



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

**Esta tesis doctoral contiene un índice que enlaza a cada uno de los capítulos de la misma.**

**Existen asimismo botones de retorno al índice al principio y final de cada uno de los capítulos.**

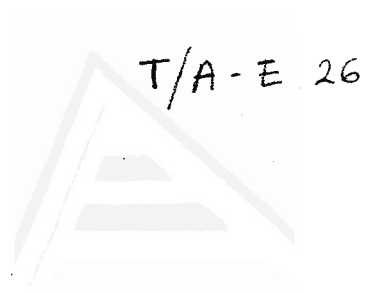
**[Ir directamente al índice](#)**

**Para una correcta visualización del texto es necesaria la versión de [Adobe Acrobat Reader 7.0](#) o posteriores**

**Aquesta tesi doctoral conté un índex que enllaça a cadascun dels capítols. Existeixen així mateix botons de retorn a l'índex al principi i final de cadascun dels capítols .**

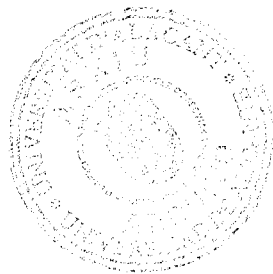
**[Anar directament a l'índex](#)**

**Per a una correcta visualització del text és necessària la versió d' [Adobe Acrobat Reader 7.0](#) o posteriors.**



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

**ESTUDIO Y ANALISIS DE LOS  
ASPECTOS ECONOMICOS, FINANCIEROS  
Y DE CONTROL EN LAS FUNDACIONES**



R.E. 32.276

**TESIS DOCTORAL.**

Presentada por: D. Eliseo Fernández Daza

Dirigida por: Dr. D. J.L. Sánchez Fdez. Valderrama



**A mis padres.**

Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante





**INTRODUCCION ..... 7**

**CAPITULO I: LA FUNDACION COMO MANIFESTACION JURIDICO-ECONOMICA.**

I.1. Introducción .....20

I.2. Regulación jurídica de las Entidades no lucrativas.  
El caso Español .....28

    I.2.1. Mutuas y Cooperativas .....34

I.3. El concepto de Fundación .....39

I.4. Antecedentes Históricos.....57

    I.4.1. En el Derecho Romano .....57

    I.4.2. En el Derecho desde la Edad Media a la época  
        de las codificaciones.....59

    I.4.3. En el derecho Comparado .....64

        I.4.3.1. Fundaciones en Francia .....64

        I.4.3.2. Fundaciones en Alemania .....68

        I.4.3.3. Fundaciones en los Países Bajos ..69

        I.4.3.4. Fundaciones en el Reino Unido ....71

        I.4.3.5. Fundaciones en Estados Unidos ....73

I.5. Las Fundaciones en el derecho Español .....79

    I.5.1. El caso Español. Evolución Histórico-Jurídica  
        de las Fundaciones .....79

I.5.2. Las Fundaciones en la Constitución de 1978 y en los Estatutos de Autonomía .....	105
I.6. Valoración y examen de los problemas que sugiere la legislación vigente .....	129
I.6.1. Necesidad de una Ley de Fundaciones .....	129
I.6.2. Reflexiones entorno a la nueva Ley .....	132

## **CAPITULO II: LA GESTION ECONOMICO-FINANCIERA.**

II.1. Evolución y panorama actual de las Fundaciones en España.....	147
II.1.1. Limitaciones en el Análisis y estudio de las Fundaciones.....	147
II.2. Consideraciones Económicas y Patrimoniales de las Fundaciones.....	190
II.3. Criterios Contables.	
II.3.1. Rendición de cuentas .....	206
II.3.1.1. Fundaciones de Beneficencia .....	209
II.3.1.2. Fundaciones Laborales .....	266
II.3.1.3. Entidades Benefico-constructoras	268
II.3.1.4. Docentes y Culturales .....	270



II.3.2. La Rendición de cuentas. Normativa Autonómica.....	290
II.3.2.1. En Cataluña .....	290
II.3.2.2. Evaluación de la rendición de cuentas en las fundaciones catalanas .....	297
II.3.2.3. En Galicia .....	310
II.3.3. Reflexiones entorno a la contabilidad de las Fundaciones. Bases para un modelo .....	316

**CAPITULO III: LA FISCALIDAD DE LAS FUNDACIONES EN ESPAÑA.**

III.1. La Fiscalidad en España .....	354
III.1.1. Consideraciones iniciales .....	354
III.1.2. Situación actual en el régimen Tributario de las Fundaciones .....	356
III.2. Propuesta sobre Incentivos Fiscales, a la participación privada en actividades de interés General.....	370



## **CAPITULO IV: EL CONTROL EXTERNO DE LAS FUNDACIONES.**

IV.1. El papel de las Fundaciones en una sociedad moderna.....	381
IV.2 El control de las Fundaciones .....	385
IV.2.1. Consideraciones iniciales .....	385
IV.2.2. Auditorías externas en Fundaciones .....	387
IV.2.2.1. Auditorías de Cumplimiento o Legalidad .....	387
IV.2.2.2. Auditorías Financieras .....	387
IV.2.2.3. Auditorías de Economía y Eficiencia .....	388
IV.2.2.4. Auditorías de Eficacia .....	400
IV.2.2.5. Auditorías Completas .....	400
IV.3. Secuencia en el procedimiento de Auditoría .....	401
IV.3.1. Introducción .....	401
IV.3.2. Normas de Auditoría .....	404
IV.3.2.1. Normas técnicas de carácter general .....	405
IV.3.2.2. Normas técnicas sobre ejecución del trabajo .....	408
IV.3.2.3. Normas técn. sobre informes ..	425





IV.3.3. Conclusiones .....	431
IV.3.3.1. Esquema de razonamiento .....	431
IV.3.3.2. Comentarios Finales .....	433
<b>CAPITULO V: CONCLUSIONES .....</b>	<b>436</b>
<b>CAPITULOS VI: BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>451</b>



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

## **INTRODUCCION**



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

### **Introducción.**

La decisión de acometer un proyecto de investigación de esta naturaleza se justifica, en nuestro caso, por diversas razones. En primer lugar, por el deseo de avanzar en el proceso formativo y de conocimientos, que todas las personas con vocación permanente de estudiantes nos imponemos. La segunda motivación, la encontramos en la posibilidad de acercarnos a un mundo tan apasionante y desinteresado, como es el de las Fundaciones, en donde se ennoblecen las personas que trabajan y colaboran con estas Instituciones, constituyendo su único interés la inversión de su tiempo y esfuerzo en beneficio de los demás.

Cuando iniciamos la tarea de campo, observamos la existencia de diversos trabajos centrados principalmente en aspectos jurídicos y prácticamente muy pocos, los que analizan con detalle las consideraciones económicas de las Fundaciones. Otros elementos que dificultaron nuestra investigación, fueron los de encontrarnos el sector, con sistema de información muy fragmentada y difícilmente evaluable por la escasa garantía y fiabilidad de sus datos.

El objetivo de nuestro trabajo, pretende presentar una serie de reflexiones, análisis y conclusiones sobre la situación jurídico-económica de las Fundaciones. En este sentido, proponemos la utilización de técnicas e instrumentos de gestión de los fondos fundacionales, así como la necesidad de iniciar procesos de verificación contable y estudios del nivel de eficacia y eficiencia, en el cumplimiento de los objetivos previstos.

El proyecto realizado lo hemos estructurado en seis capítulos:

- I** La Fundación Como Manifestación Jurídica.
- II** La Gestión Económico-Financiera.
- III** La Fiscalidad En Las Fundaciones.
- IV** El Control Externo De Las Fundaciones.
- V** Conclusiones.
- VI** Bibliografía.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

## **I La Fundación Como Manifestación Jurídica.**

El objetivo de este primer capítulo, ha sido situar el marco jurídico de las Fundaciones. En este sentido, se parte de los antecedentes más remotos de las primeras Fundaciones, para analizar posteriormente su evolución histórica en España, y la situación de estas Instituciones, en el derecho comparado.

En el último apartado del capítulo se analiza la problemática actual que presentan las Fundaciones, formulando una serie de conclusiones y propuestas, que en nuestra opinión, mejorarían su actual marco jurídico.



## **II La Gestión Económico-Financiera De Las Fundaciones.**

El estudio de la gestión económico-financiera de las fundaciones, nos planteó grandes dificultades debido a las importantes limitaciones al alcance.

En primer lugar la información sobre Fundaciones se encuentra fragmentada e incompleta debido a los siguientes factores:

1) En la actualidad no existe un registro central que aglutine toda la información. En consecuencia, debemos recurrir en el ámbito de la Administración Central, a los Protectorados de cada uno de los ministerios en donde se adscribe cada Fundación. Y en el ámbito de las Comunidades Autónomas, salvo alguna excepción, también a los Protectorados correspondientes.

