

DONATIVOS A ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO QUE NO HAN COMUNICADO SU OPCIÓN POR EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL

Análisis de la RTEAC de 5 de febrero de 2015, R. G. 1975/2013

Isidoro Martín Dégano

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. UNED

1. SUPUESTO DE HECHO

En el 2007 una sociedad mercantil realizó un donativo a una fundación y se aplicó en el Impuesto sobre Sociedades la deducción en la cuota prevista en el artículo 20 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 (en adelante, Ley 49/2002).

En el ejercicio siguiente la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) desarrolló un procedimiento de verificación de datos y rechazó tal deducción. El motivo fue que la fundación, aun reuniendo las condiciones y requisitos del artículo 3 para poder considerarse una entidad beneficiaria del mecenazgo incentivado fiscalmente por la Ley 49/2002, no había ejercitado la opción exigida para la aplicación del régimen especial regulada en el artículo 14 de la ley. Es decir, no había comunicado a la AEAT su deseo de aplicarse ese régimen y, en consecuencia, también ser considerada una entidad beneficiaria del mecenazgo.

La sociedad mercantil recurrió en reposición alegando que los donativos habían sido debidamente acreditados –la sociedad le había emitido un certificado por la donación según lo dispuesto en el art. 24– ante la AEAT por lo que la Ley 49/2002 le concedía el derecho a practicárselos sin que tuviera que preocuparse de cuáles son los requisitos que debería cumplir la donataria.

Desestimado el recurso, la sociedad interpuso una reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia alegando que el donante tan solo puede actuar de conformidad a la información facilitada por el donatario.

El TEAR estimó la reclamación basándose en una interpretación literal de la norma y, además, reforzándola con una interpretación finalista de la misma.

En relación con el primer motivo reconoce que es indudable que para que la entidad no lucrativa tribute con arreglo al régimen especial contemplado en la Ley 49/2002 es imprescindible que opte por el mismo. Si no lo hace le correspondería tributar según el régimen de las entidades parcialmente exentas contenido en el Capítulo XV del Título VII del texto refundido del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo). No obstante, no parece que este requisito procedimental del ejercicio de la opción pueda encuadrarse en la exigencia del artículo 16 de la Ley 49/2002 por cuanto no se desprende tan claramente del tenor literal del precepto cuando afirma que las donaciones o donativos deberán hacerse a las entidades sin fines lucrativos afirmando textualmente «a las que sea de aplicación», no a las que se les aplique.

Respecto del segundo motivo, el TEAR entiende que una de las finalidades de la Ley 49/2002 es incentivar fiscalmente el mecenazgo. Por ello considera que condicionar los incentivos al mecenazgo al hecho de que la entidad donataria ejercite o no una determinada opción, circunstancia que ignora el donante, no parece que pueda acogerse al espíritu de la norma.

Frente a la anterior resolución, el Director General de Tributos interpuso un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio al estimarla gravemente dañosa y errónea. La Resolución a este recurso del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 5 de enero de 2015 (NFJ057155) es la que da lugar a este comentario.

2. DOCTRINA DEL TEAC

De los dos argumentos esgrimidos en el recurso del que trae causa, el TEAC solo rebate la interpretación literal sin entrar a valorar la finalista que también utiliza el TEAR de Galicia.

En relación con el primer motivo referido a la aplicación del régimen fiscal especial se basa en lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley 49/2002 que establece:

«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 periodos 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. [...]» (la negrita es suya).

Por su parte, el artículo 16 de la misma ley –cuyo título es *Entidades beneficiarias del mecenazgo*– señala:

«Los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta ley [...].»

De la aplicación conjunta de estas dos normas legales el TEAC fija el siguiente criterio:

«en el supuesto en que se produzca el incumplimiento de la obligación de optar por la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, con arreglo a lo establecido en el artículo 14 de la Ley 49/2002 y el artículo 1 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1270/2003, no resultan de aplicación los incentivos fiscales al mecenazgo previsto en el Título III de la Ley 49/2002 por los donativos, donaciones y aportaciones que se efectúen a la entidad sin fines lucrativos que hubiera incurrido en dicho incumplimiento».

3. COMENTARIO

La resolución del TEAC plantea, en nuestra opinión, dos problemas que deben ser comentados. El primero es la exigencia o no de la comunicación a la AEAT para ser considerada una entidad beneficiaria del mecenazgo. El segundo son las consecuencias que provoca dicho incumplimiento sobre un tercero, en este caso el donante.

En relación con el primer problema, ya hemos mencionado que el TEAC resuelve el asunto acogiéndose a una interpretación literal de la normativa aplicable¹. Y, en nuestra opinión, lo hace correctamente. El TEAR de Galicia defendía que el artículo 16 de la Ley 49/2002 permite que los donativos se hagan a entidades no lucrativas «a las que sea de aplicación, no a las que se aplique». Esta diferencia de matiz en la redacción del artículo 16 de la Ley 49/2002 admitiría que no fuera necesario haber comunicado a la AEAT la voluntad de aplicarse el régimen especial para tener la consideración de entidad beneficiaria del mecenazgo siempre que se cum-

¹ Con anterioridad a esta resolución ya se habían pronunciado los Tribunales Superiores de Justicia de Aragón [Sentencia núm. 172/2013, de 24 de abril (NFJ052428)] y Murcia [Sentencia núm. 450/2013, de 31 de mayo (NFJ052740)] sobre dos supuestos similares. Ambos utilizan el mismo argumento del TEAC basado en la interpretación de la Ley 49/2002 y su reglamento: es un régimen fiscal voluntario que solo pueden aplicárselo las entidades no lucrativas que opten por él y comuniquen su opción a través de la correspondiente declaración censal.

plieran con los requisitos fiscales previstos en el artículo 3 de esa norma. En definitiva, para el TEAR el hecho de no haber ejercitado la opción prevista en el artículo 14 de la Ley 49/2002 no es un requisito indispensable para que el donante pueda aplicarse los beneficios fiscales. Se distingue, así, entre el régimen especial –aplicable a la entidad no lucrativa– que sí exigiría haber ejercitado la opción y los incentivos al mecenazgo –que disfrutan los donantes– en los que no sería necesario.

