”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2010, pp. 63-77.

<sup>3</sup> Artículo 1315 del Código Civil.

<sup>4</sup> LASARTE, C., *Curso de Derecho Civil Patrimonial: Introducción al Derecho*, 13ª Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2007, p. 133.

<sup>5</sup> *Ibid.*, p. 134.

comunidad foral” en el País Vasco; la “sociedad conyugal de conquistas” en la Compilación navarra o la “sociedad legal aragonesa” en la Compilación de Aragón. Nuestro ordenamiento jurídico no obstante establece también normas de carácter supletorio en defecto de elección expresa que, aunque en la mayoría del territorio español corresponden a la sociedad de gananciales como régimen principal, esto varía en función de la compilación foral aplicable<sup>6</sup>.

El régimen de gananciales, a cuyo estudio se dedica este trabajo, se puede definir como el régimen matrimonial por el que se hacen comunes al matrimonio las ganancias obtenidas por los cónyuges que, en su liquidación, se reparten a partes iguales. LASARTE lo define como *“una comunidad de bienes a título oneroso, constante matrimonio; y quedan excluidos de esta comunidad, de una parte los bienes adquiridos, sea cual fuere su título de adquisición (gratuito u oneroso), con anterioridad a la celebración del matrimonio; y de otra, los bienes y derechos adquiridos a título gratuito constante matrimonio”*<sup>7</sup>

La sociedad de gananciales, por tanto, se encuadra en la disciplina del Derecho de Familia. En la actualidad, se encuentra regulada en el Capítulo IV, Título III del Libro IV del Código Civil abarcando los artículos 1.344 a 1.410. El artículo 1344 del Código Civil indica que *“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 aquella”*.

Una correcta comprensión de las características principales de la sociedad de gananciales y sus aspectos más doctrinalmente controvertidos resulta imprescindible para el correcto desarrollo de este trabajo. Por ello, para correctamente comprender las ideas que se expondrán más adelante en el análisis de la Sentencia 1329/2009 del Tribunal Supremo, profundizaremos en las distintas cuestiones analizando su evolución doctrinal y explicaremos la posición mayoritaria en la actualidad. Esto contribuirá a comprender

---

<sup>6</sup> *Id.*

<sup>7</sup> *Ibid.* p. 138.



mejor los argumentos empleados por el Tribunal Supremo en su análisis del caso y su motivación para anular el artículo 38 del Reglamento.

## 1. NATURALEZA JURÍDICA

La sociedad de gananciales ha planteado diversas cuestiones doctrinales sobre su naturaleza jurídica, entre ellas las dos más relevantes para este caso son si la sociedad de gananciales posee personalidad jurídica propia y qué naturaleza jurídica posee la ganancialidad de los bienes que la conforman.

### 1.1. La sociedad de gananciales y la personalidad jurídica

En primer lugar, el Código Civil define a la sociedad de gananciales empleando el término “sociedad”. Esto puede dar lugar a contemplar la posibilidad, como han hecho distintos autores a lo largo de la historia, de que la sociedad de gananciales pueda llegar a conformar una comunidad de bienes separada y con personalidad jurídica propia al definirla el Código Civil como tal, asemejándola a un contrato societario o, en su defecto, a un contrato social.

En efecto, a inicios del siglo XX, la sociedad de gananciales se concibe como una verdadera comunidad de bienes afirmando un sector de la doctrina que *“la comunidad ganancial conformaba una verdadera sociedad”*<sup>8</sup>. MAGARIÑOS BLANCO<sup>9</sup> así lo argumenta al afirmar que la sociedad de gananciales es una sociedad civil universal de ganancias ya que se verifican en ella los elementos básicos de un contrato de sociedad (gestión, existencia de riesgo, comunicación de bienes y ánimo de lucro). Del mismo modo, MANRESA Y NAVARRO<sup>10</sup> considera que, a pesar de reconocer la inexistencia de una transmisión expresa de la propiedad entre los cónyuges, las necesidades y fines propios de la sociedad legal daban lugar a un nuevo ente con personalidad propia.

---

<sup>8</sup> FABAR CARNERO, A., “Actuación separada de los cónyuges y responsabilidad del patrimonio ganancial”, Tesis Doctoral, Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2019, p. 83.

<sup>9</sup> MARGARIÑOS BLANCO, V., “Sociedad de gananciales y sociedad civil” *Academia Sevillana del Notariado (Homenaje a Francisco Manrique Romero)*, Tomo 3, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1989, p. 331.

<sup>10</sup> MANRESA Y NAVARRO, J. M., *Comentarios al Código Civil español*, Tomo IX, 4ª Edición, Editorial Reus, Madrid, 1914, p. 534

Siguiendo esta idea que posiciona a la sociedad de gananciales como un ente independiente, encontramos también en la Dirección General de los Registros y del Notariado, en su resolución de fecha 29 de abril de 1902 la idea de la sociedad de gananciales como una "*entidad distinta*" y separada de los cónyuges<sup>11</sup>. Se considera que es la sociedad la propietaria de los bienes gananciales y que los cónyuges son cotitulares de ésta.

Esta idea sería no obstante reiteradamente rechazada por la doctrina administrativa en ocasiones posteriores<sup>12</sup> bajo la apreciación de que, como afirma ECHEVERRÍA ECHEVERRÍA<sup>13</sup> resulta incompatible la coexistencia de, por un lado, bienes en una sociedad y, por otro, la posesión simultánea de los socios como comuneros. De este modo, rechaza la posibilidad de considerar que la comunidad de bienes gananciales tuviera personalidad jurídica.

Asimismo, DÍEZ PICAZO y GULLÓN BALLESTEROS<sup>14</sup> intentan ilustrar la idea de que la sociedad de gananciales es más un estado jurídico que una verdadera comunidad de bienes. Para ello, parten de un estado hipotético en el que un matrimonio no posea ningún tipo bienes dejando vacía de contenido la comunidad. Explican que, en esta situación, no puede hablarse de la existencia de una comunidad mas que desde una perspectiva meramente potencial (siempre que los cónyuges mantengan el régimen económico de gananciales). De este modo se observa cómo la comunidad de este régimen matrimonial únicamente se logra cuando existen bienes comunes que la dotan de sentido. Así las cosas, resulta imposible afirmar que esta comunidad posea personalidad jurídica independiente del matrimonio.

---

<sup>11</sup> Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de fecha 29 de abril de 1902.

<sup>12</sup> En las Resoluciones de la Dirección General de Registradores y del Notariado de 15 de julio de 1918, de 8 de junio de 1926, de 17 de octubre de 1927, de 30 de marzo de 1943 y de 11 de octubre de 1944.

<sup>13</sup> ECHEVERRÍA ECHEVERRÍA, S., "La dinámica patrimonial de la sociedad de gananciales", *Revista de Derecho Notarial*, núm. CXXVIII, abril-junio 1985, pp. 62, 66 y ss.

<sup>14</sup> DÍEZ PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho Civil: Volumen IV*, 12ª Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2017-2018.

A esta idea aporta también VALLET DE GOYTISOLO<sup>15</sup> un matiz de diferenciación entre conceptos que él considera distintos: la comunidad de ganancias y la sociedad de gananciales. Para ilustrar esta idea, afirma, siguiendo el razonamiento previo de DÍEZ PICAZO y GULLÓN BALLESTEROS, que en tanto no se posean bienes o derechos, no puede hablarse de una comunidad. Esto denota que la sociedad de gananciales surge de manera previa a la comunidad de ganancias. Por tanto, podemos afirmar que la comunidad de gananciales carece de personalidad jurídica en tanto que los cónyuges son los propietarios de facto de los bienes. Así lo argumenta la opinión mayoritaria de la doctrina en la actualidad, que defiende un concepto similar al que expresan DÍEZ PICAZO y GULLÓN BALLESTEROS al afirmar que “[...] *el patrimonio ganancial está colocado bajo una titularidad que no la ostenta una personalidad distinta de la de cada uno de los cónyuges, pues la sociedad de gananciales no es una persona jurídica como puede serlo la sociedad respecto de los socios*”<sup>16</sup>.

## **1.2. Naturaleza jurídica de la ganancialidad**

Otra de las cuestiones controvertida que emana de la definición de la sociedad de gananciales es la naturaleza jurídica de su ganancialidad<sup>17</sup>. Como hemos explicado en el apartado anterior, la sociedad de gananciales se configura como una variación especial de la comunidad de bienes. La propiedad de éstos la ostentan los cónyuges simultáneamente creando lo que el artículo 392 del Código Civil, denomina como “comunidad”.

Sin embargo, no resulta evidente la manera en la que los propietarios de esos bienes ostentan la participación de su titularidad. Existen, dos corrientes mayoritarias que compiten: el sistema de participación germánico y el sistema romano. Por un lado, el régimen de participación en la comunidad de bienes romana se configura un sistema de

---

<sup>15</sup> VALLET DE GOYTISOLO, J. “En torno de la naturaleza de la sociedad de gananciales”, *Anuario de Derecho Civil*, vol. 43, núm. 4, 1990, p. 1023.

<sup>16</sup> DÍEZ PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho Civil. Derecho de Familia. Derecho de Sucesiones. Volumen IV*, 8ª Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2003, p. 162.

<sup>17</sup> MUÑOZ DELGADO, C., “Copropiedad de participaciones sociales y acciones: la comunidad hereditaria y la sociedad legal de gananciales”, Tesis Doctoral, Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2017, p. 202.

cuotas proporcionales en función de las cuales se reparte la propiedad. Por tanto, bajo este régimen cada cónyuge es propietario de la mitad del bien. En cambio, en el derecho germánico no se conciben estas porciones alícuotas y ambos sujetos son plenamente propietarios de la totalidad del bien o derecho<sup>18</sup>.

