

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFC057614

DGT: 02-12-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3836/2015

**SUMARIO:**

**IRPF. Regímenes especiales. Atribución de rentas. Calificación de la renta atribuida. Convenio con Alemania.** *Inversión en sociedad comanditaria KG alemana.* Una sociedad comanditaria alemana -KG alemana- tiene una naturaleza jurídica idéntica o análoga a la de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas con arreglo a la ley española, por lo que le resultará aplicable el régimen fiscal de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero. Aunque la sociedad alemana desarrolla una actividad industrial, teniendo en cuenta que lo que cede el socio es su parte correspondiente al negocio, las cantidades satisfechas tendrán la calificación de rendimientos de capital mobiliario, pudiendo eliminar la doble imposición en el IRPF con arreglo a lo establecido en el convenio suscrito por ambos países. Teniendo en cuenta que el impuesto alemán se liquida en el mes de octubre siguiente al año natural con el que coincide el ejercicio social de la entidad, en la medida en que en el momento de la presentación del IRPF del socio residente en España aún no se haya satisfecho por el mismo, en relación con las rentas atribuidas, el impuesto alemán, no podrá consignar en la cantidad alguna por tal concepto, por lo que una vez satisfaga el citado impuesto, podrá rectificar la autoliquidación inicialmente presentada. En relación con la distribución de dividendos con cargo a reservas generadas en varios ejercicios, el socio tendría que integrar en su declaración anual del IRPF, la parte de la renta obtenida por la sociedad alemana atribuible al mismo, ahora bien, al proceder de beneficios no distribuidos en ejercicios anteriores, no tendría que tributar por tal cantidad en la medida en que ya hubiera integrado en su declaración del IRPF, a través de dicho régimen, las rentas obtenidas por la entidad en los ejercicios con cargo a los que se pagaría la cantidad dineraria al socio.

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 8, 25, 48, 80, 87, 88 y 89.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 16.5 y 18.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 35 y 120.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 37.

Convenio con Alemania, art. 22.

**Descripción sucinta de los hechos:**

Al consultante le han ofrecido la posibilidad de invertir en una sociedad alemana de tipo Kommanditgesellschaft. Se trata de una sociedad comanditaria simple. En esta sociedad comanditaria alemana existen socios que responden ilimitadamente con todo su patrimonio personal y socios que únicamente responden por su aportación, que sería el tipo de participación que el consultante tendría.

En Alemania, esta sociedad, con independencia de su personalidad jurídica, tributa por el régimen tributario de Mitunternehmerschaft, que es un sistema de atribución de rentas, de forma que el beneficio obtenido por la sociedad comanditaria alemana no tributa en el Impuesto sobre Sociedades alemán sino que dicho beneficio se imputa a los socios de la entidad, quienes tributan por el correspondiente impuesto personal. Cuando el socio es residente en España, tributa por el impuesto sobre no residentes de Alemania a la escala general del impuesto.

El ejercicio social de la sociedad alemana coincide con el año natural y la Junta General de socios aprueba las Cuentas Anuales en el mes de julio siguiente de cada año. El pago de impuestos de las personas físicas (sean residentes o no) se realiza en el mes de octubre siguiente al cierre del ejercicio social, si bien se realiza un pago a cuenta en diciembre del mismo ejercicio al que se refieren los beneficios.

La sociedad comanditaria alemana realiza una actividad empresarial de carácter industrial, no tiene activos inmobiliarios de relevancia y en ningún caso tiene activos no afectos a su actividad industrial.

La sociedad alemana no tiene una política de distribución anual del beneficio obtenido.

**Cuestión planteada:**

Si el beneficio obtenido por la sociedad alemana, y en la parte que corresponda a su participación en el capital social, debe ser integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del socio residente en España. En caso afirmativo, en qué concepto y en qué ejercicio se habría de integrar.

Si, para el socio residente en España, es deducible el impuesto pagado en Alemania (la liquidación final que se realiza en el mes de octubre siguiente al cierre del ejercicio social) con motivo de la imputación de rentas de la sociedad comanditaria alemana y en qué momento es deducible.

