

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC070323

DGT: 07-09-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2412/2018

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. *Valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero. Préstamo de valores a corto plazo para su inversión con inmediata devolución de los mismos a cambio de un precio.* En el fondo económico de estas operaciones no ha existido, ni siquiera transitoriamente, una inversión patrimonial del cliente en los valores prestados por la empresa de servicios de inversión. Por ello, cabe entender que la concreta operativa de venta en corto de valores no daría lugar, por lo que a dichos valores se refiere, a la obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero, regulada en el art. 42 ter RD 1065/2007 (RGAT), sin perjuicio de la obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero establecida en el art. 42 bis del citado Reglamento, que pudiera resultar para el contribuyente respecto de la cuenta dineraria que mantuviera, en su caso, en la empresa de inversión, en la que se registren los importes derivados de las ventas y posteriores recompras de los valores.

PRECEPTOS:

RD 1065/2007 (RGAT), art. 42 ter.

Descripción sucinta de los hechos:

Titular de posiciones negativas en acciones.

Cuestión planteada:

Obligación de presentar la Declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero.

Contestación:

Del escrito y documentación aportada parece desprenderse que el consultante tiene contratado con una empresa de servicios de inversión (en adelante ESI) ubicada en el extranjero la prestación de un servicio de inversión que incluye la posibilidad de realizar operaciones en corto sobre acciones cotizadas, es decir operaciones de ventas de acciones que no proceden de una tenencia o compra previa del consultante de los valores vendidos.

Al estar identificada la ESI con la que el consultante realiza dichas operaciones, y accediendo a la página web de la citada entidad a fin de obtener mayor información sobre la operativa planteada, del documento sobre "Condiciones de posiciones cortas en valores" publicado en dicha página web, resulta lo siguiente:

"Artículo 3. *Posiciones cortas en valores*

Al efectuar Operaciones de venta al descubierto, el Cliente vende Valores que el Cliente no tiene. Para liquidar la Operación de venta al descubierto, el Cliente toma prestados los Valores en cuestión a cambio de una remuneración a favor de (la ESI). El Cliente deberá devolver a (la ESI) en la fecha prevista los Valores prestados. Para ello, el cliente tendrá que efectuar más tarde, a través de (la ESI), una operación de compra de los Valores en cuestión. Si el precio baja, el Cliente obtiene beneficios. Si el precio sube el Cliente sufrirá pérdidas".

Artículo 5. *Órdenes*

5.1 Órdenes

(...). Una Orden del Cliente para realizar una Operación de venta al descubierto se considerará como una petición del Cliente realizada a la (ESI) para que ésta preste los valores en cuestión al Cliente. (...).

5.2 Obligación de entrega de (la ESI)

Cuando el cliente efectúa, a través de la (ESI), una Operación de venta al descubierto, (la ESI) tiene la obligación de entregar los Valores en cuestión a la infraestructura o a (el OTC) de la parte compradora. (...).

Artículo 6. Posiciones

6.3 Operación de compra

En el momento en que el Cliente realice una operación de compra de Valores, respecto a la cual mantenía una posición deudora en su balance, y cuya posición deudora fue adquirida en el mismo mercado o en un mercado que utiliza el mismo tipo de liquidación, la (ESI) utilizará automáticamente dichos Valores adquiridos para liquidar el saldo de los Valores prestados de (la ESI) por el Cliente”.

De las condiciones transcritas se desprende que en el caso planteado las operaciones de venta en corto de valores darían lugar únicamente a un ingreso del importe de la venta a favor del cliente, que, en principio, tendría su reflejo en la cuenta de efectivo que el cliente tenga asociada a tales operaciones de inversión, sin que proceda considerar la existencia de un saldo de valores a favor del cliente, ya que la toma a préstamo de los valores y su inmediata entrega a la parte compradora son dos operaciones simultáneas y subsiguientes a la venta que origina dicho ingreso.

A este respecto, el artículo 42 ter del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), en adelante RGAT establece:

“1. Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán suministrar a la Administración tributaria, mediante la presentación de una declaración anual, información respecto de los siguientes bienes y derechos situados en el extranjero de los que resulten titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, a 31 de diciembre de cada año:

- i) Los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica.
- ii) Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.
- iii) Los valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y «trusts» o masas patrimoniales que, no obstante carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico.

