

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC087647

DGT: 15-11-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2997/2023

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. *Exenciones. Obligaciones respecto de bienes y derechos que estén contabilizados.* La contribuyente es titular del 46,40% de una sociedad residente en España. Dicha entidad planea constituir una sociedad en Portugal siendo mayoritaria su participación. La sociedad portuguesa, pretende adquirir tres viviendas destinadas al arrendamiento. La sociedad residente en España informará en su contabilidad, así como en la memoria de las cuentas anuales, del detalle de las posiciones bancarias e inmuebles que sean propiedad de la sociedad portuguesa de forma individualizada.

-Obligación de declaración de la sociedad residente española: La entidad residente titular de una participación en la no residente tendrá, en principio, la obligación de presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero respecto de los valores o derechos representativos de la participación en la sociedad portuguesa. Sin embargo, no existirá deber de informar siempre que la sociedad residente en España tenga registrados los valores o derechos en su contabilidad o en la memoria, entendiéndose la contabilización en sentido amplio, siendo válido que se registren en los documentos contables accesorios siempre que sean congruentes con las cuentas anuales y den consistencia a las mismas. En todo caso de la misma se debe poder extraer, con suficiencia y de manera indubitada la información de la existencia dichos valores o derechos en el extranjero.

-Obligación de declaración de la persona física administradora y socia: En caso de concurrir alguno de dichos supuestos de titularidad real en la persona física, la misma estaría obligada a la presentación de la declaración informativa respecto a los valores o derechos representativos de la participación en el capital social de la sociedad no residente (segundo nivel). No obstante, si la sociedad residente española (primer nivel) estuviera eximida de la presentación de la declaración de dichos valores o derechos representativos por el supuesto relativo al registro de los valores o derechos representativos en la contabilidad, la persona física también quedará eximida de dicha obligación. La exención anterior será de aplicación siempre que la sociedad no residente realice efectivamente una actividad económica mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales, es decir, que no tenga un carácter instrumental cuya finalidad sea el mero control indirecto de los bienes por parte del titular real. Si no se dieran estas condiciones, la persona física deberá presentar la declaración respecto de los bienes y derechos de los cuales sea titular la sociedad no residente salvo que dichos bienes y derechos, consten de forma individualizada en la contabilidad de la sociedad residente en territorio español en los términos señalados.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), disp. adic. decimoctava.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 42 bis y ter y 54 bis.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es titular del 46,40 % de una sociedad residente en España. Dicha entidad planea constituir una sociedad en Portugal siendo mayoritaria su participación. La sociedad portuguesa, pretende adquirir tres viviendas destinadas al arrendamiento.

La sociedad residente en España informará en su contabilidad así como en la memoria de las cuentas anuales del detalle de las posiciones bancarias e inmuebles que sean propiedad de la sociedad portuguesa de forma individualizada.

Cuestión planteada:

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

Contestación:

La disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, establece:

“ Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta Ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.

b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

d) Información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.

Las obligaciones previstas en los párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.”.

Por su parte, 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 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.”.

Por su parte el apartado 4 de dicho artículo exonera de la obligación de presentar declaración en los siguientes supuestos:

“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 el caso que nos ocupa, la consultante participa como titular en una entidad residente, la cual es a su vez titular mayoritaria de una sociedad no residente desconociéndose el porcentaje concreto de participación en esta última.

A la vista de lo anterior, a los efectos de la contestación a las cuestiones planteadas, hay que distinguir la obligación de declaración de la sociedad residente española y de la persona física administradora y socia de esta última entidad.

Obligación de declaración de la sociedad residente española.

Conforme con la normativa reproducida, la entidad residente titular de una participación en la no residente tendrá, en principio, la obligación de presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero respecto de los valores o derechos representativos de la participación en la sociedad portuguesa, salvo que se den alguno de los eximentes regulados en el apartado 4 del arriba transcrito artículo 42 ter del RGAT.

En particular el artículo 42 ter.4.b), establece la exoneración de presentar la declaración informativa cuando “Cuando el obligado tributario sea una persona jurídica (...), que tengan registrados en su contabilidad de forma individualizada los valores, derechos, seguros y rentas a que se refiere este artículo.”.