2) La confección de la información, se efectúa con criterios distintos y sistemas de rendición de cuentas diferentes. En consecuencia, la información disponible es difícilmente consolidable a nivel de Estado, y no permite



evaluar la importancia de este sector en la economía nacional.

Dadas las dificultades anteriormente señaladas, en este capítulo analizamos la evolución de las Fundaciones, desde un punto de vista estadístico, económico y patrimonial, para concluir con unas reflexiones, en torno a la Contabilidad de estas instituciones, así como proponer unas bases homogéneas en la normalización contable.



### **III La Fiscalidad En Las Fundaciones.**

El tratamiento fiscal de las Fundaciones, se ha visto perjudicado principalmente a partir de las reformas tributarias iniciadas en el 1978. De tal forma, la situación actual para estas Instituciones es claramente desfavorable y plantea, en algunos casos, agravios comparativos con el régimen general de tributación. En este orden de ideas, analizamos la situación fiscal de las Fundaciones y proponemos una serie de medidas de incentivos fiscales, que favorezcan la colaboración y participación de terceros, que estén dispuestos a financiar proyectos fundacionales.





#### **IV El Control Externo De Las Fundaciones.**

La línea argumental que defendemos en este apartado, se centra principalmente en los siguientes ejes:

1) La necesidad de efectuar controles internos y externos a determinadas fundaciones con el ánimo de fomentar:

a) La Colaboración entre las Fundaciones, sus Protectorados y otras Administraciones, entendiéndose que desde el conocimiento y acceso fluido de la información, se podrán corregir antiguos recelos y comportamientos de desconfianza mutua planteados a lo largo de la historia.

b) Transparencia. Las Fundaciones en el marco de una sociedad moderna deben informar a la sociedad en general, sobre su situación económica, financiera y patrimonial, así como de las actividades que desarrollan.



Consideramos que dar a conocer a la Sociedad los proyectos de las Fundaciones, cómo se financian y cómo se gestionan los fondos, facilitará el clima de credibilidad de estas Instituciones, generándose mayores apoyos.

c) Eficiencia. Las nuevas pautas de comportamiento de las Fundaciones, entendemos no debe limitarse a un mejor entendimiento y transparencia de estas Instituciones. Es preciso observar y analizar, cómo se gestionan los fondos, qué técnicas de gestión se utilizan, en definitiva, evaluar la eficiencia de la Fundación, o sea, determinar si la consecución de unos objetivos previamente establecidos se realizan con unos presupuestos de gastos mínimos.

El estudio de los tres ejes descritos anteriormente, lo planteamos con un modelo de Auditoría Operativa que sería conveniente aplicar a las Fundaciones.





Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

## **V Conclusiones.**

En este capítulo presentamos de forma sistemática, algunas de las conclusiones que hemos ido formulando en los capítulos anteriores.

## **VI Bibliografía.**

indicamos la relación por orden alfabético de la bibliografía utilizada en la investigación.

Para finalizar la introducción, he de referirme a todas aquellas personas que con sus consejos, orientaciones y muestras de apoyo y cariño, han facilitado en gran medida este trabajo de investigación.

Mi total agradecimiento y disposición al Catedrático y director de Tesis D. José Luis Sánchez Fernández de Valderrama, quien ha sabido conjugar en todo momento la amabilidad del amigo, con la severidad y rigor científico que le caracteriza.

También quiero agradecer a mis compañeros de departamento, quienes han mostrado su comprensión y colaboración con este trabajo. Destacando especialmente a D. José González Carbonell, D<sup>a</sup> Bienvenida Almela, D. José Luis Wanden-Bergue, D. Salvador Moyá.

A mi amigo D. Miguel Angel Cabra de Luna, mi agradecimiento, reconocimiento y respeto por la inestimable ayuda recibida de su parte, sus consejos y la confianza depositada en mi persona desde el primer día.



Mi agradecimiento a la Fundación ONCE, especialmente a D. Rafael De Lorenzo, por la información y ayuda recibida de su parte.

Por último, no podría olvidar de ninguna de las maneras a mi padre, quién ha sabido orientarme personal y profesionalmente y del que me gustaría aprender su habilidad, comprensión y elegancia para relacionarse con sus alumnos y compañeros de trabajo, así como el respeto y la admiración de éstos a una trayectoria profesional, caracterizada por su disposición a los demás y su competencia e independencia en todos los trabajos emprendidos.

Todos ellos han colaborado en los aciertos que puedan existir en este trabajo de investigación, cuyas deficiencias son de mi exclusiva responsabilidad.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

**CAPITULO I**  
**LA FUNDACION COMO MANIFESTACION**  
**JURIDICO-ECONOMICA**



## **I. LA FUNDACION COMO MANIFESTACION JURIDICO-ECONOMICA.**

### **I.1 INTRODUCCION:**

Las fundaciones son instituciones muy antiguas, pues ya existían en el mundo romano y en España encontramos fundaciones en los siglos XV y XVI, hundiendo sus raíces en el terreno de la caridad y los mecenas.

Como consecuencia de la enemiga del Estado liberal a los cuerpos intermedios, de la subsiguiente desamortización que afecto a las "manos muertas" y, en el último siglo a resultas de la "cuestión social" y del desarrollo del Estado del Bienestar, los capitales acumulados a través de las fundaciones y su aplicación a fines de interés general vinieron a menos dejando a estas entidades sin un claro rol social.

El Estado y sus distintos gobiernos se han visto imposibilitados para acometer en solidario la solución de esta situación, por lo que ha sido necesario que la sociedad se organizara utilizando en cada momento las distintas fórmulas



que ofrece el derecho para agrupar a personas y capitales en torno al cumplimiento de fines de interés general.

Este fenómeno da lugar a una tímida pero creciente coparticipación y presencia del tejido social en la resolución de problemas y en la gestión de asuntos que anteriormente se concebían como estrictamente públicos de aquí la revitalización de la sociedad civil, la pujanza actual de las fundaciones en el mundo entero, formando parte del denominado "Tercer Sector" utilizando la terminología de la O.C.D.E., y en nuestro país, aunque con un cierto retraso respecto de las naciones de nuestro entorno occidental.

Estas agrupaciones, al concentrar recursos humanos y económicos en organizaciones ad hoc, ofrecen una respuesta más eficaz en la consecución de objetivos sociales que aquellas actuaciones acometidas individualmente.





La iniciativa privada sin ánimo de lucro, para la atención y cumplimiento de fines de interés general, constituye una de las acciones que más ennoblece al desarrollar los principios básicos de libertad y solidaridad. En definitiva aquellos planteamientos que constituyen los principales valores éticos y morales de la sociedad.

Las Entidades sin ánimo de lucro desarrollan su actividad en el ámbito internacional de forma cada vez más creciente y generalizada, es por ello necesario formular conjuntamente respuestas similares a planteamientos análogos. En este sentido se vienen regulando aspectos de interés común, tales como: el reconocimiento de la personalidad y su capacidad jurídica, la homologación y posibilidad de actuación de las distintas asociaciones y fundaciones en el ámbito europeo, el fomento de la vida asociativa, la aprobación de directivas en el campo económico y fiscal etc.

En los últimos años las organizaciones no gubernamentales (ONGS) tienden a coordinar sus esfuerzos fomentando agrupaciones en el ámbito geográfico y político de las



Comunidades Europeas. Jarre<sup>1</sup> enumera las más positivas, destacando en el plano general el "Comite Europeo de las Asociaciones de Interés General" (CEDAG), cuyo objetivo es representar los intereses y las demandas de la vida asociativa europea en general. En el sector social la "Red Europea de Acción Social-European Social Action Network" (ESAN), que representa los intereses de carácter social y humanitario de las asociaciones pertenecientes al ámbito comunitario. Estas y otras fórmulas de agrupaciones de las Organizaciones no gubernamentales (ONGs), pretenden establecer cauces de colaboración que permitan comunicar eficazmente el mundo asociativo con los diferentes organismos comunitarios.

Así en 1952 el Consejo de Europa reconoció el "estatuto consultivo" para aquellas organizaciones europeas no gubernamentales comprometidas en los siguientes postulados:

---

<sup>1</sup> JARRE,Dirk."La iniciativa social y humanitaria en europa occidental".Las Entidades no lucrativas de caracter social y humanitario occidental.Colección solidaridad N.1. Fundación ONCE. pp. 93-106.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

- Defensa de los principios democráticos y derechos del hombre.
- Promoción de los valores humanos.
- Mejora en la calidad de vida de los europeos.

Actualmente existen distintos vínculos de cooperación entre los ONGs y el Consejo de Europa para el desarrollo de los citados objetivos.