Sin embargo, esta diferencia entre unos beneficios fiscales y otros no existe en la Ley 49/2002. Al igual que tampoco existe una distinción entre el cumplimiento o posible incumplimiento de unos requisitos y otros –los del art. 3 y el de art. 14– para poder disfrutar de los mismos. Para el TEAC cuando el artículo 16 –al enumerar las entidades beneficiarias del mecenazgo y, en concreto, a las entidades sin fines lucrativos a las que se aplica el régimen fiscal establecido en el Título II– utiliza la expresión «a las que sea de aplicación el régimen especial» solo puede ser interpretada en el sentido de entidades no lucrativas «a las que efectivamente se aplique el régimen, porque hayan ejercitado la opción, y no como alusiva a todas las entidades a las que teóricamente pudiera serles de aplicación pero que no se les aplica de facto porque no han ejercitado la opción de voluntariamente acogerse al mismo».

El desarrollo reglamentario de la opción a la que nos estamos refiriendo –regulado por el art. 1 del RD 1270/2003, de 10 de octubre– confirma la necesidad de haberla ejercitado para que se puedan disfrutar todos los beneficios fiscales de la Ley 49/2002, ya sean por la propia entidad no lucrativa o por los mecenas. En este sentido el TEAC recalca –al transcribir en negrita– que los apartados 2 y 3 de esa norma requieren haber comunicado a la AEAT la voluntad de aplicarse la Ley 49/2002 siempre que se cumpla con los requisitos del artículo 3:

«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 aquel 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 imposables producidos durante los periodos impositivos a que se refiere el primer párrafo del apartado anterior y la renun-

cia 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».

En nuestra opinión la Ley 49/2002 establece dos tipos de requisitos para poder acceder a los beneficios fiscales que contempla, ya sea el régimen fiscal especial aplicable a la entidad no lucrativa o bien los incentivos al mecenazgo que se aplican los mecenas. El primer grupo, recogidos en el artículo 3, son los que realmente justifican la existencia de los beneficios fiscales pues confieren la condición de entidad no lucrativa: perseguir fines de interés general, destinar un porcentaje mínimo del 70 % a la realización de las actividades propias de las entidades no lucrativas, gratuidad de los cargos directivos, los destinatarios de las actividades deben ser colectividades genéricas, destino del patrimonio en caso de disolución de la entidad...

Su incumplimiento no genera duda alguna: impide el acceso a los beneficios fiscales o supone la regularización de los beneficios ya disfrutados.

El problema surge, como es el caso comentado, cuando lo que se incumple es el requisito previsto en el artículo 14 de la Ley 49/2002². Este requisito puede considerarse formal o procedimental en contraposición a los requisitos materiales o sustantivos del artículo 3 por los que se adquiere la condición de entidad no lucrativa, a efectos de esta ley, y se tiene acceso a los beneficios fiscales.

Hay que tener en cuenta que el artículo 14 solo exige a las entidades no lucrativas una mera comunicación sin que su eficacia dependa de una aprobación administrativa posterior. Por tanto, ejercida la opción, no hay que esperar a que la AEAT se pronuncie afirmativa o negativamente. Por otra parte, las entidades no lucrativas se limitan a comunicar su opción sin necesidad, si quiera, de probar en esa comunicación que cumplen con los requisitos del artículo 3 aportando la oportuna documentación. Hasta que la AEAT no requiera tal prueba se presumirá que los cumplen y disfrutarán de los beneficios fiscales. Otra cosa distinta es que la AEAT en el ejercicio de su actividad comprobadora pueda exigir que la entidad no lucrativa acredite el cumplimiento de los requisitos y la excluya del régimen si no lo hace satisfactoriamente.

En nuestra opinión, en la resolución del TEAC laten dos temas polémicos y muy debatidos en materia de exenciones. Uno es el ya clásico de si el incumplimiento de un deber formal puede

² El artículo 1.1 del Real Decreto 1270/2003 es la norma que ha desarrollado el ejercicio de esta opción fijando que la misma se realizará a través de la correspondiente declaración censal. El modelo que ha de presentarse al efecto es el 036 dándose de alta las entidades no lucrativas en la «opción por el Régimen fiscal especial del Título II de la Ley 49/2002». En el caso de los tributos locales además de esta comunicación a la AEAT se debe realizar otra al ayuntamiento correspondiente según dispone el artículo 2 de este reglamento.

impedir el disfrute de la exención³ y el otro, más reciente, es el de las opciones tributarias y su posible modificación⁴. Por razones de espacio no podemos entrar a fondo en ellos por lo que nos limitaremos a esbozar algunas ideas. En ninguno existe una línea homogénea ni en su regulación ni en la jurisprudencia. Por poner algunos ejemplos, en el régimen de los trabajadores desplazados a España (impatriados) la comunicación con la que se opta por su aplicación constituye un deber ineludible⁵ mientras que en el régimen de fusiones es un mero requisito procedimental cuyo incumplimiento da lugar a una infracción administrativa⁶. Por su parte, el TEAC ha diferenciado en esta polémica entre el cumplimiento del deber por una persona física o una jurídica con motivo de la exención por reinversión de la vivienda habitual [Resolución de 18 de diciembre de 2008, R. G. 3277/2006 (NFJ030929)]⁷.

En lo que atañe al tema que nos ocupa pensamos que podría introducirse un matiz que no contempla el TEAC: la posible voluntad de la entidad no lucrativa de aplicarse el régimen especial aun no habiéndolo comunicado mediante el modelo 036. Si, pese a no haber ejercitado la opción, la entidad cumple con los requisitos sustantivos del artículo 3 de la Ley 49/2002, presenta la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades por el régimen especial, comunica a la AEAT

³ Ya BERLIRI y SAINZ DE BUJANDA en la década de los sesenta del siglo pasado debatían sobre la solicitud del obligado tributario como condición legal para el nacimiento o para el disfrute de la exención. Puede consultarse en HERRERA MOLINA (1990, pág. 299) y más recientemente SÁNCHEZ PEDROCHE (2004, pág. 326).