La discusión no es del todo pacífica ya que en nuestro propio Derecho Civil se materializan estas divergencias en la comparativa entre la naturaleza de las participaciones de regímenes forales y las del Derecho común que hemos mencionado al comienzo de esta sección. Por ejemplo, la “comunidad foral” de la Compilación del País Vasco evoca a la comunidad absoluta presente en sistema germánico mientras que las Compilaciones navarra y aragonesa optan por un sistema similar al de la comunidad de adquisiciones, más característico del sistema romano de participaciones<sup>19</sup>.

La sociedad de gananciales se configura como tal en el proceso de Codificación a mediados del siglo XIX donde la delimitación de su régimen supone un juego de poder sobre la institución matrimonial entre la Iglesia y el Estado<sup>20</sup>. El fundamento de la sociedad de gananciales, especialmente en sus inicios, busca crear una situación equitativa para ambos cónyuges. Esto se materializa en la práctica como la administración de los bienes por parte del marido y la protección de la mujer frente a problemas que pudiera ocasionar dicha gestión<sup>21</sup>. De este modo, se crea un condominio de cada bien ganancial mediante el cual los bienes se pueden repartir por mitades, aunque siempre limitando la responsabilidad deudora de la mujer a los casos en los que pudiese legalmente obligar a la sociedad en el Código Civil de 1888<sup>22</sup>. Se sigue, por tanto, en este momento el sistema romano de participación *pro indiviso* basado en la separación de patrimonios por cuotas.

---

<sup>18</sup> MARTÍNEZ-ECHEVARRÍA OZÁMIZ, P., “Régimen económico matrimonial de gananciales y sociedades de capital” Tesis Doctoral, Universidad de Córdoba, 2021.

<sup>19</sup> *Id.*

<sup>20</sup> PALACIO ALARCÓN, Y, “Régimen económico del matrimonio español desde la Codificación hasta la reforma de 1981”, *Revista de derecho: División de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Norte*, núm. 25, 2006, p. 82.

<sup>21</sup> BUSTOS MORENO, Y. B., *Las deudas gananciales y sus reintegros*, Librería-Editorial Dykinson, Madrid, 2003. *cf.*

<sup>22</sup> *Id.*

Este criterio, a principios del siglo XX fue evolucionando. LACRUZ terminó por definir la sociedad de gananciales con un corte más similar al sistema germánico mediante el cual existía una universalidad de los bienes<sup>23</sup>. Esto se origina, como argumenta MARTÍNEZ DE AGUIRRE por la imposibilidad de poder hablar de una forma de propiedad a medias, del 50%. Explica que, en estos casos, ambos cónyuges son titulares del patrimonio social en su integridad<sup>24</sup>. Se busca, de esta forma, lograr la igualdad entre los cónyuges como copropietarios de la vida común ambos participando de manera igualitaria de los beneficios, así como de las pérdidas. Por tanto, se establece como criterio predominante la existencia de una comunidad germánica de mano común (*zur gesamten Hand*).

En la actualidad, la doctrina adopta lo que se conoce como un sistema mixto que diferencia dos momentos temporales distintos<sup>25</sup>. VALLET DE GOYTISOLO<sup>26</sup> los identifica como: "*la comunidad ganancial durante la vida activa de la sociedad de gananciales, de una parte, y, de otra, la comunidad pendiente de liquidación después de disuelta aquélla*" (p. 1025).

En primer lugar, durante el período de vigencia de la comunidad ganancial, la doctrina opta por asemejar la sociedad de gananciales al régimen germánico de comunidad absoluta donde no se diferencian porciones de propiedad, sino que la totalidad de los bienes pertenecen a ambos cónyuges. Sin embargo, en el momento de la extinción de la "sociedad de gananciales", resulta más conveniente decantarse por el sistema romano de partes alícuotas de manera que se simplifica la liquidación de la comunidad ganancial atribuyendo la mitad de la propiedad de los bienes y derechos a cada cónyuge.

---

<sup>23</sup> LACRUZ BERDEJO, J. L., *Elementos de Derecho Civil. IV*, vol. 1, Editorial Bosch, Barcelona, 1990, p. 500.

<sup>24</sup> MARTÍNEZ DE AGUIRRE ALDAZ, C., *Curso de Derecho Civil, Volumen IV: Derecho de Familia*, 5ª Edición, Editorial Edisofer, p. 250.

<sup>25</sup> Sentencia del Tribunal Supremo núm. 7808/2002 de 22 de noviembre [versión electrónica - base de datos Vlex. Ref. ES:TS:2002:7808]. Fecha de la última consulta: 23 de mayo de 2022., Fundamento jurídico cuarto.

<sup>26</sup> VALLET DE GOYTISOLO, J. "En torno de la naturaleza...", *op. cit.*, p. 1015.

Así lo refrenda la Audiencia Provincial de Bizkaia en su fundamento de derecho segundo donde diferencia estos dos momentos al indicar que la sociedad de gananciales, durante su existencia, no puede asociarse con la copropiedad de los artículos 392 del Código Civil y siguientes al carecer ésta del elemento de partes proporcionales característica de la comunidad de tipo romano<sup>27</sup>. Únicamente puede comenzar a hablarse de partes alícuotas cuando se practica la liquidación y adjudicación, adquiriendo la sociedad de gananciales en ese momento una naturaleza más similar a la del derecho romano:

*“Durante la vigencia de la comunidad de ganancias, no es posible atribuir directamente a cualquiera de los cónyuges la propiedad de la mitad de gananciales porque, para saber si éstos existen o no, es precisa la previa liquidación, único medio de conocer el remanente y hacerse en pago de éste la consiguiente adjudicación, de modo que hasta ese momento los cónyuges no tienen sino un derecho expectante”*<sup>28</sup>.

En conclusión, la sociedad de gananciales en España ha experimentado numerosos cambios a lo largo de su evolución por la existencia de doctrinas divergentes sobre su naturaleza jurídica. Por tanto, el estado de la literatura en la actualidad, siguiendo la doctrina mayoritaria afirma que la sociedad de gananciales, en tanto que es un sistema único con su normativa particular, posee una naturaleza jurídica *sui generis* al tratarse de *“una institución absolutamente singular, dotada de una particular y precisa reglamentación ad hoc, que no se ajusta, en puridad, genuinamente en atención a su propia idiosincrasia, a ningún esquema jurídico conocido”*<sup>29</sup>.

Por tanto, es un tipo especial de comunidad de bienes que no posee personalidad jurídica y es dependiente del matrimonio. Se trata de un régimen económico matrimonial que las partes pueden elegir en sus capitulaciones matrimoniales o que se aplica de manera supletoria en defecto de elección. A través de esta sociedad se unifican los ingresos y bienes de los cónyuges independientemente de la parte que los haya originado. La

---

<sup>27</sup> Sentencia de la Audiencia Provincial de Vizcaya núm. 637/2002 (Sección 4ª), de 15 de octubre (JUR 2003,90090). Fundamento jurídico segundo.

<sup>28</sup> *Ibid.* Página 3.

<sup>29</sup> FABAR CARNERO, A., “Actuación separada de los cónyuges...”, *op. cit.*, p. 113. referenciando a LACRUZ BERDEJO, J. L. “En torno a la naturaleza jurídica de la comunidad de gananciales del Código Civil”, *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, Tomo XIX, 1950. p. 22.

titularidad de estos bienes sigue un sistema germánico de comunidad de bienes hasta el momento de su liquidación, cuando el patrimonio se asigna a cada una de las partes en mitades.

## 2. TRIBUTACIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

Como hemos explicado con anterioridad, la sociedad de gananciales no tributa como ente autónomo en tanto que no tiene personalidad jurídica propia. Sin embargo, existen entes sin personalidad jurídica que sí son sujetos pasivos de determinados tributos. Por ejemplo, una comunidad de propietarios de la Ley de Propiedad Horizontal o una herencia yacente. La cuestión sería analizar si la comunidad de gananciales constituye una unidad económica o un patrimonio susceptible de imposición en los términos de la Ley General Tributaria.

En el Derecho Tributario, se establecen diversas medidas en aras de proteger la familia, en virtud de lo establecido en el artículo 39.1 de la Constitución Española. A continuación, estudiaremos cómo operan estas particularidades enfocándonos especialmente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

### III. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se configura en 1987 a través de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>30</sup>, así como a través del Real Decreto 1629/91 de 8 de noviembre que aprueba el Reglamento de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>31</sup>. Se trata de un impuesto directo, subjetivo, personal, progresivo<sup>32</sup>, de devengo instantáneo y cedido a las Comunidades Autónomas<sup>33</sup>

---

<sup>30</sup> Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 19 de diciembre de 1987).

<sup>31</sup> Real Decreto 1629/91 de 8 de noviembre que aprueba el Reglamento de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 16 de noviembre de 1991).

<sup>32</sup> PÉREZ-FAÓN MARTÍNEZ, J. Y CHOUSA DOMÍNGUEZ, M. *Guía del impuesto sobre sucesiones y donaciones*. 2ª Edición. CISS. Bilbao. 2004. p. 24.

<sup>33</sup> Artículos 25 y 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, (BOE, 19 de diciembre de 2009).

desde 1996<sup>34</sup>. Los sujetos pasivos de este impuesto son las personas físicas que adquieren los bienes y derechos de otra persona por vía sucesoria, es decir, los causahabientes. Este impuesto grava de manera progresiva las adquisiciones gratuitas de las personas físicas contribuyendo a la redistribución de la riqueza en función de la cuantía y el grado de parentesco de las partes<sup>35</sup>.