El mismo Jarré antes citado propone para la construcción de una nueva Europa verdaderamente humanitaria, fomentar la colaboración entre organismos privados y públicos a todas los niveles, instalando a los poderes de las Comunidades Europeas a seguir los siguientes pasos:

- Primero:** El reconocimiento político de la vida asociativa como uno de los elementos capitales de la sociedad europea de su cultura política.

- Segundo:** El reconocimiento jurídico de la asociación europea y de sus particularidades (que la distinguen, por ejemplo, de las empresas que buscan un beneficio).
  
- Tercero:** La creación de un estatuto reglamentario consultivo ante las instancias comunitarias.
  
- **Cuarto:** El establecimiento de mecanismos de coordinación y de cooperación eficaces para consulta mutua y la verdadera participación de las asociaciones en los procesos de toma de decisiones.
  
- **Quinto:** El diseño y la puesta en práctica de una estrategia activa de la promoción de la vida asociativa y de sus estructuras a nivel europeo.



De esta forma, Jarré entiende que las asociaciones podrán asumir un vínculo importante entre el ciudadano y las instituciones europeas; y que estas últimas darán fe de su voluntad de tomar en serio al ciudadano, tanto en sus necesidades como en sus capacidades.

En línea con lo anteriormente expuesto podemos extraer las siguientes conclusiones:

- 1) La resolución de los problemas que se plantean en la sociedad, principalmente en áreas educativas, benéfico-asistenciales, culturales, etc, deben solventarse conjuntamente, entre el Estado y la sociedad, superando ciertas suspicacias históricas.
- 2) La participación de la sociedad en esta materia, debe estructurarse adecuadamente, fomentando y constituyendo entre otras, aquellas formas de organización altruistas que no pretenden ánimo de lucro.



3) La situación que se plantea en el nuevo orden mundial, así como, la superación de los viejos conceptos de autarquía por otros más universales de concatenación en el ámbito europeo, aconsejan establecer vínculos sólidos entre las asociaciones e instituciones europeas; con el objetivo de crear un marco regulador homogéneo que posibilite a la sociedad participar, asistir y corresponsabilizar en la solución de sus carencias.



## **I.2 REGULACION JURIDICA DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS. EL CASO ESPAÑOL.**

La primera referencia significativa desde el punto de vista de la personalidad jurídica la encontramos en el artículo 35 del Código Civil cuando distingue entre:

- 1º) Corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por ley.
  
- 2º) Y las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley concede personalidades jurídica propia, distinta de la de cada uno de sus asociados.

Las personas jurídicas pueden ser de muy diferentes tipos, en este apartado son muy explícitos García de Enterría y Fernández<sup>2</sup> al considerar que la summa divisio entre corporaciones e instituciones está montada sobre una distinción especial "La corporación es un conjunto de personas, las cuales

---

<sup>2</sup> GARCIA DE ENTERRIA, E; Y FERNANDEZ, T.R.: "Curso de Derecho Administrativo", tomo I, Civitas 4ª ed; Madrid, reimp. 1988, pp. 368-369.

adoptan la condición formal de miembros; son estos miembros, por una parte quienes son titulares de los intereses a los que el grupo va a seguir, aunque se trate de sus intereses comunes y no particulares; y, en segundo término, los propios miembros son quienes organizan el ente, en el sentido también de que es su voluntad la que va a integrar la voluntad propia del ente a través de un proceso representativo. En cambio, en los entes institucionales no existen propiamente miembros, aunque eventualmente pueda haber interesados, o destinatarios de la actividad, o usuarios de las prestaciones que dichos entes proporcionan; las instituciones son una creación de un fundador, que es el que propone un fin a cumplir por el ente que crea (fin que éste sirve, pero que externo a él, bien por ser propio del fundador, bien porque este señala como beneficiarios a terceros, que no por ello pasan a integrarse en el ente como miembros, sino que se mantienen como terceros). La corporación es, pues, un grupo de personas organizadas en el interés común de todas ellas y con la participación de las mismas en su administración. La institución es un conjunto de medios materiales y personales afectados por un fundador a la gestión de una finalidad que en todo caso remite a un interés que está situado fuera del ente, y cuya organización y





funcionamiento quedan determinados por la voluntad del propio fundador".

Por otra parte Sánchez Arroyo<sup>3</sup> considera tradicional la distinción entre "universitates personarum" y " universitates bonorum"; es decir:

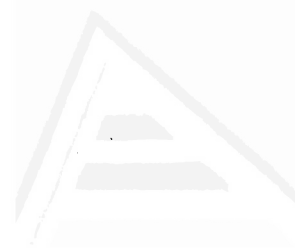
- Agrupación de hombres o conjunto de personas, concepto romano de " universitates personarum " o base personal de agrupación.

- Y agrupación de patrimonios o conjunto de bienes, concepto de " Universitates bonorum " que aparece por obra del Derecho Canónico, que son las fundaciones o base real de agrupación<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> SANCHEZ ARROYO, Gil. "La Contabilidad en las Entidades sin finalidad lucrativa". Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda, p.37.

<sup>4</sup> CASTRO Y BRAVO, Federico. " La persona jurídica " Cívitas S.A. Madrid, 1981.  
PEREZ DE ARMIÑAN, Alejandro; " Análisis de las aportaciones presentadas en los coloquios de Fundaciones en el Derecho privado español " Tema de fundaciones n 2, centro de Fundaciones, Madrid, 1979, refiriéndose a Díez Picazo p.18.



En la línea que venimos tratando, Lacruz Berdejo<sup>5</sup> entiende que las agrupaciones de base personal, las corporaciones, son organizaciones públicas mientras en las asociaciones pueden ser de interés público o de interés particular.

Así para el autor que estamos citando, las asociaciones referidas en el art. 35.1 del Código Civil "...si bien son de interés público en el sentido de que persigue una finalidad no lucrativa, permanecen en el área del Derecho privado, jerárquicamente independientes de la Administración. Por ejemplo, una asociación de cazadores, una sociedad filarmónica, etc, que en el sentido del art. 35.1 son de interés público, que aquí significa interés altruista, o sea, ausencia de ánimo de lucro".

Continúa Lacruz Berdejo diciendo que las asociaciones de interés particular son las reguladas con el nombre de sociedad en el Código Civil, Código de Comercio y leyes especiales, en vista de la obtención de una ganancia partible (sociedades civiles, colectivas, anónimas, etc.).

---

<sup>5</sup> Según LACRUZ BERDEJO, José Luis ( cit.por Arroyo,La Contabilidad...),op.cit;p.36



Hemos visto, en los párrafos anteriores, diversas opiniones sobre el concepto de personalidad jurídica tipificado en el artículo 35 del Código Civil. Nos parece importante destacar algunas de las diferencias básicas entre las distintas personas jurídicas.

1º) La asociación puede ser de interés público o de interés particular.

2º) La corporación al igual que la fundación, debe perseguir únicamente fines de interés público.

El concepto de interés público del artículo 35 del Código Civil "nada tiene que ver con la naturaleza pública o privada de la entidad, sino con la amplitud del círculo de personas a quienes ésta puede interesar. Son entidades de interés público las que interesan potencialmente a una pluralidad indeterminada de personas; por oposición, son de interés particular las que interesan a un número reducido de sujetos. Las primeras se instituyen sobre la base del acuerdo entre todos sus promotores a través del instrumento jurídico del estatuto asociativo. Las



segundas sobre la base de un contrato societario, dando lugar al nacimiento de sociedades civiles o mercantiles".

En función de los fines que se persigan, también podemos establecer las siguientes diferencias:

1º) Las asociaciones de interés público, no persigen, entre sus objetivos, la obtención de beneficios repartibles entre sus asociados. Sus fines son altruistas y desinteresados.

2º) Las asociaciones de interés particular, buscan la obtención de ganancias para distribuir las entre sus socios.

Conviene destacar que existen asociaciones de interés público que persiguen entre sus objetivos, la obtención de beneficio, no considerándose, por este motivo, de interés particular ya que el lucro generado revierte a la entidad para realizar actividades de interés general.

Estas primeras reflexiones en torno a la clasificación de persona jurídica descrita en el artículo 35 del Código Civil, debemos ampliarlas con las mutuas y las cooperativas, para tener una visión de conjunto de las entidades sin fin de lucro, objeto de estudio en este apartado dedicado a la regulación jurídica de las entidades no lucrativas en el caso español.

### **I.2.1 Mutuas y Cooperativas.**

Son consideradas como dos tipos de personas cuyo espacio físico lo encontrarían entre las asociaciones y las sociedades.

