

LAS OPERACIONES SOCIETARIAS EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

JAVIER ARMENTIA BASTERRA (*)

I.- COMPETENCIA NORMATIVA DE LAS INSTITUCIONES FORALES DEL PAÍS VASCO PARA REGULAR LAS OPERACIONES SOCIETARIAS.

Como punto de partida de la regulación de las operaciones societarias hay que tener en cuenta la normativa de la Unión Europea. Del análisis de la legislación europea se puede afirmar que la regulación de las operaciones societarias se encuentra, en cierto modo, armonizada.

En este contexto, el Concierto Económico señala expresamente que “el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tendrá el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, salvo en las operaciones societarias...que se regirán por la normativa común...”¹

Por consiguiente, las Instituciones Forales carecen de competencia para regular de forma autónoma la tributación sustantiva de las operaciones societarias.

II.- OBJETO DE GRAVAMEN DE LAS OPERACIONES SOCIETARIAS.

En la explicación de esta materia se va a seguir la normativa aprobada por las Instituciones Forales de Álava, en concreto la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y más concretamente sus artículos 45 a 51, ambos incluidos, así como los apartados correspondientes del artículo 69 dedicados a la regulación de los denominados “beneficios fiscales”.

Como es sabido el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

sujeta a gravamen tres modalidades. En este sentido se suele afirmar, y así lo ha señalado el Tribunal Supremo, que son tres Impuestos diferentes, pero que por tradición histórica aparecen recogidos en un único texto legislativo.

Estas tres modalidades son las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados.

Por lo que se refiere al objeto de este trabajo, las operaciones societarias, la doctrina mayoritaria suele coincidir en que este gravamen opera, y tiene su justificación, en las operaciones o relaciones que recíprocamente se producen entre los socios y la sociedad siempre y cuando se produzca un desplazamiento patrimonial de los socios a la sociedad, o de ésta hacia aquéllos. En este sentido no falta doctrina que entiende que este desplazamiento patrimonial es la auténtica piedra angular sobre la que descansa la tributación de las operaciones societarias.

Pues bien, dentro de este concepto de reciprocas relaciones socio - sociedad se pueden incluir también, y de hecho así sucede, las relaciones entre los establecimientos permanentes y la sociedad matriz, de tal forma que también este gravamen gira sobre los desplazamientos patrimoniales realizados entre una sociedad matriz y sus establecimientos permanentes.

III.- CONCEPTO DE SOCIEDAD COMO ELEMENTO BÁSICO DE LAS OPERACIONES GRAVADAS.

De lo anteriormente señalado se desprende que si el objeto de gravamen gira en torno a las operaciones societarias, esto es, gira en torno a operaciones relacionadas con sociedades, lo primero que hay que determinar es el concepto de sociedad.

En este sentido, y desde una perspectiva simple, se puede entender que existe una sociedad cuando dos o más personas (si bien es posible la

1 Artículo 30 del Concierto Económico.

(*) Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava

existencia de sociedades formadas únicamente por una persona) adquieren, por voluntad propia, la obligación de constituir un fondo común de contenido patrimonial para realizar o desempeñar una determinada actividad, obtener unas ganancias y repartírselas de acuerdo con los pactos que hayan suscrito.

Desde el punto de vista mercantil, por sociedad se puede entender la que surge cuando dos o más personas se comprometen u obligan a poner o constituir un fondo común o una industria con la finalidad de obtener un lucro, también con la finalidad de repartírselo entre los socios. Para ello dichas personas promotoras de la sociedad se constituyen de una determinada forma, (esto es, se constituyen de conformidad con lo establecido en la legislación mercantil) y cumpliendo los requisitos establecidos en la misma.

Desde esta perspectiva mercantil, las sociedades pueden ser de diferentes clases, si bien se pueden destacar, entre otras, la sociedad anónima, la sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad colectiva, la sociedad comanditaria (tanto simple, como por acciones), la agrupación de interés económico, la cooperativa, la sociedad laboral, la sociedad agraria de transformación y la sociedad anónima deportiva.

De entre las sociedades acabadas de citar la mayoría resultan familiares, si bien otras quizás merezcan un breve comentario. Así, en términos generales, y sin ánimo de ser exhaustivo, se puede realizar el siguiente resumen de las sociedades comúnmente menos conocidas.

