

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057155

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 5 de enero de 2015

Vocalía 12.^a

R.G. 1975/2013

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Entidades sin fines lucrativos. Aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Las entidades sin fines lucrativos incluidas en el art. 2 de la Ley 49/2002 (Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al Mecenazgo) y que cumplan los requisitos del art. 3, podrán acogerse al régimen fiscal especial regulado en el art. 14 de la misma norma. De acuerdo con lo establecido en el mencionado art. 14 de la Ley 49/2002 (Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al Mecenazgo) y su desarrollo reglamentario contenido en el RD 1230/2003 (Rgto. para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo), la opción por este régimen deberá realizarse mediante la correspondiente declaración censal. Esta opción, formulada en el plazo y forma previstos por la norma por la entidad donataria por la aplicación del régimen fiscal especial, se considera requisito esencial para que la persona o entidad donante puede practicarse las correspondientes deducciones en las autoliquidaciones correspondientes a su imposición personal, por las donaciones efectuadas a entidades de estas características. Por lo tanto, en el supuesto de 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 reiterado art. 14 de la Ley 49/2002 (Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al Mecenazgo) y el art. 1 del RD 1230/2003 (Rgto. para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo), no resultan de aplicación los incentivos fiscales al mecenazgo previstos en el Título III de la Ley 49/2002 (Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al Mecenazgo) por los donativos, donaciones y aportaciones que se efectúen a la entidad sin fines lucrativos que hubiera incurrido en dicho incumplimiento. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 49/2002 (Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al Mecenazgo), arts. 2, 3, 14, 16 y 24.

RD 1230/2003 (Rgto. para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo), arts. 1 y 6.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Alcalá nº 5, 28014-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 26 de noviembre de 2012, por la que se resuelve la reclamación números 15/2270/2010.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. La Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Galicia desarrolló un procedimiento de verificación de datos en relación con el reclamante respecto a la deducción por donaciones a entidades sin fines lucrativos respecto de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2008. Como consecuencia de este procedimiento se dictó una liquidación provisional por importe de 9.450 euros.

2. La obligada tributaria recurrió en reposición la liquidación anterior alegando, en síntesis, que resultan suficientemente acreditados los donativos desde la posición del donante, por lo que, de acuerdo con la Ley 49/2002 le asiste el derecho a la deducción practicada, sin que haya de preocuparse de cuales hayan de ser los

requisitos, por parte de la donataria, para disfrutar del régimen especial. Además ésta facilitó a la interesada copia de su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, en la que comunica a la Administración que es una Entidad sin ánimo de lucro acogida al régimen fiscal del Título II Ley 49/2002.

3. Desestimado el recurso de reposición, con fecha 30 de agosto de 2010 la mercantil promovió reclamación económico-administrativa alegando la procedencia de la deducción y precisando que la reclamante tan solo puede actuar de conformidad a la información facilitada por la fundación a través de los certificados. Entiende que se está realizando una aplicación sesgada de la normativa, absolutamente carente de la mínima equidad, por lo que la resolución se convierte en nula por violación de los derechos constitucionales esenciales.

Segundo:

El TEAR estima la reclamación objeto del presente recurso en los siguientes términos:

“IV:- (...)”

Es indudable por tanto, que para que a la entidad sin ánimo de lucro tribute con arreglo al régimen especial contemplado en la Ley 49/2002 es imprescindible que opte por el mismo, correspondiéndole en caso contrario el régimen de las entidades parcialmente exentas contenido en el Capítulo XV del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

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 citado, por cuanto, en primer lugar no se desprende tan claramente del tenor literal del precepto, cuando afirma que los donativos o donaciones deberán hacerse a las entidades sin fines lucrativos y dice textualmente a las que sea de aplicación, no a las que se les aplique.

Y en segundo lugar, porque tal y como contempla de la propia exposición de motivos de la ley, la finalidad que persigue es más ambiciosa que la mera regulación de un régimen fiscal propio de las entidades sin fines lucrativos, ya que, como su propio título indica, esta norma viene a establecer también el conjunto de incentivos que son aplicables a la actividad de mecenazgo realizada por particulares. En efecto, si bien la Ley 30/1994 contenía ya una serie de preceptos destinados a estimular la participación del sector privado en las actividades de interés general, la realidad permite constatar que su eficacia ha sido limitada.

Se hace necesaria, por tanto, una Ley como la presente, que ayude a encauzar los esfuerzos privados en actividades de interés general de un modo más eficaz, manteniendo y ampliando algunos de los incentivos previstos en la normativa anterior y estableciendo otros nuevos, más acordes con las nuevas formas de participación de la sociedad en la protección, el desarrollo y el estímulo del interés general.

