

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 15-12-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2493/2025

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas de bienes inmuebles. Arrendamiento de bienes inmuebles. Comunidad de bienes constituida en España. Comunero residente en el extranjero. Una residente fiscal en Alemania participa en una comunidad de bienes constituida en España, la cual es titular de un inmueble situado en territorio español. Dicho inmueble se encuentra arrendado a una sociedad española que lo explota como centro sanitario. El comunero no residente queda sujeto al IRNR, sin mediación de establecimiento permanente, por las rentas inmobiliarias obtenidas en España. La comunidad de bienes asume la obligación de realizar un ingreso a cuenta respecto de la parte de renta atribuible al comunero no residente. Este ingreso a cuenta se calcula aplicando el tipo de gravamen correspondiente sobre el importe íntegro de la renta atribuida, sin considerar los gastos deducibles. No obstante, el comunero conserva el derecho a presentar la autoliquidación mediante el modelo 210 en aquellos supuestos en que el ingreso a cuenta realizado resulte superior a la cuota efectiva del impuesto. En tal caso, podrá solicitar la devolución del exceso, determinando la base imponible con deducción de los gastos fiscalmente admisibles.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, persona física residente fiscal en Alemania, es partícipe de una comunidad de bienes española como copropietario proindiviso de un porcentaje de un inmueble situado en España.

La comunidad de bienes arrienda el inmueble a una sociedad española que lo explota como centro sanitario, sociedad en la que no participa el consultante ni la comunidad de bienes.

La comunidad de bienes se limita a arrendar el inmueble sin persona empleada con contrato laboral alguna.

La sociedad arrendataria no realiza retenciones sobre los pagos realizados a la Comunidad de bienes en virtud de certificación al respecto solicitada a la Administración Tributaria. Se certifica que el arrendador quede exonerado de retención, salvo que se modifique su situación censal, conforme a los artículos 75 3.g), 3º y 61 i) 3º, respectivamente, del reglamento del I.R.P.F. y del impuesto sobre Sociedades.

Era la Comunidad de Bienes la que practicaba retenciones a los comuneros, hasta que en 2022 la Comunidad plantea consulta a este centro directivo que se resuelve en la consulta V1718-22. Concluye el representante de la Comunidad que no debe practicar retención a ninguno de los comuneros, incluidos los no residentes en España y que serán estos los que tengan que cumplir sus obligaciones fiscales a través de la presentación del modelo 210 trimestralmente.

Sin embargo, el comunero consultante entiende que es la Comunidad de bienes la que en aplicación del artículo 31.1.a de la Ley del impuesto sobre la Renta de no Residentes, la que está obligada a practicar un ingreso a cuenta y cumplir las obligaciones formales de los socios no residentes, que únicamente presentará el modelo 2010 si estima que el ingreso efectuado es superior a lo que corresponda.

Cuestión planteada:

En cuanto a la tributación de las rentas del arrendamiento en España atribuibles al comunero no residente, se pregunta si la declaración de las citadas rentas debe realizarse por la Comunidad de bienes o por el propio comunero.

Contestación:

Régimen fiscal de las comunidades de bienes, calificación de las rentas y retención IRPF

Síguenos en...



Las comunidades de bienes no son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) sino que se configuran como una agrupación de los contribuyentes, de ese u otros impuestos, que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establecen los artículos 8.3 y 86 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF.

El artículo 88 del mismo texto legal añade que las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan, para cada uno de los socios o comuneros.

En este caso, al tratarse de una renta derivada del arrendamiento de un inmueble situado en España, y salvo que el arrendamiento reuniera los requisitos que el artículo 27.2 de la citada ley exige para calificarlo como actividad económica – circunstancia que, según el escrito de consulta, no se produce -, los rendimientos del citado arrendamiento procederá calificarlos como del capital inmobiliario.

Conforme con lo expuesto, las rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles se atribuirán a cada socio, heredero, comunero o partícipe en función de su correspondiente participación.

En relación con la práctica de retenciones, el artículo 89.2 de la LIRPF dispone lo siguiente:

“2. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta, con arreglo a las normas de este Impuesto, las rentas que se satisfagan o abonen a las entidades en régimen de atribución de rentas, con independencia de que todos o alguno de sus miembros sea contribuyente por este Impuesto, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Dicha retención o ingreso a cuenta se deducirá en la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción en que se atribuyan las rentas”.

A su vez, el artículo 75.2.a) del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, en adelante RIRPF, dispone que:

“2. También estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas, independientemente de su calificación:

a) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.

(...)”

El sometimiento genérico a retención de estos rendimientos se complementa por lo dispuesto en el artículo 75.3.g) del RIRPF, que excepciona de la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta los siguientes supuestos:

“g) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos en los siguientes supuestos:

1.º Cuando se trate de arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados.

2.º Cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 euros anuales.

3.º Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.”

En este caso el consultante indica que la comunidad de bienes dispone del citado certificado que la exonera de retención frente al arrendatario.