La sociedad colectiva se caracteriza por las siguientes notas generales:

- Tienen carácter personalista. Por este motivo todos los socios participan en la gestión de la sociedad.
- Los socios responden personal, ilimitada y solidaria de las obligaciones de la sociedad, una vez hecha la exclusión de los bienes de ésta.

- Su objeto social tiene que ser obligatoriamente mercantil.

Por su parte, las notas generales que caracterizan a la sociedad comanditaria simple son las siguientes:

- Dentro de la sociedad existen dos tipos o clases de socios: los socios colectivos y los socios comanditarios.
- Al igual que la sociedad colectiva, también esta sociedad tienen carácter personalista, respecto a los socios colectivos que son los que participan de la gestión de la sociedad a diferencia de los comanditarios que están excluidos de dicha gestión social.
- La responsabilidad es diferente según el tipo de socio de que se trate. Así, los socios colectivos tienen una responsabilidad personal e ilimitada, mientras que los socios comanditarios ven limitada su responsabilidad a lo aportado o lo que se han obligado a aportar.

La sociedad comanditaria por acciones tiene características similares a la anterior y se puede simplificar diciendo que en los casos en que el capital de la sociedad comanditaria se encuentra dividido en acciones, se está ante una sociedad comanditaria por acciones. De no ser así, se estará ante una sociedad comanditaria simple.

IV.- ENTIDADES EQUIPARADAS A LAS SOCIEDADES.

Ahora bien, en materia de operaciones societarias, dentro del concepto de sociedad hay que incluir no sólo las sociedades mercantiles, sino también aquellas que intervienen en el mercado al realizar actividades de índole y naturaleza económica.

De esta forma, junto a las sociedades mercantiles aparecen equipadas determinadas entidades como las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos, la copropiedad de buques, la comunidad de bienes tanto la constituida por actos "inter vivos" siempre que realice

actividades empresariales, como la constituida por actos "mortis causa" siempre y cuando continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años.

V.- HECHO IMPONIBLE.

En este apartado se va a hacer referencia tanto a las operaciones societarias declaradas sujetas a esta modalidad de tributación, como a las operaciones societarias no sujetas.

1.- Operaciones societarias sujetas.

Dentro de las operaciones sujetas, y siguiendo la clasificación señalada en el artículo 45.1 de la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se van a distribuir las mismas en tres grupos.

a.- Primer grupo: En este grupo se incluye la constitución de sociedades, el aumento de su capital social, la disminución de su capital social y la disolución de sociedades.

Respecto a estos conceptos se puede señalar lo siguiente:

Constitución de sociedades.

La constitución de sociedades se puede llevar a cabo de diferentes formas, teniendo en cuenta especialmente el tipo de sociedad de que se trate. Así, es posible constituir una sociedad mediante un acto unilateral o bilateral (contrato suscrito entre dos o más personas). También es posible proceder a la suscripción de acciones de la sociedad.

La constitución de sociedades está sujeta al cumplimiento de determinados requisitos. Así, por lo que se refiere a las sociedades mercantiles se precisa que la constitución de las sociedades se formalice en escritura pública y se inscriba en el correspondiente Registro Mercantil.

A efectos fiscales, en la constitución de sociedades se observa que existe un desplazamiento

patrimonial desde los socios a favor de la sociedad que se constituye.

Ampliación de capital social.

Junto a la constitución de las sociedades, también se encuentra sujeto al concepto de operaciones societarias el aumento de capital social. Este aumento del capital social implica la elevación del importe de la cifra de capital social.

Esta elevación de la cifra de capital social se puede hacer de varias formas, por ejemplo aumentando el valor nominal de las acciones existentes o bien emitiendo nuevas acciones.

También cabe la posibilidad de que el aumento del capital social se realice de otras formas, como las siguientes:

- Aumento del capital social con cargo a reservas. En este supuesto traspasan fondos propios que estaban en una cuenta a otra cuenta. Por tanto, en este caso no hay propiamente una alteración patrimonial y, consecuentemente, no se produce la sujeción a la modalidad de operaciones societarias al faltar el objeto demostrativo de la capacidad económica que se quiere someter a gravamen.

Ahora bien, en este caso, para que se produzca la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se precisa que las reservas que se trasladan de cuenta tengan la catalogación de reservas de libre disposición.