En consecuencia, esta Ley, dictada al amparo del artículo 149.1.14. de la Constitución y sin perjuicio de los regímenes tributarios forales, tiene una finalidad eminentemente incentivadora de la colaboración particular en la consecución de fines de interés general, en atención y reconocimiento a la cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro, cuya única finalidad es de naturaleza general y pública”.

Entendemos que condicionar los incentivos al mecenazgo al hecho de que la entidad donataria ejercite o no determinada opción, circunstancia que ignora el donante, no parece que pueda acogerse al espíritu de la norma.

Tercero:

Frente a la anterior resolución, el Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea. En síntesis, expone el recurrente:

La cuestión objeto de este recurso estriba en si resultan de aplicación los incentivos fiscales previstos en el Título III 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, a las donaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos que no hayan ejercitado su opción por el régimen establecido en el Título II de dicha Ley a través de la correspondiente declaración censal.

Del fallo emitido por el TEAR parece deducirse que, para poder aplicar los incentivos al mecenazgo a las donaciones efectuadas a favor de entidades sin ánimo de lucro, no es necesario que éstas hayan optado expresamente por la aplicación del régimen específicamente previsto en la norma, siempre y cuando cumpla el resto de los requisitos exigidos para la aplicación del citado régimen.

El título II de la Ley 49/2002 recoge el régimen fiscal aplicable a las entidades sin fines lucrativos. Dentro del artículo 3 se regulan los requisitos que han de cumplir tales entidades para poder tener la consideración de entidades sin fines lucrativos y el artículo 14 desarrolla la posibilidad de estas entidades de acogerse al régimen fiscal especial en el plazo y forma que reglamentariamente se establezca mediante el ejercicio de una opción.

El desarrollo reglamentario de los requisitos para el ejercicio de esa opción se regulan en el Real Decreto 1270/2003 de 10 de octubre cuyo artículo 1 señala que para la aplicación de este régimen fiscal especial la entidad deberá comunicar a la Administración tributaria su opción por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal.

Asimismo el artículo 16 de la Ley 49/2002 dispone que 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 a favor, entre otras, de las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.

La doctrina administrativa emanada de ese Centro Directivo ha interpretado que, para que una entidad pueda ser beneficiaria del mecenazgo, a fin de que los donativos que perciba tanto de personas físicas como jurídicas puedan acogerse a los incentivos previstos en el título III de la Ley, aquella debe haber ejercitado la opción por la aplicación del régimen fiscal establecido en el título II. En este sentido se han pronunciado consultas como la V1341-07 de 21 de junio de 2007. Esto es, la Dirección General de Tributos entiende que la opción prevista en el artículo 14 de la Ley 49/2002 constituye un requisito cuyo incumplimiento determina la imposibilidad de considerar a la entidad sin fines lucrativos como beneficiaria de mecenazgo y, en consecuencia, las personas que efectúen donaciones a la misma no podrán acogerse a los incentivos fiscales al mecenazgo.

Ese Centro directivo no está de acuerdo con la interpretación que efectúa el TEAR en la medida que éste último entiende que dichos incentivos fiscales resultan de aplicación cuando la entidad donataria puede aplicar el régimen fiscal establecido en el Título II aunque de facto no lo esté aplicando por no haber ejercitado la opción exigida.

Sin embargo, tanto del tenor literal como del espíritu de la norma se desprende que los beneficios fiscales que en ella se recogen están encaminados a incentivar las actividades desarrolladas por las entidades que tengan la consideración de entidades sin fines lucrativos en los términos previstos en la ley, para lo que es indispensable haber ejercitado la citada opción. Es decir, no se entiende la aplicación del Título III sin la aplicación del título II.

Finalmente, concluye solicitando de este Tribunal Económico-Administrativo Central que unifique criterio en el sentido de declarar que en el supuesto de 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 previstos 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.

Cuarto:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, formula, en síntesis, las alegaciones siguientes:

Tras realizar la donación al objeto de patrocinar la actividad de la entidad sin ánimo de lucro y practicar la deducción correspondiente en el Impuesto sobre sociedades 2008, una vez con toda la documentación en su poder exigida por la Ley 49/2002, recibe la comunicación de que la deducción efectuada debe ser devuelta porque la entidad sin ánimo de lucro no ha cumplido con un requisito formal cuya cumplimentación le corresponde solo a ella y es desconocida para el patrocinador.

Este requisito no se encuentra entre la documentación que se exige en la Ley como necesaria para realizar la deducción. Este requisito en concreto era la presentación de la declaración censal para optar por este régimen fiscal especial aún cuando una entidad de estas características está obligada en su continua actividad a cumplir otros múltiples requisitos.

