

Deloitte.
Legal

CÁTEDRA
DELOITTE LEGAL
DE TRIBUTACIÓN
EMPRESARIAL



Deloitte.
Legal


COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA
ICADE

Facultad de Derecho
Clínica Jurídica



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

1. Guía para las entidades sin fines lucrativos	1
1.1. Aspectos generales	2
1.2. Constitución de una ESFL	3
2. Buen gobierno y buenas prácticas de gestión de las asociaciones y fundaciones	7
2.1. Aspectos mercantiles	7
2.2. Aspectos tributarios	9
2.3. Laboral	26
2.4. Público	32
2.5. Compliance	34
2.6. Modificaciones estructurales de las ESFL	42
2.7. Extinción de una ESFL	42
3. ANEXO I – Normativa aplicable a las ESFL	44

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, penal, público y de compliance. 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
Aspectos generales	» Nace por voluntad de al menos tres personas físicas o jurídicas legalmente constituidas. » Espíritu democrático representado por la toma de decisiones en la Asamblea General. » Ideal para facilitar la participación de socios (club deportivo, colectivo cultural, ONG vecinal).	» Puede crearla una sola persona física o jurídica. » Prima la voluntad inicial del fundador. » Útil para preservar un legado o canalizar grandes donaciones para fines no lucrativos de interés general (becas, investigación, patrimonio artístico).
Órganos de gobierno	» Asamblea General (todos los socios) – órgano supremo de gobierno de la asociación. » 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.	» 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.

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 mercantiles

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; (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.
- » 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.

- » 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.

2.1.2. ESFL de alcance autonómico

- » Existirán 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 (por ejemplo, Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de Fundaciones de Interés Gallego o la Ley 10/2005, de 31 de mayo, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía).

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.

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 mercantiles

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, 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.

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 ("INCEN") 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	☐	Modificación datos relativos a retenciones e ingresos a cuenta. (página 7)
137	☐	Modificación datos relativos a otros Impuestos. (página 7)
138	☐	Modificación datos relativos a regímenes especiales del comercio intracomunitario. (página 7)
139	☐	Modificación datos relativos a la relación de socios, miembros o partícipes. (página 8)
140	☐	Dejar de ejercer todas las actividades empresariales y/o profesionales (personas jurídicas y entidades, sin liquidación. Entidades inactivas).
		Fecha efectiva del cese 141 / /
C) Baja		
150	☐	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			Alta	Baja	Fecha
Obligación de presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades.....	620				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				642
Condición de entidad exenta en el Impuesto sobre Sociedades.....	622				
En su caso, marque la casilla que corresponda:					
623 ☐ Exención total (artículo 9.1 de la Ley IS).....	643				Fecha
624 ☒ Exención parcial (artículo 9.2 de la Ley IS).....	644				
625 ☐ Exención parcial (artículo 9.3 de la Ley IS).....	645				
627 ☐ Exención parcial (artículo 9.4 de la Ley IS).....	647				Fecha
Ejercitada la opción por el régimen de consolidación fiscal, renuncia a su aplicación.....	626				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			Alta	Baja	Fecha
Modalidad de establecimiento permanente:					
630 ☐ Régimen general					
631 ☐ Actividades art. 18.3 texto refundido Ley IRNR					
632 ☐ 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				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				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				638

8. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DEL TÍTULO II DE LA LEY 49/2002.			Alta	Baja	Fecha
651 ☒ Ejerce la opción por el Régimen fiscal especial del Título II de la Ley 49/2002.....	653				Fecha
652 ☐ 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 ESFL¹.
- » Las de escasa relevancia (aquellas en las que el INCN no supera en conjunto 20.000 euros)².

¹ 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 €).

² 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 €.

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.)³.

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%**.

• 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.

³ 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
 2023
 Página 1
 Modelo 200

Identificación
 NIF: _____ Apellidos y nombre o razón social: _____
 Teléfono 1: _____ Teléfono 2: _____

Autoliquidación complementaria
 Autoliquidación complementaria: _____ N° 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
 00002: Entidad parcialmente exenta
 00013: Agrupación de interés económico español
 00014: Agrupación europea de interés económico
 00032: Sociedad de desarrollo industrial regional
 00036: Sociedad de garantía recíproca o de realfianzamiento

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).