- Aumento del capital social con cargo a reservas que se hayan constituido en su totalidad por primas de emisión de acciones. En este caso esta ampliación de capital se considera no sujeta a la modalidad de operaciones societarias. Y se considera no sujeta por así establecerlo expresamente la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La finalidad de este supuesto de no sujeción es evitar la doble imposición que se produciría al sujetar, en un primer momento, la operación de aportación de cantidades en la constitución de la sociedad o en el aumento del capital social y, en un segundo momento, cuando se procede a traspasar la prima de emisión al capital social.

- ¿Y qué sucede cuando la ampliación de capital se realiza con cargo, en una parte, a reservas constituidas por primas de emisión y, en otra parte, con cargo a reservas de libre disposición? A pesar de la discusión existente en la doctrina, se puede afirmar que, en términos estrictos, esta operación se encuentra sujeta a la modalidad de operaciones societarias.

También en estos casos, y con la excepción apuntada, desde el punto de vista fiscal, se observa que existe un desplazamiento patrimonial desde los socios a favor de la sociedad.

Finalmente indicar que la aportación que el socio realiza a la sociedad puede consistir, en lugar de una aportación económica, en la entrega de un elemento patrimonial. Esta diferente aportación no cambia la calificación jurídica de la operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias.

Disminución de capital social.

Tal como se ha indicado la sujeción a la modalidad de operaciones societarias precisa que exista un desplazamiento patrimonial del socio a la sociedad o de la sociedad al socio. Por este motivo, en la disminución del capital social se requiere que exista una devolución de bienes o derechos al socio, ya que de no producirse un desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios, no se activa el hecho imponible.

Así, por ejemplo, si la minoración del capital social se produce con la finalidad de compensar pérdidas de la entidad, al no producirse un desplazamiento patrimonial, no existirá gravamen por el concepto de operación societaria.

Disolución de la sociedad.

Básicamente, y de forma simple, se puede decir que la disolución de una sociedad determina el punto de partida para proceder a su liquidación.

Ahora bien, esta disolución no significa la inmediata y automática extinción de su personalidad jurídica toda vez que la sociedad debe proceder a realizar determinadas actuaciones por lo que es necesario que la misma se mantenga.

La operación de disolución de una sociedad va a estar sujeta a la modalidad de operaciones societarias siempre y cuando, al igual que sucede en el caso de la disminución del capital social, exista un desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios.

¿Y cuándo se produce este desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios? Este desplazamiento patrimonial se produce precisamente cuando se les adjudique a los socios bienes concretos.

Evidentemente en este caso, en el contexto señalado, se produce desde el punto de vista fiscal un desplazamiento patrimonial, de la sociedad que se disuelve a sus socios.

b.- Segundo grupo: Aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.

En estos casos, al producirse un desplazamiento patrimonial del socio a la sociedad, la operación queda sujeta a la modalidad de operaciones societarias. Y esta sujeción se produce incluso aunque esta aportación del socio no genere un incremento del capital social de la entidad.

c.- Tercer grupo: Traslado, en el caso de la Norma Foral que se ha tomado como referencia, a Álava de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

Por consiguiente, y en base a lo anterior, se puede realizar el siguiente esquema de sujeción:

Traslado a territorio foral de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni la dirección efectiva ni el domicilio social estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea:	Operación sujeta.
Traslados a territorio foral de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea:	Operación no sujeta.

O dicho de otra forma, en estos casos hay que diferenciar si el traslado a Álava de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad se produce:

- cuando previamente no estaban situados en un Estado miembro de la Unión Europea, en cuyo caso sí se encuentra sujeto este traslado al concepto "operaciones societarias".
- Cuando previamente sí estaban situados en un Estado miembro de la Unión Europea, supuesto que no se encuentra sujeto a la modalidad de operaciones societarias.

2.- Resumen de las operaciones sujetas y su tributación efectiva.

Todo lo anteriormente señalado sobre los conceptos sujetos al Impuesto hay que ponerlo en relación con su tributación efectiva. Aunque sobre este particular se volverá más adelante, se considera oportuno introducir el siguiente esquema que determina si la operación finalmente tributa (al no existir una exención) o por el contrario no tiene una tributación efectiva (al disponer de la correspondiente exención):

Operación sujeta:	¿Se encuentra exenta esta operación?
Constitución de sociedades.	Sí
Aumento de su capital social.	Sí
Disminución de su capital social.	No
Disolución de sociedades.	No
Aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.	Sí

Traslado a territorio foral de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni la dirección efectiva ni el domicilio social estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea:	Sí
--	----

En consecuencia, los conceptos que tributan de forma efectiva son los relativos a la disminución del capital social y a la disolución de sociedades.