⁴ Véanse CAYÓN GALIARDO (2009), MALVÁREZ PASCUAL (2010), GÓMEZ TABOADA (2012) y BURLADA ECHEVESTÉ (2014).

⁵ La jurisprudencia emitida hasta el momento entiende que el cumplimiento del ejercicio y comunicación de la opción en plazo es imprescindible para aplicar el régimen de impatriados del artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Véase GARCÍA CARRETERO (2015, pág. 98).

⁶ Como se deducía del tenor literal del artículo 96.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004 y de los apartados 1 y 2 del artículo 42 de su reglamento, la comunicación no constituye una carga o requisito para la aplicación del régimen especial, sino un deber de información que surge cuando se ha ejercido la opción. Por lo tanto, el incumplimiento de este deber o el retraso en el cumplimiento del mismo no impide la aplicación del régimen especial, sino que dará lugar, en su caso, a la imposición de las sanciones tributarias que resulten procedentes de acuerdo con la Ley General Tributaria (LGT). En este sentido, siguiendo el criterio de la doctrina científica mayoritaria, se pronuncia la Dirección General de Tributos (DGT) en contestaciones como la de 18 de octubre de 2004 [Consulta núm. V0208/2004 (NFC020146)]. En la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, el sistema ha cambiado ya que según el nuevo artículo 89: «Se entenderá que las operaciones reguladas en este capítulo aplican el régimen establecido en el mismo, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la comunicación a que se refiere el párrafo siguiente». Por todos, véase MENÉNDEZ GARCÍA (2015).

⁷ En este caso el contribuyente había omitido en la autoliquidación incluir la ganancia patrimonial por la venta de la vivienda y tampoco optó por la exención por reinversión de vivienda habitual, condiciones necesarias para excluir de gravamen la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual y considerar la exención por reinversión.

El TEAC señala: «El análisis de las circunstancias concretas de la opción a la que nos venimos refiriendo no parece demandar un especial rigor formal. La toma de la decisión, al ser realizada por una persona física, no exige formalismos de ningún tipo, a diferencia de la formación de la voluntad de una sociedad, que para determinadas cuestiones de importancia está sujeta a unas muy concretas formas reguladas por el derecho mercantil que –en garantía de socios y terceros– son requisitos sustanciales, lo que deriva, como veíamos, en que dichas formas también sean sustanciales para los regímenes fiscales ligados a dichas decisiones (fusiones, factor de agotamiento)».

los donativos recibidos en el modelo 182 y/o emite los certificados de donación considerando que es una entidad beneficiaria del mecenazgo incentivado fiscalmente, parece evidente que existe una clara voluntad de estar dentro del régimen especial. Declaración de voluntad que, por error, pudo no haber sido manifestada en su momento. En tales situaciones podría considerarse que la falta de comunicación sería un mero requisito procedimental que no debería suponer la pérdida definitiva de la exención. El principio de proporcionalidad debería aplicarse en estos casos moderando las consecuencias de la omisión de la comunicación⁸. Distinto sería cuando de forma fraudulenta emite los certificados de donación como si fuera una entidad de la Ley 49/2002 y no se aplica ella misma ese régimen especial o incumple los requisitos del artículo 3 de esa norma.

La segunda cuestión que aporta la resolución del TEAC comentada es la de las consecuencias que genera el incumplimiento de la obligación de comunicar la opción por el régimen especial en los terceros donantes. Para el TEAC supone la pérdida de las deducciones aplicadas y la obligación de regularizar con intereses de demora. El TEAC rechaza las alegaciones de que el donante desconoce si la entidad no lucrativa realmente cumple con los requisitos de la Ley 49/2002 ya que solo tiene el certificado que esta le expide en el que afirma tal cumplimiento. Y se limita a remitir al donante a la vía civil para que pueda resarcirse ante el donatario cuando la información contenida en el certificado del artículo 24 de la Ley 49/2002 no sea veraz.

Esta doctrina administrativa nos suscita dos temas a tratar que, por las limitaciones de espacio de este trabajo, tan solo apuntaremos⁹.

En primer lugar, la deficiente regulación de esta cuestión por la Ley 49/2002. De la misma se deriva, sin duda, una gran inseguridad jurídica pues el donante solo tiene a su alcance la certificación que expide el donatario sobre su cumplimiento de los requisitos legales. Y ello se agrava pues, en el caso de ser errónea o falsa, es él que tiene que soportar las consecuencias de la regularización tributaria. En este certificado del artículo 24 pone toda su confianza el donante sin que la legislación le ofrezca otro instrumento para cotejar tal circunstancia. Se echa en falta la existencia de un registro oficial en el que se pudiera consultar si la entidad no lucrativa está acogida a la Ley 49/2002 y, en consecuencia, se le supone que cumple con los requisitos¹⁰. Es del todo incongruente que se exija la comunicación a la AEAT para poder aplicarse el régimen especial

⁸ Como señala, sin referirse a este caso concreto sino en general, MALVÁREZ PASCUAL (2010, pág. 43) «en la medida en que las obligaciones formales están orientadas al correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, cuando la Administración tiene todos los datos en su poder o puede obtenerlos con una mínima actividad de investigación, el cumplimiento del requisito formal no es absolutamente imprescindible y, por tanto, no se pueden establecer consecuencias máximas por hechos de escasa trascendencia».

⁹ Para un estudio más detallado nos remitimos a nuestro trabajo BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO (2012, pág. 659 y ss.).