En este sentido<sup>6</sup> " Las cooperativas constituyen en tipo peculiar de sociedad en el que negándose el lucro derivado de actividades especulativas y de intermediación se permite la obtención de beneficios repartibles entre los socios, a través del llamado retorno cooperativo. Se trata de una figura híbrida entre la asociación de mutua ayuda y la sociedad mercantil. La Ley de 2 de abril de 1.987, General de Cooperativas abandona en cierto modo el llamado principio mutualista, según el cual la

---

<sup>6</sup> op. cit. p.177

cooperativa únicamente puede realizar actividades y prestaciones de servicios en favor de sus socios, e introduce la posibilidad de que aquella realice operaciones con terceros, si bien con la limitación de que estas actividades no pueden significar un lucro para los socios, sino que sus beneficios o pérdida se habrán de imputar a un fondo de reserva obligatorio, irrepetible entre los cooperativistas ".

Para Serrano y Soldevilla<sup>7</sup> "La Cooperativa no es ... una institución caritativa ni benéfica, sino que su constitución y existencia obedece a un previo cálculo de conveniencia económica. Sin embargo y frente a la consideración relativa a que es la preexistencia de unos concretos intereses o necesidades económicas la determinante del objeto de cualquier tipo de empresa económica, hemos de considerar que, mientras en las sociedades convencionales, tanto capitalistas como personalistas, la satisfacción de dichos intereses o necesidades es una condición y no un fin, en el caso particular de las sociedades cooperativas, también como formas de empresas económicas, el fin se halla constituido por la satisfacción de

---

<sup>7</sup> SERRANO Y SOLDEVILLA, Alfonso Diego: "La Cooperativa como sociedad abierta". Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1982, pp.23-29.



las necesidades de sus propios socios. De aquí que la sociedad cooperativa sea calificada, por un gran sector de la doctrina, como empresas de servicios.

Es decir, como una organización económico-empresarial que dispone de los bienes y servicios sociales para el uso o disfrute de sus miembros".

Además de realizar estas consideraciones jurídicas, en torno a las entidades sin ánimo de lucro, realizaremos otras de tipo económico que nos sirvan para profundizar en esta primera visión de conjunto.

Molla<sup>8</sup>, analiza la clasificación de las empresas en razón a dos tipos de criterios: formales y económicos. Considerando que los primeros presentan en el ámbito económico "difícil aplicabilidad y dudosa validez", proponiendo en el segundo caso, distinguir entre las entidades lucrativas de las no lucrativas. En este sentido refleja tres actitudes que pueden plantearse en las empresas en relación con el beneficio:

---

<sup>8</sup> MOLLA COTS, Salvador. Tesis doctoral, "El modelo de valoración e información contable en las unidades económicas de producción no lucrativas." Universidad Complutense. Madrid 198.

**Primera:** corresponde a unidades económicas de producción reconocidas como lucrativas, cuyo objetivo primordial es maximizar sus beneficios mediante el desarrollo de su actividad.

Otras características de este grupo son:

- La titularidad de la propiedad, generalmente se encuentra en manos privadas con la salvedad planteada por algunas empresas publicas.
- Elaboración y/o prestación de bienes y/o servicios destinados a terceros.
- No se incluyen aquellas colectividades mutuales o mutualidades.

**Segunda:** sería la que adopten la mayoría de las empresas públicas y las instituciones privadas generalmente consideradas sin fines de lucro. Como cualidad más señalada de este grupo, aparte de la orientación hacia





bienes distintos a la maximación del beneficio, su objetivo es la atención de fines sin interés general.

**Tercera:** Las entidades mutuales o mutualidades, destacando como nota principal, el servicio o dedicación a sus propios miembros.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

### **I.3 CONCEPTO DE FUNDACION.**

La idea o el concepto de fundación se ha ido constituyendo a lo largo de los siglos en relación con su evolución histórica. Podemos remontarnos a los posibles designios fundacionales del antiguo Oriente, a la tradición greco-helenística favoreciendo la existencia de templos, al Derecho Romano y Canónico, tendentes a despertar sentimientos de caridad y piedad muy ligados en la conciencia social, al inicio de las vinculaciones, los mayorazgos, los bienes vinculados o manos muertas, principalmente los eclesiásticos, los señoriales y los municipales. Llamándose también a este tipo de vinculaciones fideicomisos y utilizándose el término fundación<sup>9</sup> en sentido gramatical a la "acción de fundar, erección, creación, establecimiento, institución de alguna cosa o documento en que consta las cláusulas de una institución".

---

<sup>9</sup> BADENES GASSET, Ramón." Las Fundaciones de Derecho Privado".Doctrina y textos legales.Ed.Bosch.3ª ed.Barcelona,1977. p.34.



Durante todo ese período histórico hasta nuestros días se han generalizado multitud de doctrinas y normativas sobre las fundaciones. En relación con la diversidad de las mismas<sup>10</sup>, se plantea cuál es la verdadera base de la fundación estableciéndose dos agrupaciones:

- a) Las que tienen un marcado carácter patrimonialista.
- b) Aquellas que consideran como substrato de la fundación al fin, el Estado o los destinatarios, la voluntad objetivada del fundador y la organización.

En la doctrina actual, la teoría patrimonio-fin muestra grandes apoyos entre los juristas. En esta línea López Jacoiste, cuando plantea la despersonalización de la propiedad, dice: "Despersonalización en cuanto al fundador, que se desprende de los bienes para hacerlos objeto de la liberalidad, en cuanto a la persona fundacional y al patronato que la representa, pues son meros servidores del designio fundacional, en fin, respecto de los beneficiarios, quienes en su indeterminación serán eventuales favorecidos, pero sin ostentar

---

<sup>10</sup> Ibidem. p. 48.



una potestad real efectiva". Concluyendo finalmente con la siguiente afirmación "La propiedad de la fundación, no es una propiedad absoluta, sino una propiedad funcional. Se trata de un patrimonio duraderamente organizado al servicio de un fin. Los bienes que lo componen podrán ser sustituidos por otros que los reemplacen en la afectación. Se renovarán así mismo, tanto las personas físicas componentes del patronato u órgano de actividad, como los sucesivos y cambiantes destinatarios del beneficio. Pero a pesar de todas estas sustituciones, el conjunto, permanecerá como organizado al servicio de un fin".

En este orden de ideas, y con el ánimo de afianzar el concepto de fundación, plantearemos una selección de definiciones que servirán como punto de partida en el estudio y análisis posterior del mismo.

Valero Agundez<sup>11</sup>, en su estudio sobre el concepto de fundación así como de las líneas básicas de su ordenación jurídica dice "La fundación aparece como institución jurídica, mediante la cual se logra la afectación permanente de un patrimonio a la realización de un fin de interés común".

---

<sup>11</sup> VALERO AGUNDEZ, Urbano. "La Fundación como forma de empresa". Valladolid, 1969. pp481-482



Posteriormente analiza los elementos esenciales del concepto de fundación llegando a las siguientes conclusiones:

1.- El fin debe considerarse de interés público.

2.- La configuración del patrimonio está representada por un conjunto de bienes o derechos patrimoniales "capaces de ser aplicados directamente a la promoción de aquellos fines, o de producir frutos susceptible de tal aplicación".

3.- La existencia de una personalidad jurídica, en el sentido puramente instrumental, "como un medio para lograr un patrimonio, que consideramos esencial a la fundación a un fin ideal".



García Trevijano<sup>12</sup> considera que las características fundamentales de las fundaciones son:

- 1.- La no existencia de miembro en la justificación.
- 2.- Los beneficios de las prestaciones, están fuera de la organización.
- 3.- Formar su voluntad por personas ajenas normalmente a tales beneficiarios.
- 4.- No existe un sostenimiento económico por parte de los beneficiarios, sino del fundador o fundadores.

El profesor de Pisa<sup>13</sup> se refiere a una categoría de figuras sociales. "caracterizada por estar el fin predeterminado por la voluntad de un sólo individuo y como la persona que lo ha determinado no puede por la duración limitada de su vida humana, atender perpetuamente a su realización, quiere y ordena

---

<sup>12</sup> GARCIA TREVIJANO FOS, J.A. (Cit. por Gil Sánchez Arroyo. " La Contabilidad . . . " op. cit. 43).

<sup>13</sup> Profesor de Pisa (Cit. por Ramón Badenes op. cit. p. 8)



que otros continúen su obra cumpliendo aquel fin". Esto es lo que considera la figura de la Fundación.

El concepto de fundación podemos analizarlo, también, en el conjunto de proposiciones de Ley últimamente planteadas.

Del Campo Arbulo y Saenz de Miera<sup>14</sup> cuando analizan la problemática actual de las fundaciones como instituciones sociales, proponen la definición del concepto de fundación en el marco de una nueva ley de la siguiente forma: " la fundación es una organización de carácter no asociativo en la que, sin ánimo de lucro, se afecta de un modo duradero un patrimonio suficiente, con libertad de gestión, a la realización de fines de interés general y a cuya organización el ordenamiento legal confiere personalidad jurídica".

---

<sup>14</sup> CAMPO ARBULO, José Antonio del; SAENZ DE MIERA LOPEZ, Antonio. "Problemática actual de las fundaciones como instituciones sociales y jurídicas". Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, 1.981, pág. 93.