Enfocado en la sociedad de gananciales, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aparece habitualmente en las liquidaciones de ésta y en la aportación de bienes privativos a la sociedad, así como en los casos en los cónyuges transmiten un bien a un tercero o reciben un bien.

## 1. RELACIÓN DEL IMPUESTO CON EL CONCEPTO DE FAMILIA Y EL PARENTESCO

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones está fuertemente influenciado por el concepto de la familia y el parentesco. De hecho, DOZAPO ZORELLE<sup>36</sup> define que el parentesco es la “*columna vertebral*” del impuesto. Esto ocurre por la estrecha relación que mantiene el impuesto con el Derecho Sucesorio y su continua referencia a la cercanía entre los donantes y donatarios. En la regulación del impuesto además se aprecia la voluntad del legislador por favorecer las transmisiones patrimoniales entre sujetos que ostenten una relación familiar estableciendo tarifas menos gravosas para relaciones con un mayor grado de consanguinidad o afiliación. De esta manera, el grado de parentesco actúa como regulador de la carga tributaria que se aplica sobre el beneficiario. Cuanto mayor es el grado de proximidad, mayor es la cuantía de la reducción mientras que un grado de

---

<sup>34</sup> BARRAGUÉ CALVO, B. y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., “El impuesto sobre sucesiones como medio para conseguir una mayor igualdad de oportunidades” *Estudios de Progreso*, núm. 88, Fundación Alternativas, noviembre 2016, p. 37.

<sup>35</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., ORÓN MORATAL, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid, 2021. *cfr.*

<sup>36</sup> DOZAPO ZORELLE, M., “La razón de proporcionalidad en el Impuesto sobre Sucesiones”, Tesis Doctoral, Universidad de Barcelona, 2016. p. 78.



parentesco más lejano dará lugar a una menor reducción y, por consiguiente, una mayor carga tributaria<sup>37</sup>.

Asimismo, uno de los hechos más representativos de esta idea es la presunción *iuris tantum* de hecho imponible del artículo 4.1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>38</sup>. Consiste en que, cuando el patrimonio de un miembro de un núcleo familiar se reduce aumentando en un período de cinco años el patrimonio de otro, se presume que existe una donación entre las partes. Al tratarse de una presunción *iuris tantum*, se puede siempre, con las pruebas necesarias, demostrar que no es el caso en virtud de los artículos 35 y 64 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria<sup>39</sup>. Sin embargo, se trata de un medio popularmente conocido en la doctrina como “*muletas*” de la ley que emplea el legislador para gravar las transmisiones lucrativas que inicialmente pudiesen pasar desapercibidas<sup>40</sup>.

Sin embargo, resulta pertinente estudiar hasta qué punto este trato de favor fundamentado en el parentesco se puede encuadrar en el principio de igualdad del artículo 31.1 de la Constitución Española. En un primer momento, podría llegar a considerarse que el hecho de que dos personas que perciben una misma cuantía tendrán cargas fiscales distintas en función de su cercanía con el transmitente. Sin embargo, el Tribunal Constitucional se ha posicionado en reiteradas ocasiones<sup>41</sup> para afirmar que no debe relacionarse el principio de igualdad con la identidad en los supuestos de hecho. De este modo, explica el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico segundo de su sentencia 78/1984 que “*la*

---

<sup>37</sup> Esta relación la analizaremos en la siguiente sección con el análisis del artículo 20.2.a) de la ley que establece los grados de parentesco y sus efectos en el impuesto.

<sup>38</sup> Artículo 4.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones indica que “[s]e presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales o de los datos que obren en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción del artículo 25, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios”.

<sup>39</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE 18 de diciembre de 2003).

<sup>40</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., ORÓN MORATAL, G., *Curso de Derecho... op. cit.* p. 134

<sup>41</sup> Encontramos las sentencias 8/1981 del Tribunal Constitucional, de 30 de marzo, (BOE núm. 89, de 14 de abril de 1981), la sentencia 78/1984, del Tribunal Constitucional de 9 de julio (BOE núm. 181, de 30 de julio de 1984) y la sentencia 185/1988, del Tribunal Constitucional de 14 de octubre (BOE núm. 267, de 07 de noviembre de 1988) que reiteran esta idea, entre otras.

*identidad en los supuestos de hecho no se rompe cuando se introduce para tratar de diferenciar los elementos o circunstancias carentes de razonable justificación, y que cuando se produce la diferenciación debe guardarse proporcionalidad en el tratamiento jurídico*”<sup>42</sup>. Por tanto, se exige que para que este trato desigual sea conforme al principio de igualdad debe ser justificado y proporcional. De este modo, será conveniente estudiar si una diferencia de parentesco resulta un motivo justificado por el que se pueda tratar a los sujetos tributarios de manera distinta y si este trato diferencial es proporcional.

Esta idea de establecer regímenes especiales por motivos de parentesco no es nueva y según APARICIO PÉREZ<sup>43</sup> se origina en la antigua Roma donde se eximía de pagar a los familiares el gravamen aplicable a la transmisión de bienes argumentando que estos bienes de manera indirecta pertenecían a los miembros integrantes de la familia y que resultaba incoherente pagar por poder continuar haciendo uso y disfrute de los bienes, como venían haciendo hasta el momento del fallecimiento.

Asimismo, argumenta DOZAPO ZORELLE que otro de los motivos para justificar un trato preferente a los miembros de la familia es la “*ausencia de libertad total para disponer de los bienes en vida*”<sup>44</sup> como es el caso del deber de alimentos que ostentan los padres con respecto a sus hijos y los cónyuges entre ellos. A través de esta obligación, se imposibilita al sujeto disponer de la totalidad de sus bienes debiendo destinar parte de sus recursos a satisfacer esta obligación.

De este modo, considera la doctrina que la existencia de un trato desigual por motivos de parentesco, como ha venido aceptando nuestro derecho, no suponga motivo de vulneración del artículo 14 y 31.1 de la Constitución relativos a la igualdad.

Una vez aclarada esta cuestión, procederemos a analizar los supuestos en los que la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece

---

<sup>42</sup> Sentencia 78/1984, del Tribunal Constitucional de 9 de julio (BOE núm. 181, de 30 de julio de 1984), Fundamento jurídico segundo.

<sup>43</sup> APARICIO PÉREZ, A. *Gravámenes sucesorios*, Editorial Dykinson, Madrid, 2014, p. 18 y ss.

<sup>44</sup> DOZAPO ZORELLE, M., “La razón de proporcionalidad...”, *op. cit.*, p. 82.

tratos diferenciales en cuestión de parentesco y que, eventualmente, pasan a afectar a las donaciones de bienes gananciales, como veremos más adelante.

### **1.1. Creación de grupos por grado de afinidad o parentesco**

Un recurso que emplea el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para proteger a la familia es la creación de cuatro grupos en función los grados de parentesco del artículo 20.2 a) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. De este modo, como venimos explicando, se emplea el grado de parentesco entre el transmisor y el transmitente como mecanismo configurador de una de las reducciones de la base imponible de este impuesto. De este modo, un vínculo más cercano dará lugar a una menor carga tributaria y viceversa. Los grupos creados en este artículo dividen a los posibles donatarios en cuatro categorías<sup>45</sup>:

- Grupo 1: descendientes y adoptados menores de 21 años.
- Grupo 2: descendientes y adoptados de 21 años o más.
- Grupo 3: colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.
- Grupo 4: colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños<sup>46</sup>.

Estos grupos operan en dos ocasiones en el impuesto. En primer lugar, estos grupos se aplican en el artículo 20.2 a) otorgando determinadas reducciones en las transmisiones *mortis causa*. Estas reducciones son proporcionales al grado de afinidad de las partes. Es decir, cuanto más cercano es el vínculo, mayor es la reducción. La motivación de este artículo se fundamenta, por tanto, en la idea de reducir la cuota tributaria para las personas que perciban patrimonio de familiares directos mientras que, será más gravoso heredar de extraños. De la misma manera, al ser el impuesto sobre sucesiones y donaciones un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, éstas establecen también sus propias

---

<sup>45</sup> Artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 19 de diciembre de 1987).

<sup>46</sup> Vemos aquí cómo la ley aplica este grado de parentesco únicamente hasta el tercer grado. De este modo, se entiende que el legislador equipara a los parientes de cuarto grado y posteriores a extraños creando situaciones discriminatorias en ciertos casos en los que los parientes “más cercanos” no son los más próximos en grado de parentesco.

bonificaciones en supuestos de parentesco estrecho. Por ejemplo, en Cataluña se asimilan las situaciones convivenciales de ayuda mutua se integran en el grupo 2. Asimismo, todas las Comunidades, en mayor o menor medida mejoran bonificaciones de parentesco. Por ejemplo, en Galicia se incrementan las cuantías aplicables en la reducción por transmisión mortis causa del artículo 20.2 a)<sup>47</sup>.

Resulta conveniente matizar que las cifras de las reducciones que en este trabajo se analizan son las establecidas a nivel estatal. Estas cifras son indicativas y únicamente operan cuando las Comunidades Autónomas no regulen el apartado equivalente. Así las cosas, en virtud de su naturaleza cedida, estas cifras pueden ser modificadas al alza por las Comunidades Autónomas. Sin embargo, a lo largo de este trabajo utilizaremos las cifras estatales establecidas ya que lo que supone el objeto de este trabajo no son las particularidades autonómicas respecto a la cuantía aplicable en la reducción, sino los criterios que operan para otorgarla.

