

**CÁTEDRA**  
**DELOITTE LEGAL**  
**DE TRIBUTACIÓN**  
**EMPRESARIAL**



**Deloitte**  
Legal



# **Guía para las entidades sin fines lucrativos**



## Presentación de la Guía para Entidades sin Fines Lucrativos

Las Entidades Sin Fines Lucrativos (ESFL) representan un pilar fundamental en la construcción de una sociedad equitativa y solidaria. Su labor, orientada a fines de interés general constituye un motor esencial para la justicia social. Sin embargo, la gestión y operación de estas organizaciones no están exentas de complejidades, enfrentándose a un entramado normativo fiscal, mercantil, laboral y penal que requiere de una guía clara y accesible.

Conscientes de esta realidad, se presenta esta guía fruto de una colaboración entre Deloitte Legal, la Cátedra Deloitte Legal de Tributación Empresarial de la Facultad de Derecho de la Universidad Pontificia Comillas y la Clínica Jurídica ICADE. La participación conjunta de expertos del ámbito profesional y académico ha permitido elaborar un documento que no solo aborda las múltiples cuestiones que se plantean a las ESFL, sino que también las contextualiza desde una perspectiva práctica.

En el marco de los proyectos documentales de la Clínica Jurídica ICADE, un grupo de ocho alumnos de la Facultad de Derecho-ICADE, bajo la cuidada supervisión de abogados de los diferentes departamentos de Deloitte Legal, han puesto en práctica su capacidad analítica y habilidad investigadora en materias jurídicas con el objetivo, no sólo de facilitar a las ESFL la comprensión del lenguaje de la normativa que deben cumplir, sino guiarles a través de un formato de preguntas y respuestas en el cumplimiento de aquélla. De esta manera, la Universidad Pontificia Comillas mantiene su interés en formar estudiantes comprometidos con la sociedad y conscientes de la importancia de colaborar con necesidades reales y de interés social.

La Cátedra Deloitte-Legal de tributación empresarial tiene entre sus fines el de colaborar en la formación de fiscalistas y, en general, de profesionales en cualquier ámbito relacionado con las actividades empresariales y económicas, en las distintas materias del Derecho Tributario y, como parte que es de la Facultad de Derecho de Comillas-ICADE, promueve valores fundamentales tales como la búsqueda de la justicia, la profesionalidad, el servicio a los demás y la solidaridad. El excelente trabajo realizado por los alumnos de la Clínica jurídica y los profesionales de Deloitte quiere estar en plena sintonía tanto con este fin formativo como con estos valores.

La guía se estructura para ofrecer una visión integral, cubriendo desde los aspectos generales de las ESFL, incluyendo su definición, regulación y las diferencias prácticas entre asociaciones y fundaciones, hasta el proceso detallado de su constitución a nivel nacional y autonómico, con los trámites mercantiles y fiscales necesarios. También profundiza en las obligaciones de gestión ordinaria, la contabilidad y auditoría, y la posibilidad de desarrollar actividades económicas sin desvirtuar su naturaleza no lucrativa. Se abordan los aspectos tributarios, detallando el régimen fiscal especial, las rentas exentas y no exentas en el Impuesto sobre Sociedades, las obligaciones de retenciones, tributos locales y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), incluyendo el derecho a deducción y las operaciones exentas. Adicionalmente, el documento explora los aspectos laborales, la normativa de voluntariado y la capacidad de contratación, las competencias de las Administraciones Públicas en relación con el voluntariado y las medidas de fomento, así como las cruciales cuestiones de responsabilidad penal (*Compliance*) y la obligatoriedad de canales de denuncia para ciertas ESFL. Finalmente, se aborda la asistencia a personas vulnerables en el sistema judicial penal (Procesal Penal), y las modificaciones estructurales y la extinción de estas entidades.

La guía se configura por tanto como una herramienta de ayuda a las ESFL a cumplir su propósito con la máxima eficiencia y transparencia, dando las respuestas necesarias para navegar en el marco legal. Se invita a todas las entidades y profesionales a utilizar este recurso para facilitar su gestión y continuar transformando positivamente la sociedad.

## Contenido

---

<b>1. Guía para las entidades sin fines lucrativos</b>	<b>4</b>
1.1. Aspectos generales	4
1.2. Constitución de una ESFL	5
<b>2. Buen gobierno y buenas prácticas de gestión de las asociaciones y fundaciones</b>	<b>9</b>
2.1. Aspectos de gobernanza	9
2.2. Aspectos tributarios	11
2.3. Laboral	30
2.4. Público	36
2.5. Protección de datos	39
2.6. Inteligencia Artificial	42
2.7. Blanqueo de capitales	45
2.8. Compliance y responsabilidad penal	47
2.9. Modificaciones estructurales de las ESFL	55
2.10. La responsabilidad de los Patronos	61
2.11. Extinción de una ESFL	64
<b>3. ANEXO I – Normativa aplicable a las ESFL</b>	<b>67</b>

## Guía para las entidades sin fines lucrativos

La presente Guía tiene por objeto dar respuesta a las múltiples cuestiones que se le plantean a las entidades sin fines lucrativos (“ESFL”) desde el punto de vista mercantil, tributario, laboral, público, protección de datos, inteligencia artificial, blanqueo de capitales y de compliance y responsabilidad penal. Para una consulta detallada de la normativa aplicable en cada materia, se recomienda revisar el Anexo I.

### Aspectos generales

#### 1. ¿Qué es una entidad sin fin lucrativo?

Las ESFL son organizaciones que no persiguen fines lucrativos, sino que se dedican a actividades de interés general o particular, como pueden ser fines de interés social, cultural, deportivo, sanitario, científico, entre otros.

#### 2. ¿Por qué conviene constituir una asociación o una fundación y no otro tipo de entidad?

Una de las principales ventajas de la ESFL es la posibilidad de aunar intereses en aras de un bien común. Por otra parte, dado que carecen de ánimo de lucro, las ESFL destinan sus beneficios en la finalidad social, por lo que transmiten credibilidad ante donantes y voluntarios y pueden disfrutar de incentivos fiscales.

#### 3. ¿Qué diferencias prácticas hay entre una asociación y una fundación?

	Asociación	Fundación
<b>Aspectos generales</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>» Nace por voluntad de al menos tres personas físicas o jurídicas legalmente constituidas.</li> <li>» Espíritu democrático representado por la toma de decisiones en la Asamblea General.</li> <li>» Ideal para facilitar la participación de socios (club deportivo, colectivo cultural, ONG vecinal).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>» Puede crearla una sola persona física o jurídica.</li> <li>» Prima la voluntad inicial del fundador.</li> <li>» Útil para preservar un legado o canalizar grandes donaciones para fines no lucrativos de interés general (becas, investigación, patrimonio artístico).</li> </ul>
<b>Órganos de gobierno</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>» Asamblea General (todos los socios) – órgano supremo de gobierno de la asociación.</li> <li>» Órgano de representación, generalmente denominado Junta Directiva – gestiona y representa los intereses de la asociación de acuerdo con las disposiciones y directivas de la Asamblea General.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>» Patronato – órgano colegiado que representa y administra la fundación; mínimo de tres patronos. Puede delegar sus facultades en uno o más miembros, no siendo delegables, la aprobación de las cuentas y del plan de actuación, la modificación de los estatutos, la fusión y liquidación de la fundación ni aquellos actos que requieran la autorización del Protectorado.</li> </ul>

## Constitución de una ESFL

### 1. ¿Quién puede constituir una ESFL?

- » Asociaciones. Basta con tres personas (físicas o jurídicas). Los menores no emancipados de más de catorce años pueden constituir una asociación con el consentimiento debidamente acreditado de las personas que deban suplir su capacidad. Las personas jurídicas de naturaleza asociativa requerirán el consentimiento expreso de su órgano competente y las de naturaleza institucional, el acuerdo de su órgano rector. Las personas jurídico-públicas serán titulares del derecho de asociación salvo que establezcan lo contrario sus normas constitutivas y reguladoras.
- » Fundaciones. Puede ser un solo fundador. En el caso de las personas físicas, se requerirá la capacidad para disponer gratuitamente, inter vivos o mortis causa, de los bienes y derechos de la dotación. Por su parte, las personas jurídicas, si son privadas de índole asociativa requerirán el acuerdo expreso del órgano competente para disponer gratuitamente de sus bienes. Las de índole institucional necesitarán el acuerdo de su órgano rector.

### 2. ¿Qué trámites deben realizarse para para constituir una ESFL? ¿Qué documentación se necesita? ¿Cuáles son los plazos que se han de tener en cuenta?

#### 2.1. Trámites sustantivos

##### 2.1.1. ESFL de alcance nacional

- » Documento fundacional:
  - Asociaciones: acta fundacional, que puede ser un documento público o privado. Con el otorgamiento del acta adquirirá la asociación su personalidad jurídica y plena capacidad de obrar, sin perjuicio de la necesidad de su inscripción. El acta fundacional ha de constar de: (i) el nombre y apellidos/razón social de los promotores de la asociación; (ii) la voluntad de los promotores de constituir una asociación y la denominación de esta; (iii) los estatutos; (iv) lugar y fecha de otorgamiento del acta y firma de sus promotores y (v) la designación de los integrantes de los órganos provisionales de gobierno.
  - Fundaciones: escritura fundacional que deberá contener al menos: (i) el nombre, apellidos, edad y estado civil del fundador o fundadores o los datos identificativos (denominación social, CIF, domicilio social) de la sociedad en el que caso de que sea una persona jurídica; (ii) la voluntad de constituir una fundación; (iii) la dotación, su valoración y la forma y realidad de su aportación, (iv) los estatutos de la fundación y (v) la identificación de las personas que integran el Patronato así como si su aceptación se efectúa en el momento fundacional.
- » Certificado negativo de denominación (en fundaciones): se solicita al Registro de Fundaciones competente.
- » Estatutos: los estatutos son el conjunto de normas que regirán la organización, describiendo su objetivo fundacional, estructura organizativa y forma de funcionamiento. En el caso de las asociaciones, tal y como establece el artículo 7 de la Ley 1/2002, los estatutos han de incluir:

denominación, domicilio y ámbito territorial, duración, fines y actividades descritos de forma precisa, requisitos de admisión y baja para los socios, sus derechos y obligaciones, garantías de funcionamiento democrático, órganos de gobierno, régimen económico-contable, patrimonio inicial y recursos económicos de los que se podrá hacer uso y causas de disolución junto con el destino del patrimonio en tal supuesto. Los estatutos de las asociaciones podrán contener otras disposiciones y condiciones lícitas siempre que no sean contrarias a la ley. En el caso de las fundaciones, los requisitos están especificados en el artículo 11 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.<sup>1</sup>

- » Dotación (en el caso de las fundaciones): dotación en bienes y derechos de cualquier clase que ha de ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales. Se presumirá suficiente la dotación cuyo valor económico alcance los 30.000. En el caso de la aportación dineraria cabe la aportación sucesiva.
- » Informe del Protectorado (para fundaciones): informe preceptivo y vinculante del Protectorado sobre la idoneidad de los fines de la fundación y la adecuación y suficiencia de la dotación.
- » Inscripción en el registro.
  - Asociaciones: se ha de aportar: (i) solicitud o instancia; (ii) acta fundacional; (iii) estatutos; (iv) justificante de pago de tasa; en su caso (v) acuerdo de órgano competente o consentimiento de persona que supla capacidad en el caso de menores no emancipados mayores de 14 años.
  - Fundaciones: se ha de aportar : (i) certificado negativo de denominación; (ii) documento acreditativo de la realidad de la aportación fundacional; (iii) NIF provisional; (iv) justificante de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; y (v) la aceptación de los patronos si se ha producido en momento distinto a la constitución. Todo ellos e incorporará a la escritura de constitución.

### 2.1.2. ESFL de alcance autonómico

- » Existen registros autonómicos con el fin de inscribir aquellas asociaciones o fundaciones que desarrollen su actividad en el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma. No obstante, los registros autonómicos tienen la obligación de comunicar la inscripción al registro correspondiente de ámbito estatal.
- » Es preciso analizar la normativa aplicable en el ámbito autonómico en el caso de que la ESFL desarrolle su actividad en el ámbito de una Comunidad Autónoma.

### 2.1.3. Registros especiales

Existen registros especiales como el registro de partidos políticos o el registro de asociaciones deportivas dependiendo de los fines de la entidad.

---

<sup>1</sup> En el caso de una ESFL de carácter autonómico, habrá de remitirse a la normativa autonómica.

## 2.2. Plazos a tener en cuenta

Certificado negativo de denominación (para fundaciones): el certificado debe haber sido expedido, como máximo tres meses antes de la fecha de otorgamiento de la escritura. Si caducara, se podrá solicitar un nuevo certificado. La denominación solicitada se reservará durante seis meses.

En el caso de las fundaciones, la escritura de constitución junto con el resto de documentación debe presentarse para su inscripción antes de seis meses de su otorgamiento.

Plazo de resolución por el Registro:

- » Para asociaciones, la ley da tres meses al Registro para resolver la inscripción: si transcurren sin noticia, la solicitud se entiende estimada por silencio positivo.
- » Para fundaciones de competencia estatal, las solicitudes de inscripción en el Registro de Fundaciones se entenderán desestimadas por el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa.

En las asociaciones, el otorgamiento del acta fundacional permite que la asociación adquiera su personalidad jurídica y plena capacidad de obrar. En el caso de las fundaciones, en tanto se procede a la inscripción, el Patronato de la fundación en proceso de formación realizará además de los actos necesarios para la inscripción, solo aquellos indispensables para la conservación del patrimonio que no admiten demora.

En relación con las ESFL de carácter autonómico, se deberá estar a lo establecido en su normativa.

## 2.3. Trámites fiscales

Desde el punto de vista fiscal, las ESFL deberán **solicitar a la Administración Estatal de Administración Tributaria (la “AEAT”) el Número de Identificación Fiscal (“NIF”) dentro del mes siguiente a la fecha de su constitución**. La obtención del NIF se realiza en dos fases:

### *1ª.- Solicitud del NIF provisional*

Dicha solicitud se realiza mediante la presentación de una **declaración censal de alta (Modelo 036)**.

**¿Cómo presentar la declaración censal de alta (Modelo 036)?** El Modelo 036 podrá presentarse vía telemática o en impreso mediante entrega directa en la Administración o, en su defecto, Delegación de la Agencia Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del titular de la declaración o enviándolo por correo certificado (Para mejor referencia acceder aquí: Cumplimentación, validación y obtención en PDF para su impresión).

Casillas a cumplimentar: deberá cumplimentar los **datos identificativos** (i.e., razón o denominación social) y **marcar la casilla 110 (solicitud de NIF)**.

ANEXO II

Agencia Tributaria  
Teléfono: 901 33 55 33  
www.agenciatributaria.es

DECLARACIÓN CENSAL  
de alta, modificación y baja en el Censo de  
Empresarios, Profesionales y Retenedores

Pág. 1  
Modelo  
**036**

Datos identificativos

Espacio reservado para la etiqueta identificativa.

101 NIF  
102 Apellidos o razón o denominación social  
103 Nombre

Espacio reservado para numeración por código de barras

1. CAUSAS DE PRESENTACIÓN

A) Alta

110  Solicitud de Número de Identificación Fiscal (NIF)

111  Alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores

**Documentación a aportar:** acuerdo de voluntades o escritura de constitución, en la que constarán los estatutos que han de regir su funcionamiento, así como la identificación del fundador/es.

Asimismo, en el caso de solicitudes presentadas por medio de representante, se aportará, además: fotocopia del NIF de la persona que firme la declaración censal, que ha de ser un representante de la ESFL, así como la documentación acreditativa de la representación.

## 2º.- Solicitud del NIF definitivo

Una vez asignado el NIF provisional, la ESFL **dispone del plazo de un mes para solicitar la asignación del NIF definitivo mediante una declaración censal de modificación** en la que, en su caso, se harán constar las modificaciones de los datos que constaban en la solicitud inicial, **adjuntando la documentación pendiente**. Dicho plazo comienza a contar desde la inscripción en el registro público correspondiente. Transcurrido dicho plazo o, vencido el plazo de 6 meses desde la asignación del NIF provisional, la Administración podrá requerir la aportación de la documentación pendiente para obtener el NIF definitivo. **La falta de atención en tiempo (10 días) y forma de dicho requerimiento implica la revocación del NIF.**

Casillas a cumplimentar: marcar la **casilla 120 (Solicitud de NIF definitivo, disponiendo de NIF provisional)**.

ANEXO II

Agencia Tributaria  
Teléfono: 901 33 55 33  
www.agenciatributaria.es

DECLARACIÓN CENSAL  
de alta, modificación y baja en el Censo de  
Empresarios, Profesionales y Retenedores

Pág. 1  
Modelo  
**036**

Datos identificativos

Espacio reservado para la etiqueta identificativa.

101 NIF  
102 Apellidos o razón o denominación social  
103 Nombre

Espacio reservado para numeración por código de barras

1. CAUSAS DE PRESENTACIÓN

A) Alta

110  Solicitud de Número de Identificación Fiscal (NIF)

111  Alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores

B) Modificación

120  Solicitud de NIF definitivo, disponiendo de NIF provisional.

Documentación a aportar:

En el caso de **asociaciones o federación de asociaciones** y fundaciones:

- » Original y fotocopia del acta fundacional, en documento público o privado, que incluirá el acuerdo de constitución y los Estatutos;
- » Certificado de la inscripción en el correspondiente Registro (i.e., Registro Nacional de Asociaciones o Registro de Fundaciones del Ministerio de Justicia o el correspondiente a la Comunidad Autónoma en la que se constituya).

**La AEAT asignará el NIF en un plazo máximo de 10 días**, siendo remitido al domicilio fiscal de la entidad, salvo que se hubiese consignado un domicilio a efectos de notificaciones expresamente en la declaración censal.