Esta cuestión origina una gran inseguridad jurídica en la entidad donante ya que la deducción por donativos quedaría vinculada a las actividades que lleve a cabo la entidad sin ánimo de lucro, régimen que en cualquier momento puede resultar inaplicable, durante todo el período de prescripción. Si se atiende a la finalidad de la norma que pretende favorecer el mecenazgo, ello se vería imposibilitado en el caso en que la vida de la deducción por donativos se vinculara a la actividad y vicisitudes de la entidad donataria sobre la cual el donante no tiene capacidad de decisión.

Por otro lado la normativa no hace mención a esta vinculación entre entidades donante y donataria cuando se regula la manera de justificar los donativos y aportaciones deducibles.

Este recurso se centra en un requisito formal pero la pérdida del régimen fiscal especial puede venir provocado por otras causas, y el incumplimiento de las obligaciones tributarias del donataria es una asunto que no debería afectar al donante que, en su caso, debería ser objeto del correspondiente expediente sancionador en sede del donatario.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero:**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar si resultan aplicables o no a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades los incentivos fiscales al mecenazgo previstos en el título III de la Ley 49/2002 por los donativos, donaciones y aportaciones que efectúen en favor de una entidad que ha incumplido el requisito de optar por el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos.

Tercero:

La cuestión que se plantea en este recurso se regula en la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal e las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

El Título II de esta norma viene referido al Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, relacionando en su artículo 2 las entidades consideradas sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3.

“Artículo 2 Entidades sin fines lucrativos

Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

- a) Las fundaciones.*
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.*
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.*
- d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.*
- e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.*
- f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores”.*

Por su parte, el artículo 3 de la misma Ley dispone:

“Artículo 3 Requisitos de las entidades sin fines lucrativos

Las entidades a que se refiere el artículo anterior, que cumplan los siguientes requisitos, serán consideradas, a efectos de esta Ley, como entidades sin fines lucrativos:

1.º Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial. Apartado 1.º del artículo 3 redactado por el apartado uno de la disposición final cuarta de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación («B.O.E.» 2 junio). Vigencia: 2 diciembre 2011

2.º Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:

a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.

b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.

c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

3.º Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

4.º Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8.º y 13.º, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este número no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior.

5.º Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior y respetará el régimen específico establecido para aquellas asociaciones que, de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, hayan sido declaradas de utilidad pública.

Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.

En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

6.º Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, siendo aplicable a dichas entidades sin fines lucrativos lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 97 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

7.º Que estén inscritas en el registro correspondiente.

8.º Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.

9.º Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.

10.º Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Las entidades que estén obligadas en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación a la elaboración anual de una memoria deberán incluir en dicha memoria la información a que se refiere este número. Reglamentariamente, se establecerán el contenido de esta memoria económica, su plazo de presentación y el órgano ante el que debe presentarse.”

Así las cosas, la cuestión planteada se circunscribe a determinar si los donativos realizados dan derecho a practicar las deducciones previstas en la Ley 49/2002 en sede del donante, cuando la entidad donataria o beneficiaria, aún reuniendo las condiciones y requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002 para poder ser considerada una entidad sin ánimo de lucro, sin embargo no ha ejercitado la opción exigida para la aplicación del Régimen Especial.

Y en relación con este tipo de entidades, es el artículo 14 de la Ley 49/2002 el precepto que prevé la aplicación de un régimen fiscal especial en los siguientes términos:

“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.”

Por su parte, el artículo 16 de la misma Ley establece:

“Artículo 16. Entidades beneficiarias del mecenazgo.

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.

(...)”

Partiendo de lo previsto en el artículo 14 de la norma con rango de Ley, que establece con claridad que la entidades sin fines lucrativos podrán acogerse al régimen fiscal especial sólo cuando, además de cumpliendo los requisitos y condiciones de actividad, ejerciten la correspondiente opción, la expresión “a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley” utilizada por el posterior artículo 16 de la misma Ley sólo puede ser interpretada en el sentido de entidades 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 aplicable 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 se refiere este precepto se encuentra recogido en el artículo 1 del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, que dispone:

“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”.