¹⁰ Es cierto que las fundaciones deben informar al Protectorado en las Cuentas anuales sobre si se han acogido a la Ley 49/2002 y que dicha información es pública en tanto se manifieste un interés legítimo. Pero esta información está referida a ejercicios anteriores al de la donación y no nos parece que sea el sistema más adecuado como señalamos en la nota siguiente.

pero que esta información no sea pública en tanto afecta a terceros¹¹. El principio de seguridad jurídica, al que apelan la DGT y el TEAC, como principal impedimento para modificar la opción inicial –una vez concluido el periodo de declaración según lo previsto en el art. 119 LGT–, debería también ser tenido en cuenta cuando dicha manifestación de voluntad afecta a terceros distintos de la Administración tributaria y no tienen acceso a la misma.

El segundo aspecto del que queremos dejar constancia es el de los medios de defensa que tiene el donante ante la regularización tributaria como consecuencia del incumplimiento de los requisitos por la entidad no lucrativa¹². Nos vamos a limitar a comentar los medios que tiene a su alcance el donante al margen de posibles soluciones *de lege ferenda* como: sanción específica para la entidad no lucrativa¹³, devolución del interés legal del dinero y no el de demora pues el donante carece de responsabilidad alguna, exigir la regularización al donatario o declararlo responsable solidario...

El TEAC considera que, en el ámbito tributario, no existe defensa alguna. No obstante, creemos que, al menos, el donante podría hacer valer su derecho –en este caso defender que la entidad no lucrativa sí cumple con los requisitos– por medio de recurso o reclamación económico-administrativa. En nuestra opinión tendría la consideración de «interesado» del artículo 232 de la LGT en tanto sus intereses legítimos resultan afectados por la actuación administrativa que excluye a la entidad no lucrativa del régimen tributario especial por lo que podría impugnar tal decisión.

El TEAC, tras establecer que el donante debe regularizar a pesar de que la información que le suministró la entidad sin fin de lucro no era veraz, añade «sin perjuicio en su caso de las acciones que pudiera ostentar frente a aquella». De tal forma que se desentiende de la situación de indefensión en la que queda el donante y se limita a remitirle a la vía civil. Remisión que parece, pues no se menciona expresamente en la resolución, que sería para intentar resarcirse de los daños y perjuicios que supone regularizar la deducción y los intereses de demora¹⁴ (por aplica-

¹¹ BLÁZQUEZ LIDOY (2013, pág. 229) afirma que el sistema español no es sostenible en este aspecto y lo compara con el de los Estados Unidos en el que se protege los intereses del donante. En ese país no existe un sistema, como el español, de mera comunicación sino de autorización por el que las entidades no lucrativas son reconocidas por la Administración tributaria. Las entidades autorizadas son incorporadas a una lista pública en la web del *Internal Revenue Service* (IRS) que pueden consultar los donantes. Las donaciones solo dejarán de ser deducibles desde el momento en que la entidad no lucrativa desaparece de la lista.

¹² Recordemos que, conforme al artículo 242.3 de la LGT, al tratarse de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, se «respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida».

¹³ Nuestro ordenamiento deja impune, a estos efectos, a la entidad no lucrativa que simula pertenecer al régimen de la Ley 49/2002. A diferencia de lo que ocurre en supuestos similares –como cuando el trabajador engaña al empleador acerca de sus datos personales (art. 205 de la LGT) o en el caso del IVA cuando alguien que no es sujeto pasivo actúa como tal (art. 170.Dos.3.º de la LIVA)– no se ha previsto una infracción específica para la entidad no lucrativa.

¹⁴ En nuestra opinión la regularización solo implica la devolución de los beneficios aplicados y del interés pero sin sanción alguna. El donante, al solicitar a la entidad no lucrativa el certificado del artículo 24 de la Ley 49/2002, cumple

ción conjunta de los arts. 1.101 y 1.124 del Código Civil). Es decir, lograr la restitución de la deducción aplicada y de sus correspondientes intereses de demora. Pero, pensamos que esto no será suficiente pues, además, al delante lo más seguro es que también le interese recuperar la donación efectuada. Para ello tiene dos vías: una previa a la donación y otra posterior a la regularización administrativa.

En previsión de la situación que estamos comentando, el donante podría establecer la siguiente condición resolutoria: realice la donación siempre que la entidad no lucrativa cumpla con los requisitos del artículo 3 en ese ejercicio. En nuestra opinión, esta donación debería ser deducible, pues tiene las mismas características que las puras y simples –a pesar de incluir tal condición– siendo plenamente eficaz desde el momento en que se efectúa. Es una condición consustancial a la propia deducción, ya que la Ley 49/2002 solo la permite si las entidades no lucrativas cumplen los requisitos. Por ello, no creemos que vulnere los requisitos exigidos por el artículo 17 de la Ley 49/2002 de que los donativos, donaciones y aportaciones sean «irrevocables, puros y simples». Si el donante no actúa así, no solo perdería los beneficios fiscales en caso de incumplimiento sino que no recuperaría lo donado a una entidad sin fin de lucro con unas características distintas de las que pensaba que tenía cuando realizó la donación. Al resultar ineficaz el negocio jurídico, la donación dejaría de tener efectos y el donante podría recuperar lo donado. Otra solución a este problema, que no requiere establecer condiciones, podría venir por la impugnación de la donación alegando error consistente en considerar que la entidad no lucrativa cumplía con los requisitos siendo ello lo que le llevó a donar. La impugnación se apoyaría en el error de haber creído en la existencia de unos méritos (requisitos) inexistentes, error que fue determinante en la voluntad de donar (conforme a lo previsto en los arts. 1.265 y ss. del Código Civil).

Bibliografía

BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2013]: «Los incentivos fiscales al mecenazgo en Estados Unidos. ¿Qué podemos aprender con vistas a la reforma de la Ley 49/2002?» *Anuario de Derecho de Fundaciones*, 2012, Iustel, Madrid.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. [2012]: *Manual tributario de entidades no lucrativas (Asociaciones y Fundaciones)*, CEF, Madrid.

BURLADA ECHEVESTE, J. L. [2014]: «Las opciones en materia tributaria», *Quincena fiscal*, n.º 21.