El grupo parlamentario Agrupación Independiente<sup>15</sup>, en su propuesta de Ley, refleja en su artículo segundo la consideración de fundación de la siguiente forma. "Tendrá el carácter de fundación toda institución que, mediante un patrimonio autónomo, aportado sin fin de lucro, se proponga destinar su renta a la satisfacción de una necesidad general o a la prestación de un servicio de interés público".

El anteproyecto de ley de fundaciones elaborado por la Comisión Mixta, constituida en la Subsecretaría del Ministerio de Justicia en 1.979 y presentado en noviembre de 1.981. Considera en su Capítulo primero de disposiciones generales art.2, que "son fundaciones las organizaciones de carácter no asociativo que, por voluntad expresa de sus creadores y sin ánimo de lucro, ven afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de actividades de interés general".

El Grupo Parlamentario Popular, presentó a la mesa del Congreso de los diputados con fecha 5 de junio de 1.991 una proposición de Ley Reguladora del Decreto de Fundaciones, que

---

<sup>15</sup> Grupo Parlamentario Agrupación Independiente. Proposición de Ley general sobre fundaciones privadas y entidades análogas encaminadas a la satisfacción, sin fin de lucro, de necesidades de interés general y sobre medidas que permitan las actividades asistenciales de los particulares (B.O. Cortes núm. 127 de 17-7-78).



sin entrar a definir el concepto de fundación, en su artículo segundo, del negocio fundacional, refleja en su apartado primero. "El ejercicio del derecho de Fundación requiere la dotación económica por particulares para el cumplimiento de fines de interés general, de carácter lícito y no lucrativo".

El borrador del Anteproyecto de Ley de Fundaciones de julio de 1.991 del Ministerio de Asuntos Sociales, presentado por el Ministro de Justicia en su artículo primero dice que "Son Fundaciones las organizaciones constituidas sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general".

La figura de la fundación, tal y como históricamente se ha venido conformando, y como aparece en ordenamientos actuales<sup>16</sup>, puede correctamente afirmarse que su sentido primordial consiste en la promoción o realización de un fin de carácter ideal, mediante la afectación permanente de una masa de bienes a la consecución de dicho fin.

---

<sup>16</sup> DIE RECHTSPROBLEMATIK, Pleimes. (Cit. por Urbano Valero Ibidem p. 24).



En resumen y después de analizar el concepto de fundación, podemos desarrollar los siguientes aspectos que consideramos esenciales:

- 1) Elementos comunes en las fundaciones.
- 2) Notas características.

- 1) Elementos comunes en las fundaciones.

- 1.1. El fin.
- 1.2. El patrimonio.
- 1.3. La organización.

- 1.1. El fin.

La Constitución Española de 27 de diciembre de 1.978 en su artículo 34 apartado uno "Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a ley". El problema que nos plantea este artículo en relación con el fin, es qué debemos entender por fines de interés general. Con anterioridad a la Constitución, el Código Civil de 24 de julio de 1.889 cuando define en su artículo 35 el concepto de personas jurídicas, en



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

relación con las fundaciones indica que deben ser de interés público reconocidas por ley.

López Jacoiste<sup>17</sup> refiriéndose al concepto de interés público recogido en el citado Código distingue que "una cosa es el interés público y otra la beneficencia". En su opinión "el carácter público del fin consiste en que redunde en favor de beneficiarios personalmente indeterminados". "Interés público es el que puede afectar y ser compatible por cualquiera". "El beneficio que concede la fundación ha de tener un destinatario popular o relativamente popular, esto es, personalmente indeterminado".

Urbano Valero<sup>18</sup> plantea que para considerar una fundación como de interés público " su fin ha de ser de utilidad común en la vida social de acuerdo con las exigencias históricas de cada momento".

---

<sup>17</sup> LOPEZ JACOISTE (Cit. por José María de Padra Gonzalez, "Observaciones en torno a una futura Ley de Fundaciones". Conferencia pronunciada en la Academia Sevillana del Notario el día 18 de febrero de 1.988.

<sup>18</sup> VALERO AGUNDEZ, Urbano. Ibidem p.101.

Blanco<sup>19</sup> dice que el Estado, debe fijar, seleccionar y reconocer mediante ley formal las distintas necesidades cuya atención por las fundaciones se considera de interés público (fundaciones de interés público reconocidas por la ley, hoy fundaciones de interés general reconocidas en la Constitución).

### 1.2. El patrimonio.

Podemos definirlo como el conjunto de bienes, derechos y obligaciones destinados a la consecución del fin fundacional. La dotación y composición del patrimonio, ha evolucionado en función de la época a la que nos referimos a la normativa de aplicación etc...

La dotación patrimonial, constituye un elemento básico en nuestra legislación, ya que, para autorizar la existencia de una fundación, debe ser considerada suficiente para garantizar la relación de las prestaciones que constituyen su objetivo.

---

<sup>19</sup>BLANCO RUIZ, J.F. "Las Fundaciones, tipología y normativa". Cuadernos de Acción Social, 1987. núm. 4. pág. 23.



En este sentido<sup>20</sup>, al considerar la dotación como elemento indispensable, se plantea una relación clara entre los objetivos y medios para alcanzarlos. Es opinión generalizada que la dotación en el momento de la constitución de la fundación debe alcanzar un mínimo suficiente, que con el tiempo puede incrementarse el patrimonio y en consecuencia intensificar las actividades. De lo contrario podríamos encontrarnos en situaciones como las que describe, Albadalejo<sup>21</sup> " Con fin de evitar la existencia de personas jurídicas inútiles, cuando el denominado acto creador no va acompañado de dotación, hasta que esta se produce no nace la fundación. Juega pues, entonces, la dotación como *conditio iuris*, a partir de la que el acto constitutivo despliega su eficacia".

En nuestro ordenamiento se plantea como requisito esencial la necesidad de dotación suficiente en relación con los objetivos diseñados.

---

<sup>20</sup>BADENES GASSET, Ramón. *Ibidem* p.p. 60-87.

<sup>21</sup>ALBADALEJO, Manuel. " Instituciones de Derecho Civil". 1961, pp 229.

Esta obligación a todas luces parece conveniente ya que de lo contrario<sup>22</sup> " cualquier persona podría saturar el mundo jurídico de bellas fundaciones ... sobre el papel, brindando a la generosidad de los demás sus brillantes ideas para que las doten económicamente ".

### 1.3. Organización.

El cumplimiento del fin fundacional y los instrumentos económico-patrimoniales necesitan estar coordinados eficaz y eficientemente para rentabilizar al máximo las posibilidades potenciales de la fundación. En consecuencia necesitan una organización dotada de personalidad jurídica en la que existan unos órganos de administración representados por unas personas (patronos) cuya finalidad este orientada siempre en velar por el cumplimiento de la voluntad expresada por su fundador.

EL cumplimiento del fin fundacional, requiere además de una organización, unas normas de funcionamiento y unos órganos de gobierno que planifiquen en el tiempo, los objetivos deseados. En este sentido la normativa de aplicación dependerá del tipo de fundación a la que nos

---

<sup>22</sup>NART, I. "La Fundación". Revista de Dcho. Privado 1951, p.494



aplicación dependerá del tipo de fundación a la que nos refiramos y del reglamento de régimen interno aprobado por la fundación en sus estatutos.

Por otra parte, la actividad desarrollada por los órganos de gobierno de la fundación, requiere la tutela y fiscalización de un órgano de control superior (el Protectorado). El Gobierno ya sea central, o el Autonómico en aquellas comunidades con transferencias en materia de fundaciones, debe asumir la representación de los intereses públicos, ejerciendo esta función de tutela o garante de esos intereses a través del protectorado al cuál esté adscrita la fundación.

Rico Pérez<sup>23</sup> plantea que, "la organización de la fundación no tiene porqué proceder de la voluntad del fundador, pudiéndose estructurar, más tarde, en el momento de constituirse la persona jurídica, en la carta fundacional.

---

<sup>23</sup>RICO PEREZ, Francisco. "Las Fundaciones en la Constitución Española". Ilustre Colegio de Abogados de Toledo, 1982, pp 114-115



Por lo tanto la organización no es un requisito de la "creación", sino de la "constitución". Pero es indispensable para que la fundación funcione. Serán órganos diversos, según el tipo de ente fundacional, los que llevarán a término la organización y gestión del patrimonio.

Lo ideal sería que la ley exigiera junto a "los órganos de gobierno", unos "órganos de control", que aparte de otras ventajas, podría ser una prudente medida conducente a reducir la posible ingerencia de la Administración.

En todo caso por el prestigio de la fundación misma, estos órganos deben ser cargos retribuidos. Los órganos de gobierno deberán percibir una retribución proporcional a su trabajo, y los órganos de control solamente dietas o en su caso, indemnización por gastos efectivamente realizados".