## Buen gobierno y buenas prácticas de gestión de las asociaciones y fundaciones

---

### Aspectos de gobernanza

---

#### 1. ¿Qué obligaciones tienen las ESFL en su gestión ordinaria?

Una vez constituida e inscrita en el registro correspondiente, ya sea como asociación o como fundación, la entidad debe cumplir con una serie de obligaciones legales y administrativas que garantizan su funcionamiento regular y conforme a derecho. Estas obligaciones no se agotan en el momento de la constitución, sino que se extienden a lo largo de toda su vida jurídica y tienen como finalidad asegurar la transparencia, la trazabilidad y la legalidad de su actuación frente a sus miembros, la Administración y terceros.

En primer lugar, existen obligaciones organizativas que incluyen la convocatoria periódica de los órganos de gobierno, como la Asamblea General en las asociaciones y el Patronato en las fundaciones, la aprobación de las cuentas anuales y la memoria de actividades, así como la renovación de cargos conforme a los estatutos. A esto se añaden las obligaciones registrales, entre las que se encuentran la comunicación de cualquier modificación estatutaria, el cambio de domicilio o de representantes legales, y la legalización de los libros obligatorios ante el registro correspondiente o por vía telemática. Finalmente, la entidad debe mantener actualizada y a disposición la documentación básica, tales como estatutos, libros de actas, libros contables, contratos, convenios, pólizas o certificados, conservando dicha documentación por los periodos legalmente establecidos.

Adicionalmente, con carácter anual, las fundaciones han de presentar un plan de actuación que contendrá información sobre las actividades propias y mercantiles de la fundación, los gastos e ingresos y otros recursos previstos, así como el grado de realización de cada actividad o cumplimiento de objetivos.

El incumplimiento de estas obligaciones puede acarrear consecuencias graves, como la imposición de sanciones administrativas, la suspensión de subvenciones públicas, o la pérdida de la condición

de entidad declarada de utilidad pública, o la pérdida de condición de entidad beneficiaria de mecenazgo, entre otras.

## 2. ¿Cuándo debe someterse la entidad a una auditoría externa?

Las entidades sin ánimo de lucro no están obligadas por regla general a someter sus cuentas a auditoría, pero sí deben hacerlo cuando concurren determinados supuestos establecidos por la normativa o por los propios estatutos. La auditoría externa se convierte en obligatoria cuando, durante dos ejercicios consecutivos, la entidad supera al menos dos de los siguientes tres umbrales: un total del activo superior a 2.400.000 euros, un importe neto del volumen anual de ingreso por actividad propia más en su caso, el de cifra de negocios de su actividad superior a 2.400.000 euros o una plantilla media superior a 50 trabajadores.

Asimismo, la auditoría es obligatoria cuando la entidad percibe subvenciones o ayudas públicas por importe superior a 600.000 euros en un solo ejercicio económico. También puede derivarse de una exigencia de la Administración concedente de una subvención, de los estatutos de la propia entidad, o de una resolución del Protectorado en el caso de las fundaciones. La auditoría debe ser realizada por un auditor inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), y su informe debe incorporarse a la documentación contable que la entidad remite al registro correspondiente o al Protectorado.

Además de una obligación legal en ciertos supuestos, la auditoría puede ser voluntariamente adoptada por la entidad como una medida de transparencia y mejora de la confianza, especialmente si gestiona recursos públicos o mantiene relaciones con donantes institucionales.

Con carácter general es altamente recomendable someter a auditoría externa las cuentas anuales de la ESFL con el objetivo de ofrecer la mayor transparencia no solo a los donantes sino también a los beneficiarios de la ESFL y a los grupos de interés implicados.

## 3. ¿Puede una ESFL desarrollar actividades económicas y obtener beneficios?

Sí, una entidad sin ánimo de lucro puede desarrollar actividades económicas y obtener excedentes, siempre que estos no se repartan entre sus miembros, socios o fundadores y se reinviertan íntegramente en el cumplimiento de sus fines estatutarios. La clave no está en la obtención de ingresos, sino en la finalidad y destino de estos. Por tanto, puede vender productos, prestar servicios, organizar eventos con entrada o realizar actividades mercantiles, siempre que estén alineadas con sus fines sociales y no desvirtúen su naturaleza no lucrativa.

Cuando estas actividades tienen un carácter accesorio o instrumental respecto a los fines principales, se consideran compatibles con el objeto de la entidad. No obstante, si adquieren un peso relevante en la estructura económica de la organización, pueden generar obligaciones fiscales adicionales, como la sujeción al IVA o al Impuesto sobre Sociedades, e incluso poner en riesgo la aplicación del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 si no se gestionan correctamente.

Por ello, es fundamental que estas actividades estén claramente recogidas en los estatutos, se justifique su vinculación con los fines de interés general y se lleve una contabilidad que permita acreditar la adecuada afectación de los ingresos obtenidos. En definitiva, las entidades sin ánimo

de lucro pueden operar económicamente de forma profesional y sostenible, siempre que se respete su principio fundacional de no reparto de beneficios.

## Aspectos tributarios

### 1. Requisitos para aplicar el régimen fiscal especial

#### Requisitos fiscales

- » Al menos el 70% de las siguientes rentas deben destinarse directa o indirectamente a los fines de interés general:
  - Rentas de las explotaciones económicas.
  - Rentas derivadas de la transmisión de bienes/derechos de su titularidad.
  - Ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de los mismos.
- » El resto de las rentas/ingresos obtenidos deben destinarse a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entiende cumplido este requisito cuando el Importe Neto de la Cifra de Negocios (“INCN”) de las actividades no exentas ajenas a su objeto no excede del 40% de los ingresos totales.

### 2. Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos

Las ESFL están sujetas a las mismas obligaciones tributarias que el resto de entidades mercantiles, sin perjuicio de que cuentan con ciertos beneficios fiscales si se cumplen determinados requisitos. Las ESFL pueden acogerse al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, debiendo optar expresamente por el mismo, presentando la declaración censal (Modelo 036).

Para optar por la aplicación del régimen fiscal especial, la ESFL deberá marcar la **casilla 135 del apartado B de la página 1** del Modelo 036: “Opción/renuncia por el Régimen Fiscal especial del Título II de la Ley 39/2002”.

135	Opción/renuncia por el Régimen fiscal especial del Título II de la Ley 49/2002. (página 6)		
136	<input type="checkbox"/> Modificación datos relativos a retenciones e ingresos a cuenta. (página 7)		
137	<input type="checkbox"/> Modificación datos relativos a otros Impuestos. (página 7)		
138	<input type="checkbox"/> Modificación datos relativos a regímenes especiales del comercio intracomunitario. (página 7)		
139	<input type="checkbox"/> Modificación datos relativos a la relación de socios, miembros o partícipes. (página 8)		
140	<input type="checkbox"/> Dejar de ejercer todas las actividades empresariales y/o profesionales (personas jurídicas y entidades, sin liquidación. Entidades inactivas).	Fecha efectiva del cese	141    /    /
<b>C) Baja</b>			
150	<input type="checkbox"/> Baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores.	151 Causa	Fecha efectiva de la baja
			152    /    /

Además, deberá marcar la **casilla 624 del apartado B de la página 6**: “Exención parcial” junto a la **casilla 651, dentro del apartado 8 en la página 6** del Modelo: “Ejerce la opción por el régimen fiscal especial del Título II de la Ley 49/2002”. En ambas casillas deberá especificarse la fecha en la que la ESFL solicita la opción por el régimen fiscal de la Ley 49/2002, teniendo en consideración que dicho régimen se aplicará al período impositivo **que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal en la que se contenga la opción y a los sucesivos**, siempre y cuando la ESFL no renuncie a dicho régimen y cumpla los requisitos establecidos en la Ley 49/2002.

B) Impuesto sobre Sociedades						
Obligación de presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades .....	620	Alta	Baja	Fecha	641	_____
Fecha de cierre del próximo ejercicio económico 640 _____ (dd/mm)						
Opción por el sistema de cálculo previsto en el artículo 40.3 de la Ley IS para la realización de los pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre Sociedades .....	621	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Fecha	642	_____
Condición de entidad exenta en el Impuesto sobre Sociedades .....	622	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
En su caso, marque la casilla que corresponda:				Fecha		
623 <input type="checkbox"/> Exención total (artículo 9.1 de la Ley IS) .....	643	_____				
<b>624 <input type="checkbox"/> Exención parcial (artículo 9.2 de la Ley IS) .....</b>	<b>644</b>	<b>_____</b>				
625 <input type="checkbox"/> Exención parcial (artículo 9.3 de la Ley IS) .....	645	_____				
627 <input type="checkbox"/> Exención parcial (artículo 9.4 de la Ley IS) .....	647	_____				
Ejercitada la opción por el régimen de consolidación fiscal, renuncia a su aplicación .....	626	<input type="checkbox"/>		Fecha	646	_____
C) Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes o a entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español						
Modalidad de establecimiento permanente:						
630 <input type="checkbox"/> Régimen general						
631 <input type="checkbox"/> Actividades art. 18.3 texto refundido Ley IRNR						
632 <input type="checkbox"/> Actividades art. 18.4 texto refundido Ley IRNR						
Opción por el régimen general, en los términos del artículo 18.4 texto refundido Ley IRNR .....	633	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Fecha	636	_____
Obligación de presentar declaración por el IRNR, correspondiente a establecimientos permanentes o a entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español .....	634	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Fecha	637	_____
Opción por el sistema de cálculo previsto en el artículo 40.3 de la Ley IS para la realización de los pagos fraccionados a cuenta del IRNR, correspondiente a establecimientos permanentes o a entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español .....	635	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Fecha	638	_____
8. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DEL TÍTULO II DE LA LEY 49/2002.						
<b>651 <input type="checkbox"/> Ejerce la opción por el Régimen fiscal especial del Título II de la Ley 49/2002 .....</b>	<b>653</b>	<b>_____</b>				
652 <input type="checkbox"/> Ejercitada la opción por el Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, renuncia a su aplicación .....	654	_____				

### 3. Impuesto sobre Sociedades (“IS”)

#### 3.1. Rentas e ingresos de las ESFL

Acogida la ESFL al régimen fiscal especial, lo habitual es que la mayoría de sus rentas estén exentas en IS, pero es importante verificar que es así.

#### Rentas exentas

- » Donativos y donaciones recibidas para colaborar con los fines de la entidad.
- » Ayudas económicas de convenios de colaboración o contratos de patrocinio publicitario.
- » Cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.
- » Subvenciones (salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas).

- » Ingresos procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad (dividendos, participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres).
- » Las derivadas de adquisiciones o transmisiones de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución/liquidación de la ESFL.
- » Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas (ver tabla a continuación).

### *Explotaciones económicas exentas*

- » Promoción y gestión de la acción social.
- » Servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, de investigación, de desarrollo e innovación.
- » Organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales.
- » De parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.
- » De enseñanza y formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo.
- » Organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.
- » Elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos.
- » Prestaciones de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.
- » Las de carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos, siempre que el conjunto no exceda del 20% de los ingresos totales de la ESFL<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Por ejemplo, una ESFL cuyo fin fundacional es el diseño, desarrollo y mantenimiento de proyectos que fomentan el acceso a la información pública, la transparencia y la rendición de cuentas. Además, lleva a cabo servicios de formación y consultoría relacionados con su fin fundacional. La ESFL tiene los siguientes ingresos en el ejercicio X:

- Ingresos totales = 500.000 €.
- Ingresos de servicios de formación y consultoría = 90.000 €.

Los ingresos por explotaciones económicas de carácter auxiliar o complementario (i.e., los de formación y consultoría) se consideran rentas exentas ya que no superan el 20% de los ingresos totales (i.e., 500.000 € x 20% = 100.000 €).

- » Las de escasa relevancia (aquellas en las que el INCN no supera en conjunto 20.000 euros)<sup>3</sup>.

Estas exenciones permiten a las ESFL operar en diversas áreas sociales, educativas, culturales y de desarrollo sin estar sujetas a ciertos impuestos, lo que facilita que los fondos y recursos se destinen directamente a sus fines principales.

### 3.2. Gastos no deducibles

Se consideran gastos no deducibles:

- a. Gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas (*ver arriba*).
- b. Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas.
- c. Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.
- d. Gastos no deducibles a efectos del IS (i.e., multas y sanciones, recargos, gastos financieros, etc.)<sup>4</sup>.

### 3.3. Tipo de gravamen

El tipo general de gravamen para los contribuyentes del IS es del 25%, sin embargo, las ESFL acogidas al régimen fiscal especial **tributan al 10%**.

---

<sup>3</sup> Por ejemplo, una ESFL tiene como fin fundacional mejorar las condiciones laborales y de formación del sector de la construcción, y obtiene rentas por otras actividades económicas (i.e., servicios de asesoramiento en el proceso selectivo de talleres). En este caso, el INCN de las explotaciones económicas en el ejercicio X es el siguiente:

- Ingresos derivados del fin fundacional = 100.000 €.
- Ingresos por servicios de asesoramiento en proceso selectivo de talleres = 28.000 €.

Los ingresos por los servicios de asesoramiento en el proceso selectivo de talleres (≠ fin fundacional) ascienden a 28.000 €. Al superar el límite de 20.000 €, no podrán ser consideradas rentas exentas y, por ende, quedarán sujetas y no exentas al IS.

<sup>4</sup> Para mejor referencia, nos remitimos al artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014).

### 3.4. Declaraciones tributarias

La ESFL estará obligada a declarar por el IS la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas. Para ello, debe presentar una declaración anual del IS (Modelo 200) en la que deberá **marcar la casilla 0001 “Entidad sin ánimo de lucro acogida régimen fiscal Título II Ley 49/2002”**:

**Modelo 200**  
 Impuesto sobre Sociedades  
 Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español)  
 Declaración relativa al periodo impositivo comprendido desde EL \_\_\_\_ AL \_\_\_\_  
 Ejercicio 2023  
 Página 1  
 Modelo 200

**Identificación**

NIF: \_\_\_\_\_ Apellidos y nombre o razón social: \_\_\_\_\_  
 Teléfono 1: \_\_\_\_\_ Teléfono 2: \_\_\_\_\_

**Autoliquidación complementaria**

Autoliquidación complementaria ..... Nº de justificante de la autoliquidación anterior .....

**Caracteres de la declaración**

Tipo de entidad		
00001 Entidad sin ánimo de lucro acogida régimen fiscal Título II Ley 49/2002	00013 Agrupación de interés económico española	00032 Sociedad de desarrollo industrial regional
00002 Entidad parcialmente exenta	00014 Agrupación europea de interés económico	00036 Sociedad de garantía recíproca o de realianamiento

La captura corresponde al Modelo 200 aprobado en el ejercicio de 2023. Cuando la AEAT publique el Modelo 200 para este ejercicio, habrá que actualizar esta información y las correspondientes casillas.

Por otro lado:

- » En la **casilla 00392 debe incluirse el sumatorio de las rentas exentas y en la casilla 00391 debe incluirse el sumatorio de los gastos no deducibles.**
- » Aquellos gastos que, por aplicación de la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, no sean fiscalmente deducibles, deberán consignarse en las casillas específicas (i.e., los gastos por multas y sanciones deben incluirse en la casilla 01815).

Además, las ESFL's acogidas a la Ley 49/2002 tendrán que presentar una memoria económica ante la Agencia Tributaria con carácter anual, tal y como se establece en el artículo 3.10º de dicha Ley.

### 3.5. Otras cuestiones tributarias.

#### Diferencias entre: donativo, convenio de colaboración y patrocinio

La diferencia principal entre donativo, convenio de colaboración y patrocinio es si existe contraprestación y la naturaleza de esta:

- Donativo: no hay contraprestación.
- Convenio: hay difusión, pero no publicitaria.
- Patrocinio: hay publicidad y retorno económico.

El donativo es una aportación gratuita destinada a los fines de la entidad sin que el donante reciba nada a cambio.

El convenio de colaboración implica que la entidad difunde la participación del colaborador (por ejemplo, mencionándolo), pero sin compromisos publicitarios concretos.

En el patrocinio, en cambio, existe una obligación de promoción comercial (uso de marca, campañas, visibilidad), lo que lo convierte en una prestación de servicios.

Algunos ejemplos explicativos:

- Donativo: una empresa dona 10.000€ sin exigir nada a cambio.
- Convenio: la ONG menciona al colaborador en su memoria anual.
- Patrocinio: la ONG incluye el logo en carteles o campañas.

Donaciones, donativos y aportaciones	Convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general	Contrato de patrocinio
<p><b>No existe una definición de donación</b> dentro 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 49/2022) por lo que se toma el concepto de donación civil.</p> <p>Para ser donación debe tener carácter de liberalidad (<b>animus donandi; ausencia de cualquier tipo de contraprestación</b>), la aceptación por parte del donatario y es necesario que exista un empobrecimiento de una de las partes con una correlativa ventaja o enriquecimiento de la otra.</p> <p>Las donaciones pueden ser <b>dinerarias o de servicios</b>. Las donaciones de servicios consistirán en la prestación de servicios o trabajo voluntario por empresas o personas físicas en el desarrollo de su actividad profesional o empresarias (i.e., trabajo probono).</p>	<p>Se entiende por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, aquel por el que las entidades beneficiarias del mecenazgo (enumeradas en artículo 16 de Ley 49/2002), a <b>cambio de una ayuda económica</b> para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad (<b>ya sea dineraria, en especie o consista en una prestación de servicios</b> realizada en el ejercicio de la actividad económica propia del colaborador), se comprometan por escrito a <b>difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador</b> en dicha actividad. Dicha difusión podrá ser realizada, asimismo, por el <b>colaborador</b>.</p>	<p>El contrato de patrocinio publicitario es aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador.</p> <p>El patrocinio publicitario queda definido y regulado en el marco de la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.</p> <p>El contrato de patrocinio publicitario se registrará por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables.</p>

### ¿Qué requisitos deben cumplir las donaciones para ser fiscalmente deducibles?

Para que una donación sea fiscalmente deducible, debe realizarse a una entidad acogida a la Ley 49/2002, ser irrevocable, no tener contraprestación y cumplir ciertos requisitos formales (como la emisión de certificado). Es decir, solo generan derecho a deducción las donaciones realizadas a entidades beneficiarias del mecenazgo (por ejemplo, fundaciones acogidas a la Ley 49/2002 o asociaciones declaradas de utilidad pública).