Antecedente consulta vinculante

El escrito del consultante señala que la comunidad de bienes planteó una consulta ante esta Dirección General en cuanto a la retención a cuenta del IRPF que debería practicar la comunidad en los pagos realizados a los comuneros. La citada consulta, V1718-22, de 18 de julio de 2022, se limitaba a contestar sobre las retenciones aplicables a comuneros personas físicas residentes en España, contribuyentes por IRPF. Por tanto, no puede extrapolarse la respuesta dada en esa consulta a la tributación y obligaciones formales de un comunero no residente, cuestión que se analiza a continuación, teniendo en cuenta también lo dispuesto en aquella resolución.

Convenio para evitar la doble imposición aplicable

En primer lugar, puesto que se trata de un comunero residente en Alemania que percibe rentas de un arrendamiento de un inmueble situado en España, se debe atribuir la potestad para someter a gravamen esas rentas conforme al 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 (en adelante, el Convenio).

Este Convenio ha sido modificado por el Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016, firmado por España el 7 de junio de 2017 (BOE de 22 de diciembre de 2021), con fecha de efectos 1 de enero de 2025.

El artículo 6 del Convenio dispone en su apartado 1:

“1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.”

Por lo tanto, las rentas derivadas del arrendamiento de un inmueble situado en España, además de en el Estado de residencia del perceptor, también pueden someterse a gravamen en el Estado en que el inmueble esté situado.

Síguenos en...



Por otra parte, el artículo 1 del citado Convenio señala que "El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes."

El término "persona" se define en el artículo 3 del Convenio que señala que "comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas." Cabe entender, por tanto, incluidas en ese amplio concepto, a las sociedades de personas, dentro de las cuales se encontrarían las comunidades de bienes españolas.

Por su parte, el artículo 4.1 del mismo establece que "A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, un estado federado y toda subdivisión política del mismo, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga (...)"

Sin embargo, teniendo en cuenta que las comunidades de bienes españolas no están sujetas imposición en España, al tratarse de entidades en atribución de rentas, conforme a la normativa tributaria española ya citada, no pueden ser consideradas "residentes" en dicho país a efectos del Convenio hispano-alemán.

En este sentido, el comentario 8.13 al artículo 4 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, establece:

"8.13 Cuando un Estado no tiene en cuenta la existencia de una sociedad de personas a efectos fiscales y le aplica el régimen de transparencia fiscal gravando a los socios por razón de su participación en la renta de la sociedad de personas, la sociedad de personas en sí no está sujeta al impuesto y no puede considerarse residente de dicho Estado. En tal caso, sin embargo, el apartado 2 del artículo 1 aclara que el Convenio se aplicará a la renta obtenida por la sociedad de personas en la medida en que ese Estado trate dicha renta, a efectos fiscales, como renta de un socio residente de ese Estado. El mismo tratamiento se aplica a las rentas de otras entidades o instrumentos que la legislación fiscal de un Estado contratante considere fiscalmente transparente (véanse los párrafos 2 a 16 de los Comentarios al artículo 1)".

En consecuencia, el Convenio hispano-alemán no resultará aplicable a la comunidad de bienes, sin perjuicio de que sí pueda serlo respecto del comunero consultante, al tener la condición de residente fiscal en Alemania, tal como se indica en el escrito de consulta.

El objeto de esta consulta es determinar la tributación en España de dicho comunero.

Normativa interna aplicable

En primer lugar, se debe determinar si la renta está sujeta en España. Para ello, el artículo 13 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante TRLIRNR), aprobado por el Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo dispone que se consideran rendimientos obtenidos en territorio español, entre otros:

"g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos"

Puesto que se trata de un residente en Alemania que obtiene la renta en España a través de una comunidad de bienes constituida en España, resulta aplicable lo dispuesto en el Capítulo V del TRLIRNR "Entidades en régimen de atribución de rentas". Su artículo 34 establece:

Síguenos en...



“Artículo 34. Entidades en régimen de atribución de rentas.

1. Las entidades a que se refiere el artículo 7 de esta ley que cuenten entre sus miembros con contribuyentes de este impuesto aplicarán lo dispuesto en la sección 2.ª del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, con las especialidades previstas en este capítulo según se trate de entidades constituidas en España o en el extranjero.

2. Asimismo, los miembros de las entidades a que se refiere el apartado anterior que sean contribuyentes de este impuesto aplicarán las especialidades recogidas en este capítulo.”

Como se determinó en la consulta V1718-22, en este caso no concurren los requisitos para considerar que el arrendamiento del inmueble constituye una actividad económica. Por ello, entre las especialidades aplicables procede citar lo dispuesto en la Sección 1ª, relativa a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en España, cuyo artículo 36 indica:

“Artículo 36. Entidades que no realizan una actividad económica.

1. En el caso de entidades en régimen de atribución de rentas que no desarrollen una actividad económica en territorio español, los miembros no residentes en territorio español serán contribuyentes de este impuesto sin establecimiento permanente, y la parte de renta que les sea atribuible se determinará de acuerdo con las normas del capítulo IV.