En esta descripción sobre como es y como debe ser la organización planteada por Rico Pérez, tendremos ocasión de profundizar más adelante.



Profundizando sobre el concepto de fundación y a modo de avance del debate que plantearemos a lo largo de la tesis, conviene reflejar la gran inquietud que existe en el sector sobre el papel que deben desarrollar las fundaciones en el futuro.

En esta línea de razonamiento, López-Quiñones<sup>24</sup> plantea en su análisis la necesidad de reflexionar sobre: ¿Cómo se pueden vitalizar las fundaciones?, ¿Qué papel debe jugar el protectorado en estas instituciones?, ¿Sería posible iniciar una política más agresiva de agrupación de fundaciones?, ¿Cómo deberían reflejarse en el futuro estas situaciones?. El autor de esta ponencia liga la suerte de las fundaciones en el futuro a tres circunstancias:

1. Al arraigo y desarrollo que adquiere el mecenazgo en la sociedad española.
2. AL tratamiento jurídico-fiscal que desarrolle el poder legislativo.

---

<sup>24</sup>LOPEZ-QUIÑONES, Luis. "Presente y Futuro de las Fundaciones". Fundación ONCE. Civitas. pp 261.



### 3. AL nivel colectivo de concienciación ciudadana.

Estas consideraciones junto con otras, se desarrollaran en apartados posteriores, en donde, realizaremos un análisis crítico sobre la actual legislación y propondremos algunas medidas a tener en cuenta en la futura ley de fundaciones.

#### 2) Notas características.

Coincidimos con algunos autores<sup>25</sup>, al clasificarlas en relación al sujeto, al patrimonio y a la actividad desarrollada:

##### a) En relación con los sujetos:

- La fundación es una entidad con personalidad jurídica que no tiene propietarios.
  
- Existen dos tipos de personas, además de los administradores y protectores, que son el fundador o fundadores y los beneficiarios. La administración se hace a través de patronatos, juntas rectoras, etc...

---

<sup>25</sup>SANCHEZ ARROYO, Gil. *Ibidem* pag. 45.



- Es fundamental el respeto a la voluntad del fundador.

**b) En relación con el patrimonio:**

- El elemento objetivo del negocio fundacional lo constituye la existencia de una dotación permanente, integrada por las aportaciones del fundador o fundadores.

**c) En relación con la actividad:**

- El cumplimiento de unos fines de interés general, diferente a los que tiene la actividad económica en el tráfico económico.
- Una organización "ad hoc".



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

#### **I.4 ANTECEDENTES HISTORICOS.**

##### **I.4.1. En el Derecho Romano.**

Los principios sobre el reconocimiento del Derecho de fundaciones, los podemos encontrar en el Derecho justiniano. La Iglesia, en el Bajo Imperio Romano desarrollaba una importante actividad en el terreno caritativo, asistiendo a los pobres, enfermos etc.

Del Ordenamiento jurídico de la época podemos extraer las siguientes conclusiones:

**Primera.** La posibilidad de realizar donaciones a la Iglesia con un fin y un destino concreto. En unos casos la redención de cautivos y en otros la atención de los menesterosos.

El resto de establecimiento benéficos, patrimonialmente autónomos, pueden ser considerados como dotados de personalidad jurídica, con independencia de que estén



dotados de administración propia o sometidos a la eclesial.

**Segunda.** Valero<sup>26</sup> en relación con los establecimientos benéficos mantiene la tesis de que un gran número de ellos pueden adscribirse desde un punto de vista patrimonial y administrativo a la Iglesia episcopal destacando en estos la ausencia de autonomía jurídica, considerándolas como "establecimientos sin personalidad".

**Tercera.** El Derecho ofrece unas garantías para asegurar el cumplimiento del fin determinado por el fundador, así como la conservación del patrimonio adscrito a tal fin. La función de control y vigilancia de cualquier tipo de establecimiento la realiza el Obispo, el cual está supervisado, en esta función, por el Metropolitano.

**Cuarta.** Por último cabe destacar la existencia de restricciones y prohibiciones, para enajenar y gravar bienes de las Fundaciones piadosas. Y la obligación de rendir cuentas ante los Obispos.

---

<sup>26</sup> VALERO AGUNDEZ, Urbano. Op.Cit.P.72



**I.4.2. En el Derecho desde la Edad Media a la época de las codificaciones.**

El Derecho Canónico medieval considera que la voluntad del fundador debe ser respetada plenamente.

Se establece una clara distinción entre las diversas figuras fundacionales, la diferenciación entre sujetos jurídicos de carácter corporativo y la fundación como masa patrimonial. Del mismo modo establece unos mecanismos de control. En definitiva otorga a la fundación carta de persona jurídica institucional.

Valero<sup>27</sup> señala que el período comprendido desde la Baja Edad Media hasta el movimiento universal de secularización, que desencadena la Revolución francesa, se puede apreciar una "laicización" de la fundación, dando lugar a la cohabitación de fundaciones civiles y eclesiásticas.

---

<sup>27</sup> Ibidem p.79



En este orden de ideas cabe destacar:

**Primero.** La administración de las fundaciones gradualmente pasará de "manos eclesiásticas a manos seculares", y el control a las autoridades civiles.

**Segundo.** Los fines fundacionales se van ampliando empezando a cubrir otras parcelas de tipo asistencial, educativo ,etc.

A partir de este período asistimos gradualmente a una autentica batalla especialmente contra las fundaciones, cuyas características más importantes son:

**A)** En el orden político se propugna la eliminación de los cuerpos intermedios, entre la sociedad y el estado.

**B)** El Fisco observa la acumulación de grandes riquezas de las fundaciones, el poder económico que estas representan, así como la imposibilidad de recaudar impuestos por ser bienes no sujetos a tributación.



En consecuencia se van adoptando una serie de medidas encaminadas a frenar las amortizaciones de bienes, destacamos entre otras las Juan II estableciendo en 1.452 el pago de la quinta parte del valor de los bienes amortizados. Carlos IV aprueba el Real Decreto de 21 de agosto de 1.795, por el que se impone un 15 por ciento sobre el valor de todos los bienes raíces y derechos reales que adquieran las manos muertas, incluso sometiendo finalmente todos los bienes de manos muertas eclesiásticas a idéntica tributación que paguen los bienes de legos.

Estas dificultades no consiguieron frenar las amortizaciones. En el siglo XVIII los Estados cambian su política influidos por las ideas del momento y deciden actuar directamente en contra de los cuerpos intermedios provocando la desamortización de los bienes anteriormente amortizados.

Los grandes pensadores y filósofos de la época entienden que debe revisarse históricamente el orden social y económico establecido, cuestionan el papel y la función desarrollada por los denominados cuerpos sociales intermedios, propician un reforzamiento del Estado.



Turgot en su artículo "Fondation" de la Enciclopedia, respecto a las fundaciones decía " nuestra finalidad no es otra que la de examinar la utilidad de estas instituciones, en general, en relación con el bien público o, más bien la demostrar sus inconvenientes". Continúa en este artículo señalando que la finalidad de las fundaciones era satisfacer la vanidad del fundador. La configuración de este nuevo orden, propicia el libre comercio, la rentabilidad y el desarrollo de la agricultura, el concepto de lo útil en los actos sociales, entendiendo que de esta forma se genera un enriquecimiento individual y colectivo que potencia la libertad de los individuos y la grandeza de los Estados.

En sintonía con este nuevo pensamiento podemos citar a Adam Smith y los fisiócratas. Estas tendencias en nada favorecían a las fundaciones que en opinión de Turgot, en gran parte representan las "manos muertas", son consideradas patrimonios estáticos cuyo objetivo es prestar una ayuda social que provoca la pereza y la ociosidad.

El pensamiento del siglo XVIII al XIX origina la mayor catástrofe de la historia para las fundaciones. El Estado va cubriendo paulatinamente la atención en el área social considerándolo como parte de la deuda social.

Sáenz de Miera<sup>28</sup> entiende que el abandono en manos del Estado de la denominada "cuestión social" ha conducido a una atonía social. Afirmando que " esta dejación de funciones se ha revuelto contra la sociedad, que se llena de inquietudes ante el estacionamiento de su proceso, viendo que es Estado es incapaz de resolver sus dramáticas cuestiones".

En consecuencia consideramos por lo anteriormente dicho, que esta dejación ha operado en el movimiento fundacional como un principio activo para su renacimiento.

---

<sup>28</sup> SAENZ DE MIERA, Antonio. "Las Fundaciones como instituciones sociales.El mecenazgo".Presente y futuro de las fundaciones". Fundación ONCE.Cívitas. pp.59-83.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

### **I.4.3. Derecho Comparado.**

En Europa el desarrollo jurídico del concepto de fundación como establecimiento con personalidad jurídica en donde se afecta un patrimonio al cumplimiento de un fin de utilidad, podemos situarlo a partir del siglo XIX.