Ahora bien, también hay que tener en cuenta que los conceptos anteriormente indicados como exentos, lo son desde el 3 de diciembre de 2010.

3.- Operaciones societarias no sujetas.

Lo primero que hay que señalar es que la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias implicará, en algunos supuestos, la sujeción a la cuota variable de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, concepto documentos notariales.

En efecto, la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece la incompatibilidad entre la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" y la de "operaciones societarias". Ahora bien, el gravamen por la modalidad de estos conceptos (de "transmisiones patrimoniales onerosas" y de "operaciones societarias") sólo será incompatible con la modalidad de "actos jurídicos documentados" cuando así expresamente se señale. Por tanto, de no existir una excepción, serán compatibles aquéllas modalidades con la de "actos jurídicos documentados".

Dicho lo anterior, las operaciones que la normativa reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados declarados no sujetas a la modalidad de operaciones societarias son las que se detallan a continuación que, al igual que se ha realizado al comentar las operaciones sujetas, también se van a agrupar en diferentes grupos.

a.- Primer grupo: determinadas operaciones de reestructuración. En estas operaciones se en-

cuentran las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en los apartados 1, 2, 3 y 5 del artículo 101 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y las aportaciones no dinerarias a que se refiere el artículo 111 de la citada Norma Foral.

A continuación se va a hacer referencia a estas operaciones.

Fusión.

La fusión presenta varias modalidades:

- Fusión por absorción. Esta modalidad se caracteriza porque una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente sus patrimonios sociales. Las entidades transmitentes proceden a su disolución pero sin liquidación.

Y ¿qué sucede con los socios de dichas entidades transmitentes? A estos socios se les atribuyen valores representativos del capital social de la otra entidad (de la entidad absorbente) y, en su caso, una compensación económica que no puede exceder del 10% del valor nominal.

- Fusión por constitución. En esta modalidad dos o más entidades transmiten en bloque sus patrimonios a otra nueva entidad que se constituye. Las sociedades transmitentes proceden a su disolución, también sin liquidación.

Y ¿qué sucede con los socios de dichas entidades transmitentes? A estos socios se les entrega acciones de la nueva sociedad y, en su caso, una compensación económica que tampoco puede exceder del 10% del valor nominal de dichas acciones de la nueva sociedad.

- Fusión impropia. En esta modalidad una entidad dispone de la totalidad de las acciones de otra y procede a absorber a dicha sociedad. Esta última procede a su disolución, también sin liquidación trans-

mitiendo su patrimonio social a la entidad titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.

- Fusión inversa. En este caso se produce el movimiento contrario al señalado en la fusión impropia. En efecto, en la fusión inversa también parte del hecho de que una entidad dispone de la totalidad de las acciones de otra. Ahora bien, en este caso la entidad cuyas acciones son poseídas totalmente procede a absorber a dicha sociedad que procede a su disolución sin liquidación. Esta última sociedad procede a transmitir su patrimonio social a la entidad que la absorbe.

Escisión.

También la escisión presenta varias modalidades. Así, la misma puede ser:

- Escisión total. En este caso una entidad procede a dividir en partes su patrimonio social (en dos o en más partes) y transmite estas partes divididas a otras entidades (a dos o más entidades, bien ya existentes o bien de nueva creación).

La entidad que ha dividido su patrimonio procede a su disolución sin liquidación.

Y ¿qué sucede con los socios de esta entidad que ha dividido su patrimonio? Estos socios reciben valores representativos del capital social de las entidades adquirentes y, en su caso, una compensación en metálico que no puede ser superior al 10% del valor de las acciones de las entidades receptoras del patrimonio de la entidad que dividió el patrimonio.

- Escisión parcial. Este supuesto parte del hecho de que una entidad segregá una o varias partes de su patrimonio social que constituyen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades (que también pueden ser de nueva creación o pueden ser preexistentes a la operación de escisión que se comenta).

A diferencia de la escisión total a que se acababa de hacer referencia, en la escisión parcial la entidad que se segregó mantiene como mínimo una rama de actividad o bien mantiene participaciones en el capital social de otras entidades.

Respecto a los socios de la entidad que procede a segregar parte de su patrimonio hay que decir que reciben acciones de las entidades receptoras de las ramas de actividad y, en su caso, una compensación en metálico que no puede ser superior al 10% del valor de las acciones de las entidades receptoras del patrimonio de la entidad que segregó.