Además, la donación debe ser:

- Irrevocable: no puede recuperarse.
- Pura y simple: sin contraprestación ni beneficios económicos para el donante.

Se admiten tanto donaciones dinerarias como en especie, así como cuotas de socios sin derecho a prestación. También es posible un reconocimiento simbólico, siempre que no suponga un beneficio relevante para el donante.

Desde el punto de vista formal, la entidad debe emitir un certificado de donación y declarar las aportaciones ante la Administración (modelo informativo).

Por ejemplo:

- Deducible: una persona dona 500€ a una fundación acogida a la Ley 49/2002.
- No deducible: una empresa paga a cambio de publicidad (esto sería patrocinio).

Los errores más habituales son emitir certificados sin cumplir requisitos, confundir donativos con patrocinio o no declarar correctamente las donaciones, lo que puede impedir al donante aplicar la deducción o generar sanciones.

## 4. Otras obligaciones e impuestos

### 4.1. Retenciones e ingresos a cuenta

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (la “**LGT**”) califica como retenedor a aquella entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que realice a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda.

De esta forma, si, por ejemplo, la ESFL paga sueldos o colabora con autónomos, debe aplicar retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (el “**IRPF**”). En la misma línea, si la ESFL paga un alquiler por un local o satisface dividendos/intereses, deberá retener e ingresar a cuenta del impuesto que corresponda (si el arrendador es persona física, a cuenta del IRPF, si es persona jurídica, a cuenta del IS o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (el “**IRNR**”), según proceda).

Para ello, la ESFL deberá, si no lo ha hecho antes, presentar un modelo censal 036 dándose de alta en el censo de empresarios/retenedores, marcando las casillas correspondientes a las necesidades de la ESFL así como la fecha de inicio de la obligación.

**Agencia Tributaria**  
Teléfonos: 91 554 87 70 / 901 33 55 33  
<https://sede.agenciatributaria.gob.es>

**DECLARACIÓN CENSAL**  
de alta, modificación y baja en el Censo de  
Empresarios, Profesionales y Retenedores

Página 1  
Modelo **036**

**Datos identificativos**

101 NIF  
102 Apellidos o razón o denominación social 103 Nombre  
Espacio reservado para numeración por código de barras

**1. Causas de presentación**

**A) Alta**

110  Solicitud de Número de Identificación Fiscal (NIF).  
111  Alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores.

**B) Modificación**

120  Solicitud de NIF definitivo, disponiendo de NIF provisional.  
144  Solicitud de rehabilitación de NIF.  
121  Solicitud de nueva tarjeta acreditativa del NIF.

**9. Retenciones e ingresos a cuenta**

**Retenciones e ingresos a cuenta**

	Alta	Baja	Fecha
Obligación de realizar retenciones o ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo personal (modelo 111) .....	700	<input type="checkbox"/>	720
Obligación de realizar retenciones o ingresos a cuenta sobre rendimientos de actividades profesionales, agrícolas, ganaderas, forestales u otras actividades económicas, premios, determinadas imputaciones de renta o determinadas ganancias patrimoniales (modelo 111) .....	701	<input type="checkbox"/>	721
Obligación de realizar retenciones o ingresos a cuenta sobre rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos (modelo 115) .....	702	<input type="checkbox"/>	722
Obligación de realizar retenciones o ingresos a cuenta o a efectuar pagos a cuenta sobre las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva (modelo 117) .....	703	<input type="checkbox"/>	723
Obligación de realizar retenciones o ingresos a cuenta sobre rentas o rendimientos del capital mobiliario derivados de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos (modelo 124) .....	704	<input type="checkbox"/>	724
Obligación de realizar retenciones o ingresos a cuenta sobre rentas o rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros (modelo 126) .....	705	<input type="checkbox"/>	725
Obligación de realizar retenciones o ingresos a cuenta sobre rentas o rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización o de contratos de seguro de vida o invalidez (modelo 128) .....	706	<input type="checkbox"/>	726
Obligación de realizar retenciones o ingresos a cuenta sobre otras rentas o rendimientos del capital mobiliario (modelo 123) .....	707	<input type="checkbox"/>	727

Además, las ESFL deberán presentar declaraciones trimestrales o mensuales, así como el resumen anual de retenciones, según el tipo de renta satisfecha. A título ilustrativo:

	Modelo trimestral o mensual	Resumen anual de retenciones
Pagos a empleados o autónomos	111	190
Pago de alquileres	115	180
Pago de rendimientos del capital mobiliario (intereses, dividendos)	123	193

#### 4.2. Tributos locales

Las ESFL están exentas del:

- » Impuesto sobre Bienes Inmuebles (“**IBI**”) por los bienes de los que sean titulares, excepto aquellos que estén afectos a explotaciones económicas no exentas del IS.
- » Impuesto sobre Actividades Económicas (“**IAE**”): están exentas por las actividades económicas que califiquen como exentas, sin perjuicio de la obligación de presentar declaración de alta en la matrícula del impuesto que corresponda.

Por aquellas actividades no exentas, la ESFL estará obligada a presentar la declaración por el IAE cuando su INCN sea igual o superior a 1.000.000 euros. Sin perjuicio de lo anterior, las entidades que inicien el ejercicio de su actividad estarán exentas durante los 2 primeros años.

- » Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (“**IIVTNU**”): están exentas por los incrementos derivados de la enajenación de inmuebles de naturaleza urbana de su propiedad, siempre que estén vinculados a la actividad exenta y cumpla los requisitos para aplicar la exención en el IBI.

### 4.3. Impuesto sobre el Valor Añadido (“**IVA**”)

#### 4.3.1. ¿Cómo se determina si una ESFL tiene la condición de sujeto pasivo del IVA?

A efectos de determinar las potenciales obligaciones y consideraciones a tener en cuenta por una ESFL a efectos del IVA, resulta necesario primero determinar si la entidad tiene la condición de “sujeto pasivo del impuesto”.

Así, el sujeto pasivo del IVA es aquella persona física o jurídica que se va a ver obligada a cumplir con las obligaciones materiales y formales derivadas del impuesto, fundamentalmente, la liquidación e ingreso del mismo a la Administración Tributaria. Se trata del responsable fiscal del tributo, es decir, quien debe recaudar el IVA de sus clientes e ingresarlo a la Administración Tributaria.

En términos generales, el sujeto pasivo del IVA es la persona física o jurídica que, a consecuencia de la naturaleza de las actividades económicas que realiza, tiene la consideración de “empresario o profesional”. En este sentido, en el supuesto de las ESFL, es fundamental analizar la naturaleza de las operaciones que realiza para poder determinar si es sujeto pasivo del IVA y en su caso las obligaciones correspondientes.

Conforme al artículo 4.1 de la Ley del IVA, el impuesto se aplica a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas “por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional”. Asimismo, el artículo 5.1 dispone que tendrán la consideración de empresarios o profesionales las personas o entidades que efectúen actividades empresariales. Y el apartado 2 de ese mismo artículo especifica que son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

La Ley aclara que, en particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

En el caso de las ESFL, su consideración como sujetos pasivos del IVA dependerá de las operaciones que realicen. Así, en el caso de que las ESFL que (i) no realicen actividades económicas, o (ii) desarrollen actividades pero no a título oneroso, sino exclusivamente a título gratuito (es decir, no exigiendo contraprestación) y no sean entidades mercantiles, se considerará que no tienen la condición de empresario o profesional y no tendrán obligaciones a efectos del IVA. Ello implica que no tendrán la obligación de repercutir el Impuesto ni liquidarlo, y, por otro lado, que no tendrán el derecho a deducir el IVA soportado. En definitiva, las ESFL que no tengan la condición de empresario tendrán a efectos del IVA la consideración de “consumidores finales”, para los que el IVA es un coste y no lleva aparejada ninguna obligación en este sentido. Los comentarios que incluimos a continuación se refieren a aquellos casos en los que la ESFL realiza alguna actividad empresarial.

#### *4.3.2. ¿Qué operaciones realiza una ESFL que podrían generar obligaciones fiscales a efectos del IVA?*

En los casos en los que la ESFL realiza actividades empresariales y es, por tanto, “empresario” a efectos del IVA, resulta necesario evaluar las operaciones que realiza. Así, debe tenerse en cuenta que la Ley del IVA recoge cuatro hechos impositivos:

- » Importaciones: adquisiciones de bienes corporales procedentes de países no UE, introducidos en el territorio de aplicación del Impuesto, que comprende Península y Baleares y excluye Canarias, Ceuta y Melilla, al que por simplicidad nos referiremos como territorio español);
- » Entregas de bienes (transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales);
- » Prestaciones de servicios; y
- » Adquisiciones intracomunitarias de bienes (empresario situado en territorio español adquiere un bien corporal a otro empresario situado en la UE, que es transportado desde dicho territorio a territorio español).

A estos efectos, debe entenderse como hecho imponible aquella operación que origina la obligación tributaria. Es decir, la realización del hecho imponible conlleva el nacimiento de una serie de obligaciones con respecto del IVA.

Por tanto, en el supuesto de que la ESFL realice alguna de estas 4 operaciones, la ESFL como sujeto pasivo del impuesto, se verá obligada a cumplir con las obligaciones derivadas del impuesto.

#### *4.3.3. ¿Qué diferencia hay entre operaciones sujetas y no exentas y operaciones sujetas y exentas?*

Una vez determinada la realización del hecho imponible y por ende la sujeción de las operaciones que realice la ESFL, será necesario determinar si se tratan de operaciones (i) sujetas y exentas o (ii) sujetas y no exentas.

En este sentido, una de las principales consecuencias derivadas de la consideración de una operación como exenta, será la no repercusión e ingreso del impuesto. Es decir, se trata de una

operación que se entiende relevante a efectos del IVA, pero por la cual no es necesario repercutir el impuesto al destinatario de la operación, ni ingresarlo a la Administración; por lo que no habría IVA asociado a la misma.

Por el contrario, aquellas operaciones que tengan la consideración de sujetas y no exentas, el sujeto pasivo (la ESFL, en su caso, y en general, la persona que realiza el hecho imponible), tendrá la obligación de repercutir el impuesto al destinatario de la operación, e ingresarlo a la Administración.

Como se desarrollará posteriormente, es muy importante determinar la calificación de las operaciones llevadas a cabo por la ESFL, puesto que las implicaciones a efectos del IVA variarán si únicamente realiza operaciones sujetas y no exentas, solo sujetas y exentas o ambas.

#### *4.3.4. ¿Qué operaciones puede realizar una ESFL que impliquen la obligación de repercutir el IVA?*

A continuación, exponemos una serie de operaciones que pueden entrar dentro de la actividad de una ESFL y, por las cuales, surgiría la obligación de repercutir el impuesto:

##### *Entregas de bienes*

- » Venta de productos: merchandising, libros, productos de artesanía, ropa de segunda mano, etc...

##### *Prestaciones de servicios a cambio de una contraprestación.*

- » Servicios de hostelería o restauración (bares o cafeterías gestionadas por la entidad, si no tienen una función social reconocida).
- » Organización de cursos y talleres de formación no reglada (por ejemplo, formación no reconocida oficialmente por la administración).
- » Prestación de servicios no exentos (como asesoramiento, formación no reglada, alquiler de espacios, etc.).
- » Entradas a eventos con finalidad lucrativa (conciertos, espectáculos, exposiciones cuando no cumplen requisitos de exención).

**Operaciones sin contraprestación (donaciones de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito):** a este respecto, es fundamental tener en cuenta que la cesión gratuita de bienes y la realización de servicios sin contraprestación, puede tener la consideración de autoconsumo por parte de la ESFL, surgiendo en tal caso la obligación de esta de auto repercutirse el IVA correspondiente. Es decir, pese a que no reciba contraprestación y no se exija importe en concepto de IVA al comprador, la ESFL estaría obligada a ingresarlo, en determinados supuestos.

#### *4.3.5. ¿Qué son las operaciones sujetas y exentas en el contexto de las ESFL?*

Las operaciones sujetas y exentas que realice la ESFL, en línea con lo expuesto previamente, son aquellas operaciones “sujetas” por las cuales la entidad no va a tener que repercutir IVA al destinatario de la operación, ni ingresarlo a la Administración.

Asimismo, y, como será explicado posteriormente, la realización de este tipo de operaciones por parte de a ESFL, puede tener ciertas implicaciones en relación con el IVA que soporta (las cuantías que le repercuten sus proveedores) por los bienes y servicios que adquiera. En este sentido, se deben diferenciar dos tipologías de operaciones sujetas y exentas:

- » Exenciones plenas: se corresponde con operaciones exteriores, tales como exportaciones (envíos de bienes a territorios localizados fuera de la Unión Europea) o entregas intracomunitarias de bienes o servicios que darían derecho a deducción si se realizaran en territorio español. La realización de estas operaciones sí permite la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios.
- » Exenciones limitadas: principalmente se recogen en el artículo 20 de la Ley del IVA, y como consecuencia de la ejecución de estas operaciones, las ESFL no podrían deducirse el IVA soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios, en la medida que esos bienes y servicios los utilicen en la actividad exenta.

Las exenciones que se prevén en el artículo 20 atienden a diferentes razones (razones sociales, simplicidad, correcciones técnicas, etc.) y cubren una amplia tipología de las actividades que puede realizar una ESFL; así detallamos a continuación las principales actividades que estarían exentas de IVA:

- Los servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y los relacionados directamente con los mismos, realizados por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.
- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realiza la Seguridad Social para el cumplimiento de sus fines, directamente o a través de sus entidades gestoras o colaboradoras.
- Los siguientes servicios de asistencia social, efectuados por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social:
  - Protección de la infancia y de la juventud.
  - Asistencia a la tercera edad.
  - Educación especial y asistencia a personas con discapacidad.
  - Asistencia a grupos tales como minorías étnicas, refugiados y asilados, transeúntes, personas con cargas familiares no compartidas, ex reclusos, alcohólicos y toxicómanos.
  - Acción social comunitaria y familiar.
  - Reinserción social y prevención de la delincuencia.
  - Cooperación para el desarrollo.

- La educación de la infancia y la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrados y la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza de idiomas, así como la formación y reciclaje profesional.
- Servicios prestados a personas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se abone la contraprestación.
- Los siguientes servicios culturales prestados por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:
  - Los propios de bibliotecas, archivos y centros de documentación;
  - Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares;
  - Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas; y
  - La organización de exposiciones y manifestaciones similares.

Para la aplicación de esta exención se requiere que los citados servicios se presten por entidades o establecimientos privados de carácter social, teniendo que concurrir en estos últimos los siguientes requisitos:

- La entidad ha de carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.
- Los cargos de presidente, patrono o representante legal deben ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.
- Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no pueden ser destinatarios principales de las operaciones exentas, ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

#### *4.3.6. ¿Existe algún régimen especial a efectos del IVA en relación con las donaciones de productos realizadas en favor de las ESFL?*

Desde el 10 de abril de 2022, se introdujo un régimen especial para las donaciones de productos a entidades sin fines lucrativos (ESFL), que tiene como objetivo facilitar la colaboración entre las empresas y las fundaciones, asociaciones u otras entidades de interés general.

Así, resultará de aplicación el tipo del 0% a las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 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, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen.

#### 4.3.7. ¿Cuál es el derecho de las ESFL a deducir el IVA?

Las ESFL para poder realizar sus actividades incurrirán en una serie de costes, adquisiciones de bienes o servicios a otros proveedores los cuales les repercutirán las correspondientes cuantías de IVA. Así, el IVA que se repercute por los proveedores tendrá la consideración de IVA soportado, en sede de los compradores.

En este sentido, la Ley del IVA prevé la posibilidad de que las entidades se puedan deducir las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se afecten a la actividad empresarial o profesional; es decir que sean utilizados para la realización de operaciones.

Como hemos detallado anteriormente, en su actividad, las ESFL que tengan la consideración de “empresarios” a efectos del IVA pueden realizar diferentes tipologías de operaciones, cuyas implicaciones a efectos de la deducción varían:

- » Ventas de productos y servicios en España, por los cuales tendrían que repercutir IVA e ingresarlo en la Hacienda Pública (operaciones sujetas y no exentas). El IVA soportado para la realización de estas operaciones sí sería deducible.
- » Venta de productos a otros Estados miembros y terceros países, que se venderán sin IVA, (operaciones sujetas y exentas plenas). El IVA soportado para la realización de estas operaciones sí sería deducible.
- » Realización de alguna de las operaciones exentas, recogidas en el artículo 20 de la Ley del IVA (operaciones sujetas y exentas limitadas). El IVA soportado para la realización de estas operaciones no sería deducible.

Teniendo en cuenta lo anterior, las ESFL pueden realizar tanto operaciones que sí genera derecho a la deducción (por ejemplo, venta de juguetes solidarios), como operaciones que no (como, por ejemplo, asistencia social). Así, la Ley del IVA prevé un mecanismo para determinar qué cantidad de IVA soportado podrán deducir en el ejercicio de su actividad; la denominada regla de la prorrata<sup>5</sup>.

La prorrata consiste en calcular la proporción de operaciones que generan derecho a la deducción respecto del total de operaciones, obteniéndose de esta manera un porcentaje que deberá aplicarse al total de IVA soportado por la compañía. De esta manera, se calcularía, el denominado IVA deducible.

El porcentaje es el resultado de multiplicar por cien la siguiente fracción:

---

<sup>5</sup> Existen dos modalidades de prorrata, la general y la especial. A los efectos de este documento, únicamente se detallará la prorrata general.

- » En el numerador: el importe total, durante el año natural que corresponda, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, que generan derecho a la deducción.
- » En el denominador: el importe total, durante el mismo período, de todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, incluidas por tanto las que sí y las que no generan el derecho a deducir el IVA soportado.

$$Prorrata = \frac{\text{Importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que generan derecho a la deducción}}{\text{Importe total anual de todas las operaciones}} \times 100$$

El resultado, de no ser exacto, se redondea por exceso a la unidad superior.