#### **I.4.3.1. Fundaciones en Francia.**

Es considerada como un establecimiento privado dotado de personalidad moral en virtud de un acto de poder público, que tiene por objeto la realización de la obra concebida por el fundador en el empleo de los recursos provenientes principalmente del capital constituido por el mismo y administrado por un consejo de administración cuya composición está establecida por los estatutos, o según el sentido más general del termino y como resume Font-Réaulx<sup>29</sup>, "la afectación por un particular de todos o parte de sus bienes a la realización duradera de un fin de interés general.

---

<sup>29</sup>FONT-REAUXX. Les fondations en Droit française en "Travaux de la semaine Internationale de Droit". Paris 1937, III. "fondations".



Badenes<sup>30</sup> en su análisis sobre la legislación francesa en materia de fundaciones planteado en el año 86, criticaba el derecho positivo por los siguientes motivos:

1º) Por el carácter inorgánico del derecho francés en esta materia. No prevista por los textos, la fundación no existe propiamente en el derecho francés.

2º) El régimen administrativo es excesivamente severo. El reconocimiento se obtiene después de la superación de determinadas pruebas.

La ley de 23 de julio de 1987, define las fundaciones de acuerdo a las directrices establecidas por el Consejo de Estado. "La fundación es el acto por el que una o varias personas físicas o morales deciden la afectación irrevocable de bienes, derechos o recursos a la realización de una obra de interés general sin fin de lucro. Cuando el acto de Fundación tiene por objeto la creación de una persona moral, la fundación no goza de capacidad jurídica más que a contar de la fecha de entrada en vigor del Decreto del Consejo de Estado acordando el

---

<sup>30</sup> Ibidem P.258

reconocimiento de utilidad pública. El reconocimiento de utilidad pública puede ser retirado en la propia forma. Cuando una fundación reconocida de utilidad pública es creada a iniciativa de una o varias sociedades comerciales, la razón o denominación social de al menos una de ellas puede ser utilizada para la designación de esta fundación".

Del Campo<sup>31</sup> entiende que son tres los elementos que caracterizan la fundación en Francia:

- Una misión de interés general sin fin lucrativo.
- Una dotación.
- Y un consejo de Administración.

En relación con la dotación fundacional la regla general establece que ha de ser de 5 a 7 millones de F.F. Por tanto la conclusión inmediata es en líneas generales la imposibilidad o

---

<sup>31</sup>CAMPO ARBULO, José Antonio del. "Derecho vigente de fundaciones en los 12 países de la CEE. Aspectos Sustantivo y Fiscal". IX jornada sobre horizonte fiscal de las fundaciones 1991-1992.



la limitación en el reconocimiento por parte del Consejo de Estado en fundaciones modestas o demasiado poderosas.

El Consejo de Administración se compone de un máximo de doce miembros, nombrados una parte por los fundadores y la otra parte formada por representantes del Estado o de los servicios públicos interesados. Es la regla de los tres tercios: un tercio lo nombran los fundadores, un tercio son representantes de los poderes públicos y un tercio es designado por el Consejo de Administración.

Por último, en Francia la Ley 4 de julio de 1990, autoriza la fundación empresa, capacitando a las empresas comerciales en la realización de acciones temporales de mecenazgo. La vida de estas fundaciones no puede ser superior a cinco años.

La diferencia<sup>32</sup> esencial con la fundación tipo "reside en que la empresa puede utilizar en su totalidad la dotación inicial para financiar las actividades previstas sin recursos solamente a las rentas de esa dotación."

---

<sup>32</sup>CAMPO ARBULO, José Antonio del. *Ibiden*.



#### **I.4.3.2. Fundaciones en Alemania.**

La legislación básica la podemos encontrar en el Código Civil Alemán artículos 80 al 88, y en la legislación de los Estados Federales.

Las características más importantes son:

- 1) El fundador en el acto de la fundación debe reflejar el objeto de la fundación, los medios afectados a sus fines y los órganos responsables.
- 2) La autorización administrativa corresponde al land en donde se ubica la fundación.
- 3) Están sujetos a una tutela administrativa muy flexible cuyo objetivo principal es garantizar el cumplimiento de la voluntad del fundador.
- 4) No existe registro de fundaciones a nivel nacional.

5) Las fundaciones Alemanas pueden ejercer actividad lucrativa.

Existen casos de fundaciones que poseen sociedades industriales o comerciales.

#### **I.4.3.3 Fundaciones en los Países Bajos.**

Las fundaciones gozan de una gran flexibilidad a diferencia de las estudiadas en los apartados anteriores. En la legislación vigente podemos observar entre otros los siguientes aspectos:

1) La personalidad jurídica se obtiene simplemente mediante la inscripción del acta fundacional, comprometiendo las sumas necesarias para el cumplimiento del fin.





2) Los requisitos exigidos para constituir la fundación son el establecimiento ante Notario de unos estatutos comprensivos en donde reflejan datos de identidad tales como el nombre, objetivo, sede, recursos, destino de los bienes patrimoniales caso de disolución, etc... y el depósito de los estatutos en el " Registro especial de fundaciones de la Cámara de Comercio e Industria correspondiente a su localización.

3) En relación al control de las fundaciones son los Tribunales a petición de cualquier interesado, los que pueden determinar la disolución de las mismas en aquellos casos de incumplimiento de los fines o bien si estos se muestran incompatibles a las leyes o buenas costumbres. Es de destacar la inexistencia de un control ejercido por la Administración.



#### **1.4.3.4 Fundaciones en el Reino Unido.**

La Fundación (Trust) es una institución jurídica de derecho privado y de carácter esencialmente fiduciario que permite a un donante o fundador (settlor o founder) dirigir la totalidad o parte de su patrimonio a una segunda persona de su confianza los fideicomisarios (trustee), para gestionar ese patrimonio en favor de una tercera persona, el beneficiario (beneficiary), de acuerdo con una condiciones establecidas mediante Estatutos o el acto consultivo de la Fundación (Trust deed).

El Trust puede determinar un fin de interés particular o privado encontrándonos en ese caso en un private trust. Por el contrario si la finalidad perseguida es considerada de interés general nos referimos a un Charity.

Las fundaciones no tienen personalidad propia independiente de la de sus administradores, respondiendo estos personalmente ante terceros de los contratos que realicen.

La vigilancia de las fundaciones y la intervención del Estado es ejercida, por unos órganos de control que son semipúblicos



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

o semiprivados de carácter administrativo o judicial, siendo estos:

1) Visitors: pueden ser el fundador o personas designadas por él o por el tribunal. Su capacidad de inspección o decisión está condicionada y limitada por los Charity Commissioners.

2) Charity Commissioners: Los Commissioners se designan por el gobierno entre altos funcionarios. Los poderes otorgados a estos comisarios son de tipo judicial y administrativo. Deciden sobre la adecuación de los estatutos a los fines planteados, llevando un registro de Charitis, los trustees les rinden cuentas anuales. La administración de las fundaciones pertenece a los Trustees y los comisarios gozan de un poder de intervención y tutela.

3) Los tribunales: jerárquicamente tienen más poderes que los comentados anteriormente y pueden obligar a los comisarios a que respeten la ley.

4) Official Custodian Charities están a disposición de los Trustees su misión es asegurar la conservación de sus valores, inspeccionar la gestión de sus bienes y entregar las rentas.

#### **I.4.3.5 Fundaciones en los Estados Unidos.**

En sus inicios, imitan el modelo de los Trust de Gran Bretaña, evolucionando posteriormente para culminar en un tipo de fundación con personalidad jurídica, configurándose como Corporations.

Podemos definir<sup>33</sup> las fundaciones en los Estados Unidos como "organizaciones privadas, no lucrativas, dotadas de un patrimonio, y establecidas para mantener, impulsar o ayudar a actividades sociales, educativas, de caridad o cualquier otra similar que sirva de algún modo al bienestar colectivo."

Las fundaciones americanas desarrollan su actividad con un grado de autonomía importante. Actúan en la gestión de su

---

<sup>33</sup>EMERSON ANDREWS, F. (cit. Badenas Ibidem 295).

patrimonio con una concepción dinámica del mismo introduciendo verdaderos criterios empresariales. Asumen riesgo en la toma de decisiones y los objetivos o fines suelen ser ambiciosos.

En 1969 se aprueba la ley de reforma de los impuestos cuya motivación fue corregir ciertos abusos descubiertos por el diputado Wright Patman en una investigación realizada a las fundaciones cuyas conclusiones revelaron algunos excesos producidos por administradores y el personal.