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.

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

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			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			721
Obligación de realizar retenciones o ingresos a cuenta sobre rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos (modelo 115)	702			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			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			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			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			726
Obligación de realizar retenciones o ingresos a cuenta sobre otras rentas o rendimientos del capital mobiliario (modelo 123)	707			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 a 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 imponible:

- » 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 la 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 adquiriera. 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 prorrata⁴.

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:

- » 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.

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

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

⁴ Existen dos modalidades de prorrata, la general y la especial. A los efectos de este documento, únicamente se detallará la prorrata general.

» 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
Personas físicas (IRPF)	» Deducción en la cuota del 80% de los primeros 250€; el resto, al 40%. » 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. » En cualquier caso, la deducción no puede > 10% de la base liquidable del contribuyente del IRPF.
Personas jurídicas (IS)	» Deducción del 40% de la base de la deducción. » Las cantidades no deducidas pueden aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos. » 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. » 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.

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 ajeneidad 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 en las entidades mercantiles. No obstante, puede contratar a miembros del patronato, esto es, del órgano de gobierno y representación de la fundación, o también a voluntarios.

¿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 este debe asegurarse de que el hecho de que los patronos cobren no va a poner en riesgo la solvencia de la organización necesaria para cubrir y lograr los fines fundacionales.

En relación con los voluntarios:

La Ley de Voluntariado, establece el marco legal para la acción voluntaria en España. En este contexto, se puede definir la figura del voluntario como la persona que realiza actividades de voluntariado, es decir, aquella persona que decide ayudar a los demás de forma libre y solidaria, sin recibir dinero a cambio. Estas actividades deben hacerse dentro de una organización de voluntariado y formar parte de un programa concreto.

En consecuencia, no se considera voluntariado si una persona presta servicios: (i) por dinero o por obligación; (ii) por amistad, relación familiar o de vecindad; (iii) si forma parte de programas de prácticas o becas; (iv) no está relacionada con una entidad de voluntariado.

Además, la Ley de voluntariado permite que los menores de edad no emancipados participen como voluntarios, siempre que cuenten con la autorización expresa de sus padres, tutores o la institución que los tenga a su cargo, respetando en todo momento la voluntad y los derechos del menor reconocidos por las leyes.

Igualmente, la ley de Voluntariado regula la relación entre el voluntario y la ESFL, indicando que debe formalizarse mediante un acuerdo de incorporación por escrito. Este acuerdo debe incluir, como mínimo: los derechos y deberes de ambas partes; la descripción de las funciones, actividades y tiempo de dedicación del voluntario; el régimen de gastos reembolsables; la formación requerida; la duración del compromiso y las causas de desvinculación; y el régimen para resolver conflictos entre las partes.

¿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:** Respalda 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.

Compliance

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 omita 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 denunciable 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 caso de las fundaciones, el proceso está más reglado y requiere:

1. **Aprobación por parte del Patronato** (el órgano de gobierno de la fundación).
2. **Autorización del Protectorado** (órgano de control administrativo). El Protectorado cuenta con un plazo máximo de tres meses a contar desde la notificación al mismo de los respectivos acuerdos de las fundaciones interesadas.
3. **Escritura pública e inscripción.**

Todo ello en cumplimiento del **artículo 30 de la Ley 50/2002, de Fundaciones**.

El Protectorado podría requerir a una fundación que es incapaz de alcanzar sus fines fusionarse con otra de fines análogos siempre que el fundador no lo hubiera prohibido y la otra fundación hubiera manifestado su voluntad favorable a la fusión.

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.

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:

- » 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”).

Esta es la ley principal que regula el régimen fiscal de las ESFL. Establece las bases para el funcionamiento de fundaciones, asociaciones y otras entidades similares, permitiendo que puedan beneficiarse de ciertos incentivos fiscales, como exenciones o deducciones.

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 Legal 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

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.

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.