Adicionalmente, la creación de estos grupos opera también a la hora de determinar la cuota tributaria, regulada en el artículo 22 de la ley que aplica coeficientes multiplicadores a la cuota íntegra. Estos coeficientes varían en función del grado de parentesco del artículo 20 mencionado anteriormente y en función del patrimonio preexistente que se organiza también en cuatro tramos<sup>48</sup>:

- Tramo 1: de 0 a 402.678,11 euros.
- Tramo 2: de más de 402.678,11 euros a 2.007.380,43 euros.
- Tramo 3: de más de 2.007.380,43 euros a 4.020.770,98 euros.
- Tramo 4: para patrimonios preexistentes de más de 4.020.770,98 euros.

Por tanto, teniendo en cuenta estos dos criterios, los múltiplos aplicables pueden variar desde múltiplo de 1 para transmisiones entre sujetos comprendidos en el grupo 1 con el patrimonio más reducido (de 0€ a 402.678,11€) hasta múltiplos del 2,4 en el caso de

---

<sup>47</sup> Artículo 2 de la Ley 13/2015, de 24 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (BOE núm. 51, de 29 de febrero de 2016).

<sup>48</sup> Artículo 22.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 19 de diciembre de 1987).

transmisiones entre sujetos del grupo 4 con patrimonios preexistentes superiores a 4.020.770,98€.

La controversia surge, como veremos a continuación, en que la creación de estos grupos ha generado dudas en cuanto a su aplicación en los casos en los que existe una sociedad de gananciales ya que podían darse casos en los que el grado de parentesco de los cónyuges difiriesen con respecto a un tercer sujeto, como veremos más adelante en el análisis de la sentencia.

## **1.2. Donación de empresa familiar**

Otro caso en los que el concepto de sociedad de gananciales plantea problemas es en el artículo 20.6 que regula las donaciones de empresas familiares. En este artículo, se establece que en los casos de *“transmisión de participaciones ‘inter vivos’, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición”*<sup>49</sup> y delimita a continuación una serie de requisitos necesarios para poder optar a esta reducción.

En este caso, los requisitos más problemáticos son los dos primeros en los que se establece que (i) el donante debe tener una edad igual o superior a 65 años o encontrarse incapacitado permanentemente en grado de absoluta o gran invalidez (apartado a); o que (ii) el donante hubiese ejercido funciones directivas hasta el momento y tras la transmisión dejare de ejercerlas y de percibir remuneraciones por ello excluyendo de este supuesto la pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad. Asimismo, también resulta controvertido el caso en el que se dona al descendiente o adoptado de sólo uno de los cónyuges para el cual el artículo 38 tampoco aportaba solución.

---

<sup>49</sup> Artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 19 de diciembre de 1987).

Resulta evidente la problemática que surge en los casos en los que una pareja dona participaciones que poseen en gananciales a sus hijos cumpliendo únicamente uno de los dos cónyuges los requisitos necesarios. En estos casos, la doctrina inicialmente consideraba la existencia de una única donación en la sociedad de gananciales, por lo que el criterio de la Dirección General de Tributos se inclinaba por considerar que únicamente uno de los cónyuges precisaba cumplir los requisitos. Sin embargo, como veremos más adelante, con la publicación de la Sentencia del Tribunal Supremo 1329/2009 de fecha 18 de febrero, este asunto se aclara estableciendo que, si son dos donaciones, se examinará en cada una si se cumplen los requisitos por parte de cada uno de los donantes respectivos y se aplicarán, o no, las reducciones en cada una de ellas.

#### **IV. PROBLEMÁTICA DE LA DONACIÓN EN LA SOCIEDAD DE GANANCIALES**

Como hemos visto, la naturaleza jurídica *sui generis* de la sociedad de gananciales (*ut supra*) ha creado controversia sobre cómo debe operar en el ámbito del Derecho Civil. Esta problemática se ha visto reflejada de igual manera en el Derecho Tributario por la existencia de un precepto normativo en el Real Decreto 1629/91 de 8 de noviembre que aprueba el Reglamento de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se trataba del artículo 38 de este texto normativo que establecía que “*en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación*”<sup>50</sup>. Esta redacción tenía diversas implicaciones para las donaciones gananciales que crearon un panorama de confusión normativa que reavivó el debate doctrinal en 2009 sobre la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales.

#### **V. EL ARTÍCULO 38 DEL REAL DECRETO 1629/91 DE 8 DE NOVIEMBRE QUE APRUEBA EL REGLAMENTO DE IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

El artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones indicaba expresamente la existencia, a efectos fiscales, de una única donación en las transmisiones

---

<sup>50</sup> Artículo 38, actualmente derogado, del Real Decreto 1629/91 de 8 de noviembre que aprueba el Reglamento de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 16 de noviembre de 1991).

de bienes gananciales. Por tanto, el donatario debía tributar por una única adquisición en lugar de dos. Tanto la existencia del precepto desde una perspectiva formal como el contenido material del artículo resultaban controvertidos para la doctrina. Adicionalmente, su aplicación práctica no resultaba pacífica ya que creaba dudas con respecto a la interpretación del mismo que procederemos a analizar.

En primer lugar, el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones creaba la problemática de la que venimos hablando en los apartados anteriores. Al establecer una única donación en las transmisiones de bienes gananciales surgían dudas sobre la aplicación de los grados de parentesco del artículo 20.1. a), la aplicación de los coeficientes del artículo 22 y en la donación de empresa familiar del artículo 20.6.

## 1. CRITERIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

La inclusión de este artículo problemático se produjo como resultado de la doctrina reiterada de la Dirección General Tributaria (en adelante, DGT) de considerar una única donación en las transmisiones realizadas por los cónyuges de sus bienes o derechos gananciales<sup>51</sup>. Entre otras, en las consultas vinculantes 2193 de 2009 y 0828 de 2007 la Administración sostenía que en las donaciones de bienes gananciales debían acumularse las donaciones de ambos cónyuges en una sola. Tras la publicación de la Sentencia 1329/2009 del Tribunal Supremo, del 18 de febrero, la DGT modificó su criterio para considerar la existencia de dos donaciones separadas. Analizaremos a continuación los efectos que ambas soluciones tenían en el ámbito tributario para comprender mejor su influencia.

## 2. UNA SOLA DONACIÓN

### 2.1. Argumentación

---

<sup>51</sup> Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, 27 de febrero de 2020, núm. res. 50/02177/2016/00/00, [versión electrónica - Base de datos de doctrina y criterios de los tribunales económico-administrativos. Ministerio de Hacienda y Función Pública]. Fecha de la última consulta: 30 de mayo de 2022.

Los motivos del Tribunal Económico Administrativo Central para considerar que la transmisión de bienes gananciales debía tributar como una única donación emanaban primordialmente de la consideración civil<sup>52</sup> que la comunidad de gananciales era, siguiendo el sistema germánico de participación, una única comunidad.

Argumentaba, en relación con ello, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en su fundamento jurídico quinto de la Sentencia 238/2006 de 10 de marzo, que la sociedad de gananciales es *“una comunidad de tipo germánico o en mano común, [y] que en la transmisión del patrimonio ganancial de los cónyuges no se produce la de la cuota parte imaginaria que cada uno posee en la sociedad ganancial, sino (...) una transmisión en bloque que forma una única unidad económica o patrimonio separado, siendo en el ámbito tributario susceptible de imposición en la persona de su receptor, pero como un todo único y no como dos partes”*<sup>53</sup>.

Sin embargo, el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución 00/73/2004 de 26 de mayo de 2004 defendía la consideración de una única donación por ser un *“mandato de acumulación que impone el artículo 38 del citado Reglamento”* (fundamento jurídico cuarto). Parece inferirse de estas palabras que el propio tribunal reconocía la problemática que suscitaba el artículo, aunque se limitaba, como no podía ser de otra manera, a aplicarlo. Así las cosas, admitía el razonamiento de que la sociedad de gananciales, al no tener personalidad jurídica propia, no podía ser transmitente de los bienes gananciales. Sin embargo, definía la existencia del artículo 38 como *“un régimen especial de tributación, ante lo que en verdad son dos donaciones”* (fundamento jurídico cuarto)<sup>54</sup>. Se aprecia por tanto la clara inclinación del Tribunal hacia considerar que se trataba en realidad de dos donaciones.

---

<sup>52</sup> Indica la Resolución 00/73/2004 del Tribunal Económico Administrativo Central, de 26 de mayo de 2004. [versión electrónica - Iberley]. Fecha de la última consulta: 6 de junio de 2022, Fundamento jurídico quinto que *“los efectos fiscales se derivan, por tanto, para ambos cónyuges y son consecuencia inmediata de los efectos civiles”*.

<sup>53</sup> Sentencia 238/2006 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, del 10 de marzo de 2006. [versión electrónica - Base de datos del Consejo General del Poder Judicial ECLI:ES:TSJCV:2006:3067]. Fecha de la última consulta: 6 de junio de 2022, Fundamento jurídico quinto.

<sup>54</sup> Resolución 00/73/2004 del Tribunal Económico Administrativo Central, de 26 de mayo de 2004. [versión electrónica - Iberley]. Fecha de la última consulta: 6 de junio de 2022, Fundamento jurídico cuarto.



## 2.2. Efectos

Las implicaciones de que la transmisión de los bienes gananciales se efectuase en una única donación permitían la acumulación de las donaciones.