» Para comprender bien su funcionamiento, ilustraremos a continuación con un ejemplo:

Una asociación vende juguetes para apoyar en la lucha contra una enfermedad (operación sujeta y no exenta al 21% de IVA, por la cual se debe repercutir e ingresar IVA), cuya venta origina el derecho a deducir el IVA soportado. Además organiza eventos culturales para concienciar sobre dicha enfermedad (operación sujeta y exenta limitada), para lo que vende entradas que no originan el derecho a la deducción.

La asociación presenta los siguientes ingresos:

- » Por venta de juguetes: (sujeto y no exento): 50.000 € + 10.500 € IVA repercutido
- » Por venta de entradas a eventos culturales (sujeto y exento): 100.000 € + 0€ IVA repercutido

IMPORTE OPERACIONES GENERAN DERECHO DEDUCCIÓN: 50.000 €

IMPORTE OPERACIONES NO GENERAN DERECHO DEDUCCIÓN: 100.000 €

TOTAL IVA REPERCUTIDO: 10.500 €

Además, ha incurrido en los siguientes costes a los que resulta de aplicación el tipo general del 21% de IVA, para el desarrollo de su actividad:

- » Importe compras al proveedor de juguetes: 10.000 € + 2.100 € IVA soportado
- » Importe suministros del local donde desarrolla su actividad la ESFL (electricidad, alquiler...) 20.000 € + 4.200 € IVA soportado

TOTAL IVA SOPORTADO: 6.300€

¿Cuánto IVA podría deducirse esta asociación?

De conformidad con la regla de la prorrata, el numerador serían 50.000 (operaciones que generan derecho a la deducción) y el denominador 150.000 (operaciones que sí y que no generan derecho a la deducción); por lo que al aplicar la fórmula, el porcentaje resultante sería 34% (33,33% se redondea en exceso).

Así, la asociación podría deducir:

- » TOTAL IVA SOPORTADO: 6.300 €
- » TOTAL IVA DEDUCIBLE (6.300 X 34%) : 2.142 €
- » TOTAL IVA NO DEDUCIBLE/COSTE: 4.158 €

¿Cuál sería el resultado de la autoliquidación del IVA?

- » IVA REPERCUTIDO: 10.500 €
- » IVA DEDUCIBLE: 2.142 €

TOTAL RESULTADO AUTOLIQUIDACIÓN: 8.358 € A INGRESAR

#### 4.3.8. Obligaciones de las ESFL a efectos del IVA.

Además de las pertinentes obligaciones que pudieran tener en cuanto a registros para poder realizar su actividad, las ESFL, como cualquier otro empresario o profesional, tendrán determinadas obligaciones sobre su actividad a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, se detallan a continuación los principales modelos tributarios, relativos al IVA:

**Modelo 303 (mensual o trimestral):** Este modelo es la autoliquidación del IVA. Las ESFL deben declarar y liquidar el IVA recaudado en sus operaciones comerciales durante cada trimestre del año. Asimismo, en dicho modelo, las ESFL consignarán las cuotas de IVA soportado por las adquisiciones realizadas. Así, en el caso de disponer de más IVA soportado (compras) que IVA repercutido (ventas), el modelo resultará en importe negativo que la compañía podrá compensar en periodos posteriores con resultados positivos, o solicitar en su caso su devolución (en el último modelo del año).

**Modelo 347 (anual):** El Modelo 347 es una declaración informativa anual en la que las ESFL deben informar sobre las operaciones realizadas con terceros que superen los 3.005,06 euros anuales. En este modelo se recogen tanto las ventas como las compras realizadas con cada cliente o proveedor que haya superado ese umbral. El objetivo de este modelo es permitir a la Agencia Tributaria verificar que las operaciones declaradas en el Modelo 303 (autoliquidación del IVA) son correctas y se ajustan a la realidad fiscal de las entidades. La presentación del modelo 347 se realiza generalmente en el mes de febrero del año siguiente al ejercicio fiscal correspondiente.

**Modelo 390 (anual):** El modelo 390 es una declaración resumen anual del IVA. En este modelo, las ESFL deben resumir todas las operaciones realizadas a lo largo del año natural. Esta declaración permite verificar que las autoliquidaciones trimestrales presentadas mediante el modelo 303 se han realizado correctamente.

**Modelo 349 (mensual o trimestral):** Este modelo es una declaración informativa recapitulativa de las operaciones intracomunitarias. Las ESFL que realicen operaciones de compra o venta de bienes y servicios con contrapartes establecidas en otros países de la Unión Europea deben presentar el modelo 349.

### 5. Beneficios fiscales: donativos, donaciones y aportaciones deducibles para los aportantes

Las ESFL's acogidas al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 cuentan con incentivos fiscales que favorecen la financiación de sus actividades, pero también deben cumplir con ciertas obligaciones para garantizar la transparencia y la correcta gestión de los fondos recibidos. Tal y como se ha expuesto con anterioridad, los beneficios fiscales de las ESFL son numerosos.

Por su parte, los donativos efectuados a favor de las ESLF dan derecho a los siguientes beneficios:

Concepto	Desarrollo
<b>Personas físicas (IRPF)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>» Deducción en la cuota del 80% de los primeros 250€; el resto, al 40%.</li> <li>» Este porcentaje aumenta al 45% (en vez del 40% general), por el exceso sobre los 250 euros donados, si el donante ha realizado donaciones a la misma entidad en los dos años inmediatos anteriores por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior.</li> <li>» En cualquier caso, la deducción no puede &gt; 10% de la base liquidable del contribuyente del IRPF.</li> </ul>
<b>Personas jurídicas (IS)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>» Deducción del 40% de la base de la deducción.</li> <li>» Las cantidades no deducidas pueden aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.</li> <li>» El % de deducción se incrementa hasta el 50% si, en los dos años inmediatos anteriores, han realizado donaciones a la misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior.</li> <li>» La deducción está limitada al 15% de la base imponible, pero si se supera este límite, el exceso se puede aplicar en los 10 ejercicios siguientes.</li> </ul>

A, S.L. lleva realizando donaciones a la ESLF “B” durante 3 ejercicios seguidos:

- » Ejercicio X: 200.000 euros
- » Ejercicio X-1: 190.000 euros
- » Ejercicio X-2: 185.000 euros

Es decir, en el ejercicio X cumple la condición de que en los 2 años anteriores (X-1 y X-2), A, S.L. ha realizado donaciones a favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de esos años, al del año anterior, por lo que el porcentaje de deducción será del 50%.

No obstante, para que los donantes puedan desgravar sus aportaciones es necesario que:

- » La ESFL (beneficiaria) expida un certificado de donativos a cada donante en el que se incluyan sus datos, la fecha y el importe de la donación, el destino de los fondos y una declaración expresa de que la entidad está acogida a la Ley 49/2002.
- » La ESFL (beneficiaria) cumplimente y presente el Modelo 182 ante la Administración Tributaria en el mes de enero de cada año, declarando todas las donaciones recibidas en el año anterior.

## 6. ¿Qué obligaciones contables específicas debe cumplir una ESFL?

### Obligaciones Contables Generales

Las ESFL deben llevar una contabilidad ajustada al Plan General de Contabilidad. Esto implica lo siguiente:

- » **Llevar una contabilidad separada:** Deben contabilizar por separado las actividades que corresponden a su objeto fundacional (actividades propias de la ESFL) y aquellas actividades económicas o comerciales que realicen para obtener ingresos adicionales (por ejemplo, venta de productos para recaudar fondos).
- » **Registro de operaciones:** Todas las operaciones de la ESFL (ingresos, gastos, donaciones, subvenciones, etc.) deben estar registradas en los libros contables. Los libros obligatorios suelen ser:
  - **Libro Diario:** Donde se anotan todas las operaciones diarias
  - **Libro de Inventarios y Cuentas Anuales:** Que muestra la situación patrimonial de la ESFL y sus resultados al final de cada ejercicio
- » **Documentación de ingresos y gastos:** Es crucial que toda transacción esté respaldada por la documentación correspondiente (facturas, recibos, justificantes de subvenciones, etc.). Esto es esencial para mostrar que los fondos se utilizan de acuerdo con los fines de la ESFL.

### Cuentas Anuales y Memoria Económica

Al final de cada ejercicio fiscal, la ESFL debe elaborar las cuentas anuales y la memoria económica. Estos documentos incluyen:

- » **Balance de Situación:** Es un resumen de los activos, pasivos y patrimonio de la ESFL. Muestra la situación financiera en una fecha específica.
- » **Cuenta de Resultados:** Refleja los ingresos y gastos del año y el resultado final (superávit o déficit). Esto indica cómo se han utilizado los fondos en relación con los objetivos de la ESFL.
- » **Memoria Económica:** Es un documento adicional en el que la ESFL debe detallar el uso de sus fondos, especialmente si ha recibido subvenciones o donaciones. La memoria debe incluir:
  - La procedencia de los fondos.
  - La asignación de los gastos a actividades concretas.
  - Los resultados del año, desglosados por cada tipo de actividad.

La memoria permite que los socios, donantes y el público general comprendan de forma clara en qué se han invertido los recursos.

## Laboral

### ¿Cuándo se entiende que existe una relación laboral?

Hay una relación laboral cuando una persona presta sus servicios de forma libre, en régimen de ajenidad y dependencia y a cambio de un salario. El régimen jurídico aplicable en los temas laborales de una ESFL es el Estatuto del Trabajador (ET) para sus empleados, la Ley del Voluntariado para sus voluntarios y principalmente, además de tener siempre presente el Convenio Colectivo de Acción e Intervención Social, el cual, amplía el ET.

En cambio, si la persona actúa sin ánimo de lucro, sin recibir retribución y sin dependencia organizativa, se trataría de una relación de voluntariado, regulada por la Ley 45/2015, de Voluntariado.

En definitiva, cuando no hay salario, ni ajenidad, ni dependencia, nos encontramos con un voluntario y no con un trabajador, no siendo en consecuencia aplicable el ET.

### ¿Qué significan los términos “ajenidad y dependencia”?

Ahora bien, a la hora de determinar si efectivamente estamos ante un trabajador por cuenta ajena o un voluntario, puede ser difícil examinar la existencia de ajenidad y dependencia en la relación que vincula a las partes. Así, estos conceptos son claves para distinguir entre una relación laboral y otras modalidades de colaboración, como, por ejemplo, el voluntariado, la prestación de servicios por cuenta propia o la contratación mercantil. En este contexto, se entiende por:

- » **Ajenidad:** la prestación laboral se realiza siempre por cuenta ajena, lo que supone una desvinculación directa respecto al resultado y a la utilidad económica de la actividad.

No se trata solo, pues, de trabajar para otro, sino de hacerlo por cuenta de otro. Esto quiere decir que el empresario o empleador se tiene que hacer cargo del trabajador, siendo el primero el que asume el riesgo de la actividad empresarial, tanto en las posibles pérdidas que puedan darse, como en los resultados de la actividad empresarial.

- » **Dependencia:** la dependencia implica subordinación del trabajador a las pautas y criterios impuestos por el empresario. Es decir, el trabajador está sometido al régimen de sanciones y a la organización establecida por el empresario.

En definitiva, para que exista una relación laboral entre dos partes es imprescindible que la prestación de servicios se haga en régimen de ajenidad y dependencia, esto es, que el empleado trabaje para otro y sea éste el que asuma las consecuencias económicas, estando el trabajador subordinado al control del empleador dentro de una estructura organizada por el mismo.

### ¿Puede una fundación contratar trabajadores?

Sí, siguiendo el mismo régimen que cualquier otra persona física o jurídica. No obstante, para contratar a miembros del patronato, esto es, del órgano de gobierno y representación de la fundación, deberá contar con la autorización previa del Protectorado (con independencia del tipo de contrato que sea).

### ¿Qué pasos han de seguirse para contratar a una persona trabajadora?

1. En primer lugar, hay que inscribirse como empresario en la Seguridad Social. Para ello, habrá que solicitarlo a la Tesorería General de la Seguridad Social, a través de sus Direcciones Provinciales o de las Administraciones correspondientes. Una vez inscrito, el empresario obtiene su Código de Cuenta de Cotización.

Además, aquellas personas que son contratadas por primera vez deberán obtener su número de afiliación a la Seguridad Social.

2. Después de esto, la ESFL estará obligado a comunicar, dentro de los plazos establecidos, las altas, bajas y variaciones de datos de las personas trabajadoras que vayan a iniciar la prestación de servicios o que la cesen en la ESFL.
3. La ESFL también tiene obligación de registrar los contratos en el Servicio Público de Empleo Estatal (SEPE) y de abonar los pagos de las cotizaciones a la Seguridad Social en tanto no se extinga la relación laboral.

### ¿Bajo qué modalidades contractuales se puede contratar laboralmente en la actualidad?

Los tipos de contrato de trabajo recogidos en el art. 15 ET, tras la reforma laboral de 2021, son: contrato indefinido -que incluye el contrato fijo-discontinuo-, el contrato temporal -con diferentes submodalidades; esto es: el contrato para la sustitución de persona trabajadora y el contrato por circunstancias de la producción, sean estas previsibles o imprevisibles-. En términos generales y especialmente desde la reforma laboral de 2021, el legislador ha optado por la contratación indefinida, por lo que, de demostrarse que no existe causa de temporalidad que respalde el contrato temporal estructural, el contrato se presumirá indefinido. Asimismo, encontramos los contratos formativos.

Además, conviene mencionar:

#### **En relación con los miembros del Patronato:**

Antes de contratar a un patrono, la fundación tiene que contar la autorización del Protectorado, pues así lo exige la normativa. El objetivo de esta cautela es salvaguardar la solvencia de la organización necesaria para cubrir y lograr los fines fundacionales y evitar posibles conflictos de interés que puedan llegar a perjudicar a la fundación.

### ¿Qué tipo de contrato es más adecuado para trabajadores en una fundación?

Teniendo en cuenta la preferencia del legislador por la contratación indefinida, salvo que exista causa de temporalidad (como se ha identificado más arriba, con motivo de la sustitución de la persona trabajadora o existencia circunstancias de la producción que así lo justifiquen), el contrato de trabajo más adecuado para los trabajadores de una ESFL sería el contrato indefinido.

### ¿Cuáles son las obligaciones de la fundación en cuanto a Seguridad Social y prestaciones laborales?

No hay un régimen de Seguridad Social especial y distinto para las fundaciones, sino que se le aplicará el mismo que al resto de entidades mercantiles. Por lo tanto, las fundaciones están sujetas a las mismas formalidades, teniendo que darse de alta como centro de trabajo en la Tesorería General de la Seguridad Social.

### ¿Cuáles son las causas de extinción del contrato de trabajo?

Encontramos diversas causas que conllevan la extinción del contrato de trabajo:

- » Mutuo acuerdo inicial por causas previstas expresamente en el contrato de trabajo (condiciones resolutorias recogidas en el contrato).
- » Mutuo acuerdo sobrevenido: acuerdo de voluntades alcanzado durante el transcurso de la relación laboral.
- » Terminación de contratos temporales.
- » Dimisión espontánea por abandono o baja voluntaria.
- » Por jubilación del trabajador o del empresario, así como la muerte de este último, en cuyo caso la persona trabajadora tendrá derecho a una mensualidad de salario.
- » Por fuerza mayor.
- » Por despido colectivo fundado en causas económicas, técnicas, organizativas o de producción.
- » Por voluntad del trabajador, fundamentada en un incumplimiento contractual del empresario.
- » Por causas objetivas legalmente procedentes.
- » Por decisión de la trabajadora que se vea obligada a abandonar definitivamente su puesto de trabajo como consecuencia de ser víctima de violencia de género o de violencia sexual.
- » Por declaración de gran incapacidad, incapacidad permanente absoluta o total de la persona trabajadora, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 48.2, cuando no sea posible realizar los ajustes razonables por constituir una carga excesiva para la empresa, cuando no exista un puesto de trabajo vacante y disponible, acorde con el perfil profesional y compatible con la nueva situación de la persona trabajadora o cuando existiendo dicha posibilidad la persona trabajadora rechace el cambio de puesto de trabajo adecuadamente propuesto.

» Por despido del trabajador. En concreto:

- Mediante un despido disciplinario, siempre individual y por faltas laborales suficientemente graves no prescritas.
- A través de un despido por causas objetivas por ineptitud sobrevenida, falta de adaptación a las modificaciones técnicas del puesto -siempre que sean razonables-, o bien por causas económicas, técnicas, organizativas o productivas (ETOP), cuando no afecten al número de personas suficiente para tener la consideración de despido colectivo.

Igualmente, en el caso de contratos por tiempo indefinido concertados directamente por entidades sin ánimo de lucro para la ejecución de planes y programas públicos determinados, sin dotación económica estable y financiados por las Administraciones Públicas mediante consignaciones presupuestarias o extrapresupuestarias anuales consecuencia de ingresos externos de carácter finalista, se podrá extinguir el contrato por causas objetivas cuando exista una insuficiencia de la correspondiente consignación para el mantenimiento del contrato de trabajo de que se trate

### ¿Dónde está regulado el trabajo remoto o teletrabajo?

El trabajo a distancia o teletrabajo ha ido ganando relevancia en el ámbito de las relaciones laborales dada la evolución de los medios de prestación de servicios y los beneficios que brinda a ambas partes. Así, a partir del año 2021 esta modalidad de trabajo cuenta con una regulación específica, que describimos a continuación a grandes rasgos.

- » **¿Qué se entiende por trabajo a distancia a efectos de la Ley?** Es la modalidad laboral en la que la actividad se realiza desde el domicilio del trabajador o en el lugar elegido por este, de manera regular, durante toda o parte de la jornada -a estos efectos, se considerará regular cuando se presten servicios bajo esta modalidad en más de un 30% de la jornada en un periodo de referencia de 90 días-.
- » **¿Se puede imponer el trabajo a distancia?** No, el trabajo a distancia es voluntario tanto para el trabajador como para el empleador y requiere la formalización de un acuerdo por escrito. Además, es reversible para ambas partes, permitiendo retornar a la modalidad presencial según lo pactado.
- » **¿Qué obligaciones específicas impone la normativa?** La Ley impone la obligación de firmar un acuerdo de trabajo a distancia con todas las personas trabajadoras que se dispongan a prestar servicios bajo esta modalidad. Asimismo, regula el contenido mínimo del mencionado acuerdo (porcentaje de jornada a distancia, horario de trabajo, inventario de medios y equipos, etc.). De manera adicional, habrá que atender al método de compensación de gastos previsto en el Convenio colectivo que sea de aplicación.