- Escisión financiera. En este caso una entidad se segregó parte de su patrimonio social, constituido por participaciones en el capital de otras entidades que determinan la mayoría del capital social en estas entidades en que aquélla participa, y las transmite en bloque (al igual que en los casos anteriores a una o varias entidades tanto de nueva creación como ya existentes) eso sí, manteniendo en su patrimonio como mínimo participaciones de características parecidas en el capital de otra u otras entidades o bien manteniendo una rama de actividad.

Aportaciones de ramas de actividad.

En este caso una entidad aporta, sin proceder a su disolución, a otra entidad la totalidad o una o más ramas de actividad. A cambio de esta transmisión recibe valores representativos del capital social de la entidad adquirente.

La entidad receptora puede ya existir o tratarse de una entidad de nueva creación.

Canje de valores.

En este caso una entidad adquiere una participación en el capital social de otra entidad pero que le habilita la mayoría de los derechos de voto en la misma.

b.- Segundo grupo: modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad.

c.- Tercer grupo: ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones. A este supuesto se ha hecho referencia anteriormente.

d.- Cuarto grupo: operaciones de su tráfico en España a través de sucursales o establecimientos permanentes, de las entidades con domicilio social y sede de dirección efectiva en un Estado miembro de la Unión Europea y operaciones de su tráfico en España a través de sucursales o establecimientos permanentes de las entidades cuya sede de dirección efectiva se encuentre en países de fuera de la Unión Europea si su domicilio social está situado en un Estado miembro de la Unión Europea, diferente de España.

e.- Quinto grupo: las transmisiones de activos y pasivos, que se indican a continuación, aun cuando no se correspondan con las operaciones a que se refieren los artículos 90 y 101 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que produzcan resultados económicos equivalentes.

Estas operaciones son las siguientes:

- Las operaciones realizadas para la constitución y ampliación de un sistema institucional de protección a que se refiere el artículo 83.3.d) de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los Intermediarios Financieros.
- Las operaciones realizadas en procesos de reestructuración de entidades de crédito con intervención del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria, a que se refiere el artículo 7 del Real Decreto-ley 9/2009, de 26 de junio, sobre reestructuración ban-

caria y reforzamiento de los recursos propios de las entidades de crédito.

4.- Reglas aplicables a las sociedades extranjeras.

Dentro de la regulación del hecho imponible de las operaciones societarias se hace referencia a las entidades que se encuentran fuera de la Unión Europea y sin embargo realizan operaciones en territorio foral.

Esta referencia se hace a los efectos de equiparar el tratamiento tributario que se realiza a las demás entidades que aplicando las reglas generales expuestas, se encuentran sujetas a esta modalidad del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por este motivo se hace referencia a las entidades que operen en territorio español a través de sucursales o establecimientos permanentes y tengan su domicilio social y sede de dirección efectiva en algún país no perteneciente a la Unión Europea.

Pues bien, dichas entidades quedan sujetas a las modalidades de operaciones societarias por los mismos conceptos y en las mismas condiciones que las entidades propiamente sujetas a las mismas. Y quedan sometidas a gravamen por la parte de capital que destinan a las operaciones societarias.

VI.- INCENTIVOS FISCALES.

Olivándonos de las exenciones subjetivas, la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados contiene una serie de exenciones, aparte de las contenidas en tratados o convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera, relacionadas directamente con las operaciones societarias.

Estas exenciones, extraídas de la normativa citada anteriormente, son las siguientes:

Exención en general	
Se encuentran exentas:	Constitución de sociedades. Aumento de capital. Aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital. Traslado a territorio foral de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.
Lo anterior implica que únicamente quedan efectivamente sujetas a gravamen:	Disminución del capital social y Disolución de sociedades.

