

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de febrero de 2026

Sala 1.^a

R.G. 7969/2022

SUMARIO:

IRNR. Aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos previsto en el Título II de la Ley 49/2002. *Ganancia patrimonial de una entidad/fundación no residente derivada de la incorporación a su patrimonio, a título lucrativo, de una parte indivisa en determinados inmuebles situados en territorio español.* La reclamante, una entidad benéfica británica, sostiene que cumple los requisitos materiales exigidos por el art. 3 de la Ley 49/2002 para ser considerada entidad sin fines lucrativos y beneficiarse del régimen fiscal especial previsto en España. Considera discriminatorio que la AEAT le exija realizar una solicitud u opción formal para acceder a dicho régimen, ya que entiende que ello impone a las entidades extranjeras cargas adicionales que no deberían existir, vulnerando la libre circulación de capitales y el principio de no discriminación reconocido por el Derecho de la Unión Europea. Sin embargo, el TEAC señala que el régimen fiscal especial no se aplica automáticamente, sino que está condicionado al cumplimiento de requisitos tanto materiales como formales, entre ellos la opción expresa por el régimen mediante la correspondiente comunicación a la Administración. Estos requisitos son exigibles a todas las entidades, con independencia de su residencia, y se justifican por la relevancia del beneficio fiscal otorgado. Por ello, al no haber ejercitado la reclamante la opción formal necesaria para acogerse al régimen, el TEAC concluye que no procede analizar si cumple los requisitos materiales y que la denegación del régimen no constituye un trato discriminatorio. Reitera además que la adhesión al régimen es voluntaria, pero imprescindible para su aplicación, quedando posteriormente sujeta a la comprobación administrativa del cumplimiento de los requisitos legales.

En MADRID , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución del recurso de reposición interpuesto por la interesada frente a la resolución con liquidación provisional dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT, concepto Impuesto sobre la Renta de No Residentes (no residentes sin establecimiento permanente), fecha de devengo: 28/01/2020, referencia ...75.

Clave de liquidación: A00...446

Número de recurso (Expediente/Referencia): 2022GRC...020W / RGE...2022

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 4 de noviembre de 2021 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT) notificó a la interesada el inicio de un procedimiento de comprobación limitada dirigido a constatar si estaba obligada a presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (no residentes sin establecimiento permanente) correspondiente a la ganancia patrimonial derivada de la incorporación en su patrimonio el día 28 de enero de 2020 a título lucrativo (hereditario) del 50% del bien inmueble sito en **DIRECCIÓN_1** ... con referencia catastral ...80XK.

Examinada por la oficina gestora la falta de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (no residentes sin establecimiento permanente Modelo 210) correspondiente a la fecha de devengo 28/01/2020, dictó liquidación provisional, la cual se notificó a la interesada el día 25 de marzo de 2022.

Con la notificación de la liquidación provisional finalizaba el procedimiento de comprobación limitada que estaba en curso.

La motivación del acuerdo de liquidación dictado fue, en esencia, la siguiente:

Síguenos en...



<<Acreditada su condición de no residente en el ejercicio de referencia le corresponde tributar como tal por la ganancia patrimonial derivada de la incorporación al patrimonio de la entidad del inmueble sito **DIRECCIÓN_1**, ..., con referencia catastral ...80XK.

Del bien relacionado se adjudicó el 50 % con una valoración de su participación de 66.000,00 euros.

La incorporación se realizó a título hereditario de los contribuyentes **Axy** con NIE ... y (en base al art 1006 CC) de **Bts** con NIF ..., en escritura de adjudicación de herencia ante la señora Notario ..., protocolo ... de fecha 28/01/2020.

Al incorporar al patrimonio de la fundación el bien, esta transmisión está Sujeta y no exenta del IRNR dado que no ha sido sometida al Impuesto sobre Sucesiones y donaciones. La alteración patrimonial (adquisición a título lucrativo) por una entidad está No Sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Asimismo no consta la inscripción PREVIA y ROGADA al régimen especial de entidades sin fines lucrativos. Dicha alteración en consecuencia tributa en España por Impuesto sobre la Renta de No residentes, devengándose cuando se realice la alteración patrimonial según establecen los artículos 13.1.i) 3º y 4º y el artículo 27 del TR Ley Impuesto sobre la Renta de No residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004. (...)