### ¿Cuáles son los límites legales en relación con la jornada de trabajo?

A la hora de contratar personas y establecer relaciones de carácter laboral, es siempre importante tener en consideración los límites establecidos por el legislador en materia de jornada, pues se trata

de una materia que se encuentra cada vez más en el foco de la Inspección de Trabajo y el propio legislador.

En este sentido, debe apuntarse que la jornada laboral es el tiempo de prestación efectiva de servicios de cada persona trabajadora, esto es, el tiempo que dedica a trabajar, cuya regulación encontramos en el artículo 34 del Estatuto.

### ¿Qué es la jornada laboral ordinaria?

Es el tiempo que el trabajador dedica a la prestación de servicios en condiciones de normalidad. Se contrapone al concepto de horas extraordinarias.

### Y, ¿qué son entonces las horas extraordinarias?

Son aquellas horas de trabajo que van más allá de la jornada ordinaria. En concreto, el art. 35 del Estatuto asegura que tendrán la consideración de horas extraordinarias aquellas horas de trabajo que se realicen sobre la duración máxima de la jornada ordinaria de trabajo, fijada mediante convenio colectivo o, en su defecto, contrato individual.

Por su parte, están sometidas a un régimen retributivo especial.

### ¿Cuál es la jornada máxima prevista legalmente?

La jornada en España actualmente es de 40 horas semanales de promedio y en cómputo anual. Dicho lo anterior, esta jornada tiene a su vez varios límites:

#### » Referencias diarias:

**Límite intrajornada** (“descanso del bocadillo”): siempre que exista una jornada continuada de 6 horas, la persona trabajadora tiene derecho a descansar 15 minutos. Este descanso no puede ser omitido. Además, este tiempo no tiene la consideración de tiempo de trabajo, salvo acto expreso en contrario o previsión convencional al efecto. En caso de trabajadores que sean menores el descanso es de 30 minutos.

**Límite diario** (jornada diaria máxima): el límite diario es de 9 horas de trabajo efectivo. Sin embargo, este no es absoluto, pues se ampliar o bien hacer horas extras. Igualmente, se puede pactar una distribución irregular de la jornada, que permite distribuir las jornadas de trabajo de una forma no regular y no uniforme, adaptando periodos de más necesidad y actividad de trabajo, con periodos de menos actividad de trabajo.

En defecto de pacto en el convenio, la ley establece la posibilidad de disponer un 10% de la jornada para su distribución irregular. Con lo cual, el empresario con preaviso de 5 días, el cual es imprescindible, puede establecer esa distribución irregular en defecto de acuerdo en convenio y con el límite del 10%.

**Límite interjornadas**: tras la realización de una jornada completa, los trabajadores tienen derecho a un descanso mínimo de 12 horas de carácter ininterrumpido hasta el comienzo de su siguiente día de trabajo. Es un límite absoluto e infranqueable que no se puede saltar ni con horas extra ni con

distribución irregular, teniendo que garantizar sí o sí este régimen de 12 horas de descanso entre jornadas -siendo la única excepción el régimen de trabajo a turnos por sistema de turnos rotativos, en el que se va pasando de trabajar en el turno de día, al turno de tarde y al turno de noche, reduciéndose en consecuencia el descanso hasta un mínimo de 7 horas, siempre que se compensen a continuación esas horas descansadas de menos-.

» **Referencias semanales:**

**Jornada máxima:** el límite legal general son las 40 horas semanales, aunque no es un límite absoluto, ya que con la distribución irregular o con horas extra se puede superar.

**Descanso semanal:** el mínimo legal es de 1 día y medio ininterrumpido a la semana. Sin embargo, en la práctica, en los convenios encontramos 2 días completos. Este descanso semanal se puede acumular hasta en periodos de 14 días.

Asimismo, debe apuntarse que el tiempo de descanso semanal empieza a contar cuando termine el tiempo de descanso entre jornadas, no pudiendo solaparse estos dos descansos.

» **Referencias anuales:**

En términos generales, en los convenios colectivos se establecen las jornadas máximas anuales establecidas en cada caso.

### ¿Cómo se registra la jornada laboral?

Desde el 2019 hay obligación de registrar las horas de entrada y de salida de los trabajadores que se encuentren sometidos al régimen laboral por tener un contrato laboral.

En caso de existir representante de los trabajadores, el empresario tiene que negociar con él el método de registro de la jornada laboral.

## Público

### 1. ¿Qué competencia tienen las administraciones en materia de voluntariado?

#### Competencias de la Administración General del Estado:

La Administración General del Estado tiene competencias en programas de voluntariado de ámbito estatal o supraautonómico, ya sea dentro o fuera de España. Esto incluye la promoción y coordinación de iniciativas que trascienden el ámbito de una comunidad autónoma, fomentando la colaboración entre diferentes regiones y países.

#### Competencias de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales:

Las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales tienen competencias en programas de voluntariado que se desarrollan íntegra y exclusivamente dentro de su territorio. Esto implica que cada comunidad autónoma puede legislar y gestionar el voluntariado según sus particularidades y necesidades específicas.

#### Cooperación entre Administraciones:

La Ley promueve la cooperación entre las distintas Administraciones públicas para garantizar la eficacia y coherencia en las políticas de voluntariado. Esto incluye la creación de sistemas de información recíproca, cooperación técnica y acciones conjuntas que integren las actuaciones de las diferentes administraciones, contribuyendo así a mejorar la calidad y el alcance de las iniciativas de voluntariado.

### 2. ¿Qué competencias tienen las administraciones públicas en relación con la actividad del voluntariado?

- » **Diseñar y desarrollar planes y estrategias de voluntariado** que orienten, planifiquen y coordinen acciones dentro de sus competencias.
- » **Proporcionar asesoramiento, información y asistencia técnica** a las entidades de voluntariado para optimizar su desempeño.
- » Establecer **criterios comunes de evaluación, inspección y seguimiento de los fondos públicos asignados a las entidades de voluntariado**, respetando la normativa estatal y autonómica y las competencias de las comunidades autónomas.
- » **Apoyar la formación regular y de calidad de los voluntarios**, adecuada a sus condiciones personales.
- » **Impulsar el trabajo en red y crear espacios de colaboración en sus territorios**, facilitando relaciones continuas con organizaciones sociales, empresariales, sindicatos representativos, universidades y otras entidades públicas o privadas relacionadas con el voluntariado.
- » Fomentar la **participación de empleados públicos en programas de voluntariado**, conforme a la legislación de empleo público y respetando los acuerdos de negociación colectiva.

- » Contribuir a la **eficacia de la acción voluntaria mediante la simplificación y agilización de los procedimientos administrativos** que afecten a las entidades de voluntariado.
- » Establecer mecanismos eficaces de **supervisión y control del desarrollo de la actividad de voluntariado**.

### 3. ¿Qué medidas de fomento corresponden a las administraciones públicas respecto a la actividad voluntaria y como puede aprovecharlas una ONG?

- » **Promoción de la participación social:** Impulsar la implicación de la ciudadanía en actividades de voluntariado.
- » **Elaboración de planes y estrategias que orienten las acciones de voluntariado dentro de sus respectivas competencias.**
- » **Asesoramiento y asistencia técnica:** Proveer a las entidades de voluntariado de información y asesoramiento técnico para optimizar el desarrollo de sus actividades.
- » **Apoyo a la formación:** Respaldar a las entidades en la formación continua de los voluntarios.
- » **Fomento del trabajo en red:** Incentivar la creación de espacios y herramientas de colaboración en sus territorios.
- » **Participación de empleados públicos:** Promover la participación de los empleados públicos en programas de voluntariado, conforme a la legislación de empleo público y respetando los acuerdos de negociación colectiva.
- » **Simplificación administrativa:** Contribuir a la eficacia de la acción voluntaria mediante la simplificación.

Así, una ONG puede tratar de tomar voz en la elaboración de planes de voluntariado, aportando información de valor desde la experiencia; solicitar asesoramiento técnico a las Administraciones; integrarse en plataformas de trabajo y comunicación impulsadas por las administraciones para compartir recursos con otras asociaciones; beneficiarse de la simplificación administrativa cuando sea necesario agilizar algún determinado trámite en orden a reducir la carga burocrática, todo ello enfocándose en su labor social.

#### ¿Las subvenciones pueden generar obligaciones fiscales indirectas?

Sí. Aunque una subvención no siempre tributa directamente, puede generar efectos fiscales indirectos, especialmente en IVA y en el Impuesto sobre Sociedades.

En IVA, la clave es si la subvención está vinculada o no al precio de un servicio:

- Si no hay relación directa con una prestación, no está sujeta a IVA
- Si la subvención financia un servicio concreto o reduce su precio, puede considerarse parte de la contraprestación y tributar

Además, incluso cuando no está sujeta a IVA, puede afectar al cálculo de la prorrata, reduciendo el IVA que la entidad puede deducirse.

En el Impuesto sobre Sociedades, la subvención debe declararse siempre, aunque puede estar exenta si financia actividades propias de la entidad acogidas al régimen especial.

#### Ejemplo

- Subvención para actividades sociales generales → no sujeta a IVA
- Subvención para abaratar un servicio concreto → puede incluirse en la base del IVA
- Subvención que financia actividades mixtas → puede afectar a la prorata

El principal error es asumir que todas las subvenciones están fuera del IVA. Una mala calificación puede implicar regularizaciones, pérdida de deducciones de IVA o ajustes fiscales.

## Protección de datos

### 1. ¿Cómo debe gestionar una fundación las bases de datos de donantes?

Una fundación que trata datos personales de donantes es responsable del tratamiento bajo el RGPD y la LOPDGDD 3/2018. Esto significa que debe cumplir con los siguientes requisitos:

#### Base jurídica del tratamiento

- El tratamiento debe basarse en una base legitimadora válida: consentimiento expreso, ejecución de una relación contractual o interés legítimo debidamente ponderado.
- Para comunicaciones de captación de fondos, se requiere consentimiento explícito y posibilidad de revocación sencilla.

#### Obligaciones formales clave

- Llevar un Registro de Actividades de Tratamiento (**RAT**): un documento interno obligatorio que describe todos los tratamientos de datos realizados por la fundación.
- Cláusulas informativas: informar a los donantes en el momento de la recogida sobre finalidades, responsable, derechos y plazos de conservación.
- Plazos de conservación: no conservar más tiempo del necesario; para datos fiscales de donantes, mínimo 4 años por obligaciones tributarias.
- Apicar medidas de seguridad técnicas y organizativas proporcionales al riesgo: cifrado, control de accesos, copias de seguridad.

#### ✓ Buena práctica

- Designar un responsable interno de privacidad.
- Elaborar una política de privacidad accesible para donantes.
- Revisar el RAT anualmente.

### 2. ¿Puede una fundación ceder datos a otras entidades colaboradoras?

Sí, pero sujeto a condiciones estrictas. El RGPD distingue dos escenarios principales:

#### Encargo de tratamiento (art. 28 RGPD)

- Aplica cuando la entidad colaboradora trata los datos en nombre y por cuenta de la fundación (ej. empresa de mailing que envía comunicaciones).
- Requiere contrato escrito de encargo de tratamiento con cláusulas obligatorias sobre instrucciones, confidencialidad y subcontratación.
- La fundación sigue siendo responsable; el encargado solo puede actuar según sus instrucciones.

#### Cesión o comunicación de datos (art. 6 RGPD)

- Aplica cuando la colaboradora pasa a ser responsable de los datos con sus propias finalidades.

- Requiere base jurídica propia (habitualmente consentimiento del donante) e información previa sobre la cesión y la identidad del nuevo responsable.
- Para entidades en terceros países fuera del EEE se requieren garantías adicionales (cláusulas contractuales tipo, decisión de adecuación, etc.).

#### **⚠ Riesgo frecuente**

Compartir listados de donantes con otras entidades del mismo grupo sin base jurídica adecuada es una infracción habitual. Cada cesión debe estar documentada y justificada.

### **3. Riesgos legales en campañas online y uso de plataformas digitales extranjeras.**

Las campañas online y el uso de herramientas digitales conllevan varios riesgos legales:

#### **Campañas online de captación de fondos**

- **Formularios web:** obligación de tener formularios webs claros con enlaces a la política de privacidad y el checkbox de consentimiento no pre-marcado.
- **Cookies y rastreo:** cumplir la LSSI 34/2002 y el RGPD con *banner* de consentimiento válido para cookies analíticas y publicitarias.
- **Menores:** si la campaña puede llegar a menores de 14 años, se requiere consentimiento de los padres o tutores.
- **Crowdfunding:** verificar si la plataforma está registrada ante la CNMV si supera los umbrales de la normativa de financiación participativa.

#### **Plataformas digitales extranjeras (Google, Microsoft, Mailchimp, Salesforce...)**

- Prohibición de transferir datos personales fuera del EEE salvo con garantías: decisión de adecuación, cláusulas contractuales tipo (SCCs) o normas corporativas vinculantes.
- EE.UU.: el Data Privacy Framework (DPF, julio 2023) permite transferencias a empresas certificadas. Verificar si el proveedor consta en el listado oficial antes de contratar.
- Suscribir un Data Processing Agreement (DPA) con cada proveedor. Si no existe decisión de adecuación, exigir las SCCs 2021.
- Pixel de seguimiento (Facebook Pixel, Google Analytics): su activación implica transferencia internacional de datos; exige DPA y verificación de adecuación.
- Registrar todas las transferencias en el RAT, indicando el país de destino y la garantía aplicable.

#### **✓ Consejo práctico**

Antes de contratar una nueva herramienta (SaaS), comprobar en su web si dispone de Delegado de Protección de Datos (DPA), qué versión de las Cláusulas Contractuales Tipo (SCCs) aplica y si está certificado en el DPF. La mayoría de proveedores grandes lo publican en sus centros de privacidad.

#### 4. ¿Es obligatorio tener un Delegado de Protección de Datos (DPD)?

En la mayoría de las fundaciones medianas o pequeñas no se considera obligatorio.

##### **Nombramiento obligatorio: cuándo el RGDP lo establece como obligación**

- Cuando la fundación es una autoridad u organismo público.
- Cuando se realiza un tratamiento a gran escala que requiera observación habitual y sistemática de los interesados.
- Cuando se realiza un tratamiento a gran escala de datos sensibles (salud, religión, orientación sexual...).

##### **Nombramiento voluntario: cuándo es recomendable**

- Cuando se manejan bases de datos de miles de donantes o beneficiarios.
- Cuando se realizan campañas digitales de captación masiva.
- Cuando la fundación quiere reforzar su cultura de cumplimiento y confianza con donantes.

##### **Requisitos si se designa**

- Puede ser interno (empleado) o externo (asesor especializado).
- Debe comunicarse a la Agencia Española de Protección de Datos (AEPD).
- Requiere conocimientos especializados en derecho y práctica de protección de datos.

## Inteligencia Artificial

### 1. ¿Pueden usarse herramientas de IA generativa para redactar informes o analizar datos de beneficiarios?

Sí, pero con precauciones que dependen del tipo de datos que se introduzcan en la herramienta:

	<b>Datos que se pueden usar</b>	<b>¿Cuándo es recomendable?</b>	<b>Directrices principales</b>
<b>Versiones gratuitas o de consumo (ChatGPT, Copilot, Gemini...)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Solo datos agregados o anonimizados</li> <li>- Nunca datos personales identificables de beneficiarios</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Para borradores, ideas generales o ejemplos</li> <li>- Cuando no se introduce información real de beneficiarios</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- No introducir datos personales en el prompt</li> <li>- Tratar siempre los outputs como textos que requieren revisión humana</li> <li>- Usar solo para fines no sensibles</li> </ul>
<b>Versiones empresariales (API, planes Business/Enterprise)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Datos personales (previa verificación del DPA)</li> <li>- Datos agregados o anonimizados (recomendado)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cuando se necesite procesar datos reales de beneficiarios</li> <li>- Proyectos que requieren mayor seguridad y cumplimiento</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Firmar y verificar el DPA del proveedor</li> <li>- Realizar DPIA si se tratan datos de salud u otras categorías especiales</li> <li>- No usar para entrenamiento del modelo</li> </ul>
<b>Para análisis de datos de beneficiarios</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Preferible: Datos anonimizados o seudonimizados</li> <li>- Datos personales solo cuando sea estrictamente necesario</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Siempre que se vaya a introducir información de beneficiarios</li> <li>- En cualquier tratamiento que involucre datos reales</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verificar que el proveedor no almacene ni retenga los datos tras su uso</li> <li>- Documentar el uso en el Registro de Actividades de Tratamiento (RAT) como actividad independiente</li> <li>- Minimizar al máximo los datos enviados</li> </ul>

✓ **Recomendación operativa**

Elaborar una política interna de uso de IA que establezca qué herramientas están aprobadas, qué tipo de datos pueden introducirse y quién valida los outputs. Esto reduce riesgos y genera confianza ante auditores o donantes.

**2. ¿Qué responsabilidad legal asume la fundación ante decisiones sesgadas de un algoritmo de IA en la selección de beneficiarios?**

Es una de las áreas de mayor riesgo legal emergente. El marco normativo es múltiple y acumulativo:

**Bajo el RGPD: prohibición de decisiones automatizadas**

- Prohibición de decisiones basadas únicamente en tratamiento automatizado que produzcan efectos significativos en las personas.
- La selección de beneficiarios de ayudas sociales puede encuadrarse en este supuesto: se deben ofrecer garantías (intervención humana, posibilidad de que la persona afectada exprese su punto de vista y mecanismo de recurso).

**Bajo la AI Act: responsabilidad del usuario (deployer)**

- Los sistemas de IA para selección de beneficiarios de servicios sociales son de alto riesgo.
- La entidad como *deployer* tiene obligaciones propias: evaluar la adecuación del sistema, supervisar su funcionamiento, mantener *logs* y garantizar transparencia a los afectados. Si la fundación usa el sistema con negligencia, puede ser responsable de los daños causados.