Exención específicas	
Los Fondos de Garantía de Depósitos en establecimientos bancarios, en Cajas de Ahorro y en Cooperativas de Crédito:	Por su constitución, funcionamiento y por los actos y operaciones que realicen en el cumplimiento de sus fines.
Las Sociedades Agrarias de Transformación constituidas para el cumplimiento de los fines reconocidos en la normativa vigente e inscritas en el registro correspondiente:	En cuanto a las operaciones de constitución y ampliación de capital.
Las Uniones Temporales de Empresas que reúnan los requisitos exigidos en la legislación reguladora del régimen fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Regional:	En cuanto a las operaciones de constitución, ampliación, reducción, disolución y liquidación, así como los contratos preparatorios y demás documentos cuya formalización constituya legalmente presupuesto necesario para su constitución.
Las Agrupaciones de Interés Económico, tanto españolas como europeas:	En lo que se refiere a la constitución, aportación de los socios, reducción del capital social, disolución y liquidación, así como los contratos preparatorios y demás documentos cuya formalización constituya legalmente presupuesto necesario para su constitución.
Las entidades de capital riesgo en los términos establecidos en la legislación reguladora de las entidades de capital riesgo y de sus sociedades gestoras:	Por la constitución y aumento de capital.
Las Entidades de Previsión Social Voluntaria:	En lo que se refiere a las operaciones societarias sujetas a este Impuesto.
Los Fondos de Pensiones a que se refiere la legislación reguladora de los Planes y Fondos de Pensiones:	Por la constitución, disolución y las modificaciones consistentes en aumentos y disminuciones.
Las Sociedades de Garantía Recíproca inscritas en el Registro Especial del Banco de España:	Por la constitución, aumento y disminución de capital.
A la relación jurídica entre la Sociedad de Garantía Recíproca inscrita en el Registro Especial del Banco de España y el socio en cuyo favor se otorgue la garantía:	Igual que el caso anterior, por la constitución, aumento y disminución de capital.
Las Sociedades y los Fondos de Inversión Mobiliaria, las Sociedades y los Fondos de Inversión Inmobiliaria, así como los Fondos de Titulación Hipotecaria:	Disfrutarán de los incentivos fiscales establecidos en la Norma Foral que establece el régimen fiscal de las Sociedades de Inversión Mobiliaria y de los Fondos de Inversión.
Las Sociedades de Reafianzamiento:	Tendrán los mismos incentivos fiscales que los previstos para las Sociedades de Garantía Recíproca, en cuanto a las actividades que han de integrar necesariamente su objeto social.

Sociedades que crean las Administraciones y Entes Públicos para llevar a cabo la enajenación de acciones representativas de su participación en el capital social de sociedades mercantiles:	Por la constitución y ampliación de capital.
Las sociedades de inversión de capital variable reguladas en la legislación de Instituciones de Inversión Colectiva, así como los fondos de inversión de carácter financiero y las instituciones de inversión colectiva inmobiliaria que, con el carácter de instituciones de inversión colectiva no financieras, tengan por objeto social exclusivo la adquisición y la promoción, incluyendo la compra de terrenos, de cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento:	Respecto a la constitución y aumento de capital, así como las aportaciones no dinerarias a dichas entidades.
Los fondos de titulización hipotecaria, los fondos de titulización de activos financieros, y los fondos de capital riesgo:	De todas las operaciones sujetas a la modalidad de operaciones societarias.
Las Sociedades de Inversión en el Mercado Inmobiliario reguladas en la legislación sobre Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario:	Respecto de la constitución y aumento de capital, así como las aportaciones no dinerarias a dichas sociedades.
La entidad de crédito a través de la cual se articule un sistema institucional de protección con las específicas condiciones establecidas al respecto en la legislación:	Por la constitución de sociedades, así como por los aumentos de su capital social y aportaciones, suscritos o realizadas por las entidades agrupadas, siempre que se encuentren previstos en el acuerdo contractual de integración del sistema institucional de protección y, en su caso, en el plan de integración, de la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como para los actos y documentos necesarios para la formalización de dichas operaciones. De igual modo estarán exentas de la modalidad de operaciones societarias las operaciones que se realicen como consecuencia de los procesos de reestructuración con intervención del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria.
Las operaciones derivadas de la emisión de participaciones preferentes emitidas con los requisitos legalmente establecidos en la Disposición Adicional:	Respecto del conjunto de la modalidad de operaciones societarias.

VII.- SUJETO PASIVO.

1.- Contribuyente.

A título de contribuyente se encuentran obligados al pago de la modalidad de operaciones societarias, con independencia de las estipulaciones que sobre este particular hayan sido establecidas por las partes, los siguientes sujetos:

Constitución de sociedades:	La sociedad.
Aumento del capital social:	La sociedad.

Disminución del capital social	Los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos. Esta última precisión incluye una referencia a la base imponible ya que únicamente habrá liquidación si en esta operación se entregan bienes y derechos a los socios.
Disolución de sociedades.	La sociedad.
Aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.	Por la constitución y aumento de capital.
Traslado a territorio foral de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni la dirección efectiva ni el domicilio social estuviesen previamente ubicados en un Estado miembro de la Unión Europea.	La sociedad.