En primer lugar, este hecho incrementaba la progresividad del gravamen. De este modo, la tributación por la cuantía conjunta daba lugar a la aplicación de coeficientes multiplicadores y tarifas más altas que en el caso de dos donaciones separadas. Este precepto actuaba acumulando las donaciones de una manera similar a la que hace el artículo 30 del Impuesto, aunque también este supuesto planteaba problemas. En estos casos, no resultaba evidente qué solución debía adoptarse cuando un hijo recibía una donación de la sociedad de gananciales de sus padres y, en un plazo inferior a tres años otra donación de un bien privativo de uno de los cónyuges. Con la existencia de dos donaciones resulta evidente que deben acumularse la donación del bien privativo y la parte alícuota de la donación ganancial que corresponda a dicho cónyuge. Sin embargo, la solución cuando se consideraba una única donación no resultaba del todo clara.

Asimismo, la consideración de una única donación permitía el cumplimiento parcial de los criterios por únicamente uno de los cónyuges en las donaciones de empresa familiar del artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones mediante las que se exigía, como hemos explicado previamente, que el donante tuviese más de 65 años y viniese ejerciendo funciones de funciones directivas hasta el momento (*ut supra*). De este modo, como argumenta la DGT en su Consulta núm. V44/2008, de 10 de enero de 2008, *"...en la donación de bienes comunes del matrimonio, cualquiera de los donantes puede tener sesenta y cinco años para practicar la reducción, aunque los dos (puede ocurrir que solo uno de ellos, y que no sea el mayor de sesenta y cinco años, ejerciera funciones de dirección), deben dejar el ejercicio de las funciones de dirección, así como de percibir remuneraciones por el ejercicio de las mismas"*<sup>55</sup>.

Del mismo modo, la consideración de una donación única creaba problemas en la aplicación del grado de parentesco. Esto se podría observar, por ejemplo, en los casos en los que una pareja casada en segundas nupcias bajo el régimen de gananciales quisiera

---

<sup>55</sup> Dirección General Tributaria, Consulta vinculante núm. 44/2008 de 10 de enero de 2008.

donar algún bien a un hijo solo de uno de los cónyuges o en los casos de donaciones a hijos nacidos fuera del matrimonio. Para el padre o madre del mismo, el grado de parentesco sería el primero o el segundo (en función de si el donatario fuese menor o no de 21 años) mientras que, para el otro cónyuge, el grado de parentesco aplicable sería el tercero<sup>56</sup>. Esto crearía un problema a la hora de aplicar las reducciones del artículo 20.1. a), y la aplicación de los coeficientes del artículo 22 de la Ley sobre el Impuesto de Sucesiones.

### 3. DOS DONACIONES SEPARADAS

#### 3.1. Argumentación

La existencia de dos donaciones separadas por todo lo anteriormente expuesto resulta el criterio preponderante en la doctrina. Principalmente, la idea vertebradora que lleva a afirmar que es más correcta considerar la existencia de dos donaciones ocurre, como afirman PASCUAL ESTEBAN y PASCUAL VEGA<sup>57</sup> porque, al carecer la sociedad de gananciales de personalidad jurídica (*ut supra*), son los cónyuges los que realmente disponen del bien donado y no la sociedad de gananciales por sí sola.

A partir de la Sentencia del Tribunal Supremo del 18 de febrero de 2009, la DGT también modifica su criterio<sup>58</sup> considerando la existencia de dos donaciones separadas al eliminarse el único fundamento jurídico que justificaba su criterio administrativo, como parecía indicar el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 26 de mayo de 2004 (*ut supra*).

Otro de los argumentos empleados por la Justicia para descartar la existencia de una única donación es la creación de una consecuencia negativa totalmente injustificada para el

---

<sup>56</sup> Así lo ha venido reiterando la doctrina de la DGT en su consulta V2253-07 de 25 de octubre de 2007: “[l]os hijastros (entendiendo por tales los hijos de uno de los cónyuges respecto del otro que no los procreó), se incluyen en el grupo III de parentesco”.

<sup>57</sup> PACUAL ESTEBAN, J. L., PASCUAL VEGA, A. M., *Los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones y Donaciones*, Editorial Bosch, Barcelona, 2004. p. 304.

<sup>58</sup> Como se puede ver, entre otras, en la consulta V-0078/2011 del 19 de enero de 2011 y en la consulta V-1164/2011 del 11 de mayo de 2011.

obligado tributario de incrementar su carga fiscal originada por la acumulación del valor global de los bienes frente a la progresividad del impuesto<sup>59</sup>.

Asimismo, una apreciación importante que lleva a cabo la doctrina constitucional en la Sentencia 45/1985 que aplica a este caso es la separación de los efectos civiles y los efectos fiscales que emanan de un mismo acto. De este modo, en contraposición con lo que indicaba la Resolución 00/73/2004 del Tribunal Económico Administrativo Central, de 26 de mayo de 2004, donde “*los efectos fiscales se derivan, por tanto, para ambos cónyuges y son consecuencia inmediata de los efectos civiles*” (fundamento jurídico quinto) el Tribunal Constitucional indica que es posible la separación de los efectos civiles y tributarios de manera que, si bien los efectos tributarios puedan estar inspirados en los efectos civiles, no necesariamente tengan que depender de ellos.

### **3.2. Efectos**

A raíz de la Sentencia 1329/2009 del Tribunal Supremo, se anula el artículo 38 y se pasan a considerar las transmisiones conyugales de bienes y derechos gananciales como dos donaciones separadas. De este modo, pasa a ser necesario el cumplimiento por cada una de las partes de los requisitos establecidos en la ley para aplicar las deducciones y reducciones mencionadas anteriormente.

## **VI. SENTENCIA 1329/2009 DEL TRIBUNAL SUPREMO, SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2 DEL 18 DE FEBRERO DE 2009**

El 18 de febrero de 2009, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León plantea ante el Tribunal Supremo la cuestión de ilegalidad relativa al artículo 38 del Real Decreto 1629/1991 del 8 de noviembre que aprueba el Reglamento de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Esta sentencia sentaría un antes y un después en el criterio doctrinal

---

<sup>59</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla) de 5 junio de 2008 [versión electrónica - Base de datos Lefevre EDJ 2008/171480], núm. rec. 877/2007, fundamento jurídico cuarto y Sentencia 622/2008 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Contencioso) de 10 junio de 2008 [versión electrónica - Base de datos Lefevre EDJ 2008/160149], fundamento jurídico segundo.

administrativo anulando el controvertido artículo 38 y considerando que las transmisiones gananciales dan lugar a dos donaciones separadas.

## 1. ANTECEDENTES DE HECHO

El asunto se suscita cuando en 2003 unos padres deciden donar a su hijo un bien que les pertenecía en régimen de gananciales y, en consecuencia, éste presenta dos autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cada una por valor del 50% del bien. La Administración, como consecuencia, le practica una liquidación provisional incrementando su cuota tributaria al argumentar que, en virtud del artículo 38 del Real Decreto 1629/1991 del 8 de noviembre, y acogiéndose al sistema germánico de una única comunidad de bienes, se debía realizar una única donación.

El efecto de la separación de ambas donaciones reducía la cuota tributaria a la que se sometían las bases imponibles ya que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones presenta un sistema progresivo de tarifas y coeficientes multiplicadores que incrementan a medida que aumenta la base imponible<sup>60</sup>. De este modo, al impedir la acumulación de las donaciones y exigir dos separadas, las tarifas y coeficientes multiplicadores aplicables eran menores, reduciendo la cantidad a pagar del sujeto tributario. Por tanto, la Administración planteó una liquidación provisional en la que la transmisión daba lugar a una única liquidación acumulando por tanto las donaciones e incrementando la cuota tributaria del donatario.

La parte demandante, en su petición solicita que se anule la liquidación practicada por la Administración y que se declare nulo de pleno derecho el artículo 38 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, asunto que la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Burgos del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León admite planteando una cuestión de ilegalidad ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

## 2. FUNDAMENTOS DE DERECHO

---

<sup>60</sup> Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 19 de diciembre de 1987).

Lo que la sentencia mayoritariamente analiza es la cuestión de ilegalidad del artículo 38 del Reglamento de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que, como se ha explicado en apartados anteriores, acumulaba las donaciones de bienes gananciales en una sola.

En el recurso 553/05 interpuesto en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, la parte demandante solicita su nulidad por diversos motivos que estudiaremos a continuación.

## 2.1. Aspectos formales

Desde la perspectiva formal, el artículo 38 del Reglamento presentaba numerosos problemas. En primer lugar, la parte demandante alegaba que vulneraba principios constitucionales y tributarios como el principio de legalidad y el principio de reserva de ley y que, por ello, debía anularse. Esta apreciación ya se había llevado a cabo en ocasiones anteriores por la doctrina calificando al artículo como un “*atentado al principio de justicia e igualdad*”<sup>61</sup>.

### 2.1.1. Vulneración del principio de reserva de ley

El principio de reserva de ley supone el principio formal por excelencia del sistema tributario. Establece la obligatoriedad de regular por ley una serie de materias delimitadas y, en el caso tributario, limita la creación y regulación de tributos al poder legislativo. Este principio aparece de manera recurrente en todo el ordenamiento jurídico. A nivel constitucional se regula en los artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución Española. Sin embargo, también en el ámbito fiscal hacen eco de este principio los artículos 2.1, 4 y 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como en los artículos 5, 9 y 7 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria<sup>62</sup>.