Si el beneficio de la sociedad alemana es objeto de imputación anual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del socio residente en España, y dado que la sociedad alemana no tiene una política de distribución anual del beneficio, se pregunta si dicho socio debe tributar en el supuesto en el que, en un determinado ejercicio, la sociedad haga entrega al socio de una cantidad dineraria de dividendos con cargo a reservas generadas en varios ejercicios.

Si la sociedad alemana, en lugar de beneficios, obtiene pérdidas en algún ejercicio, se pregunta si se imputan las pérdidas, en qué período y si pueden ser compensadas según las reglas de integración y compensación del Impuesto.

### **Contestación:**

El artículo 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29 de noviembre), en adelante LIRPF, establece que “no tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.ª del Título X de esta Ley”.

El artículo 87.1 de la LIRPF dispone que tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas “aquellas a las que se refiere el artículo 8.3 de esta Ley y, en particular, las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas”.

En la consulta V1631-14, de 25 de junio de 2014, de este Centro Directivo, en relación con una sociedad comanditaria de nacionalidad alemana (“KG”), se indicó lo siguiente:

“El artículo 37 del TRLIRNR define las entidades en régimen de atribución de rentas a efectos de este Impuesto:

“Tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas, las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.”.

Esta contestación se basa sobre las siguientes características propias de las sociedades KG alemanas:

Puede ser titular de derechos y obligaciones;

La administración y representación de esta entidad puede corresponder a los socios o también a un órgano especial;

El capital de esta entidad no está dividido en acciones;

Hay dos tipos de socios: los colectivos o generales, que responden ilimitadamente de las deudas de la sociedad, y los comanditarios o limitados, cuya responsabilidad por las deudas de la KG se limita al importe de su inversión;

La atribución de beneficios a los miembros de la KG se hace con arreglo a una fórmula acordada con arreglo a la legislación aplicable a estas compañías, y en su defecto en proporción a las inversiones de sus miembros;

Tributa en régimen de transparencia fiscal.

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, se puede considerar que la KG alemana tiene una naturaleza jurídica idéntica o análoga a la de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas con arreglo a la ley española, a las que se refiere el artículo 87 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; en consecuencia, a efectos de su tributación en España será de aplicación lo dispuesto en la Sección 2ª del Capítulo V del TR de la LIRNR.”.

El régimen fiscal aplicable a un socio con residencia fiscal en España que participa en una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero está previsto en la citada sección 2.ª del título X de la LIRPF.

El artículo 89 de la LIRPF, relativo al cálculo de la renta atribuible y pagos a cuenta, establece:

“1. Para el cálculo de las rentas a atribuir a cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, se aplicarán las siguientes reglas:

1.<sup>a</sup> Las rentas se determinarán con arreglo a las normas de este Impuesto, y no serán aplicables las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32 de esta Ley, con las siguientes especialidades:

(...)

2.<sup>a</sup> La parte de renta atribuible a los socios, herederos, comuneros o partícipes, contribuyentes por este Impuesto o por el Impuesto sobre Sociedades que formen parte de una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero, se determinará de acuerdo con lo señalado en la regla 1.<sup>a</sup> anterior.

3.<sup>a</sup> Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas obtenga rentas de fuente extranjera que procedan de un país con el que España no tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, no se computarán las rentas negativas que excedan de las positivas obtenidas en el mismo país y procedan de la misma fuente. El exceso se computará en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en esta regla 3.<sup>a</sup>

2. (...)

3. Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

4. Los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes por este Impuesto podrán practicar en su declaración las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32.1 de esta Ley.

(...).”

Asimismo, según el artículo 88 de la LIRPF, “las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos”.

En el presente caso, se manifiesta que la sociedad alemana desarrolla una actividad industrial, por lo que los rendimientos atribuidos mantendrían ese mismo carácter de rendimientos de actividades económicas.

Ahora bien, esta calificación debe matizarse teniendo en cuenta lo señalado por este Centro Directivo en relación con el supuesto de una comunidad de bienes o sociedad civil que desarrolle una actividad económica. Así, en la consulta V3400-13, de fecha 21 de noviembre de 2013, se indica que “si sólo algunos de los comuneros o socios desarrollaran la actividad económica, éstos deberán imputarse la totalidad de los rendimientos derivados de la actividad económica desarrollada.