**Responsabilidad por discriminación**

- Un sesgo que derive en discriminación por género, origen étnico o discapacidad puede generar responsabilidad bajo la Ley 15/2022 integral para la igualdad de trato.
- Las víctimas pueden acudir al Consejo para la Eliminación de la Discriminación o ejercer acciones civiles.

⚠ **Riesgo crítico**

Usar IA en selección de beneficiarios sin intervención humana real, sin documentación del proceso y sin mecanismo de recurso puede implicar sanciones del RGPD (hasta 20 M€ o 4% del volumen global), infracciones de la AI Act y responsabilidad civil por discriminación.

**3. ¿Qué requisitos impone la AI Act para implementar IA en las actividades de una ESFL?**

El Reglamento (UE) 2024/1689 (AI Act), aplicable desde agosto de 2024 con plazos escalonados, clasifica los sistemas de IA por nivel de riesgo.

Una ESFL puede verse afectada como usuaria (*deployer*) de sistemas desarrollados por terceros:

NIVEL	EJEMPLOS PARA ESFL	OBLIGACIONES PRINCIPALES
<b>Riesgo inaceptable (prohibido)</b>	Sistemas de puntuación social, manipulación subliminal, reconocimiento biométrico en espacios públicos sin excepción tasada.	Prohibición total. No pueden usarse bajo ningún concepto.
<b>Alto riesgo</b>	Selección de beneficiarios de ayudas sociales, análisis de riesgos laborales, gestión de infraestructuras críticas medioambientales.	Evaluación de conformidad, documentación técnica, supervisión humana, registro en base de datos EU, transparencia.
<b>Riesgo limitado / mínimo</b>	Chatbots informativos, IA para análisis de datos medioambientales (calidad del agua, contaminación), generación de contenidos de comunicación.	Transparencia básica (informar que es IA) y buenas prácticas voluntarias. Sin obligaciones de registro formal.

### Plazos clave de la AI Act

- **Febrero 2025:** prohibiciones de riesgo inaceptable.
- **Agosto 2025:** obligaciones para modelos de IA de propósito general (GPAI).
- **Agosto 2026:** aplicación plena a sistemas de alto riesgo.
- **Agosto 2027:** plazo adicional para algunos sistemas de alto riesgo en sectores específicos.

### Pasos recomendados para una ESFL

- Inventariar los sistemas de IA en uso o planificados, distinguiendo si actúa como usuario (*deployer*) o desarrollar (*developer*).
- Clasificar el riesgo de cada sistema según el Anexo III de la AI Act.
- *Para sistemas de alto riesgo:* implementar supervisión humana real, mantener registros de uso e informar a los afectados.
- *Para todos los sistemas:* documentar el uso, asignar responsables internos y establecer revisión periódica.

#### ✓ IA y análisis ambiental

Una ESFL que usa IA para analizar datos de satélites, sensores de calidad del aire o modelos climáticos opera en nivel de riesgo mínimo o limitado.

Tiene obligaciones ligeras: transparencia básica y buenas prácticas.

Sin embargo, si esos análisis alimentan decisiones que afectan directamente a personas (evacuaciones, gestión de recursos), conviene revisar si la clasificación asciende a alto riesgo.

## Blanqueo de capitales

### ✓ Guía orientativa del SEPBLAC

La Guía tiene un carácter estrictamente orientativo: sus recomendaciones pueden servir como referencia para diseñar procedimientos internos que fomenten las buenas prácticas; pero no constituyen obligaciones directamente exigibles.

### 1. ¿Las entidades sin fines lucrativos son sujetos obligados en la Ley 10/2010?

Sí, las ESFL se consideran sujetos obligados con un régimen especial de obligaciones. Este régimen implica que la supervisión ordinaria de dicha entidades se realizará por:

- El Protectorado para las fundaciones.
- El organismo encargado de verificar su constitución para las asociaciones.

No obstante, el SEPBLAC continúa siendo la autoridad central en relación al blanqueo de capitales. y las ESFL deben colaborar con él, en particular mediante la comunicación de operaciones que puedan constituir indicios de blanqueo de capitales o financiación del terrorismo, así como atendiendo sus requerimientos de información.

### 2. ¿Qué obligaciones concretas tienen las entidades sin fines lucrativos en materia de prevención del blanqueo de capitales?

El régimen especial que comprende a las ESFL puede sintetizarse en cinco bloques de obligaciones:

- a) Identificación de aportantes/donantes y beneficiarios:** Deben identificar y comprobar la identidad de las personas físicas o jurídicas:
- Que aporten a título gratuito fondos o recursos por importe igual o superior a 100 euros.
  - Que reciban a título gratuito fondos o recursos.

Cuando la identificación individual de beneficiarios sea inviable o el riesgo sea escaso, se permite la identificación del colectivo de beneficiarios.

- b) Vigilancia y control interno:** Deben establecer mecanismos de control interno y asignar responsabilidades dentro de la organización para prevenir que la entidad sea utilizada para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo. En este sentido, también deberán implementar procedimientos para garantizar la idoneidad de los miembros de los órganos de gobierno y de otros puestos de responsabilidad en la ESFL (patronos, directivos, etc).

- c) Evaluación de contrapartes:** Deben aplicar procedimientos para asegurar el conocimiento de sus contrapartes, socios locales / ONG intermediarias, etc, incluyendo mecanismos para comprobar la adecuada trayectoria profesional y la honorabilidad de las personas responsables de su gestión.
- Control efectiva ejecución de sus actividades y de la aplicación de los fondos:** Deben implantar sistemas adecuados para garantizar que los fondos se destinan a

los fines estatutarios o fundacionales, evitando su desvío a fines distintos o a actividades ilícitas, incluyendo sistemas de supervisión y seguimiento de las actividades.

- d) Colaboración con el SEPBLAC y la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y con sus órganos de apoyo:** Deben colaborar con el SEPBLAC, atendiendo sus requerimientos de información y poniendo en su conocimiento hechos u operaciones que puedan estar relacionados con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, cuando proceda.
- e) Conservación documental:** Deben conservar durante un plazo de 10 años la documentación relativa a:
- La identificación de aportantes/donantes y beneficiarios.
  - La aplicación de los fondos en los distintos proyectos.
  - Las actuaciones realizadas en cumplimiento de estas obligaciones.

Dicha documentación deberá estar a disposición de las autoridades competentes, incluido el Protectorado, el SEPBLAC y los órganos administrativos o judiciales correspondientes.

## Compliance y responsabilidad penal

---

### 1. ¿Pueden ser responsables penalmente las ESFL?

En 2010, a raíz de la publicación de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, se introduce la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

En este sentido, el artículo 31 bis del Código Penal establece los mecanismos por los que una persona jurídica puede ser responsable penalmente. No obstante, el Código Penal no establece una definición del concepto “persona jurídica”. En este sentido, hay que acudir a otra normativa para comprender a quién podemos considerar como tal. Así, el artículo 35 del Código Civil define a las personas jurídicas como:

#### **1.º Las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la ley.**

Su personalidad empieza desde el instante mismo en que, con arreglo a derecho, hubiesen quedado válidamente constituidas.

#### **2.º Las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley conceda personalidad propia, independiente de la de cada uno de los asociados.**

Adicionalmente, el artículo 31 quinquies del Código Penal establece una serie de sujetos que no serán responsables penalmente, entre las que incluye al Estado, a las Administraciones públicas territoriales e institucionales, a los Organismos Reguladores, las Agencias y Entidades públicas Empresariales, a las organizaciones internacionales de derecho público, ni a aquellas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía o administrativas.

De esta manera, y respondiendo a la pregunta que nos ocupa, debemos distinguir entre fundaciones públicas y privadas:

#### » **Fundaciones privadas:**

De conformidad con el artículo 4 de la Ley 50/2022, de 26 de diciembre, de Fundaciones, las fundaciones tienen personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones.

Por tanto, la posible responsabilidad penal de las fundaciones privadas, como persona jurídica, no despierta dudas entre la doctrina.

#### » **Fundaciones públicas:**

Más dudas se generan con la posibilidad de incluir a las fundaciones públicas como sujetas a responsabilidad penal, dado que a pesar de que el artículo 31 quinquies anteriormente expuesto, no las excluye de manera literal, la Circular 1/2016, de 22 de enero, sobre la responsabilidad penal

de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica 1/2015 (en adelante, la Circular 1/2016 FGE), indica lo siguiente:

*“Aunque no aparecen expresamente mencionadas, deben considerarse igualmente exentas de responsabilidad las fundaciones públicas, integradas en el sector público fundacional, dado su sometimiento al Derecho administrativo”.*

A este respecto, hay cierta parte de la doctrina que critica esta exclusión por parte de la Circular 1/2016 FGE, precisamente por el hecho de que no están expresamente incluidas en el artículo 31 quinquies del Código Penal.

Por todo ello, deberán ser los tribunales quienes decidan si las fundaciones públicas pueden ser penalmente responsables.

## 2. ¿Existen mecanismos de exención y atenuación de la responsabilidad penal?

El art. 31 bis 1 CP recoge en qué casos las personas jurídicas pueden ser responsables penalmente:

- » Las personas jurídicas responderán de los delitos que se cometen en nombre de la ESFL o por cuenta de ella, y que la benefician directa o indirectamente. Estos delitos los pueden cometer sus representantes legales, o personas que, actuando solas o como parte de un grupo dentro de la ESFL, están autorizadas para tomar decisiones en su nombre o tienen funciones de organización y control dentro de ella.
- » También responderán de los delitos que se cometen mientras se realizan actividades relacionadas con la ESFL, por cuenta de ella y en su beneficio, ya sea directo o indirecto. Estos delitos los cometen personas que están bajo la autoridad de los representantes mencionados antes, y que pudieron llevarlos a cabo porque esas personas con autoridad no cumplieron adecuadamente con sus deberes de supervisión, vigilancia y control, según las circunstancias concretas del caso.

El art. 31 bis.2 CP incluye las condiciones que deben cumplirse para que la persona jurídica pueda beneficiarse de la exención de responsabilidad penal siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- » Que el patronato haya implementado y aplicado de forma efectiva, antes de que se cometiera el delito, **modelos de organización y gestión** diseñados para prevenir delitos.
- » Que la tarea de supervisión del modelo de prevención de delitos haya sido encargada a un **órgano de la fundación que tenga poder independiente** para actuar y controlar, o que por ley tenga la responsabilidad de supervisar la eficacia de los controles internos de la entidad
- » Que los autores del delito lo hayan hecho **eludiendo fraudulentamente los mecanismos de control** implementados.
- » Que el órgano de supervisión **no haya cumplido u omite sus funciones** de vigilancia, o lo haya hecho de manera insuficiente.

## Atenuación

Además, el art. 31 quater CP, establece en qué supuestos no habrá una exención total de la responsabilidad penal de la ESFL, sino que habrá una atenuación en forma de rebaja de la pena acorde con el caso concreto de que se trate. Para ello, la persona jurídica deberá haber realizado las siguientes actividades con posterioridad a la comisión del delito y a través de sus representantes legales:

- » Haber confesado la infracción ante las autoridades, antes de saber que se iniciaría un procedimiento judicial contra la fundación.
- » Haber colaborado en la investigación, aportando pruebas nuevas y relevantes.
- » Haber reparado el daño causado o al menos lo hayan reducido, antes de que empiece el juicio oral.
- » Haber implementado medidas eficaces para prevenir y detectar posibles delitos futuros, también antes del inicio del juicio oral.

### 3. ¿Qué papel juega el órgano de gobierno de las ESFL en los modelos de Compliance?

El órgano de gobierno de las ESFL recae en el Patronato, y de manera individual, en cada uno de los patronos. Así, el órgano de gobierno de la ESFL tiene un papel central en la puesta en marcha del modelo de prevención de delitos y en su posterior implantación y supervisión.

Tras consultar las principales normas en esta materia: Circular 1/2016 FGE, Jurisprudencia del TS, la UNE 19.601, y el segundo requisito del apartado 2 del art. 31 bis CP, se atribuye la supervisión del modelo de prevención de delitos implantado a un órgano específico de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control, que deberá ser creado específicamente para asumir esta función.

Para que el modelo de prevención de delitos sea realmente eficaz, la Fiscalía General del Estado en su Circular 1/2016, recuerda la necesidad de que la cultura ética corporativa y el cumplimiento de la ley deben venir directamente desde la alta dirección de la organización y extenderse por toda ella.

Estos aspectos están estrechamente relacionados con los deberes de diligencia y lealtad que deben cumplir quienes ocupan cargos de gobierno, según lo establece la normativa fuera del ámbito penal (por ejemplo, la Ley de Sociedades de Capital o la Ley de Fundaciones).

### 4. ¿Deben contar las ESFL con un Compliance Officer?

La existencia de un órgano independiente que se encargue de supervisar el modelo de prevención de delitos es un requisito con el que se tiene que cumplir para exonerar de responsabilidad penal a las ESFL, tal y como establece el art. 31 bis 2 CP. A pesar de que sí que es necesario para beneficiarse de la exención de una posible responsabilidad penal, no es una figura obligatoria que toda ESFL deba tener, pero sí muy recomendable para lograr una óptima cultura organizativa y de supervisión y prevención.

Dependiendo del tamaño de la ESFL, este órgano podrá estar formado por varias personas, es decir, un órgano colegiado (por ejemplo, un comité de supervisión y prevención de riesgos penales o de cumplimiento) o, en cambio, estar formado por una sola persona, siendo un órgano unipersonal (como un Compliance Officer o director de cumplimiento). En la práctica, no son excluyentes, sino que también es posible que la ESFL cuente con las dos figuras en su organización: por un lado, un órgano colegiado que se reúna periódicamente para revisar y controlar; y, por otro lado, un Compliance Officer, que normalmente será parte de ese órgano colegiado, encargado de supervisar cada día la aplicación del modelo, proponer mejoras y cambios, e informar al comité sobre su funcionamiento.

## 5. ¿Qué requisitos deben cumplir los modelos de Compliance?

Los modelos de compliance deben cumplir los requisitos recogidos en el art. 31 bis 5 CP:

- » **Identificar las actividades** que potencialmente podrían llegar a constituir el delito que se pretende evitar con estos modelos.
- » **Definir los protocolos/procedimientos** que especifiquen cómo se forman las decisiones dentro de la persona jurídica, cómo se adoptan y cómo se llevan a cabo, en relación con esas actividades de riesgo.
- » **Establecer sistemas adecuados para gestionar los recursos financieros**, para evitar que se usen para cometer los delitos que se deben prevenir.
- » **Obligación de informar al órgano** encargado de supervisar el modelo de prevención sobre posibles riesgos o incumplimientos que se detecten.
- » Crear un **sistema disciplinario** que sancione a quienes no cumplan con las medidas establecidas en el modelo.
- » **Revisar periódicamente** el modelo, modificándolo en caso de que se detecten incumplimientos importantes o en caso de que haya cambios significativos en la organización, en su forma de control o en sus actividades que justifiquen una actualización.

Además del Código Penal y la Circular de la FGE, encontramos la UNE 19.601 de Sistemas de Gestión de Compliance Penal, la cual, a pesar de no ser obligatoria, va más allá de lo recogido en el CP, pues incorpora las mejores prácticas en materia de compliance y se ha convertido en un texto de referencia en España para la implantación y evaluación de los modelos de Compliance penal, estando generalmente aceptada a nivel internacional. Además, es una norma certificable, por lo que estar certificados bajo dicho estándar refuerza el cumplimiento de la persona jurídica con las mejores prácticas del sector.

La UNE 19601 establece que las personas jurídicas deben:

- » Identificar, analizar y evaluar riesgos penales.
- » Disponer de recursos financieros, adecuados y suficientes para conseguir los objetivos fijados en el modelo.

- » Contar con procedimientos para informar de las conductas que son potencialmente delictivas.
- » Adoptar acciones disciplinarias si se incumplen el sistema de gestión y prevención de riesgos.
- » Supervisar el sistema.
- » Curar una cultura empresarial en la que se integre la política y el sistema de gestión y prevención de riesgos de compliance.

Conviene puntualizar que la mera implementación o certificación de esta norma no conlleva la exoneración o atenuación automática de la responsabilidad penal de la persona jurídica, pero sí que puede ser un elemento esencial para acreditar su actuación diligente antes de la comisión del delito que se le imputa y que implementó las mejores prácticas, recogidas en los modelos estandarizados y consensuados creados para reducir el riesgo de su comisión.

## 6. ¿Deben contar las ESFL con un canal de denuncias?

El origen de los canales de denuncia, regulados en España a través de la Ley 2/2023, de 20 de febrero, reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción, se encuentra en la Directiva de la UE 2019/1937, conocida como la Directiva Whistleblowing, cuyo objetivo es proteger a las personas que informan sobre infracciones. Esta Directiva obliga a los Estados miembros a establecer mecanismos seguros y confidenciales para canalizar denuncias y garantizar la protección frente a represalias.

España traspuso esta Directiva a través de la Ley 2/2023, estableciendo la obligación de crear canales internos de denuncia cuando se cumplieran ciertos requisitos, asegurando un sistema integral de lucha contra la corrupción y mejora del cumplimiento normativo.

Por lo tanto, el canal de denuncias es un canal seguro para que empleados o terceros informen de irregularidades o delitos que acontecen en el seno de la ESFL.

### ¿Quién debe considerarse sujeto obligado?

En el sector privado:

- » Las ESFL del sector privado con 50 o más trabajadores.
- » Sin importar el número de trabajadores o si tienen sede en España, las ESFL están obligadas si operan en alguno de los siguientes sectores: servicios o productos financieros; prevención del blanqueo de capitales; financiación del terrorismo; seguridad del transporte; protección del medio ambiente.
- » Si son ESFL creadas por partidos, sindicatos y organizaciones empresariales y gestionan fondos públicos.

En el sector público:

- » Todas las ESFL de carácter público están obligadas a contar con un canal de denuncias interno.