CAYÓN GALIARDO, A. [2009]: «Los efectos del incumplimiento de las condiciones y requisitos exigibles para el ejercicio de derechos y opciones por parte del contribuyente», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 85.

con el deber mínimo de diligencia exigido para no ser sancionado conforme al artículo 179.2 de la LGT. Lógicamente nos estamos refiriendo a un supuesto en el que exista un desconocimiento por parte del mecenas del citado incumplimiento. Si se prueba que era consciente desde un primer momento de que no se podía aplicar el beneficio fiscal (por ejemplo, cuando el donante es un patrono de la fundación), además de regularizar su situación, tendría que ser sancionado por disfrutar indebidamente de la deducción.

GARCÍA CARRETERO, B. [2015]: *Régimen fiscal de expatriados e impatriados*, Juruá Editora, Lisboa.

GÓMEZ TABOADA, J. [2012]: «Las opciones tributarias: cuando la tierra se abre bajo nuestros pies», *Quincena fiscal*, n.º 5.

HERRERA MOLINA, P. [1990]: *La exención tributaria*, Colex, Madrid.

MALVÁREZ PASCUAL, L. [2010]: «Las exigencias formales para el ejercicio de las opciones fiscales. Estudio de su régimen jurídico a la luz del principio de proporcionalidad», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 88.

MENÉNDEZ GARCÍA, G. [2015]: «Régimen tributario de la fusión y de la escisión», en CAMPUZANO, A. B.; CORTÉS, L. J.; PÉREZ TROYA, A. y ROJO, Á. (coords.): *Las modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles*, Aranzadi, Cizur Menor.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. [2004]: *Forma y Materia en Derecho Financiero y Tributario. Incumplimiento de obligaciones formales y pérdida de derechos sustanciales*, CEF, Madrid.

Por su parte, el artículo 16 de la misma ley –cuyo título es *Entidades beneficiarias del mecenazgo*– señala:

«Los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta ley [...]»

De la aplicación conjunta de estas dos normas legales el TEAC fija el siguiente criterio:

«en el supuesto en que se produzca el incumplimiento de la obligación de optar por la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, con arreglo a lo establecido en el artículo 14 de la Ley 49/2002 y el artículo 1 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1270/2003, no resultan de aplicación los incentivos fiscales al mecenazgo previsto en el Título III de la Ley 49/2002 por los donativos, donaciones y aportaciones que se efectúen a la entidad sin fines lucrativos que hubiera incurrido en dicho incumplimiento».

3. COMENTARIO

La resolución del TEAC plantea, en nuestra opinión, dos problemas que deben ser comentados. El primero es la exigencia o no de la comunicación a la AEAT para ser considerada una entidad beneficiaria del mecenazgo. El segundo son las consecuencias que provoca dicho incumplimiento sobre un tercero, en este caso el donante.

En relación con el primer problema, ya hemos mencionado que el TEAC resuelve el asunto acogiéndose a una interpretación literal de la normativa aplicable¹. Y, en nuestra opinión, lo hace correctamente. El TEAR de Galicia defendía que el artículo 16 de la Ley 49/2002 permite que los donativos se hagan a entidades no lucrativas «a las que sea de aplicación, no a las que se aplique». Esta diferencia de matiz en la redacción del artículo 16 de la Ley 49/2002 admitiría que no fuera necesario haber comunicado a la AEAT la voluntad de aplicarse el régimen especial para tener la consideración de entidad beneficiaria del mecenazgo siempre que se cum-

¹ Con anterioridad a esta resolución ya se habían pronunciado los Tribunales Superiores de Justicia de Aragón [Sentencia núm. 172/2013, de 24 de abril (NFJ052428)] y Murcia [Sentencia núm. 450/2013, de 31 de mayo (NFJ052740)] sobre dos supuestos similares. Ambos utilizan el mismo argumento del TEAC basado en la interpretación de la Ley 49/2002 y su reglamento: es un régimen fiscal voluntario que solo pueden aplicárselo las entidades no lucrativas que opten por él y comuniquen su opción a través de la correspondiente declaración censal.

plieran con los requisitos fiscales previstos en el artículo 3 de esa norma. En definitiva, para el TEAR el hecho de no haber ejercitado la opción prevista en el artículo 14 de la Ley 49/2002 no es un requisito indispensable para que el donante pueda aplicarse los beneficios fiscales. Se distingue, así, entre el régimen especial –aplicable a la entidad no lucrativa– que sí exigiría haber ejercitado la opción y los incentivos al mecenazgo –que disfrutan los donantes– en los que no sería necesario.

Sin embargo, esta diferencia entre unos beneficios fiscales y otros no existe en la Ley 49/2002. Al igual que tampoco existe una distinción entre el cumplimiento o posible incumplimiento de unos requisitos y otros –los del art. 3 y el de art. 14– para poder disfrutar de los mismos. Para el TEAC cuando el artículo 16 –al enumerar las entidades beneficiarias del mecenazgo y, en concreto, a las entidades sin fines lucrativos a las que se aplica el régimen fiscal establecido en el Título II– utiliza la expresión «a las que sea de aplicación el régimen especial» solo puede ser interpretada en el sentido de entidades no lucrativas «a las que efectivamente se aplique el régimen, porque hayan ejercitado la opción, y no como alusiva a todas las entidades a las que teóricamente pudiera serles de aplicación pero que no se les aplica de facto porque no han ejercitado la opción de voluntariamente acogerse al mismo».

El desarrollo reglamentario de la opción a la que nos estamos refiriendo –regulado por el art. 1 del RD 1270/2003, de 10 de octubre– confirma la necesidad de haberla ejercitado para que se puedan disfrutar todos los beneficios fiscales de la Ley 49/2002, ya sean por la propia entidad no lucrativa o por los mecenas. En este sentido el TEAC recalca –al transcribir en negrita– que los apartados 2 y 3 de esa norma requieren haber comunicado a la AEAT la voluntad de aplicarse la Ley 49/2002 siempre que se cumpla con los requisitos del artículo 3:

«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 aquel 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 imposables producidos durante los periodos impositivos a que se refiere el primer párrafo del apartado anterior y la renun-

cia surtirá efectos respecto a los hechos imposables 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».