La declaración informativa contendrá los siguientes datos:

a) Razón social o denominación completa de la entidad jurídica, del tercero cesionario o identificación del instrumento o relación jurídica, según corresponda, así como su domicilio.

b) Saldo a 31 de diciembre de cada año, de los valores y derechos representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas.

La información comprenderá el número y clase de acciones y participaciones de las que se sea titular, así como su valor.

c) Saldo a 31 de diciembre de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.

La información comprenderá el número y clase de valores de los que se sea titular, así como su valor.

d) Saldo a 31 de diciembre de los valores aportados al instrumento jurídico correspondiente.

La información comprenderá el número y clase de valores aportados, así como su valor.

La obligación de información regulada en este apartado también se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real de los valores y derechos a los que se refieren los párrafos b), c) y d) anteriores en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiese perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo.

2. Los obligados tributarios a que se refiere el apartado anterior deberán suministrar a la Administración tributaria información, mediante la presentación de una declaración anual, de las acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero de las que sean titulares o respecto de las que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

La información comprenderá la razón social o denominación completa de la institución de inversión colectiva y su domicilio, así como el número y clase de acciones y participaciones y, en su caso, compartimiento al que pertenezcan, así como su valor liquidativo a 31 de diciembre.

La obligación de información regulada en este apartado 2 se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real de las acciones y participaciones en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiese perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo.

3. Los obligados tributarios a que se refiere el apartado primero de este artículo deberán suministrar a la Administración tributaria información mediante una declaración anual sobre:

a) Los seguros de vida o invalidez de los que resulten tomadores a 31 de diciembre de cada año cuando la entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero, con indicación de su valor de rescate a dicha fecha.

b) Las rentas temporales o vitalicias de las que sean beneficiarios a 31 de diciembre, como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles, a entidades situadas en el extranjero, con indicación de su valor de capitalización a dicha fecha.

En los casos señalados en los párrafos a) y b) anteriores, se deberá identificar a la entidad aseguradora indicando la razón social o denominación completa y su domicilio.

4. La obligación de información prevista en este artículo no resultará exigible en los siguientes supuestos:

a) Cuando el obligado tributario sea una de las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado, por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) Cuando el obligado tributario sea una persona jurídica o entidad residente en territorio español o cuando sea un establecimiento permanente en España de no residentes, que tengan registrados en su contabilidad de forma individualizada los valores, derechos, seguros y rentas a que se refiere este artículo.

c) Cuando los valores a los que se refieren cada uno de los apartados 1.b), 1.c) y 1.d), el valor liquidativo a que se refiere el apartado 2, el valor de rescate a que se refiere el apartado 3.a) y el valor de capitalización señalado en el apartado 3.b), no superen, conjuntamente, el importe de 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los títulos, activos, valores, derechos, seguros o rentas.

(...).”

En consecuencia, de estas operaciones tampoco procede entender que resulte aplicable la previsión contenida en el artículo 42 ter.1 del RGAT, en la que se dispone que: “la obligación de información regulada en este apartado (es decir, la obligación de declarar valores representativos de la participación en cualquier tipo de entidad, así como de la cesión a terceros de capitales propios o aportados para su gestión o administración a cualquier instrumentos jurídico) también se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real de los valores y derechos a los que se refieren los párrafos b), c) y d) anteriores en cualquier momento del año al que se

refiera la declaración y que hubiese perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año”, ya que del fondo económico de la operación no puede concluirse que haya existido, ni siquiera transitoriamente, una inversión patrimonial del cliente en los valores en cuestión.

De igual manera, teniendo asimismo en cuenta las condiciones de las operaciones transcritas, tampoco en la operación de adquisición de los valores para su devolución puede considerarse que haya existido una inversión patrimonial en dichos valores, a efectos de la obligación de declaración prevista en el citado artículo 42 ter.1 del RGAT, pues tal adquisición y entrega subsecuente constituyen realmente para el contribuyente la cancelación en efectivo de la deuda contraída con la ESI prestamista.

Por tanto, cabe entender que la concreta operativa de venta en corto de valores a que se alude en la consulta no daría lugar para el consultante, por lo que a dichos valores se refiere, a la obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, regulada en el artículo 42 ter del RGAT, sin perjuicio de la obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero establecida en el artículo 42 bis del citado Reglamento, que pudiera resultar para el consultante respecto de la cuenta dineraria que mantuviera, en su caso, en la ESI, en la que se registren los importes derivados de las ventas y posteriores recompras de los valores.