La entidad, como consecuencia de la aceptación de la herencia con fecha 28/01/2020, (fecha de alteración patrimonial) devengó el Impuesto sobre Renta de No residentes, cuya capacidad de tributación, corresponde al Estado español según los artículos 3, 6 y 13 del Convenio de Doble Imposición con Reino Unido, y en particular su referencia a las definiciones de los artículos 3 y 6 del mismo: (...)

En cuanto a la aplicabilidad de las exenciones previstas para el Impuesto sobre la Renta de No residentes para las entidades que cumplan lo previsto en el art 3 de la Ley 49/2002 de Entidades sin fines lucrativos, debe señalarse que los beneficios fiscales previstos son de carácter rogado y de comunicación previa y obligatoria, tras el cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios previstos en la Normativa de desarrollo de la Ley 49/2002, en este caso el Real Decreto 1270/2003.

La entidad solicitó NIF en el ejercicio 2011 sin que haya presentado ninguna otra solicitud censal de incorporación al régimen especial de entidades no lucrativas.

Posteriormente, no ha presentado modelo censal solicitando los beneficios fiscales de la Ley 49/2002, y no ha iniciado procedimiento tributario alguno, para el reconocimiento de dichos beneficios fiscales.

En consecuencia, no cabe aplicar a las rentas obtenidas los beneficios fiscales que no le serían reconocidos a entidades españolas en el mismo caso de incumplimiento de la reglamentación.>>

Finalmente, y tras examinar las alegaciones de la interesada (en las que defendía la aplicabilidad de las exenciones previstas en el art 3 de la Ley 49/2002, de entidades sin fines lucrativos, y alegaba, asimismo, la infracción de los principios de libertad de capitales y de no discriminación), la ONGT concluye:

<<(...) la discriminación alegada debe desestimarse ya que la opción por la aplicabilidad del régimen especial de tributación de las entidades no lucrativas no es, ni puede ser, una mera comunicación administrativa como pretende el recurrente, sino la notificación a la Administración del cumplimiento de todos y cada uno de los múltiples requisitos -objetivos y subjetivos- previstos por la normativa.

Dichos requisitos se aplican con total abstracción de la residencia de la fundación o asociación beneficiaria que debe solicitarlos de manera previa y adicionalmente a ello, el ejercicio de una opción tributaria que no es un acto de oficio sino rogado, según el cual se inicia un procedimiento tributario previsto en el Reglamento de desarrollo de la Ley 49/2002 aprobado por RD 1270/2003 para el reconocimiento de los beneficios fiscales y se justifican dada la magnitud del incentivo fiscal, su carácter subjetivo y la necesidad de controlar su uso adecuado como bien establece la resolución TEAC recaída en el expediente 00-03889-2019 (de fecha 25/02/2022). (...)

Estos requisitos de opción, comprobación de las condiciones y acreditación, no son específicos para los obligados tributarios No residentes como se pretende hacer ver con la discriminación alegada sino comunes para cualesquiera obligados tributarios que pretendan la aplicación de los beneficios fiscales previstos en la Ley 49/2002.

Estableciendo de manera indubitable en el artículo 14.2 de la Ley 49/2002 la carga de la prueba en la entidad solicitante. Asimismo la cercanía y carga de la prueba se encuentra prevista en el artículo 105.1

de la Ley 58/2003 General Tributaria. Y todo ello de manera previa y rogada a los efectos de los beneficios fiscales del régimen previsto en el Título II de la Ley 49/2002 que se pretenden.

Por los mismos hechos, cabe desestimar la alegación tercera sobre trato más beneficioso previsto en el artículo 24 del Convenio Doble imposición. (...)

En consecuencia, y dado que la entidad no ha cumplido los requisitos legales y reglamentarios para la solicitud de aplicación del régimen optativo de beneficios fiscales previstos en el título II de la Ley 49/2002, estos no le son de aplicación.

Dicha exclusión, como ya se ha indicado, no representa discriminación alguna por razón de la condición de entidad No residente, dado que los mismos requisitos son de obligada solicitud para cualquier tipo de entidades que deseen de forma voluntaria optar por la aplicabilidad de dicho régimen fiscal.

La alteración patrimonial descrita supone un hecho imponible sujeto y no exento del IRNR por lo que se realiza la siguiente liquidación provisional:

Base imponible: 66.000,00 euros

Cuota 19%: 12.540,00 euros.>>

SEGUNDO.- Disconforme con este acuerdo de liquidación, la interesada interpuso recurso de reposición contra el mismo el día 22 de abril de 2022.