- » En caso de no estar obligadas, sí que pueden decidir voluntariamente establecer un canal de denuncias, asegurándose de que dicho canal cumple con todos los requisitos legales que detallaremos a continuación.

### ¿Qué debe incluir un sistema interno de información?

Un sistema interno de información deberá contar con 4 elementos imprescindibles:

- » Un canal interno de comunicaciones o denuncias.
- » Un procedimiento de gestión de las comunicaciones o denuncias recibidas.
- » Un responsable de la gestión y supervisión del sistema.
- » Un libro registro de las comunicaciones recibidas y de las investigaciones internas que se hayan llevado a cabo.

## 7. ¿Qué fases se deben seguir en la gestión de comunicaciones?

### 1. Comunicación de la denuncia

La organización debe informar de forma clara y accesible sobre el uso del canal de denuncias interno, así como de los principios que lo rigen (por ejemplo, el principio de buena fe o el de confidencialidad) y del procedimiento para gestionar las denuncias. La forma de presentar las denuncias podrá ser tanto por escrito, como de forma verbal o incluso de ambas formas.

En caso de que se tramite por canales incorrectos, la denuncia deberá ser trasladada inmediatamente al responsable del sistema interno, además de registrarse formalmente en el canal adecuado para que pueda ser tramitada. En ningún caso podrá gestionarse una denuncia que no esté registrada correctamente en el canal.

### 2. Recepción de la denuncia

El responsable del sistema interno de información puede ser unipersonal o colegiado, debiendo actuar con independencia y autonomía y sin recibir ningún tipo de instrucción u orden.

No obstante, la recepción de denuncias puede estar externalizada, debiendo el tercero que se encargue de esto respetar la confidencialidad y la protección de datos.

### 3. Registro de la denuncia

Todas las organizaciones deben tener un libro-registro donde se anoten las denuncias recibidas y las investigaciones internas que se hayan iniciado a partir de ellas. Este registro debe garantizar la confidencialidad en todo momento.

No es un registro público, pudiendo accederse a él de manera total o parcial solo en el caso de que: lo solicite una autoridad judicial competente; exista una orden judicial (auto); la solicitud esté dentro de un procedimiento judicial y bajo supervisión del juez.

Lo ideal sería que el responsable del registro sea la persona encargada del canal de denuncias.

El registro puede contener información como (i) un número de referencia interno para identificar cada denuncia; (ii) la fecha de recepción de la denuncia; (iii) el tipo o naturaleza de la denuncia, según una metodología interna; (iv) una descripción de los hechos denunciados; (v) las decisiones internas tomadas tras recibir la denuncia; (vi) las medidas adoptadas; o (vii) la fecha que se cierra el caso, entre otras.

#### 4. Análisis preliminar

El responsable del canal de denuncias es quién revisa las denuncias recibidas y decide si la denuncia es válida o no. Por lo tanto, en este análisis preliminar habrá que comprobar:

- » Si está dentro del ámbito de aplicación tanto objetivo como subjetivo, es decir, si es un hecho denunciante y el denunciante tiene capacidad para comunicar.
- » La relevancia, esto es, el impacto y la gravedad de los hechos que se denuncian.
- » La proporcionalidad para ver si afecta a una cuestión trascendente e importante.
- » La motivación de la denuncia, es decir, si está bien explicada, detallada, es lógica y coherente.

Tras este análisis preliminar, se podrá: admitir la denuncia tras comprobar que los hechos objeto de la denuncia suponen una violación al Código Ético de la ESFL; inadmitir la denuncia si no se trata de una violación al Código Ético de la ESFL, no tiene ningún tipo de relación con la ESFL o si ya fue denunciado y no se ha aportado ningún tipo de información nueva.

#### 5. Investigación

Una vez que la denuncia es aceptada, el responsable del sistema interno de información debe nombrar un equipo investigador o instructor. Su función es comprobar si los hechos denunciados son verídicos.

#### 6. Comunicación a la persona afectada

El equipo investigador debe notificar a la persona afectada en un plazo máximo de 15 días hábiles desde el inicio de la investigación, o desde el momento en que se conozca su identidad si esto sucede más tarde.

En ningún caso se revelará la identidad del denunciante ni se dará acceso al contenido íntegro de la denuncia.

Esta notificación se debe hacer por correo electrónico e incluir: las conductas o actos que se le atribuyen, un resumen claro de los hechos, toda la información relevante para que pueda defenderse, información sobre su derecho a presentar alegaciones por escrito y la explicación de los derechos relacionados con el tratamiento de sus datos personales.

## 7. Emisión del informe de investigación

Una vez finalizadas todas las actuaciones de la investigación, el equipo investigador deberá cerrar formalmente la investigación y elaborar un informe que se incluirá en el libro-registro de denuncias.

Este informe debe contener como mínimo la siguiente información:

- » Código interno de identificación de la denuncia.
- » Clasificación de la denuncia.
- » Fecha de recepción de la denuncia y descripción clara de los hechos denunciados.
- » Identificación de las personas afectadas y posibles testigos si los hubiera.
- » Motivos por lo que la denuncia fue admitida.
- » Detalle de las actuaciones realizadas.
- » Conclusiones finales de la investigación y de la valoración de los hechos.
- » Propuesta de acciones correctivas para eliminar las causas que provocaron los hechos delictivos y evitar así que se repitan.
- » Propuesta de medidas disciplinarias en caso de que corresponda aplicarlas.

## 8. Resolución y cierre de la investigación

La investigación se considerará cerrada cuando se hayan reunido suficientes datos, pruebas e información para valorar definitivamente la denuncia.

## 9. Propuesta de sanciones a aplicar (en su caso)

En caso de que finalmente se concluya que ha existido incumplimiento, se deberán proponer las sanciones a aplicar, siempre de conformidad con la legislación laboral vigente.

## Modificaciones estructurales de las ESFL

---

### 1. ¿Es posible la fusión de ESFL? Si es así, ¿cuáles son los requisitos?

Sí, es posible, tanto en asociaciones como en fundaciones, aunque el proceso, los requisitos y la viabilidad legal dependen del tipo específico de entidad.

#### Fusión de asociaciones sin fines de lucro

Las asociaciones pueden fusionarse con otras entidades del mismo tipo, siempre que la operación sea **aprobada por la Asamblea General** de las entidades intervinientes, que es el órgano soberano de decisión en las asociaciones. Deberá constar que la fusión se ha aprobado conforme a los requisitos que para la adopción de acuerdos establecen los estatutos.

#### Fundamento legal y operativo:

La fusión es una causa voluntaria de extinción de la asociación (la absorbida o disuelta). Suele realizarse para optimizar recursos, aumentar impacto social o eliminar duplicidades o solapamientos en la acción social.

## Fusión de fundaciones

En el ámbito de las fundaciones, la normativa española (art. 30 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones) regula expresamente la fusión entre fundaciones cuando exista acuerdo de los patronatos de las entidades implicadas y se cumpla con los requisitos que la legislación y el Protectorado establecen. La fusión puede conllevar la creación de una nueva fundación o la absorción de una fundación por parte de otra.

La fusión puede realizarse por voluntad de los patronatos o a instancia del Protectorado, en caso de que la fundación fuese incapaz de alcanzar sus fines. En tal caso, el Protectorado concederá un plazo suficiente (no inferior a tres meses) para que las fundaciones lleguen a un acuerdo de fusión entre ellas. Solo en el caso de que transcurrido este plazo no se hubiese recibido la documentación exigida o se opusieran, el Protectorado podrá solicitar a la autoridad judicial que ordene la fusión.

### Procedimiento de fusión entre fundaciones

En el caso de las fundaciones de alcance estatal, se deberá comunicar la fusión al Protectorado, aportando la siguiente documentación:

#### 1. Aprobación por los patronatos

Los patronatos de las fundaciones implicadas deben adoptar el correspondiente acuerdo de fusión. A efectos de comunicar la fusión al Protectorado se ha de preparar una certificación del acuerdo por cada uno de los patronatos, emitida por el Secretario con el visto bueno del Presidente.

#### 2. Informe justificativo de la fusión

El acuerdo de fusión debe ir acompañado de un informe justificativo de la fusión donde se debe especificar el modo en el que la fusión acordada afecta a los fines y actividades de las fundaciones fusionadas y el patrimonio aportado por cada una de ellas a la fundación resultante.

#### 3. Balance de fusión

Se ha de aportar el último balance anual aprobado por cada fundación que pretenda fusionarse, siempre y cuando dicho balance haya sido cerrado en los seis meses anteriores al acuerdo de fusión. Si el balance disponible es anterior, se deberá aportar un balance ad hoc.

#### 4. Estatutos de la nueva fundación.

#### 5. Identificación de los miembros del primer patronato de la nueva fundación.

### Intervención del Protectorado

El Protectorado de Fundaciones supervisa la legalidad de la operación y su adecuación al interés fundacional. El Protectorado podrá oponerse motivadamente a la fusión por razones de legalidad. Si no se opusiera en el plazo de tres meses o si dentro de ese plazo manifestase expresamente su no oposición, se elevará a escritura pública el acuerdo de fusión y solicitará su inscripción en el Registro de Fundaciones.

En dicha escritura se incorporan:

- Los acuerdos de fusión adoptados
- La acreditación de la intervención del Protectorado
- Los estatutos de la fundación resultante, en su caso

#### 6. Inscripción registral

Finalmente, la fusión debe inscribirse en el Registro de Fundaciones correspondiente (estatal o autonómico, según el ámbito de actuación).

Con la inscripción registral:

- Se produce la extinción de las fundaciones absorbidas.
- Se transmite en bloque el patrimonio de las fundaciones absorbidas a la entidad resultante.
- La fusión despliega plenos efectos jurídicos frente a terceros.

#### **¿Qué procedimiento seguir si una fundación quiere transformarse en una entidad híbrida (con fines mixtos lucrativos/no lucrativos), y cómo afecta fiscalmente?**

Una fundación no puede transformarse directamente en una entidad híbrida con fines lucrativos. Para desarrollar actividades económicas, debe recurrir a fórmulas indirectas, como crear o participar en sociedades mercantiles, lo que tiene implicaciones fiscales específicas.

La normativa exige que las fundaciones carezcan de ánimo de lucro, por lo que no pueden transformarse en entidades con fines lucrativos ni adoptar estructuras mixtas directamente.

En la práctica, si una fundación quiere desarrollar actividad económica, tiene dos vías principales:

- Crear o participar en una sociedad mercantil, donde se canaliza la actividad lucrativa
- Mantener separadas la actividad no lucrativa (fundación) y la actividad económica (empresa)

Desde el punto de vista fiscal:

- La fundación puede seguir aplicando el régimen especial si cumple sus requisitos
- Los ingresos que reciba (por ejemplo, dividendos) pueden estar exentos si se destinan a sus fines
- Si la actividad económica se realiza directamente desde la fundación y no está vinculada a sus fines, puede tributar y poner en riesgo el régimen fiscal especial

Ejemplo

- Una fundación crea una empresa para prestar servicios → la empresa tributa como sociedad
- La fundación recibe beneficios y los destina a su actividad social

El principal riesgo es utilizar la fundación para actividades lucrativas sin separación real, lo que puede implicar la pérdida del régimen fiscal especial y problemas legales.

## ¿Puede una entidad sin fines lucrativos española abrir delegaciones en otros países?

Sí, una entidad española sin ánimo de lucro puede establecer presencia física en el extranjero. Para ello se deberá atender a la legislación específica del Estado donde se decida crear la delegación.

De forma inversa, una fundación o asociación constituida conforme a la legislación de otro Estado también puede desarrollar actividades de carácter estable en España mediante el establecimiento de una delegación.

En este sentido, el artículo 7 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, contempla expresamente la actuación en España de fundaciones extranjeras. Dicho precepto establece que aquellas entidades que deseen operar de forma estable en territorio español deberán contar con una delegación en España e inscribirse en el Registro de Fundaciones donde se lleven a cabo sus actividades principales, acreditando previamente que han sido válidamente constituidas conforme a la legislación de su país de origen. En el caso de las asociaciones, esta posibilidad se recoge en el artículo 9 de la Ley Orgánica 1/2002, reguladora del Derecho de Asociación, que establece que las asociaciones constituidas conforme al derecho de otros Estados podrán ejercer actividades en España. Cuando dichas actividades tengan carácter estable, deberán establecer una delegación en territorio español e inscribirse en el registro de asociaciones correspondiente.

En el caso de las fundaciones extranjeras, los pasos a seguir, según la legislación española, serían:

- La entidad extranjera debe demostrar que está válidamente constituida en su país de origen y que sus fines son lícitos. Esta acreditación se lleva a cabo mediante certificados del registro correspondiente debidamente apostillados o legalizados y traducidos al castellano por un traductor jurado.
- Deberá inscribirse en el registro estatal (si su actividad se desarrolla en todo el territorio nacional) o en el autonómico (si es solo en una comunidad) en función del ámbito territorial en el que vaya a desarrollar principalmente sus actividades.
- Se exige la designación de una persona física o jurídica con domicilio en España que actúe como su representante legal ante las administraciones públicas y terceros.

El artículo 4 del Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal, establece que la constitución de la delegación se ha de realizar a través de escritura pública que debe recoger, al menos, los siguientes datos:

- Los fines de la fundación extranjera.
- Los datos o documentos que acrediten la constitución de la fundación extranjera con arreglo a su ley personal.
- Una certificación del acuerdo de su órgano de gobierno por el que se aprueba establecer una delegación de la fundación en España.
- La denominación de la delegación que deberá integrar la expresión «Delegación de la fundación».
- El domicilio y ámbito territorial de actuación de la delegación en España.

- Las actividades que, en cumplimiento de los fines, pretende realizar la delegación de forma estable en España
- La identificación de la persona o de las personas que ejercerán la representación de la delegación o que integrarán sus órganos de gobierno.
- El primer plan de actuación de la delegación en España.

La delegación entonces se deberá someter al informe del Protectorado de Fundaciones correspondiente, que se encargará de supervisar el cumplimiento de la normativa, así como de la adecuación de los fines de la entidad al interés general.

En el caso de las asociaciones, se deberá aportar la siguiente documentación:

- Solicitud o instancia, dirigida a la Secretaría General Técnica del Ministerio del Interior, Registro Nacional de Asociaciones (C/ Amador de los Ríos, 7 - 28010 Madrid) formulada por el representante de la entidad, en la que figuren tanto los datos de identificación del solicitante como los de la asociación a la que representa, la descripción de la documentación que se acompaña, la petición que se formula, lugar, fecha y firma del solicitante.
- Acta de la reunión del órgano competente o certificado de ésta, firmado por las personas que ostenten la representación de la asociación extranjera, en los que se recoja el acuerdo de la apertura de la delegación en España con indicación de la calle, número, municipio, provincia y código postal del domicilio de la delegación.
- Documentación acreditativa de la identidad de los representantes en España, consignando el nombre y apellidos, nacionalidad, domicilio y número de identificación cuando sean personas físicas, y la razón social o denominación cuando sean personas jurídicas, con los datos de identificación de las personas físicas que actúan en su nombre: nombre y apellidos, nacionalidad, domicilio y número de identificación y de sus facultades de representación.
- Documentación justificativa de que se encuentra válidamente constituida la asociación extranjera con arreglo a su ley personal, consistente en el certificado acreditativo de la vigencia de la inscripción, de la aprobación, legalización o reconocimiento, expedida por la autoridad competente del país de origen. Esta documentación debe presentarse debidamente legalizada conforme a la normativa sobre legalización de documentos públicos extranjeros.
- Estatutos o documento análogo que regule la organización y funcionamiento de la asociación, debidamente legalizados conforme a la normativa sobre legalización de documentos públicos extranjeros.
- Pago de las tasas correspondientes.

En el caso de las asociaciones, no existe una figura equivalente al Protectorado de Fundaciones. El control y la supervisión se ejercen fundamentalmente a través del registro administrativo correspondiente y de las obligaciones legales establecidas en la Ley Orgánica 1/2002.

**¿Qué pasa si cambian las normas de la matriz? ¿Cómo afecta a la delegación?** Recordemos que la sucursal es una extensión de la matriz. Por lo tanto, los cambios en la matriz (modificaciones en su denominación, estatutos, etc.) tienen un impacto directo sobre la delegación y han de comunicarse al correspondiente Registro.

## 2. De asociaciones a fundaciones y viceversa: Traspasos

En la práctica, en el tercer sector es relativamente habitual que las iniciativas nazcan como asociaciones, debido a su mayor simplicidad jurídica y a los menores requisitos iniciales (especialmente en materia de gobernanza y patrimonio). Con el crecimiento de la actividad algunas entidades optan por evolucionar hacia fundaciones, ya que pueden ofrecer una estructura patrimonial e institucional más conveniente para proyectos de mayor dimensión. Esta evolución suele darse por factores como un mayor acceso a subvenciones (públicas y privadas) y fuentes de financiación, credibilidad institucional y profesionalización de la organización debido a su sujeción al régimen más estricto de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, en cuanto a la supervisión, control y destino de las rentas.

La transición entre figuras jurídicas no suele realizarse mediante una transformación jurídica automática, puesto que las asociaciones y fundaciones se rigen por marcos normativos distintos. El proceso suele articularse mediante la constitución de una nueva fundación impulsada por los promotores o por la propia asociación, el traspaso de actividad, proyectos o patrimonio desde la asociación a la fundación y, en algunos casos, la posterior disolución de la asociación (cuando las actividades hayan sido transferidas).

Desde una perspectiva práctica, este procedimiento se desarrolla en varias fases:

- a) **Fase Preparatoria:** Los promotores o la propia asociación analizan la viabilidad de la transición y definen la estructura de la fundación (los nuevos estatutos, fines, patronos y líneas de actividad). También en esta fase se analizan los posibles impactos de carácter jurídico, laboral y fiscal del traspaso.
- b) **Constitución de la nueva fundación:** Una fundación se constituye formalmente conforme a los requisitos de la Ley 50/2002, concretamente en materia de dotación patrimonial suficiente y fines de interés general, procediéndose a su inscripción en el Registro de Fundaciones que corresponda.
- c) **Traspaso de actividad y patrimonio:** Se formaliza el traspaso de contratos, activos y proyectos desde la asociación a la fundación a través de los correspondientes acuerdos jurídicos. Esta cesión global de activos y pasivos también se puede producir en la escritura de disolución de la asociación, constanding la aceptación de la fundación en la propia escritura.
- d) **Disolución de la asociación:** Si se transfiriera la totalidad de la actividad, se podrá proceder a la disolución y liquidación de la asociación, conforme a lo dispuesto en la Ley Orgánica 1/2002, respetando siempre el destino de su patrimonio según sus estatutos y normativa vigente.
- e) **Cambio de titularidad en los registros oportunos** (p. ej. Registro de la Propiedad) y comunicación a contrapartes.