2. En este supuesto, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3, la entidad en régimen de atribución de rentas estará obligada a ingresar a cuenta la diferencia entre la parte de la retención soportada que le corresponda al miembro no residente y la retención que hubiera resultado de haberse aplicado directamente sobre la renta atribuida lo dispuesto en el artículo 31.

3. Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español, cuando alguno de los miembros de la entidad en atribución de rentas no sea residente en territorio español, el adquirente practicará, sobre la parte de la contraprestación acordada que corresponda a dichos miembros, la retención que resulte por aplicación del artículo 25.2.

4. El Ministro de Hacienda determinará la forma, lugar y plazos en que deba cumplirse la obligación mencionada en el apartado 2.”

Retenciones e ingresos a cuenta

Finalmente, cabe recordar que, según el artículo 89.2 de la LIRPF, las rentas obtenidas por la entidad en atribución de rentas estarán sometidas a retención con arreglo a las normas del IRPF si bien, de acuerdo con el artículo 36.2 del TRLIRNR, la entidad en atribución de rentas debe efectuar un ingreso a cuenta de la diferencia entre la parte de la retención soportada por la entidad que le corresponda al miembro no residente (retención soportada con arreglo a la normativa de IRPF) y la retención que hubiere resultado de haberse aplicado directamente sobre la renta atribuida a ese miembro el régimen de retención del artículo 31 del TRLIRNR.

El artículo 31, párrafos 1 y 2 del TRLIRNR disponen, en lo que aquí afecta:

Síguenos en...



1. Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto que satisfagan o abonen:

a) Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español.

(...).

2. Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 24. 6, 26 y 44.

(...)"

Por su parte, el artículo 24.1 del TRLIRNR, incluido en el capítulo IV relativo a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, establece que "con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro", determinado según las normas de la LIRPF, pero sin que sean aplicables las reducciones.

Por lo tanto, para determinar el importe de la diferencia que deba ingresar, en su caso, la comunidad de bienes, no se tendrán en cuenta los gastos que pudieran ser deducibles conforme al artículo 24.6 del TRLIRNR (que se analizará posteriormente).

Por su parte, el artículo 25 del TRLIRNR determina que la cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible citada del artículo 24 el tipo de gravamen, que será del 19 por ciento cuando se trate de residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, como ocurre en este caso.

En este supuesto concreto ya se ha indicado que el arrendamiento no está sometido a retención por aplicación del artículo 75.3.g) del Reglamento del IRPF, que exonera de esta obligación al arrendatario.

En consecuencia, la entidad en régimen de atribución de rentas deberá realizar el ingreso a cuenta calculado sobre el importe íntegro correspondiente al comunero consultante, presentando:

- Modelo 216: declaración de retenciones «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso» y
- Modelo 296: resumen anual «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta».

Ambos modelos están regulados en la Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre (BOE de 17 de noviembre de 2008), modificada por la orden HAC56/2024, de 25 de enero.

Síguenos en...



Los plazos de presentación son los siguientes:

- Modelo 216: se presentará en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que proceda realizar correspondientes al primero, segundo, tercero y cuarto trimestre del año natural, respectivamente, salvo que se den las circunstancias que determinen que la presentación se hará mensualmente.
- Modelo 296: se presentará en los primeros veinte días naturales del mes de enero de cada año, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan al año inmediato anterior.

El artículo 17 de la citada Orden EHA/3290/2008 establece que "los obligados a la presentación de la declaración anual conservarán a disposición de la Administración Tributaria, durante el plazo de prescripción a que se refiere el artículo 70 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la documentación que justifique las retenciones practicadas."

Por último, el artículo 28.3 del TRLIRNR dispone que "no se exigirá a los contribuyentes por este impuesto la presentación de declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta a que se refiere el artículo 31".

Esto significa que, si la comunidad de bienes efectúa el ingreso a cuenta conforme al artículo 36.2, el comunero no residente no estará obligado a presentar declaración por esas rentas, salvo en los supuestos excepcionales previstos en la norma.

No obstante, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, como el comunero consultante, tienen derecho a la devolución, por parte de la Administración española, de las retenciones practicadas en exceso, tal como prevé el artículo 16.1 del Real Decreto 1776/2004, de 30 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes:

"Cuando se haya soportado una retención o ingreso a cuenta superior a la cuota del Impuesto, se podrá solicitar a la Administración tributaria la devolución del exceso sobre la citada cuota.

A tal efecto, se practicará la autoliquidación del Impuesto en el modelo que determine el Ministerio de Economía y Hacienda".

En este caso, la cuota del impuesto del comunero se calculará teniendo en cuenta los gastos deducibles a los que hace referencia el artículo 24.6 del TRLIRNR, que no se han considerado para practicar el ingreso a cuenta. Dicho artículo indica: "cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1. Para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de diciembre, 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, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España."

Síguenos en...



El modelo para solicitar la devolución es el 210, cuya regulación se recoge en la Orden HAC/3316/2010, de 17 de diciembre (BOE de 23 de diciembre).

En el mismo sentido se pronuncian las consultas V2478-13, V0534-18 y V0221-21.

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