Alega quien ostentó la condición de interesado en la resolución de la reclamación dictada por el TEAR en única instancia, cuyo criterio aquí se discute, que interpretar que el donante no pueda aplicarse los beneficios fiscales previstos porque la entidad destinataria del donativo no cumpla todos los requisitos que le impone la normativa para gozar de un régimen fiscal especial originaría una gran inseguridad jurídica en la entidad donante ya que la deducción por donativos quedaría vinculada a las actividades que lleve a cabo la entidad sin ánimo de lucro, régimen que en cualquier momento puede resultar inaplicable, durante todo el periodo de prescripción, a lo que añade que, si se atiende a la finalidad de la norma que pretende favorecer el mecenazgo -argumento éste que también se recoge en la resolución del TEAR recurrida-, ello se vería imposibilitado en el caso en que la deducción por donativos se vinculara a la actividad y vicisitudes de la entidad donataria sobre la cual el donante no tiene capacidad de decisión. A lo anterior se añade que además la normativa no hace mención a esta vinculación entre entidades donante y donataria cuando se regula la manera de justificar los donativos y aportaciones deducibles.

En relación con ello, el artículo 24 de la Ley 49/2002 sí regula la manera de justificar la efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles por parte de la persona o entidad que los acometa en los siguiente términos:

“Artículo 24 Justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles

1. La efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles se justificará mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, con los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

2. La entidad beneficiaria deberá remitir a la Administración tributaria, en la forma y en los plazos que se establezcan reglamentariamente, la información sobre las certificaciones expedidas.

3. La certificación a la que se hace referencia en los apartados anteriores deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

- a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.
- b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida en las reguladas en el artículo 16 de esta Ley.
- c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.
- d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.
- e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.
- f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones”.

Asimismo el Capítulo II del Real Decreto 1270/2003 que desarrolla el procedimiento para la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo establece en su artículo 6 que

“Artículo 6 Certificación y declaración informativa de los donativos, donaciones y aportaciones recibidas.

La certificación a la que se hace referencia en el artículo 24 de la Ley 49/2002 deberá contener la siguiente información:

a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.

b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002.

- c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.
- d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.
- e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.
- f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 24.2 de la Ley 49/2002, la entidad beneficiaria deberá remitir a la Administración tributaria una declaración informativa sobre las certificaciones emitidas de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles percibidos durante cada año natural, en la que, además de sus datos de identificación, deberá constar la siguiente información referida a los donantes y aportantes:

- a) Nombre y apellidos, razón o denominación social.
- b) Número de identificación fiscal.
- c) Importe del donativo o aportación. En caso de que estos sean en especie, valoración de lo donado o aportado.
- d) Referencia a si el donativo o la aportación se perciben para las actividades prioritarias de mecenazgo que se señalen por Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- e) Información sobre las revocaciones de donativos y aportaciones que, en su caso, se hayan producido en el año natural.
- f) Indicación de si el donativo o aportación da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las comunidades autónomas.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior.

Esta declaración informativa se efectuará en la forma y lugar que determine el Ministro de Hacienda, quien podrá establecer los supuestos en que deberá presentarse en soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.”

De acuerdo con lo establecido en estos artículos, el donante deberá acreditar mediante una certificación que expide la entidad donataria, entre otras cuestiones, la efectividad de esta donación o aportación, su carácter irrevocable, su destino y **mención expresa de que la entidad donataria se encuentra entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002, mención ésta que no consiste en la mera posibilidad de que le pueda resultar teóricamente aplicable un régimen fiscal especial, singularmente privilegiado frente a las normas generales de tributación, sino en el acogimiento al régimen especial en el plazo y forma determinados reglamentariamente.**

Por ello, para el caso de la posible comprobación ulterior por la Administración, el donante debe contar con la certificación necesaria que acredite tal extremo de acuerdo con el principio de carga de la prueba contenido en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según el cual **“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”**.

No obstante, para aquellos casos en los que resultare acreditado que la certificación expedida por la entidad donataria no es veraz en cuanto a la mención expresa de que la entidad donataria sí se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002, no podría el donante aplicar el beneficio fiscal de la deducción, sin perjuicio en su caso de las posibles acciones que pudiera ostentar frente a aquella.

En conclusión:

- Las entidades sin fines lucrativos incluidas en el artículo 2 de la Ley 49/2002 y que cumplan los requisitos del artículo 3 de la misma norma, podrán acogerse al régimen fiscal especial regulado en el artículo 14 de la Ley 49/2002.

- De acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 49/2002 y su desarrollo reglamentario contenido en el Real Decreto 1240/2003, la opción por este régimen deberá realizarse mediante la correspondiente declaración censal.

- Esta opción, formulada en el plazo y forma previstos por la norma por la entidad donataria por la aplicación del régimen fiscal especial, se considera requisito esencial para que la persona o entidad donante puede practicarse las correspondientes deducciones en las autoliquidaciones correspondientes a su imposición personal, por las donaciones efectuadas a entidades de estas características.

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se estima el recurso de unificación de criterio interpuesto.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS,

ACUERDA

ESTIMARLO, fijando como criterio que en el supuesto de 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 previstos 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.

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