## La Responsabilidad de los Patronos

---

### Responsabilidad frente a la fundación

Las obligaciones de los patronos de las fundaciones se recogen en el artículo 17 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones: “Los patronos deberán desempeñar el cargo con la diligencia de un representante leal”. La ley, por tanto, incorpora tanto el deber de diligencia como el deber de lealtad y recoge la obligación de actuar con el fin de defender los fines fundacionales, en interés de la fundación, dentro de la legalidad y realizando una buena gestión de los recursos.

En el ámbito de las sociedades de capital, el estándar de diligencia de un ordenado empresario se entiende cumplido cuando el administrador haya actuado de buena fe, sin interés personal en el asunto objeto de decisión, con información suficiente y con arreglo a un procedimiento de decisión adecuado.

Tal y como establece la Guía Práctica “Responsabilidad de patronos y directivos de fundaciones” de la Asociación Española de Fundaciones, *“si bien el cargo de patrono de una fundación no participa de la misma naturaleza que la de administrador de una sociedad, sí que tiene ciertas similitudes, en la medida en que la actuación de los patronos debe desarrollarse bajo el mandato genérico de desempeñar el cargo con la diligencia de un representante leal, lo que pone de manifiesto la transcendencia de las funciones del patrono como representante de intereses ajenos y la relevancia de su actuación”*.<sup>6</sup>

No obstante, la Guía destaca que es preciso analizar esta diligencia caso por caso.<sup>7</sup> En este sentido, Soria Sorjús diferencia el caso de las fundaciones dotacionales donde los rendimientos derivan de la dotación fundacional de su fundador y de donativos y las fundaciones empresariales. En las primeras, el patronato se reúne generalmente en una ocasión anual simplemente para la aprobación de la gestión, cuentas anuales y presupuesto, mientras que en las segundas, el cargo de patrono implica una dedicación mucho mayor. Por ello, en opinión del autor, no cabe exigir el mismo deber de diligencia a los patronos en un tipo de fundación o en otro.<sup>8</sup> Asimismo, Soria Sorjús reivindica la aplicación del artículo 1.726 del Código Civil en cuanto al rigor de la valoración judicial de la negligencia o dirigencia del patrono al considerar el carácter gratuito de su cargo.<sup>9</sup> Para Alonso Naya, sin embargo, los grados de diligencia y lealtad de los patronos no deben ser diferentes a los de los administradores, en tanto que una gestión negligente o desleal causa una lesión al interés general, el tratamiento legal de ambas figuras es similar, la gratuidad del cargo no implica la ausencia total de retribución (al poder conllevar el cargo de patrono prestigio social, por ejemplo), la posibilidad de contar con asesoramiento, la restringida legitimación de la acción de

---

<sup>6</sup> Servicio de Asesoría Jurídica y Fiscal de la Asociación Española de Fundaciones (2021). *Responsabilidad y directivos de las fundaciones*. p.5 [https://abc.fundaciones.org/wp-content/uploads/2021/03/Guia\\_AEF\\_Responsabilidad\\_patronos\\_2021.pdf](https://abc.fundaciones.org/wp-content/uploads/2021/03/Guia_AEF_Responsabilidad_patronos_2021.pdf).

<sup>7</sup> Ibid.

<sup>8</sup> Soria Sorjús, José (2011). “La responsabilidad de los patronos de las fundaciones. Especial consideración a la responsabilidad de los patronos de fundaciones en situación de insolvencia”. *Diario La ley*, n.7640, p.3, [https://www.uria.com/documentos/publicaciones/2995/documento/joseSoria.pdf?id=2757\\_es](https://www.uria.com/documentos/publicaciones/2995/documento/joseSoria.pdf?id=2757_es)

<sup>9</sup> Ibid.

responsabilidad fundacional y la implicación económica de las administraciones públicas en la consecuencia de los fines de las fundaciones, al contar las fundaciones con exenciones fiscales.<sup>10</sup>

La responsabilidad de los patronos frente a la fundación por daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la ley o a sus estatutos, así como aquellos llevados a cabo sin la diligencia exigible a su cargo es solidaria. La exoneración de dicha responsabilidad solo se podrá dar en los siguientes casos:

- Quienes hayan votado en contra del acuerdo.
- Quienes prueben que, no habiendo intervenido en su adopción o ejecución, desconocían su existencia o conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquel.

El artículo 17.3 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones contempla la acción de responsabilidad por parte de la fundación frente a los patronos. Dicha acción se entablará ante la autoridad judicial y en nombre de la fundación. Tendrán legitimación activa:

- El propio órgano de gobierno de la fundación, previo acuerdo motivado del mismo, en cuya adopción no participará el patrono afectado.
- El Protectorado.
- Los patronos disidentes o ausentes, así como por el fundador cuando no fuere Patrono.

### Responsabilidad frente a terceros

Tal y como señala Soria Sorjús, la Ley 50/2002 no incluye de manera expresa la responsabilidad de los patronos frente a terceros. No obstante, el autor, amparado en la doctrina, defiende que se ha de exigir aquí una aplicación de los principios generales sobre responsabilidad.<sup>11</sup> Para Rivero Hernández, cabe reclamar responsabilidad a los patronos mediante: (i) la acción indirecta o subrogatoria del 1.111 del Código Civil o (ii) la acción directa o individual de los terceros frente a los patronos causantes del daño.<sup>12</sup> La jurisprudencia, sin embargo, se muestra reacia a admitir la aplicación analógica del régimen de los administradores de las sociedades a los patronos de una fundación.<sup>13</sup> Asimismo, que una ley moderna no incluya de forma expresa dicha responsabilidad parece una omisión deliberada. Por todo ello, para Soria Sorjús, debe rechazarse la posibilidad de integrar tanto el régimen de responsabilidad individual como el régimen de responsabilidad por deudas de los administradores de sociedades de capital en el régimen de responsabilidad de los patronos regulado en la Ley 50/2002.

De igual modo, la Guía de la Asociación Española de Fundaciones considera que en aplicación del 1.902 del Código Civil, en caso de los daños infligidos a terceros por el patronato, los patronos no

<sup>10</sup> Alonso Anaya, Carlos (2025). “El régimen de responsabilidad de los patronos de las fundaciones”. *Revista de Derecho de la UNED*, n.34, pp. 26-27.

<sup>11</sup>Soria Sorjús, José (2011). “La responsabilidad de los patronos de las fundaciones. Especial consideración a la responsabilidad de los patronos de fundaciones en situación de insolvencia”. *Diario La ley*, n.7640., p. 4.

<sup>12</sup><sup>12</sup> Op. Cit, Ibid. p.5.

<sup>13</sup> Ibid. p.8.

responderán de forma personal salvo que se hayan extralimitado en sus facultades respecto al objeto fundacional.<sup>14</sup>

En relación con la responsabilidad tributaria, se habrá de estar a “la estructura organizativa de la fundación tanto para determinar la responsabilidad de cada uno de los miembros del patronato como para determinar la responsabilidad de estos por el incumplimiento de las obligaciones de los subordinados”.<sup>15</sup>

Por último, en relación con la responsabilidad penal, cabe la responsabilidad de los patronos por los tipos penales de administración desleal (art. 252 del Código Penal), apropiación indebida (art. 253 del Código Penal), delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social (art. 305 y siguientes del Código Penal) y corrupción o tráfico de influencias.

---

<sup>14</sup> Se ha de tener en cuenta que, en el caso de las fundaciones de ámbito autonómico, algunas legislaciones autonómicas sí que plantean de forma expresa un régimen de responsabilidad más detallado de los patronos. Servicio de Asesoría Jurídica y Fiscal de la Asociación Española de Fundaciones (2021). *Responsabilidad y directivos de las fundaciones*. p.7 [https://abc.fundaciones.org/wp-content/uploads/2021/03/Guia\\_AEF\\_Responsabilidad\\_patronos\\_2021.pdf](https://abc.fundaciones.org/wp-content/uploads/2021/03/Guia_AEF_Responsabilidad_patronos_2021.pdf).

<sup>15</sup> Ibid. p.13.

## Extinción de una ESFL

### 1. ¿Cuáles son las razones por las que se extingue una asociación o una fundación?

La extinción de una ESFL puede producirse por diversas causas, tanto voluntarias como obligatorias. Estas causas están reguladas en distintas normativas, dependiendo de la naturaleza jurídica de la entidad:

#### A. Causas de extinción de una asociación sin ánimo de lucro

Las asociaciones se disolverán por las causas previstas en los estatutos y, en su defecto, por la voluntad de los asociados. Asimismo, resultarán de aplicación las causas determinadas en el artículo 39 del Código Civil y por sentencia firme.

Las causas más habituales de disolución de una asociación son:

- » **Por acuerdo voluntario de los socios:** mediante votación en la Asamblea General, según lo previsto en los estatutos.
- » **Por cumplimiento del fin para el que fue constituida:** cuando ya ha alcanzado totalmente su objetivo fundacional.
- » **Por imposibilidad de cumplir su fin social:** debido a problemas económicos, estructurales o de otra índole.
- » **Por fusión con otra asociación:** si esta fusión implica la desaparición jurídica de la asociación original.
- » **Por sentencia judicial firme o acto administrativo:** por causas legales, como actividades ilícitas o contrarias al orden público.
- » **Por las causas previstas en los estatutos:** como falta de actividad, pérdida de finalidad, o ausencia de financiación.

#### B. Causas de extinción de una fundación

Las fundaciones comparten algunas de las causas anteriores, pero con particularidades derivadas de su naturaleza patrimonial y organizativa. Las principales son:

- » Por expiración del plazo para el que fue constituida.
- » Por cumplimiento o imposibilidad del fin fundacional.
- » Por fusión o absorción por otra fundación.
- » Por causas estatutarias.
- » Por sentencia judicial.

## ¿Qué ocurre con los bienes si la fundación se extingue?

Salvo en el supuesto de fusión, la extinción de la fundación determinará la apertura del procedimiento de liquidación, que se realizará por el patronato de la fundación bajo el control del Protectorado. Si el patronato no llevase cabo la liquidación, el Protectorado le requerirá para que inicie, continúe o concluya, según proceda, las actuaciones pertinentes para la liquidación en un plazo no inferior a un mes. A estos efectos, el Protectorado podrá solicitar del patronato las informaciones o aclaraciones pertinentes. Transcurrido dicho plazo sin que el patronato hubiera dado cumplimiento al requerimiento, o ante su oposición expresa o en los casos de ausencia de patronato, el Protectorado podrá instar la liquidación.

El artículo 33 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones establece que los bienes y derechos resultantes de la liquidación se destinarán a las fundaciones o a las entidades no lucrativas privadas que persigan fines de interés general y que tengan afectados sus bienes, incluso para el supuesto de su disolución, a la consecución de aquellos, y que hayan sido designados en el negocio fundacional o en los Estatutos de la fundación extinguida. En su defecto, este destino podrá ser decidido, en favor de las mismas fundaciones y entidades mencionadas, por el patronato, cuando tenga reconocida esa facultad por el fundador, y, a falta de esa facultad, corresponderá al Protectorado cumplir ese cometido. No obstante, las fundaciones podrán prever en sus Estatutos o cláusulas fundacionales que los bienes y derechos resultantes de la liquidación sean destinados a entidades públicas, de naturaleza no fundacional, que persigan fines de interés general.

Por su parte, el artículo 39 del Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal establece que no se podrán destinar los bienes y derechos resultantes de la liquidación a las entidades antes expuestas sin que hayan sido satisfechos todos los acreedores o sin haber consignado el importe de sus créditos. Cuando existan créditos no vencidos, se asegurará previamente el pago.

En el caso de las fundaciones de ámbito autonómico, habrá que estar a lo dispuesto en la normativa específica de cada comunidad autónoma.

Los bienes de una fundación no pueden repartirse entre sus miembros: deben destinarse obligatoriamente a otras entidades sin fines lucrativos con fines de interés general.

Cuando una fundación se extingue y se liquida, su patrimonio no queda a libre disposición. La ley exige que los bienes se destinen a otras fundaciones o entidades no lucrativas que persigan fines similares.

Este destino puede estar previsto en los estatutos. Si no lo está, lo decide el Patronato, siempre dentro de los límites legales.

En ningún caso los bienes pueden repartirse entre fundadores, patronos o personas vinculadas. Este principio garantiza que el patrimonio siga afecto a fines de interés general incluso tras la extinción.

### Ejemplo

- Una fundación educativa se extingue: su patrimonio debe transferirse a otra entidad con fines educativos o sociales similares
- No puede repartirse entre los patronos ni devolverse a los fundadores

El incumplimiento de esta obligación puede implicar problemas legales y la pérdida de beneficios fiscales, ya que el destino del patrimonio es un requisito esencial del régimen de entidades sin fines lucrativos

### ¿Existe control fiscal en la liquidación?

Sí. La extinción de una entidad no elimina sus obligaciones fiscales: debe cumplirlas hasta el final y puede ser objeto de comprobación por la Administración.

Durante la liquidación, la entidad debe seguir cumpliendo sus obligaciones fiscales, incluyendo:

- Presentar el Impuesto sobre Sociedades del último ejercicio
- Declarar las rentas generadas durante la liquidación (por ejemplo, venta de bienes)
- Cumplir con otras obligaciones como IVA si procede

Además, la Administración puede revisar ejercicios anteriores no prescritos, incluso después de la extinción.

Los responsables de la liquidación (patronos o liquidadores) deben asegurarse de que se cumplen estas obligaciones, ya que podrían responder en caso de incumplimiento.

### Ejemplo

- Una fundación vende un inmueble durante la liquidación → puede generar tributación en el Impuesto sobre Sociedades o IVA
- Aunque la entidad se extinga, Hacienda puede revisar ejercicios anteriores

Los errores más frecuentes son no presentar las declaraciones finales, no declarar correctamente las operaciones de liquidación o pensar que la extinción impide futuras inspecciones.

## **ANEXO I – Normativa aplicable a las ESFL**

Las ESFL están reguladas por leyes que establecen la normativa aplicable para su constitución, funcionamiento y derechos, entre las que destacan en el ámbito nacional:

- » Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.
- » Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.
- » Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (la “Ley 49/2002”).

### **Normativa del Impuesto sobre Sociedades (IS)**

- » Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- » Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

### **Normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)**

- » Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, “Directiva del IVA”).
- » Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, “Ley del IVA”).
- » Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, “Reglamento del IVA”).

### **Normativa de aplicación en materia Laboral**

- » Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.
- » Ley 45/2015, de 14 de octubre, de Voluntariado.
- » Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia.
- » Asimismo, deberán considerarse las obligaciones y disposiciones incluidas en los convenios colectivos que sean de aplicación en cada caso.

### **Normativa de aplicación en materia de Compliance**

- » Directiva (UE) 2019/1937 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2019, relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho a la Unión.
- » Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

- » Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
- » Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
- » Ley 2/2023, de 20 de febrero, reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción.
- » Circular 1/2016, de 22 de enero, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica 1/2015.

**Los autores, Deloitte y Comillas-ICADE no aceptarán ninguna responsabilidad por las consecuencias que puedan derivarse de decisiones adoptadas por el lector sobre la base de las opiniones personales, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.**



Deloitte hace referencia, individual o conjuntamente, a Deloitte Touche Tohmatsu Limited («DTTL»), a su red global de firmas miembro y sus entidades vinculadas (conjuntamente, la «organización Deloitte»). DTTL (también denominada «Deloitte Global») y cada una de sus firmas miembro y entidades vinculadas son entidades jurídicamente separadas e independientes que no pueden obligarse ni vincularse entre sí frente a terceros. DTTL y cada una de sus firmas miembro y entidades vinculadas son responsables únicamente de sus propios actos y omisiones, y no de los de las demás. DTTL no presta servicios a clientes. Para obtener más información, consulte la página [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about)

Deloitte presta los más avanzados servicios de auditoría y assurance, asesoramiento fiscal y legal, consultoría, asesoramiento financiero y sobre riesgos a casi el 90% de las empresas de Fortune Global 500® y a miles de empresas privadas. Nuestros profesionales ofrecen resultados cuantificables y duraderos que contribuyen a reforzar la confianza de la sociedad en los mercados de capital, permiten que los negocios de nuestros clientes se transformen y prosperen, y lideran el camino hacia una economía más sólida, una sociedad más justa y un mundo sostenible. Con una trayectoria de más de 175 años, Deloitte está presente en más de 160 países y territorios. Para obtener información sobre el modo en que los cerca de 457.000 profesionales de Deloitte de todo el mundo crean un verdadero impacto, visite la página [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com).

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y ni Deloitte Touche Tohmatsu Limited («DTTL»), ni su red global de firmas miembro o sus entidades vinculadas (conjuntamente, la «organización Deloitte») pretenden, por medio de esta publicación, prestar un servicio o asesoramiento profesional. Antes de tomar cualquier decisión o adoptar cualquier medida que pueda afectar a su situación financiera o a su negocio, debe consultar con un asesor profesional cualificado.

No se realiza ninguna declaración ni se ofrece garantía o compromiso alguno (ya sea explícito o implícito) en cuanto a la exactitud o integridad de la información que consta en esta publicación, y ni DTTL, ni sus firmas miembro, entidades vinculadas, empleados o agentes serán responsables de las pérdidas o daños de cualquier clase originados directa o indirectamente en relación con las decisiones que tome una persona basándose en esta publicación. DTTL y cada una de sus firmas miembro, y sus entidades vinculadas, son entidades jurídicamente separadas e independientes.