El principio de reserva de ley ostenta una enorme importancia, especialmente en materia fiscal, debido a la estrecha vinculación del Derecho tributario con la propiedad. En este ámbito se le conoce con la expresión latina *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin

---

<sup>61</sup> PACUAL ESTEBAN, J. L., PASCUAL VEGA, A. M., *Los impuestos sobre Transmisiones... op. cit. p. 304.*

<sup>62</sup> Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. (BOE 27 de noviembre de 2003).

ley)<sup>63</sup>. Resulta de vital importancia en nuestro ordenamiento jurídico por tres motivos principales:

- i. En primer lugar, coadyuva a la separación de los poderes del estado. El principio de reserva de ley supone una limitación directa al poder ejecutivo en tanto que le prohíbe legislar sobre ciertas materias reservadas al legislador y una simultánea obligación al poder legislativo de no eludir sus responsabilidades como redactor de las normas de nuestro ordenamiento jurídico<sup>64</sup>.
- ii. Seguidamente, la reserva de ley busca crear certeza y seguridad jurídica para el ciudadano, así como garantizar su derecho a la propiedad privada con respecto al poder del Estado<sup>65</sup>.
- iii. Por último, este principio asegura también que los ciudadanos no paguen más tributos que los establecidos en sede parlamentaria<sup>66</sup> ya que coarta las capacidades del poder ejecutivo para establecer nuevos tributos. Esto se conoce como el “principio de autoimposición” ya que se garantiza que las decisiones tributarias que finalmente afectarán a los ciudadanos son tomadas por las personas que ellos mismos designan como representantes<sup>67</sup>.

Del artículo 133.1 y 3 que regula el principio de reserva de ley en materia tributaria argumentan MARTÍN QUERALT, J *et al.*<sup>68</sup> que no debe realizarse una interpretación literal. Asumir que únicamente corresponde al poder legislativo el mero establecimiento de tributos y beneficios fiscales permitiendo, de tal manera, al poder ejecutivo regular el resto de las características dejaría a este mandato constitucional vacío de contenido<sup>69</sup>. Así

---

<sup>63</sup> ALVARADO, L. “Principio de reserva legal en materia tributaria”, *Revista Jurídica de Derecho Público*, vol. 5, núm. 16, 2011. p. 91.

<sup>64</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., ORÓN MORATAL, G., *Curso de Derecho Financiero... op. cit.*, p. 134.

<sup>65</sup> ALVARADO, L. “Principio de reserva legal...” *op. cit.* p. 91.

<sup>66</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., ORÓN MORATAL, G., *Curso de Derecho Financiero... op. cit.*, p. 135.

<sup>67</sup> ALVARADO, L. “Principio de reserva legal... pp. 79-120.

<sup>68</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., ORÓN MORATAL, G., *Curso de Derecho Financiero... op. cit.*, p. 136.

<sup>69</sup> *Id.*

las cosas, el principio de reserva de ley en nuestro ordenamiento jurídico, posee carácter relativo en materia tributaria. Esto implica que, a la hora de establecer los tributos y beneficios fiscales según el artículo 133.1 y 3 de la Constitución, el legislador debe delimitar también una serie de características básicas que definan como mínimo sus elementos esenciales, como indica el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que recoge un listado de elementos que necesariamente deben regularse por ley:

*“Se regularán en todo caso por ley:*

- a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.*
- b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.*
- c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.*
- d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.*
- e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.*
- f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.*
- g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.*
- h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.*
- i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.*
- j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.*
- k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.*

- l) *La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.*
- m) *Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.*<sup>70</sup>

Una vez delimitado el contenido que necesariamente debe cubrir el legislador, a pesar de que la Constitución no remite expresamente ella, se reconoce supletoriamente la función de la doctrina y la legislación ordinaria que asumen la labor de enriquecer y completar el contenido de la normativa tributaria<sup>71</sup>.

En el caso del artículo 38, se trataba de un precepto *extra legem* que surgía *ex novo* sin un mandato expreso en la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones que remitiese a la acumulación de donaciones en los supuestos de estas características<sup>72</sup>. Al regular este tema, el Real Decreto 1629/1991 del 8 de noviembre que aprueba el Reglamento de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones estaba extralimitando sus competencias y violando, por tanto, el principio tributario y constitucional de reserva de ley. Asimismo, la posibilidad de acumular las donaciones incrementando la tarifa incrementaba para el sujeto pasivo de manera arbitraria e injustificada la obligación de tributar más allá de lo que inicialmente definió el legislador en 1987. De este modo, resulta evidente que el artículo incumple este principio desde todas sus perspectivas.

## **2.2. Aspectos materiales**

La cuestión formal de este artículo no era la causa exclusiva de su nulidad. El artículo también contribuía a la confusión en los supuestos de hecho del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones estableciendo un régimen particular para las donaciones de bienes de la sociedad conyugal y aparentemente discriminando al resto de regímenes económico-patrimoniales. Además, este artículo contribuía a crear inseguridad jurídica al

---

<sup>70</sup> Artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).

<sup>71</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., ORÓN MORATAL, G., *Curso de Derecho Financiero... op. cit.*, p. 136

<sup>72</sup> Sentencia del Tribunal Supremo, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), núm. 1329/2009, del 18 de febrero de 2009. Fundamento jurídico primero.



plantear la duda anteriormente expuesta sobre si la comunidad de gananciales tiene personalidad jurídica suficiente como para participar como parte donante de los bienes.

### 2.2.1. *Vulneración del principio de igualdad*

En la integración y análisis de la igualdad como principio de Derecho tributario, es necesario estudiar en primer lugar su vertiente y doctrina constitucional para, posteriormente, intentar matizar sus características a las particularidades del sistema tributario<sup>73</sup>.

Como hemos explicado brevemente en apartados anteriores, el principio de igualdad se consolida como valor superior de nuestro ordenamiento jurídico en virtud del artículo 1 de la Constitución Española. El artículo 14 de la Constitución posteriormente pasa a desarrollar esta noción al indicar que todos los españoles somos iguales ante la ley y que ninguna persona podrá ser discriminada por “*motivos de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social*”<sup>74</sup>.

Desde la perspectiva tributaria, este principio se vertebra en el artículo 31.1 de la Constitución Española. Esta especificación del régimen tributario se lleva a cabo, en parte, para extraer el concepto de igualdad tributaria del apartado de los derechos y libertades fundamentales de la Constitución e impedir que cualquier invocación de una lesión de este principio se recurra en vía de amparo<sup>75</sup>. Como explica RODRÍGUEZ BEREIJO, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional se aprecia una diferenciación entre el derecho a la igualdad jurídica y la igualdad tributaria de los artículos 14 y 31.1 respectivamente. Si la desigualdad se fundamenta sobre una base subjetiva de la persona, corresponde analizarla desde el artículo 14. En cambio, si la desigualdad se produce en desde una perspectiva objetiva como la capacidad económica, el análisis se realiza mediante el artículo 31.1 de la Constitución<sup>76</sup>. El autor argumenta que, debido a la sutil

---

<sup>73</sup> Como realiza el Tribunal Constitucional en la Sentencia 46/2000, de 17 de febrero.

<sup>74</sup> Artículo 14 de la Constitución Española de 1978.

<sup>75</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., ORÓN MORATAL, G., *Curso de Derecho Financiero... op. cit.*, p. 111.

<sup>76</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 89, 2010, pp. 253-289.

separación entre ambos conceptos, “[e]l resultado es una línea jurisprudencial no siempre clara, en la que no es difícil advertir algún titubeo o vacilación del propio Tribunal” (p. 256)<sup>77</sup>.

No obstante, de la doctrina del Tribunal Constitucional emanan una serie de ideas claras que consolidan las características del principio de igualdad tributaria. Aplicaremos éstas al caso del artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el objetivo de analizar su adecuación a este principio.

En primer lugar, el ponente Jesús Leguina en la Sentencia 76/1990 del Tribunal Constitucional de 26 de abril establece que a idénticos supuestos de hecho se deben aplicar iguales consecuencias jurídicas. Considera en este caso que dos supuestos de derecho se pueden considerar iguales cuando la característica que los diferencia sea inmotivada o no tenga fundamento lógico<sup>78</sup>.

En segundo lugar, como hemos visto anteriormente, la sentencia 78/1984 del Tribunal Constitucional explica que la existencia de identidad en los casos no implica automáticamente que se deba cumplir el principio de igualdad. Es necesario estudiar esa identidad para determinar si existen diferencias lógicas que puedan dar lugar a un tratamiento jurídico distinto. De este modo, también argumenta que todo trato diferente debe ser justo y proporcional al objetivo que busca conseguir. Por tanto, para que la diferenciación del mismo supuesto tributario sea lícita, no resulta suficiente que el objetivo que persigue la diferenciación sea lícito. Las consecuencias jurídicas que emanan de dicha diferenciación deben ser también proporcionales<sup>79</sup>.

En el caso del artículo 38 del Reglamento, existe un trato distinto del régimen de gananciales con respecto a las parejas de hecho y el régimen matrimonial de separación de bienes. Debemos analizar si la acumulación de donaciones supone una distinción

---

<sup>77</sup> *Ibid.* p. 256.

<sup>78</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional, núm. 76/1990, de 26 de abril. Fundamento jurídico noveno.

<sup>79</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., ORÓN MORATAL, G., *Curso de Derecho Financiero... op. cit.*, p. 113.

arbitraria o si, por el contrario, existe alguna diferencia justificada y proporcional de nuestro sistema tributario para establecer este trato desigual.

En este caso, el Tribunal Supremo se posiciona a favor de considerar la medida injusta argumentando que existe una clara situación de desigualdad frente a los cónyuges con régimen de separación de bienes o parejas de hecho en tanto que el trato es distinto y el régimen económico-matrimonial no debe ser causa de discriminación.

En contraposición con esta idea, apunta GRAÑÓN NÚÑEZ que no se produce una injusticia ni trato arbitrario ya que los cónyuges tienen libertad absoluta para contratar y que la decisión de acogerse a un régimen o a otro durante la celebración del matrimonio es completamente libre para los sujetos. Cada uno de los regímenes cuenta con sus particularidades tanto positivas como negativas que se aplican fruto de una libre decisión por parte de la pareja. Por tanto, *“si dos sujetos libremente optan por no contraer matrimonio, no se verán sometidos a las cargas y obligaciones que el matrimonio conlleva, pero, a su vez, tampoco tendrán los derechos o ventajas que la Ley reconoce exclusivamente a los cónyuges”*<sup>80</sup>.