En nuestra opinión la Ley 49/2002 establece dos tipos de requisitos para poder acceder a los beneficios fiscales que contempla, ya sea el régimen fiscal especial aplicable a la entidad no lucrativa o bien los incentivos al mecenazgo que se aplican los mecenas. El primer grupo, recogidos en el artículo 3, son los que realmente justifican la existencia de los beneficios fiscales pues confieren la condición de entidad no lucrativa: perseguir fines de interés general, destinar un porcentaje mínimo del 70 % a la realización de las actividades propias de las entidades no lucrativas, gratuidad de los cargos directivos, los destinatarios de las actividades deben ser colectividades genéricas, destino del patrimonio en caso de disolución de la entidad...

Su incumplimiento no genera duda alguna: impide el acceso a los beneficios fiscales o supone la regularización de los beneficios ya disfrutados.

El problema surge, como es el caso comentado, cuando lo que se incumple es el requisito previsto en el artículo 14 de la Ley 49/2002². Este requisito puede considerarse formal o procedimental en contraposición a los requisitos materiales o sustantivos del artículo 3 por los que se adquiere la condición de entidad no lucrativa, a efectos de esta ley, y se tiene acceso a los beneficios fiscales.

Hay que tener en cuenta que el artículo 14 solo exige a las entidades no lucrativas una mera comunicación sin que su eficacia dependa de una aprobación administrativa posterior. Por tanto, ejercida la opción, no hay que esperar a que la AEAT se pronuncie afirmativa o negativamente. Por otra parte, las entidades no lucrativas se limitan a comunicar su opción sin necesidad, si quiera, de probar en esa comunicación que cumplen con los requisitos del artículo 3 aportando la oportuna documentación. Hasta que la AEAT no requiera tal prueba se presumirá que los cumplen y disfrutarán de los beneficios fiscales. Otra cosa distinta es que la AEAT en el ejercicio de su actividad comprobadora pueda exigir que la entidad no lucrativa acredite el cumplimiento de los requisitos y la excluya del régimen si no lo hace satisfactoriamente.

En nuestra opinión, en la resolución del TEAC laten dos temas polémicos y muy debatidos en materia de exenciones. Uno es el ya clásico de si el incumplimiento de un deber formal puede

² El artículo 1.1 del Real Decreto 1270/2003 es la norma que ha desarrollado el ejercicio de esta opción fijando que la misma se realizará a través de la correspondiente declaración censal. El modelo que ha de presentarse al efecto es el 036 dándose de alta las entidades no lucrativas en la «opción por el Régimen fiscal especial del Título II de la Ley 49/2002». En el caso de los tributos locales además de esta comunicación a la AEAT se debe realizar otra al ayuntamiento correspondiente según dispone el artículo 2 de este reglamento.

impedir el disfrute de la exención³ y el otro, más reciente, es el de las opciones tributarias y su posible modificación⁴. Por razones de espacio no podemos entrar a fondo en ellos por lo que nos limitaremos a esbozar algunas ideas. En ninguno existe una línea homogénea ni en su regulación ni en la jurisprudencia. Por poner algunos ejemplos, en el régimen de los trabajadores desplazados a España (impatriados) la comunicación con la que se opta por su aplicación constituye un deber ineludible⁵ mientras que en el régimen de fusiones es un mero requisito procedimental cuyo incumplimiento da lugar a una infracción administrativa⁶. Por su parte, el TEAC ha diferenciado en esta polémica entre el cumplimiento del deber por una persona física o una jurídica con motivo de la exención por reinversión de la vivienda habitual [Resolución de 18 de diciembre de 2008, R. G. 3277/2006 (NFJ030929)]⁷.

En lo que atañe al tema que nos ocupa pensamos que podría introducirse un matiz que no contempla el TEAC: la posible voluntad de la entidad no lucrativa de aplicarse el régimen especial aun no habiéndolo comunicado mediante el modelo 036. Si, pese a no haber ejercitado la opción, la entidad cumple con los requisitos sustantivos del artículo 3 de la Ley 49/2002, presenta la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades por el régimen especial, comunica a la AEAT

³ Ya BERLIRI y SAINZ DE BUJANDA en la década de los sesenta del siglo pasado debatían sobre la solicitud del obligado tributario como condición legal para el nacimiento o para el disfrute de la exención. Puede consultarse en HERRERA MOLINA (1990, pág. 299) y más recientemente SÁNCHEZ PEDROCHE (2004, pág. 326).

⁴ Véanse CAYÓN GALIARDO (2009), MALVÁREZ PASCUAL (2010), GÓMEZ TABOADA (2012) y BURLADA ECHEVESTE (2014).

⁵ La jurisprudencia emitida hasta el momento entiende que el cumplimiento del ejercicio y comunicación de la opción en plazo es imprescindible para aplicar el régimen de impatriados del artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Véase GARCÍA CARRETERO (2015, pág. 98).

⁶ Como se deducía del tenor literal del artículo 96.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004 y de los apartados 1 y 2 del artículo 42 de su reglamento, la comunicación no constituye una carga o requisito para la aplicación del régimen especial, sino un deber de información que surge cuando se ha ejercido la opción. Por lo tanto, el incumplimiento de este deber o el retraso en el cumplimiento del mismo no impide la aplicación del régimen especial, sino que dará lugar, en su caso, a la imposición de las sanciones tributarias que resulten procedentes de acuerdo con la Ley General Tributaria (LGT). En este sentido, siguiendo el criterio de la doctrina científica mayoritaria, se pronuncia la Dirección General de Tributos (DGT) en contestaciones como la de 18 de octubre de 2004 [Consulta núm. V0208/2004 (NFC020146)]. En la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, el sistema ha cambiado ya que según el nuevo artículo 89: «Se entenderá que las operaciones reguladas en este capítulo aplican el régimen establecido en el mismo, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la comunicación a que se refiere el párrafo siguiente». Por todos, véase MENÉNDEZ GARCÍA (2015).

