BASE DE DATOS DE Norma CEF.-
Referencia: NFC069499
DGT: 07-06-2018
N.º CONSULTA VINCULANTE: V1582/2018

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Entidades parcialmente exentas. Entidades e instituciones sin ánimo de lucro. El art. 3.5.º de la Ley de entidades sin ánimo de lucro e incentivos fiscales al mecenazgo es claro. Exige la gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno, aplicándose igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en las que participe, de forma directa o indirecta. No obstante, dichos cargos podrán ser retribuidos por la entidad participada siempre y cuando las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen. En caso contrario, se entenderá incumplido el requisito establecido en el art. 3.5.º no pudiendo la entidad acogerse al régimen fiscal especial. La «representación» ha de entenderse en términos de representatividad (en cuanto a que el administrador de la mercantil actúe o ejerza su cargo velando por los intereses de la Fundación, pudiendo incluso haber sido nombrado por ella) y no de representación legal (que efectivamente, corresponde al administrador legal para las entidades mercantiles o al Patronato, en caso de las Fundaciones) Otra interpretación diferente vaciaría el artículo de contenido, toda vez que a la «entidad», entendida ésta como la Fundación, no la representaría legalmente nunca un «administrador», sino en todo caso, un miembro del Patronato. Si una persona es patrono de una Fundación, y al mismo tiempo ostenta el cargo de vocal del Consejo de Administración de una sociedad mercantil participada íntegramente por la Fundación, con carácter retribuido, debe entenderse, por tanto, que se cumple el requisito de ser administrador representante (en términos de representatividad, no necesariamente de representación legal) de la Fundación en la entidad participada y no resultará de aplicación dicho régimen. [Esta consulta amplía la consulta DGT, de 25-01-2016, n.º V0258/2016 (NFC057658)].

PRECEPTOS:

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

Descripción sucinta de los hechos:

La presente consulta es ampliación de otra anterior, con número V0258-16, a cuyos hechos se remite íntegramente, y que reproducimos a continuación:

"La persona física consultante ostenta el cargo de vocal del Consejo de Administración de una sociedad mercantil de responsabilidad limitada y nacionalidad española, B. Fue nombrado para dicho cargo por decisión del socio único de la sociedad, la persona física J. Los estatutos sociales de la sociedad prevén que el cargo de administrador sea retribuido.

Posteriormente, la persona física consultante fue nombrado Patrono de una Fundación, cuyo fundador principal fue la persona física J, siendo dicho cargo gratuito, sin perjuicio del derecho a ser reembolsado de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función le ocasione y sin que las entidades percibidas por este concepto excedan los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Con posterioridad a dichos nombramientos, el socio único de la sociedad y principal fundador de la Fundación falleció, habiendo instituido heredera suya del 100% del capital de la sociedad, a la Fundación, que ha pasado a ser titular del 100% del capital social de la entidad B.

La Fundación se encuentra acogida a 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 cuestión planteada era "Si el hecho de que la persona física consultante ostente el cargo de administrador con carácter retribuido en una entidad mercantil cuyo socio único es la Fundación implica el incumplimiento del artículo 3.5º de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o en su caso si la Fundación fuera titular de forma indirecta de una entidad mercantil en que el consultante ostentara el cargo de administrador retribuido."

La contestación a la consulta terminaba diciendo que "El apartado 5º del artículo 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de entidades sin ánimo de lucro e incentivos fiscales al mecenazgo es claro, a este respecto, exigiendo la gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno, aplicándose igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en las que participe, de forma directa o indirecta. No obstante, dichas cargos podrán ser retribuidos por la entidad participada siempre y cuando las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen. En caso contrario, se entenderá incumplido el requisito establecido en el inciso 5º del artículo 3, no pudiendo la entidad acogerse al régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/20002, de 23 de diciembre."

El consultante entiende que en su caso no se da la circunstancia exigida por la norma de que los administradores representen a la fundación y que cuando actúa en un órgano de administración (ya sea como administrador único, ya como miembro del consejo de administración) de las sociedades participadas por la Fundación, "no representa" jurídicamente a la misma.

Cuestión planteada:

Que se emita aclaración de la consulta, resolviéndose si se considera o no que se dan las circunstancias contenidas en el apartado 5º del artículo 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de entidades sin ánimo de lucro e incentivos fiscales al mecenazgo.

Contestación:

El artículo 2 de la Ley 49/2002 considera entidades sin fines lucrativos a los efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de la misma, entre otras a:

“a) Las fundaciones
b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
(…).”

La entidad consultante es una Fundación acogida a la Ley 49/2002. Este Centro Directivo no entra a valorar el cumplimiento o no de todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002, sin perjuicio de la consideración o no de actividad económica ajena al objeto o finalidad estatutaria de la entidad consultante.

El artículo 3 de la citada Ley, enumera los requisitos necesarios para la consideración de una entidad sin fines lucrativos:

“(…)
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 ocasiones, 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.
(...)
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 si 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.

(…)"

El apartado 5º del artículo 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de entidades sin ánimo de lucro e incentivos fiscales al mecenazgo es claro, a este respecto, exigiendo la gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno, aplicándose igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en las que participe, de forma directa o indirecta. No obstante, dichos cargos podrán ser retribuidos por la entidad participada siempre y cuando las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen. En caso contrario, se entenderá incumplido el requisito establecido en el inciso 5º del artículo 3, no pudiendo la entidad acogerse al régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/20002, de 23 de diciembre.

A estos efectos, resulta obvio que la representación legal de la sociedad mercantil la ostentará el administrador legal de la misma. Así lo prevé el artículo 233 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, cuando establece que "En la sociedad de capital la representación de la sociedad, en juicio o fuera de él, corresponde a los administradores en la forma determinada por los estatutos (…)" Es igualmente obvio que en las Fundaciones, la representación legal de la misma se encarga al Patronato. A este respecto, el artículo 14 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, establece que "En toda fundación deberá existir, con la denominación de Patronato, un órgano de gobierno y representación de la misma, que adoptará sus acuerdos por mayoría en los términos establecidos en los Estatutos"

Sin embargo, también parece claro que de la propia disposición normativa de la Ley 49/2002 ("Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe") no se puede entender que el precepto se refiera a la representación legal de la Fundación. El artículo 3 del Código Civil establece que las normas se interpretarán "según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas", y precisamente una interpretación teleológica del espíritu normativo debe llevarnos a concluir que la "representación" a la que se refiere el artículo 3.5º, párrafo cuarto, de la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo ha de entenderse en términos de representatividad (en cuanto a que el administrador de la mercantil actúe o ejerza su cargo velando por los intereses de la Fundación, pudiendo incluso haber sido nombrado por ella) y no de representación legal (que efectivamente, corresponde al administrador legal para las entidades mercantiles o al Patronato, en caso de las Fundaciones) Otra interpretación diferente vaciaría el artículo de contenido, toda vez que a la "entidad", entendida ésta como la Fundación, no la representaría legalmente nunca un "administrador", sino en todo caso, un miembro del Patronato.

En el caso planteado, el consultante es patrono de una Fundación, y al mismo tiempo ostenta el cargo de vocal del Consejo de Administración de una sociedad mercantil participada íntegramente por la Fundación. Debe entenderse, por tanto, que se cumple el requisito de ser administrador representante (en términos de representatividad, no necesariamente de representación legal) de la Fundación en la entidad participada.

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

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