Vistas las alegaciones formuladas por la interesada, la ONGT desestimó dicho recurso, sosteniendo que:

<<A la vista de la documentación aportada, entiende esta oficina que, además del incumplimiento de los requisitos de acceso al régimen especial a que en su momento se refirió la resolución con liquidación provisional que aquí se recurre, la entidad no ha probado el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002.

Que los fines que persigue la entidad sean los recogidos en los documentos facilitados, como defiende el interesado, debe ser confirmado con el desarrollo efectivo de su actividad, del mismo modo que el hecho de que el presupuesto prevea determinados ingresos y gastos exige que sean contrastados con los llevados a cabo efectivamente.

En cuanto a las Cuentas Anuales, el análisis de los tres documentos aportados no permite entender cumplidos los requisitos a que se refiere el contribuyente, puesto que para considerar destinados a sus fines de interés general al menos el 70 por 100 de las rentas es preciso conocer con más detalle el destino de los gastos deducidos y de las rentas contabilizadas como destinadas a estos fines.

La escritura pública notarial da fe de la fecha, identidad y capacidad de intervinientes, libertad de consentimiento, legalidad de títulos que fundamenten derechos y pactos a los que han llegado las partes.

En ningún caso acreditan la realidad de lo pactado.

En conclusión, no resulta fehacientemente acreditado el cumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen que solicita, por lo que procede la DESESTIMACIÓN del presente recurso de reposición, así como la liquidación practicada por la Administración Tributaria.>>

Dicho acuerdo de resolución del recurso de reposición se notificó a la interesada el día 13 de julio de 2022.

TERCERO.- Dada la disconformidad de la interesada con este acuerdo de resolución, el día 11 de agosto de 2022 interpuso la presente reclamación económico-administrativa contra el mismo, presentando las alegaciones que son analizadas seguidamente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Síguenos en...



Cumplimiento de los requisitos para acogerse al régimen fiscal previsto en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

TERCERO.- Alega la reclamante que es una entidad benéfica con sede en Reino Unido, que fue constituida en 1967, y cumple todos los requisitos fiscales establecidos en Reino Unido para ser calificada como entidad sin ánimo de lucro y contar con los beneficios fiscales inherentes a dichas entidades. Defiende el cumplimiento de los requisitos fijados en el artículo 3 de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Debemos comenzar precisando que la AEAT ha liquidado, sin contemplar la aplicación del régimen especial, en base a la falta de solicitud del mismo por parte de la reclamante.

En este punto, se podría sintetizar que la interesada alega que la AEAT exige una solicitud de reconocimiento de los beneficios fiscales propios de las entidades sin fines lucrativos, que iría directamente a limitar los derechos reconocidos por la normativa española, la británica y los de la Unión Europea para sus entidades benéficas, en la medida en que estará tratando de exigir a una entidad extranjera y ajena a España el ejercicio de una suerte de solicitudes e inscripciones en regímenes para que se le reconozca de manera graciable unos derechos que ya tiene reconocidos en su Estado de residencia, lo que supone una discriminación hacia una entidad benéfica extranjera, exigiendo unos requisitos más gravosos que a una entidad española por el hecho de tener su sede en un tercer país, lo que comporta la vulneración del principio de la libre circulación de capitales, así como un indebido trato discriminatorio prohibido por los tratados de la Unión Europea.

CUARTO.- El análisis del posible trato discriminatorio que plantea la entidad y la vulneración del principio de la libre circulación de capitales debe comenzar por el estudio del régimen de tributación que la reclamante considera discriminatorio, esto es, el aplicable a las entidades sin fines lucrativos.

La normativa fiscal aplicable a estas entidades residentes en España que recoge el régimen especial cuya aplicación pretende la reclamante lo encontramos en la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que regula en su Título II el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, caracterizado, en síntesis, por la exención de una buena parte de sus rentas a condición del cumplimiento de un importante catálogo de requisitos objetivos y subjetivos, y aplicable a las entidades sin fines lucrativos recogidas en el artículo 2 de dicha Ley.

Pero la aplicación de este régimen dista mucho de ser automática, estando sometida a abundantes requisitos, tanto formales como materiales, cuyo incumplimiento impide la aplicación del régimen con total abstracción de la residencia de la entidad de que se trate, requisitos que, sin duda, se justifican dada la magnitud del incentivo fiscal, su carácter subjetivo y la necesidad de controlar su uso adecuado.