Por lo que respecta al socio que no desarrolla las funciones inherentes a la titularidad de la actividad económica, las cantidades satisfechas a éste no tendrían la naturaleza de rendimientos procedentes de la actividad económica, al no derivarse de una actividad económica desarrollada por él, sino de rendimientos del capital. Teniendo en cuenta que lo que cede el socio es su parte correspondiente al negocio, las cantidades efectivamente satisfechas tendrán a efectos del Impuesto sobre la renta de las personas físicas la calificación de rendimientos del capital mobiliario de los previstos en el artículo 25.4.c) de la LIRPF: Rendimientos derivados del arrendamiento de negocios, a integrar en la base imponible general por aplicación del artículo 48 de la LIRPF.”

En cuanto al período impositivo al que se debe atribuir la renta, de acuerdo con la regla 2.<sup>a</sup> del artículo 89.1 de la LIRPF, la renta a atribuir al socio residente en España se determinará con arreglo a lo previsto en la regla 1.<sup>a</sup>, la cual remite a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que serán de aplicación las reglas de imputación temporal de este Impuesto.

En relación con la deducción del impuesto pagado en Alemania, el socio de la sociedad comanditaria alemana que sea contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrá eliminar la doble imposición con arreglo a lo establecido en el artículo 22 del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011 (BOE de 30 de julio de 2012) y en la legislación interna española, mediante la aplicación de la deducción por doble imposición internacional regulada en el artículo 80 de la LIRPF, según el cual:

“1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.

(...).”.

En el presente caso, como, según se manifiesta, el impuesto alemán se liquida en el mes de octubre siguiente al año natural con el que coincide el ejercicio social de la entidad, en la medida en que en el momento de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del socio residente en España aún no se haya satisfecho por el mismo, en relación con las rentas atribuidas, el impuesto alemán de naturaleza análoga o idéntica a este Impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no podrá consignar en la autoliquidación cantidad alguna por tal concepto. Una vez satisfaga el citado impuesto, el contribuyente podrá rectificar la autoliquidación inicialmente presentada en los términos previstos en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

En relación con la tercera cuestión formulada sobre la distribución de dividendos con cargo a reservas generadas en varios ejercicios, de acuerdo con lo anteriormente indicado, el socio contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendría que integrar en su declaración anual del IRPF, a través del régimen de atribución de rentas, la parte de la renta obtenida por la sociedad alemana atribuible al mismo.

Por tanto, toda vez que la cantidad dineraria que le fuera distribuida, en un determinado ejercicio, por la sociedad, procediera de beneficios no distribuidos en ejercicios anteriores, dicho socio no tendría que tributar por tal cantidad dineraria en la medida en que ya hubiera integrado en su declaración del IRPF, a través de dicho régimen de atribución de rentas, las rentas obtenidas por la entidad en los ejercicios con cargo a los que se pagaría la cantidad dineraria al socio.

En cuanto a la atribución al socio residente en España de las pérdidas obtenidas por la sociedad comanditaria alemana, como se ha indicado, el artículo 89 de la LIRPF establece las reglas para el cálculo de la renta atribuible, debiéndose tener en cuenta, al respecto, lo dispuesto en la regla 3.ª del artículo 89.1 de la LIRPF, esto es, que cuando la entidad en régimen de atribución de rentas obtenga rentas de fuente extranjera que procedan de un país con el que España no tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, no se computarán las rentas negativas que excedan de las positivas obtenidas en el mismo país y procedan de la misma fuente. El exceso se computará en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en esta regla 3.ª

En lo referente a la imputación temporal, ya se ha señalado que, al calcularse la renta a atribuir con arreglo a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, serán de aplicación las reglas de imputación temporal de este Impuesto.

La renta atribuida al socio residente en España se integrará en su declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, resultándole de aplicación, según el tipo de renta, las normas de integración y compensación de este Impuesto.

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

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