A este respecto volver a recordar que únicamente tienen tributación efectiva la disminución del capital social y la disolución de sociedades.

2.- Responsables subsidiarios.

También especifica la normativa que serán responsables del pago del Impuesto, con el carácter de subsidiarios, las siguientes personas:

Constitución de sociedades, Aumento del capital social Disminución del capital social	Los promotores, administradores, o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al Impuesto, eso sí siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes.
Disolución de sociedades.	Nada se dice expresamente.
Aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.	Los promotores, administradores, o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al Impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes. Esto es, igual que en la constitución de sociedades, aumento del capital social y disminución del capital social a que se acaba de hacer referencia.
Traslado a territorio foral de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.	Igual que el caso anterior, esto es, los promotores, administradores, o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al Impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes.

VIII.- BASE IMPONIBLE.

Al igual que sucede en otros aspectos básicos de esta modalidad de gravamen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la base imponible también hay que tener en cuenta que la legislación

regula todos los conceptos que forman parte del hecho imponible, como no puede ser de otra manera, si bien hay que tener presente que, a efectos prácticos, las reglas son operativas respecto de los casos de reducción de capital y disolución de sociedades, toda vez que son los únicos conceptos que se encuentran sujetos a una tributación efectiva.

En efecto, a partir del 3 de diciembre de 2010 se establece la exención de las operaciones societarias por la constitución de sociedades, aumento de capital social, aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una entidad cuando ni una ni otro estuvieren previamente en un Estado de la Unión Europea.

Dicho lo anterior, la normativa foral, en materia de base imponible, contiene las siguientes reglas que se exponen de forma esquemática:

Constitución de sociedades y aumento del capital social:	a.- Operaciones realizadas por socios que limiten la responsabilidad de los socios:	Importe nominal en que el capital quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión que en, su caso, sean exigidas.
	b.- Operaciones realizadas por sociedades distintas de las anteriores:	Valor neto de la aportación. Por este valor neto se entenderá el valor real de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueron deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación del bien o derecho.
Aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social:		Igual que el caso anterior.
Disminución del capital social:		Valor real de los bienes y derechos entregados a los socios sin deducción de gastos y deudas.
Disolución de sociedades:		Igual que en el caso anterior.

Traslado a territorio foral de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni la dirección efectiva ni el domicilio social estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea:		Haber líquido que la sociedad cuya sede de dirección efectiva o domicilio social se traslada tenga el día en que se adopte el acuerdo.
--	--	--

A modo de resumen de la base imponible de las operaciones societarias se puede realizar el siguiente esquema:

En la determinación de la base imponible se utilizan tres conceptos: - Valor nominal. - Valor neto (= valor real de los bienes y derechos – cargas y gastos – deudas a cargo de la sociedad por la aportación). - Haber líquido.	Base imponible = aportaciones de los socios incluidas las aportaciones que hayan sido prometidas.
Constitución. Ampliación de capital.	1.- Sociedades que limiten la responsabilidad de los socios = valor nominal en que quede fijado el capital + primas de emisión. Da igual que la aportación sea dineraria o en especie y da igual que se haya entregado o prometido entregar. 2.- Demás sociedades que no limiten la responsabilidad de los socios = valor neto de las aportaciones.
Aportación de los socios que no supongan incremento del capital:	Valor neto de las aportaciones.
Disminución de capital. Disolución.	Valor real sin descontar gastos y deudas.
Traslado de sede.	Haber líquido.

IX.- CUOTA TRIBUTARIA.

La cuota tributaria se obtiene aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1%.

Esto es:

$$\text{Base liquidable} \times 1\% = \text{Cuota}$$

En este sentido hay que recordar que la Directiva 2008/7/CE establece como tipo máximo para estas operaciones el 1%. Por lo tanto la legislación interna se encuentra ajustada a esta Directiva y, consecuentemente, cualquier modificación legislativa del tipo tributario sería para reducirlo, al encontrarse en estos momentos en el máximo permitido por la citada Directiva.

En este tema conviene volver a recordar que desde el 3 de diciembre de 2010 el tipo impositivo únicamente resulta aplicable a las reducciones de capital y a la disolución de sociedades, toda vez que las demás operaciones sujetas a esta modalidad de tributación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se encuentran exentas.