⁷ En este caso el contribuyente había omitido en la autoliquidación incluir la ganancia patrimonial por la venta de la vivienda y tampoco optó por la exención por reinversión de vivienda habitual, condiciones necesarias para excluir de gravamen la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual y considerar la exención por reinversión.

El TEAC señala: «El análisis de las circunstancias concretas de la opción a la que nos venimos refiriendo no parece demandar un especial rigor formal. La toma de la decisión, al ser realizada por una persona física, no exige formalismos de ningún tipo, a diferencia de la formación de la voluntad de una sociedad, que para determinadas cuestiones de importancia está sujeta a unas muy concretas formas reguladas por el derecho mercantil que –en garantía de socios y terceros– son requisitos sustanciales, lo que deriva, como veíamos, en que dichas formas también sean sustanciales para los regímenes fiscales ligados a dichas decisiones (fusiones, factor de agotamiento)».

los donativos recibidos en el modelo 182 y/o emite los certificados de donación considerando que es una entidad beneficiaria del mecenazgo incentivado fiscalmente, parece evidente que existe una clara voluntad de estar dentro del régimen especial. Declaración de voluntad que, por error, pudo no haber sido manifestada en su momento. En tales situaciones podría considerarse que la falta de comunicación sería un mero requisito procedimental que no debería suponer la pérdida definitiva de la exención. El principio de proporcionalidad debería aplicarse en estos casos moderando las consecuencias de la omisión de la comunicación⁸. Distinto sería cuando de forma fraudulenta emite los certificados de donación como si fuera una entidad de la Ley 49/2002 y no se aplica ella misma ese régimen especial o incumple los requisitos del artículo 3 de esa norma.

La segunda cuestión que aporta la resolución del TEAC comentada es la de las consecuencias que genera el incumplimiento de la obligación de comunicar la opción por el régimen especial en los terceros donantes. Para el TEAC supone la pérdida de las deducciones aplicadas y la obligación de regularizar con intereses de demora. El TEAC rechaza las alegaciones de que el donante desconoce si la entidad no lucrativa realmente cumple con los requisitos de la Ley 49/2002 ya que solo tiene el certificado que esta le expide en el que afirma tal cumplimiento. Y se limita a remitir al donante a la vía civil para que pueda resarcirse ante el donatario cuando la información contenida en el certificado del artículo 24 de la Ley 49/2002 no sea veraz.

Esta doctrina administrativa nos suscita dos temas a tratar que, por las limitaciones de espacio de este trabajo, tan solo apuntaremos⁹.

En primer lugar, la deficiente regulación de esta cuestión por la Ley 49/2002. De la misma se deriva, sin duda, una gran inseguridad jurídica pues el donante solo tiene a su alcance la certificación que expide el donatario sobre su cumplimiento de los requisitos legales. Y ello se agrava pues, en el caso de ser errónea o falsa, es él que tiene que soportar las consecuencias de la regularización tributaria. En este certificado del artículo 24 pone toda su confianza el donante sin que la legislación le ofrezca otro instrumento para cotejar tal circunstancia. Se echa en falta la existencia de un registro oficial en el que se pudiera consultar si la entidad no lucrativa está acogida a la Ley 49/2002 y, en consecuencia, se le supone que cumple con los requisitos¹⁰. Es del todo incongruente que se exija la comunicación a la AEAT para poder aplicarse el régimen especial

⁸ Como señala, sin referirse a este caso concreto sino en general, MALVÁREZ PASCUAL (2010, pág. 43) «en la medida en que las obligaciones formales están orientadas al correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, cuando la Administración tiene todos los datos en su poder o puede obtenerlos con una mínima actividad de investigación, el cumplimiento del requisito formal no es absolutamente imprescindible y, por tanto, no se pueden establecer consecuencias máximas por hechos de escasa trascendencia».

⁹ Para un estudio más detallado nos remitimos a nuestro trabajo BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO (2012, pág. 659 y ss.).

¹⁰ Es cierto que las fundaciones deben informar al Protectorado en las Cuentas anuales sobre si se han acogido a la Ley 49/2002 y que dicha información es pública en tanto se manifieste un interés legítimo. Pero esta información está referida a ejercicios anteriores al de la donación y no nos parece que sea el sistema más adecuado como señalamos en la nota siguiente.

pero que esta información no sea pública en tanto afecta a terceros¹¹. El principio de seguridad jurídica, al que apelan la DGT y el TEAC, como principal impedimento para modificar la opción inicial –una vez concluido el periodo de declaración según lo previsto en el art. 119 LGT–, debería también ser tenido en cuenta cuando dicha manifestación de voluntad afecta a terceros distintos de la Administración tributaria y no tienen acceso a la misma.

El segundo aspecto del que queremos dejar constancia es el de los medios de defensa que tiene el donante ante la regularización tributaria como consecuencia del incumplimiento de los requisitos por la entidad no lucrativa¹². Nos vamos a limitar a comentar los medios que tiene a su alcance el donante al margen de posibles soluciones *de lege ferenda* como: sanción específica para la entidad no lucrativa¹³, devolución del interés legal del dinero y no el de demora pues el donante carece de responsabilidad alguna, exigir la regularización al donatario o declararlo responsable solidario...

El TEAC considera que, en el ámbito tributario, no existe defensa alguna. No obstante, creemos que, al menos, el donante podría hacer valer su derecho –en este caso defender que la entidad no lucrativa sí cumple con los requisitos– por medio de recurso o reclamación económico-administrativa. En nuestra opinión tendría la consideración de «interesado» del artículo 232 de la LGT en tanto sus intereses legítimos resultan afectados por la actuación administrativa que excluye a la entidad no lucrativa del régimen tributario especial por lo que podría impugnar tal decisión.