A estos efectos, el artículo 42 bis del RGAT, establece:

"1. Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de las cuentas de su titularidad, o en las que figuren como representantes, autorizados o beneficiarios, o sobre las que tengan poderes de disposición, o de las que sean titulares reales conforme a lo señalado en el párrafo siguiente, que se encuentren situadas en el extranjero, abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, a 31 de diciembre de cada año.

Dicha obligación también se extiende a quienes hayan sido titulares, representantes, autorizados, o beneficiarios de las citadas cuentas, o hayan tenido poderes de disposición sobre las mismas, o hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que se refiera la declaración.

A estos efectos, se entenderá por titular real quien tenga dicha consideración de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, respecto de cuentas a nombre de las personas o instrumentos a que se refiere el citado apartado 2, cuando éstos tengan su residencia o se encuentren constituidos en el extranjero.

2. La información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá:

- a) La razón social o denominación completa de la entidad bancaria o de crédito así como su domicilio.
- b) La identificación completa de las cuentas.
- c) La fecha de apertura o cancelación, o, en su caso, las fechas de concesión y revocación de la autorización.
- d) Los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año.

La información a suministrar se referirá a cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo, cuentas de crédito y cualesquiera otras cuentas o depósitos dinerarios con independencia de la modalidad o denominación que adopten, aunque no exista retribución.

(...)

4. La obligación de información prevista en este artículo no resultará de aplicación respecto de las siguientes cuentas:

a) Aquéllas de las que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado, por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) Aquéllas de las que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registradas en su contabilidad de forma

individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.

c) Aquéllas de las que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registradas en dicha documentación contable de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.

d) Aquéllas de las que sean titulares personas físicas, jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, abiertas en establecimientos en el extranjero de entidades de crédito domiciliadas en España, que deban ser objeto de declaración por dichas entidades conforme a lo previsto en el artículo 37 de este Reglamento, siempre que hubieran podido ser declaradas conforme a la normativa del país donde esté situada la cuenta.

e) No existirá obligación de informar sobre ninguna cuenta cuando los saldos a 31 de diciembre a los que se refiere el apartado 2.d) no superen, conjuntamente, los 50.000 euros, y la misma circunstancia concurra en relación con los saldos medios a que se refiere el mismo apartado. En caso de superarse cualquiera de dichos límites conjuntos deberá informarse sobre todas las cuentas.

(...).".

Por tanto, dicha cuenta dineraria se encontraría comprendida en la obligación de información prevista en el artículo 42 bis del RGAT y, salvo que concurriese alguna de las causas de exoneración establecidas en el apartado 4 de dicho artículo, habría de incluirse en la correspondiente declaración, modelo 720, debiendo consignarse el saldo de la cuenta a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año, conforme se dispone en la letra d) del apartado 2 del citado artículo 42 bis arriba transcrito, sin que resulte procedente minorar dichos saldos en el importe de las acciones adeudadas a la ESI a dicha fecha, en la medida en que tales importes constituyen una deuda del consultante con la ESI, la cual no es objeto de la obligación informativa prevista en el mencionado artículo 42 bis.

No obstante, aunque no es objeto de la presente consulta, debe señalarse que según la información que figura en la página web de la ESI en cuestión, dicha ESI por normativa de su país no puede custodiar dinero de sus clientes, por lo que el dinero percibido por las ventas en corto de valores se invierte en un "Margin Cash Fund" que constituye un fondo de inversión de carácter monetario, lo cual, de ser este el sistema seguido en relación con las ventas en corto realizadas por el consultante, originaría para éste la obligación informativa regulada en el apartado 2 del artículo 42 ter del RGAT, relativa a acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero, las cuales habrán de consignarse en el modelo 720 por su valor liquidativo a 31 de diciembre, conforme se establece en el segundo párrafo de dicho apartado 2. De igual forma tampoco podrá minorarse dicho valor en el importe de las acciones adeudadas a la ESI en la citada fecha, por cuanto las deudas no figuran comprendidas en las obligaciones informativas reguladas en dicho artículo 42 ter.

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.