Los requisitos formales de acceso al régimen parten del artículo 14 de la citada Ley 49/2002:

"Artículo 14. Aplicación del régimen fiscal especial.

1. Las entidades sin fines lucrativos podrán acogerse al régimen fiscal especial establecido en este Título en el plazo y en la forma que reglamentariamente se establezca.

Ejercitada la opción, la entidad quedará vinculada a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos del artículo 3 de esta Ley y mientras no se renuncie a su aplicación en la forma que reglamentariamente se establezca.

2. La aplicación del régimen fiscal especial estará condicionada al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al mismo, que deberán ser probados por la entidad.

3. El incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3 de esta Ley determinará para la entidad la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el Impuesto sobre Sociedades, los tributos locales y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con la normativa reguladora de estos tributos, junto con los intereses de demora que procedan.

La obligación establecida en este apartado se referirá a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente, cuando se trate del requisito establecido en el número 2.º del artículo 3 de esta Ley, y a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y a los cuatro anteriores, cuando se trate del establecido en el número 6.º del mismo artículo, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan."

Síguenos en...



El desarrollo reglamentario de este precepto lo encontramos en el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

El artículo 1 regula la opción por la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos en los siguientes términos:

"Artículo 1. Opción por la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos.

1. Para la aplicación del régimen fiscal especial previsto en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, la entidad deberá comunicar a la Administración tributaria su opción por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal.

2. El régimen fiscal especial se aplicará al periodo impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal en que se contenga la opción y a los sucesivos, en tanto que la entidad no renuncie al régimen.

La renuncia producirá efectos a partir del periodo impositivo que se inicie con posterioridad a su presentación, que deberá efectuarse con al menos un mes de antelación al inicio de aquél mediante la correspondiente declaración censal.

3. En relación con los impuestos que no tienen periodo impositivo, el régimen fiscal especial se aplicará a los hechos imponible producidos durante los periodos impositivos a que se refiere el primer párrafo del apartado anterior y la renuncia surtirá efectos respecto a los hechos imponible producidos a partir del inicio del periodo impositivo a que se refiere el segundo párrafo del citado apartado.

4. La aplicación del régimen especial quedará condicionada, para cada periodo impositivo, al cumplimiento, durante cada uno de ellos, de las condiciones y requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002."

Sin el cumplimiento de estos requisitos formales ninguna entidad sin fines lucrativos española aplicará el régimen fiscal de la Ley 49/2002, por lo que no hay discriminación alguna si, en ausencia de opción por él, no se le aplica a la entidad británica.

Por lo tanto, sin necesidad de analizar si se ha acreditado el exigente catálogo de requisitos materiales que enumera el artículo 3 de la Ley 49/2002, y dado que la entidad reclamante no ha cumplido los requisitos de acceso al régimen que se exigen a las entidades españolas, debe afirmarse que no se ha producido ningún trato discriminatorio al negarse a la reclamante su aplicación.

Este TEAC reitera que la opción por el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 es voluntaria y necesaria para quien desee acogerse a él (entre otras, destacan las Resoluciones de este TEAC de 25 de noviembre y 18 de diciembre de 2025 con RG 5083/2022 y 3724/2022, respectivamente). No es pues de aplicación automática por el mero hecho de reunir los requisitos o circunstancias propias de dicho régimen sino que ha de optarse por él mediante la pertinente comunicación al Ministerio competente. Que éste no haya de autorizar su aplicación no empece que la opción por el mismo es un acto de voluntad de la entidad al que se condiciona su efectiva aplicación. Una vez comunicada la opción, procede la aplicación del régimen, en tanto no se renuncie, sin perjuicio de que la Administración pueda comprobar si efectivamente se cumplen o no los requisitos preceptivos.

Así pues, dado que la entidad no ha cumplido los requisitos legales y reglamentarios en lo que a la solicitud de aplicación del régimen se refiere, los beneficios fiscales en él recogidos no resultan de aplicación, sin que dicha exclusión represente discriminación alguna por razón de la condición de entidad no residente, dado que los requisitos son preceptivos para cualquier entidad que desee optar por la aplicabilidad de dicho régimen fiscal.

Consideramos, pues, ajustado a derecho el acuerdo dictado, debiendo en consecuencia ser confirmado, desestimando las pretensiones de la entidad.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Síguenos en...



Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