De la misma manera, se posiciona el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico quinto de la Sentencia 146/1994 al argumentar que la diferencia tributaria que emana de una diferencia de régimen matrimonial no supone un trato injustificado ni contrario al principio de igualdad. Argumenta que la diversidad de capacidad económica a la que da lugar cada uno de los regímenes es un reflejo de su diferente configuración. Sin embargo, estas diferencias no pueden ni deben ser tachadas automáticamente como discriminatorias y contrarias al principio de igualdad ya que habrá que analizar si se cumple el requisito de aplicarle las mismas consecuencias jurídicas a situaciones iguales<sup>81</sup>.

De este modo, empleando los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional, no se puede automáticamente considerar que la diferenciación de acumulación de donaciones entre el régimen de gananciales y el de separación de bienes automáticamente implique

---

<sup>80</sup> GRAÑÓN NÚÑEZ, M., “Régimen tributario de las uniones de hecho”, *Derecho Privado y Constitución*, n. 12, 1998, p. 212.

<sup>81</sup> Sentencia 146/1994 del Tribunal Constitucional, de 12 de mayo. Fundamento jurídico quinto.

una lesión del principio de igualdad tributaria. En todo caso, deberían compararse para identificar supuestos discriminatorios, hechos imposables provenientes del mismo régimen de gananciales. Por tanto, en este caso, no podemos coincidir con la valoración que efectúa el Tribunal Supremo al considerar la desigualdad de trato, injustificada.

### 2.2.2. *Donación de la sociedad de gananciales o de los cónyuges*

Se puede considerar que, el legislador al incluir la posibilidad de acumular las donaciones buscaba considerar a la sociedad de gananciales como donante de la transmisión en lugar de a los cónyuges. Esta tesis parece lógica desde una perspectiva civilista ya que, como hemos mencionado antes, la doctrina se inclina por la consideración de que la sociedad de gananciales conforma un todo del que los cónyuges son cotitulares, siguiendo el sistema de comunidad germánica. Desde esta perspectiva, sería legítimo afirmar que la sociedad de gananciales, como sujeto donante, recibe el mismo tratamiento que cualquier otro sujeto.

La tesis sostenida no obstante por el Tribunal Supremo en su sentencia 1329/2009 es que el donante no es la sociedad de gananciales, sino los cónyuges que la conforman. Resulta por tanto evidente que la clave para identificar la existencia o no de un tratamiento desigual reside en la correcta identificación del donante. Procederemos a continuación a su correspondiente análisis.

## 3. FALLO Y EFECTOS

Tras el análisis del artículo 38 y sus implicaciones tributarias y constitucionales, el Tribunal Supremo decidió anularlo por incumplir el principio de reserva de ley y el principio de igualdad. De esta manera, se produjeron los siguientes efectos:

En primer lugar, se estableció definitivamente la existencia de dos donaciones. A partir de este momento, las transmisiones patrimoniales efectuadas por los cónyuges en régimen de gananciales generaban dos liquidaciones separadas. Esto obligó también al Tribunal Económico Administrativo Central a modificar su criterio.

En segundo lugar, se afianzó la idea de la separación entre efectos civiles y tributarios ya considerada por el Tribunal Supremo en su Sentencia 4610/2002, de 22 de junio, cuando afirmaba en su fundamento jurídico quinto que *“a efectos fiscales, cuando se está ante*

*bienes integrados en la sociedad de gananciales no se puede apreciar la existencia de un patrimonio separado, actuando en bloque, como si la transmitente fuera la propia sociedad a la manera de una entidad jurídica con personalidad independiente a la de los cónyuges titulares [...]. Se trata -siempre a efectos fiscales- de una titularidad por mitad que no puede entenderse deshecha o desaparecida cuando se produce la transmisión del bien o los bienes integrados en ella”<sup>82</sup>.*

Por último, se unificó el criterio en materia fiscal relativo a la sociedad de gananciales. Como apuntaba la Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 00/73/2004 de 26 de mayo de 2004, el trato unificado no se producía en el resto de los impuestos. Por tanto, el cambio de criterio contribuyó a la homogeneidad en el tratamiento frente al resto de los impuestos en los que sí se separaban los efectos civiles de los tributarios. Esto sucede, por ejemplo, en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas. Desde la perspectiva civil, los rendimientos del trabajo constituyen un bien ganancial que pasa a integrarse a la comunidad de gananciales y pertenece a ambos cónyuges. Sin embargo, a efectos de su tributación, el artículo 11 de individualización de rentas 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<sup>83</sup> atribuye los rendimientos “*exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción*” por lo que a cada cónyuge se le imputa únicamente los rendimientos que genera, independientemente del régimen económico del matrimonio al que se acojan.

De la misma forma, el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio<sup>84</sup> establece que la titularidad de los bienes que por gananciales son comunes a ambos cónyuges, se deben imputar por mitad a cada uno de ellos salvo que exista otra cuota de participación que, de manera justificada, tenga más sentido aplicar.

---

<sup>82</sup> Sentencia del Tribunal Supremo núm. 4610/2002 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 22 de junio. Fundamento jurídico quinto.

<sup>83</sup> 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 29 de noviembre de 2006).

<sup>84</sup> Artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE, 7 de junio de 1991).

Incluso el propio artículo siguiente en el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 39, establece la división por la mitad del seguro contratado para cualquiera de los cónyuges de la sociedad de gananciales. *"Cuando el seguro se hubiese contratado con cualquiera de los cónyuges con cargo a la sociedad de gananciales y el beneficiario fuese el cónyuge sobreviviente, la base imponible estará constituida por la mitad de la cantidad percibida"*<sup>85</sup>. Argumenta el Tribunal en su resolución que de este modo el legislador da a entender que la mitad restante le pertenece por derecho con anterioridad al momento de fallecimiento.

Por tanto, a partir de la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009, la comunidad de gananciales no tributaba como ente único, sino que son los cónyuges los que responden tributariamente como individuos separados en todos los impuestos<sup>86</sup>.

## VII. CONCLUSIONES

La sociedad de gananciales ha sufrido una transformación en Derecho a todos sus efectos. Con la entrada del nuevo milenio, se ha presenciado un cambio doctrinal sobre su naturaleza jurídica, así como un cambio de criterio sobre sus efectos tributarios. Esta evolución ha dado lugar a nuevas cuestiones que precisaban respuestas y que nos muestran cómo el Derecho es una materia viva que crece y evoluciona junto a la sociedad.

Con respecto al artículo 38, desde la perspectiva formal, resulta innegable reconocer que violaba abiertamente el principio de reserva de ley al extralimitar sus competencias y regular la tributación de la sociedad de gananciales sin un mandato expreso por parte de la ley. En cambio, desde la perspectiva material, la cuestión no resulta tan pacífica. Para analizar la vulneración del principio de igualdad, como hemos visto, no resulta suficiente con que el trato fiscal sea distinto. Debe existir identidad en los supuestos de hecho, así como un trato discriminatorio injustificado y desproporcionado. En el caso analizado, se ha visto cómo el Tribunal Constitucional legitima la discriminación por razón de régimen

---

<sup>85</sup> Artículo 39 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, (BOE, 16 de noviembre de 1991).

<sup>86</sup> A excepción del caso de rendimientos de capital en el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas en el que, si la pareja lo desea, puede optar por la tributación conjunta y establecer estas ganancias o pérdidas como comunes.

económico-matrimonial argumentando que, al tener configuraciones distintas, resulta razonable que se produzcan tratos desemejantes. Esta idea contraviene directamente con lo que el Tribunal Supremo dictamina, abriendo la posibilidad de poder considerar en un futuro la existencia de una única donación siempre que se apliquen los cauces legales necesarios para establecerla.

La resolución del Tribunal Supremo, no obstante, no hizo sino reafirmar la posición de la jurisprudencia de la necesaria separación de efectos civiles y tributarios en el análisis de diversos supuestos. En este caso, para identificar al sujeto donante en las transmisiones de bienes gananciales, si bien el derecho tributario tiene su fundamento en conceptos civiles, los efectos que se producen son completamente independientes para cada régimen. La idea principal en esta controversia es, por tanto, la posibilidad de que un mismo acto genere efectos civiles y tributarios que puedan ser incongruentes. Según la doctrina del Tribunal Supremo en este aspecto, la repercusión tributaria de los hechos no necesariamente emana de su consideración civil. Puede, por tanto, separarse la consideración civil de la fiscal dando lugar a dos donaciones distintas, cada una con su respectiva liquidación<sup>87</sup>

De la misma manera, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional reitera que en el análisis de supuestos tributarios no es necesario que se desarrolle una inclusión total de las normas tributarias en el ámbito civil, sino que resulta prioritario analizar hasta qué punto las normas tributarias puedan llegar a plantear un problema constitucional “*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*” (fundamento jurídico quinto)<sup>88</sup>.

Como última conclusión de este estudio, no puede pasar desapercibida la delicada labor de los jueces como intérpretes y no como creadores de Derecho. Al analizar casos como el de este trabajo, vemos cómo los Tribunales adoptan una posición cuasi política. El análisis de supuestos tan controvertidos como la existencia de igualdad tributaria en los

---

<sup>87</sup> DAGO ELORZA, T., “Tributación de la sociedad legal de gananciales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. *Tribuna Fiscal*, n. 16, 1992, p. 84.