En este sentido, no existirá deber de informar siempre que la sociedad residente en España tenga registrados los valores o derechos señalados en los términos del artículo 42 bis.4.b) del RGAT en su contabilidad o en la memoria, entendiéndose la contabilización en sentido amplio, siendo válido que se registren en los documentos contables accesorios siempre que sean congruentes con las cuentas anuales y den consistencia a las mismas. En todo caso de la misma se debe poder extraer, con suficiencia y de manera indubitada la información de la existencia dichos valores o derechos en el extranjero.

Por tanto, en caso de su registro en contabilidad en los términos señalados, la entidad residente no devendrá en la obligación de presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero.

Persona física administradora y titular del 46,40 por ciento del capital de la sociedad residente en España.

La disposición adicional decimoctava último párrafo de la LGT establece que la obligación de declaración se extenderá a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010.

En este sentido, el artículo 4.2 de la Ley 10/2010 dispone que:

“2. A los efectos de la presente ley, se entenderá por titular real:Ç

a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.

b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de una persona jurídica. A efectos de la determinación del control serán de aplicación, entre otros, los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

Serán indicadores de control por otros medios, entre otros, los previstos en el artículo 22 (1) a (5) de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y el Consejo, de 26 de junio de 2013 sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se

modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo.

Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado y que estén sujetas a requisitos de información acordes con el Derecho de la Unión o a normas internacionales equivalentes que garanticen la adecuada transparencia de la información sobre la propiedad.

b bis) Cuando no exista una persona física que posea o controle, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de la persona jurídica, o que por otros medios ejerza el control, directo o indirecto, de la persona jurídica, se considerará que ejerce dicho control el administrador o administradores. Cuando el administrador designado fuera una persona jurídica, se entenderá que el control es ejercido por la persona física nombrada por el administrador persona jurídica. Los sujetos obligados verificarán su identidad y consignarán las medidas tomadas y las dificultades encontradas durante el proceso de verificación.

(...)

Conforme con lo anterior, en caso de concurrir alguno de dichos supuestos de titularidad real en la persona física, la misma estaría obligada a la presentación de la declaración informativa respecto a los valores o derechos representativos de la participación en el capital social de la sociedad no residente (segundo nivel) siempre que se cumplan el resto de los requisitos exigidos por la normativa.

No obstante lo anterior, si la sociedad residente española (primer nivel) estuviera eximida de la presentación de la declaración de dichos valores o derechos representativos por concurrir alguno de los requisitos señalados en el artículo 42 bis.4 del RGAT, en particular, el supuesto relativo al registro de los valores o derechos representativos en la contabilidad en los términos señalados (letra b) del precepto citado), la persona física también quedará eximida de dicha obligación.

La exención anterior será de aplicación siempre que la sociedad no residente realice efectivamente una actividad económica mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales, es decir, que no tenga un carácter instrumental cuya finalidad sea el mero control indirecto de los bienes por parte del titular real. Como corolario lógico de lo expresado, si no se dieran estas condiciones, la persona física deberá presentar la declaración respecto de los bienes y derechos de los cuales sea titular la sociedad no residente salvo que dichos bienes y derechos, en el caso que nos ocupa los bienes inmuebles y cuentas bancarias titularidad de la sociedad no residente, consten de forma individualizada en la contabilidad de la sociedad residente en territorio español en los términos señalados.

Todo lo anterior es consecuente con el criterio ya manifestado por este Centro Directivo en la contestación a la consulta vinculante nº de referencia V1861-13 de 5 de junio y V1514-13, de 3 de mayo.

Por último, y en relación con la valoración de los valores o derechos representativos de la participación en el capital social de la sociedad no residente (segundo nivel), hay que estar a lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 42 ter del RGAT, el cual establece:

“6. Las valoraciones a que se refieren los distintos apartados de este artículo deberán suministrarse calculadas conforme a las reglas establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.”.

En el caso de que conforme con lo anterior, se debieran declarar los bienes y derechos de los cuales es titular la sociedad no residente, los mismos se deberán valorar aplicando las normas previstas en los artículos 42 bis del RGAT, para las cuentas bancarias, y 54 bis del RGAT, para los bienes inmuebles, declarando el porcentaje de participación indirecto de la consultante persona física en la sociedad no residente sobre los valores de tales bienes.

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 Función Pública.