El TEAC, tras establecer que el donante debe regularizar a pesar de que la información que le suministró la entidad sin fin de lucro no era veraz, añade «sin perjuicio en su caso de las acciones que pudiera ostentar frente a aquella». De tal forma que se desentiende de la situación de indefensión en la que queda el donante y se limita a remitirle a la vía civil. Remisión que parece, pues no se menciona expresamente en la resolución, que sería para intentar resarcirse de los daños y perjuicios que supone regularizar la deducción y los intereses de demora¹⁴ (por aplica-

¹¹ BLÁZQUEZ LIDOY (2013, pág. 229) afirma que el sistema español no es sostenible en este aspecto y lo compara con el de los Estados Unidos en el que se protege los intereses del donante. En ese país no existe un sistema, como el español, de mera comunicación sino de autorización por el que las entidades no lucrativas son reconocidas por la Administración tributaria. Las entidades autorizadas son incorporadas a una lista pública en la web del *Internal Revenue Service* (IRS) que pueden consultar los donantes. Las donaciones solo dejarán de ser deducibles desde el momento en que la entidad no lucrativa desaparece de la lista.

¹² Recordemos que, conforme al artículo 242.3 de la LGT, al tratarse de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, se «respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida».

¹³ Nuestro ordenamiento deja impune, a estos efectos, a la entidad no lucrativa que simula pertenecer al régimen de la Ley 49/2002. A diferencia de lo que ocurre en supuestos similares –como cuando el trabajador engaña al empleador acerca de sus datos personales (art. 205 de la LGT) o en el caso del IVA cuando alguien que no es sujeto pasivo actúa como tal (art. 170.Dos.3.º de la LIVA)– no se ha previsto una infracción específica para la entidad no lucrativa.

¹⁴ En nuestra opinión la regularización solo implica la devolución de los beneficios aplicados y del interés pero sin sanción alguna. El donante, al solicitar a la entidad no lucrativa el certificado del artículo 24 de la Ley 49/2002, cumple

ción conjunta de los arts. 1.101 y 1.124 del Código Civil). Es decir, lograr la restitución de la deducción aplicada y de sus correspondientes intereses de demora. Pero, pensamos que esto no será suficiente pues, además, al delante lo más seguro es que también le interese recuperar la donación efectuada. Para ello tiene dos vías: una previa a la donación y otra posterior a la regularización administrativa.

En previsión de la situación que estamos comentando, el donante podría establecer la siguiente condición resolutoria: realice la donación siempre que la entidad no lucrativa cumpla con los requisitos del artículo 3 en ese ejercicio. En nuestra opinión, esta donación debería ser deducible, pues tiene las mismas características que las puras y simples –a pesar de incluir tal condición– siendo plenamente eficaz desde el momento en que se efectúa. Es una condición consustancial a la propia deducción, ya que la Ley 49/2002 solo la permite si las entidades no lucrativas cumplen los requisitos. Por ello, no creemos que vulnere los requisitos exigidos por el artículo 17 de la Ley 49/2002 de que los donativos, donaciones y aportaciones sean «irrevocables, puros y simples». Si el donante no actúa así, no solo perdería los beneficios fiscales en caso de incumplimiento sino que no recuperaría lo donado a una entidad sin fin de lucro con unas características distintas de las que pensaba que tenía cuando realizó la donación. Al resultar ineficaz el negocio jurídico, la donación dejaría de tener efectos y el donante podría recuperar lo donado. Otra solución a este problema, que no requiere establecer condiciones, podría venir por la impugnación de la donación alegando error consistente en considerar que la entidad no lucrativa cumplía con los requisitos siendo ello lo que le llevó a donar. La impugnación se apoyaría en el error de haber creído en la existencia de unos méritos (requisitos) inexistentes, error que fue determinante en la voluntad de donar (conforme a lo previsto en los arts. 1.265 y ss. del Código Civil).

Bibliografía

BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2013]: «Los incentivos fiscales al mecenazgo en Estados Unidos. ¿Qué podemos aprender con vistas a la reforma de la Ley 49/2002?» *Anuario de Derecho de Fundaciones*, 2012, Iustel, Madrid.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. [2012]: *Manual tributario de entidades no lucrativas (Asociaciones y Fundaciones)*, CEF, Madrid.

BURLADA ECHEVESTE, J. L. [2014]: «Las opciones en materia tributaria», *Quincena fiscal*, n.º 21.

CAYÓN GALIARDO, A. [2009]: «Los efectos del incumplimiento de las condiciones y requisitos exigibles para el ejercicio de derechos y opciones por parte del contribuyente», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 85.

con el deber mínimo de diligencia exigido para no ser sancionado conforme al artículo 179.2 de la LGT. Lógicamente nos estamos refiriendo a un supuesto en el que exista un desconocimiento por parte del mecenas del citado incumplimiento. Si se prueba que era consciente desde un primer momento de que no se podía aplicar el beneficio fiscal (por ejemplo, cuando el donante es un patrono de la fundación), además de regularizar su situación, tendría que ser sancionado por disfrutar indebidamente de la deducción.

GARCÍA CARRETERO, B. [2015]: *Régimen fiscal de expatriados e impatriados*, Juruá Editora, Lisboa.

GÓMEZ TABOADA, J. [2012]: «Las opciones tributarias: cuando la tierra se abre bajo nuestros pies», *Quincena fiscal*, n.º 5.

HERRERA MOLINA, P. [1990]: *La exención tributaria*, Colex, Madrid.

MALVÁREZ PASCUAL, L. [2010]: «Las exigencias formales para el ejercicio de las opciones fiscales. Estudio de su régimen jurídico a la luz del principio de proporcionalidad», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 88.

MENÉNDEZ GARCÍA, G. [2015]: «Régimen tributario de la fusión y de la escisión», en CAMPUZANO, A. B.; CORTÉS, L. J.; PÉREZ TROYA, A. y ROJO, Á. (coords.): *Las modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles*, Aranzadi, Cizur Menor.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. [2004]: *Forma y Materia en Derecho Financiero y Tributario. Incumplimiento de obligaciones formales y pérdida de derechos sustanciales*, CEF, Madrid.