<sup>88</sup> Sentencia 146/1994 del Tribunal Constitucional, de 12 de mayo. Fundamento jurídico quinto.

regímenes matrimoniales conllevan una fuerte carga ideológica que, irremediablemente, condicionan la opinión de nuestra jurisprudencia. Como destaca RODRIGUEZ BEREIJO, los casos en los que corresponde al juez examinar la igualdad tributaria de un determinado precepto, se ve obligado a cuestionar los límites de su propio poder frente al del legislador. Se trata de un momento en el que *“la tensión entre Política y Derecho es (...) más viva que en ningún otro ámbito y el riesgo o reproche de activismo y extralimitación más fuerte, al convertirse en control valorativo de la justicia de las soluciones legislativas”*<sup>89</sup>

---

<sup>89</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El juicio constitucional de...” *op. cit.*, p. 260.



## VIII. BIBLIOGRAFÍA

### LEGISLACIÓN

1. Constitución Española de 1978.
2. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (BOE, 25 de julio de 1889).
3. Ley 11/1981, de 13 de mayo, de modificación del Código Civil en materia de filiación, patria potestad y régimen económico del matrimonio. (BOE 19 de mayo de 1981).
4. Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 19 de diciembre de 1987).
5. Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre que aprueba el Reglamento de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 16 de noviembre de 1991).
6. Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. (BOE 27 de noviembre de 2003).
7. Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE, 7 de junio de 1991).
8. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE 18 de diciembre de 2003).
9. 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 29 de noviembre de 2006).
10. Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de

Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, (BOE, 19 de diciembre de 2009).

11. Ley 13/2015, de 24 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (BOE núm. 51, de 29 de febrero de 2016).

## **JURISPRUDENCIA**

### **Tribunal Constitucional**

1. Sentencia del Tribunal Constitucional, núm. 8/1981, de 30 de marzo, (BOE núm. 89, de 14 de abril de 1981)
2. Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 78/1984 de 9 de julio (BOE núm. 181, de 30 de julio de 1984)
3. Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 185/1988 de 14 de octubre (BOE núm. 267, de 07 de noviembre de 1988)
4. Sentencia del Tribunal Constitucional, núm. 76/1990, de 26 de abril, (BOE, núm. 129, de 30 de mayo de 1990).
5. Sentencia del Tribunal Constitucional, núm. 46/2000, de 17 de febrero, (BOE, núm. 66, de 17 de marzo de 2000).

### **Tribunal Supremo**

1. Sentencia del Tribunal Supremo núm. 4610/2002 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 22 de junio.
2. Sentencia del Tribunal Supremo núm. 7808/2002 de 22 de noviembre [versión electrónica - base de datos Vlex. Ref. ES:TS:2002:7808]. Fecha de la última consulta: 23 de mayo de 2022.
3. Sentencia del Tribunal Supremo, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), núm. 1329/2009, del 18 de febrero de 2009.

### **Tribunal Superior de Justicia**

1. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana núm. 238/2006, del 10 de marzo de 2006. [versión electrónica - Base de datos del Consejo General del Poder Judicial ECLI:ES:TSJCV:2006:3067]. Fecha de la última consulta: 6 de junio de 2022.
2. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla) de 5 junio de 2008 [versión electrónica - Base de datos Lefevre EDJ 2008/171480], núm. rec. 877/2007.
3. Sentencia 622/2008 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Contencioso) de 10 junio de 2008 [versión electrónica - Base de datos Lefevre EDJ 2008/160149].

### **Audiencia Provincial**

1. Sentencia de la Audiencia Provincial de Vizcaya núm. 637/2002 (Sección 4ª), de 15 de octubre (JUR 2003,90090). Fundamento jurídico segundo.

### **Tribunal Económico Administrativo Central**

1. Resolución 00/73/2004 del Tribunal Económico Administrativo Central, de 26 de mayo de 2004. [versión electrónica - Iberley]. Fecha de la última consulta: 6 de junio de 2022

### **Tribunal Económico-Administrativo Regional**

1. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, 27 de febrero de 2020, núm. res. 50/02177/2016/00/00, [versión electrónica - Base de datos de doctrina y criterios de los tribunales económico-administrativos. Ministerio de Hacienda y Función Pública]. Fecha de la última consulta: 30 de mayo de 2022.

### **Dirección General de los Registros y del Notariado**

1. Resolución de 29 de abril de 1902.
2. Resolución de 15 de julio de 1918.
3. Resolución de 8 de junio de 1926.
4. Resolución de 17 de octubre de 1927.
5. Resolución de 30 de marzo de 1943.
6. Resolución de 11 de octubre de 1944.

#### **Dirección General Tributaria**

1. Consulta vinculante núm. 2253/2007 de 25 de octubre de 2007.
2. Consulta vinculante núm. 0044/2008 de 10 de enero de 2008.
3. Consulta vinculante núm. 0078/2011 de 19 de enero de 2011.
4. Consulta vinculante núm. 1164/2011 de 11 de mayo de 2011,

#### **OBRAS DOCTRINALES**

1. ALVARADO, L. “Principio de reserva legal en materia tributaria”, *Revista Jurídica de Derecho Público*, vol. 5, núm. 16, 2011. pp. 79-120.
2. APARICIO PÉREZ, A. *Gravámenes sucesorios*, Editorial Dykinson, Madrid, 2014, p. 18 y ss.
3. BARRAGUÉ CALVO, B. y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., “El impuesto sobre sucesiones como medio para conseguir una mayor igualdad de oportunidades” *Estudios de Progreso*, núm. 88, Fundación Alternativas, noviembre 2016, p. 37
4. BUSTOS MORENO, Y. B., *Las deudas gananciales y sus reintegros*, Librería-Editorial Dykinson, Madrid, 2003. *cfr.*
5. DOZAPO ZORELLE, M., “La razón de proporcionalidad en el Impuesto sobre Sucesiones”, Tesis Doctoral, Universidad de Barcelona, 2016. *cfr.*

6. DAGO ELORZA, T., “Tributación de la sociedad legal de gananciales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. *Tribuna Fiscal*, n. 16, 1992, p. 84.
7. DÍEZ PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho Civil. Derecho de Familia. Derecho de Sucesiones. Volumen IV*, 8ª Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2003, p. 162.
8. ECHEVERRÍA ECHEVERRÍA, S., “La dinámica patrimonial de la sociedad de gananciales”, *Revista de Derecho Notarial*, núm. CXXVIII, abril-junio 1985, pp. 62-70.
9. FABAR CARNERO, A., “Actuación separada de los cónyuges y responsabilidad del patrimonio ganancial”, Tesis Doctoral, Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2019. p. 83-120.
10. GRAÑÓN NÚÑEZ, M., “Régimen tributario de las uniones de hecho”, *Derecho Privado y Constitución*, n. 12, 1998, pp. 189-222.
11. LACRUZ BERDEJO, J. L., *Elementos de Derecho Civil. IV*, vol. 1, Editorial Bosch, Barcelona, 1990, p. 500.
12. LASARTE, C., *Curso de Derecho Civil Patrimonial: Introducción al Derecho* (decimotercera edición), Tecnos, Madrid, 2007 pp. 133-138.
13. MANRESA Y NAVARRO, J. M., *Comentarios al Código Civil español*, Tomo IX, 4ª Edición, Editorial Reus, Madrid, 1914. p. 534.
14. MARGARIÑOS BLANCO, V., “Sociedad de gananciales y sociedad civil” *Academia Sevillana del Notariado (Homenaje a Francisco Manrique Romero)*, Tomo 3, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1989, pp. 305-331.
15. MARTÍNEZ DE AGUIRRE ALDAZ, C., *Curso de Derecho Civil, Volumen IV: Derecho de Familia*, 5ª Edición, Editorial Edisofer, pp. 249-294.

16. MARTÍNEZ-ECHEVARRÍA OZÁMIZ, P., “Régimen económico matrimonial de gananciales y sociedades de capital” Tesis Doctoral, Universidad de Córdoba, 2021.
17. MARTÍNEZ IBÁÑEZ, M. J., “Consecuencias fiscales de la extinción o modificación del régimen económico del matrimonio”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2010, pp. 63-77.
18. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., ORÓN MORATAL, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid, 2021. pp. 110-142.
19. MASBERNAT, P., MASBERNAT, K., “Alcances de la interpretación de la ley tributaria y de los principios fundamentales de la tributación: Sentencia de fecha 18/02/2009 de la Tercera Sala del Tribunal Supremo de España”, *Revista de Derecho y Ciencias Penales*, n. 14, 2010, pp. 127-134
20. MUÑOZ DELGADO, C., “Copropiedad de participaciones sociales y acciones: la comunidad hereditaria y la sociedad legal de gananciales”, Tesis Doctoral, Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2017, p. 202.
21. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 89, 2010, pp. 253-289.
22. PALACIO ALARCÓN, Y., “Régimen económico del matrimonio español desde la Codificación hasta la reforma de 1981”, *Revista de derecho: División de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Norte*, n. 25, 2006, p. 82.
23. PACUAL ESTEBAN, J. L., PASCUAL VEGA, A. M., *Los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones y Donaciones*, Editorial Bosch, Barcelona, 2004. p. 304.

24. PÉREZ-FAÓN MARTÍNEZ, J. Y CHOUSA DOMÍNGUEZ, M. *Guía del impuesto sobre sucesiones y donaciones*. 2º Edición. CISS. Bilbao. 2004. p. 24.
25. VALLET DE GOYTISOLO, J. “En torno de la naturaleza de la sociedad de gananciales”, *Anuario de Derecho Civil*, vol. 43, núm. 4, 1990, p. 1023.