La ley de reforma del 69 marca una nueva era para las fundaciones. Boris<sup>34</sup>, en relación con las consecuencias de esta ley indica que "por primera vez, las fundaciones fueron formalmente distinguidas de otros tipos de instituciones benéficas y estuvieron sujetas a una serie de restricciones en su actividad. Se exigió a las fundaciones que pagaran un impuesto anual sobre las rentas de sus inversiones; fueron prohibidas ciertas actividades financieras entre las fundaciones y personas emparentadas; se exigió a las fundaciones que hicieran un mínimo de distribuciones a las

---

<sup>34</sup>BORIS, Elizabeth T. "Las fundaciones en los Estados Unidos veinte años de cambio". Presente y futuro de las Fundaciones. Fundación ONCE. Civitas. pp 138-148.



instituciones benéficas cada año y que presentaran unos informes públicos anuales, al Servicio Interior de Hacienda; a las fundaciones se les prohibió poseer o controlar un negocio o participar en inversiones especulativas. Fueron prohibidas además las actividades políticas y las de "lobbying o grupos de presión y se establecieron normas para conceder subvenciones a particulares."

Las consecuencias de esta ley para las fundaciones fueron, en más de un sentido, positivas, ya que las obligó a mostrarse ante la sociedad más abiertas y transparentes en las actividades que desarrollaban y retomando la quiebra de confianza que se había generado. De otro lado ciertos efectos de la aplicación de esta norma fueron negativos originando una desaceleración en el ritmo de constitución de fundaciones y la desaparición de otras que no pudieron adaptarse a la nueva circunstancia.

El Consejo sobre fundaciones que es el organismo representativo de las fundaciones en el Congreso y ante la Administración Pública, instó en dos ocasiones la revisión de la citada ley consiguiendo que:

1º) Que las fundaciones desembolsen un cinco por ciento uniforme de sus capitales frente a la situación anterior, en donde entregaban a las instituciones benéficas todos sus ingresos o bien un cierto porcentaje variable de sus capitales, el que fuera mayor.

2º) Unos incentivos fiscales más atractivos, permitiendo una deducción tributaria a los donantes a fundaciones hasta un treinta por ciento para donaciones en dinero constante o en valores vendidos públicamente.

Los resultados de estas modificaciones unidas a una situación económica favorable, consiguen a partir de 1972 el crecimiento de este sector en términos económicos reales.

Cabra de Luna<sup>35</sup> establece una clasificación de acuerdo con la legislación norteamericana del siguiente tenor:

---

<sup>35</sup>CABRA DE LUNA, Miguel Angel. "Las Fundaciones en Estados Unidos". El Boletín del CEBS enero-agosto números 24-25.



1) Las fundaciones independientes: que comprenden el mayor segmento del mundo de las fundaciones. Estas organizaciones se financian generalmente a través de un individuo, una familia o de un grupo de personas. Se rigen bajo la dirección del donante o de un Consejo Directivo independiente, que lleva a cabo el programa de la fundación.

2) Las Fundaciones sponsorizadas por las compañías, denominadas también Fundaciones Corporativas. Son creadas por compañías de negocios cuyo objetivo en la concesión de ayudas y realización de actividades filantrópicas. Legalmente existe una autonomía e independencia total de la corporación que la sponsoriza. Por lo general el Consejo Directivo suele incorporar entre otros ejecutivos de la Corporación. Sus programas de actuación suelen orientarse en comunidades donde la compañía opera, constituyendo la investigación y la educación objetivos importantes de su actuación.





3) Las Fundaciones Operativas (o de explotación). Su campo de actuación suele ser la investigación, de bienestar social y otros programas benévolos, determinados por el donante o el patronato.

La mayor parte de los fondos de la fundación revierten en sus propios programas, concediendo excepcionalmente algunas ayudas exteriores.

4) Fundaciones Comunitarias, están sostenidas y dirigidas por una comunidad o región específica. Sus fuentes de financiación son múltiples. Existe un patronato o un comité de distribución representando los intereses de la comunidad.

Para concluir diremos que en los Estados Unidos las fundaciones han tenido un impacto mayor que en cualquier otro país. Las fundaciones en EEUU unidas a las organizaciones de carácter filantrópico que prestan asistencia directa al público se la considera como el tercer sector (o "sector no lucrativo").



## **I.5 LA FUNDACION EN EL DERECHO ESPAÑOL**

Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

### **I.5.1 El Caso Español. Evolución Histórico-jurídica de las Fundaciones.**

Las transformaciones en el orden político, económico y social que se producen en Europa durante los siglos XVIII y XIX, tienen un claro reflejo en nuestro país y en el desarrollo de las fundaciones. Con la revolución burguesa y la lucha contra las manos muertas, se inicia un período de grandes cambios en la economía y fuertes tensiones sociales. A finales del siglo XVIII la economía española empieza a dinamizarse. En Cataluña la actividad industrial es importante. El espíritu comercial va en auge y del mejor rendimiento de la agricultura dependía el futuro de España, y por tanto, el despegue económico y el desarrollo industrial dependían en gran medida de una mejor utilización y rentabilidad de la tierra.

Carr<sup>36</sup> entiende que "La causa de los bajos rendimientos de los cereales de secano suele atribuirse a tres órdenes de factores de singular relieve; en primer lugar, a las extensas tierras municipales; en segundo lugar, a la defectuosa distribución de los predios rústicos, el problema doble de latifundios y minifundios, agravado por la inseguridad del arriendo y el elevado nivel de las rentas; en tercer lugar, el peculiar asentamiento de la población rural, que en su mayor parte vivía en pueblos grandes o en ciudades".

Continúa diciendo que el estancamiento español es consecuencia de la importancia que representan las denominadas "clases improproductivas", desde los grandes de España hasta los maestros de escuelas de vagabundos. El Censo de 1.797, considera que dos de esas clases improproductivas, la nobleza y el clero, poseen por mayorazgo o manos muertas, las dos terceras partes de la tierra de España.

Los políticos y filósofos del XVIII, difunden mensajes sobre el concepto de utilidad y la necesidad de un mercado libre de la tierra, para que la inversión y la producción sean más

---

<sup>36</sup>CARR, Raymond. "España 1.808-1.939". p. 39.



rentables, evitando una elevación artificial en los precios de la tierra.

La nobleza española practicaba el absentismo más puro por vivir en la corte y como dice Carr, "La visita de un grande de España a sus tierras constituía un autentico acontecimiento en la historia local. La aristocracia menor del Sur concentra su base en ciudades "nobles", como Ronda o Baeza, donde la vida social giraba entorno al centro de equitación y remonta, o maestranza". La financiación de este sistema de vida era a través de las rentas que obtenían de sus largas listas de arrendatarios.

La Iglesia, también como "clase social improductiva", gozaba de un inmenso poder basado hasta entonces en una combinación de elementos de tipo espiritual y terrenal. No olvidemos que la Iglesia además de ser uno de los terratenientes más importantes, ejercía la beneficencia. No en vano conviene recordar que los pobres de las ciudades dependían del presupuesto de la Iglesia, y estos constituían una clientela fácilmente manipulable. Este último aspecto suscitó en los



gobernantes una serie de recelos y reflexiones entorno a sí, la Iglesia debía ejercer el monopolio de la beneficencia pública.

El concepto de "utilidad" dio lugar a planteamientos como los de Jovellanos y su escuela que mantenían la tesis de que la poesía debía ser socialmente útil o como los de Campomanes que decía que una aguja de zurcir era "más provechosa" que Aristóteles. O bien afirmaciones de Jovellanos, "A las monjas habría que ponerlas a hacer calceta". Esta concepción de lo útil, eleva a considerar a las órdenes religiosas, como instituciones socialmente "inútiles".

Estos sentimientos van desencadenando una animadversión contra la vinculación y las amortizaciones. No se tolera el derroche de los recursos potenciales de la nación, se intenta paliar las grandes miserias y sufrimientos de la España rural.

Las ideas de la desamortización predicadas en Europa tienen su primer reflejo desde el punto de vista legislativo en España, bajo el antiguo régimen, con Carlos IV, quien dispone el 19 de septiembre de 1.798, la venta de bienes raíces pertenecientes a hospitales, hospicios, casas de misericordia,

de reclusión y de expósitos, cofradías, seminarios obras pías y patronatos de legos, ingresando el dinero obtenido de esas ventas, en la Real Caja de Amortización con el interés del 3 por ciento anual, atendiéndose con esto el mantenimiento de dichos establecimientos y las cargas sobre bienes enajenados. Por otra parte también se recomienda insistentemente a las autoridades eclesiásticas, que inicien un proceso de enajenación de bienes correspondientes a capellanías colectivas u otras fundaciones eclesiásticas en las mismas condiciones.

En el siglo XIX, se aprueba, la Ley de 27 de septiembre de 1.820, cuyo propósito es eliminar las vinculaciones, así como, prohibir las llamadas "manos muertas" cabe destacar los artículos 1 y 15 de la citada Ley:

**"Artículo 1º.** Quedan suprimidos todos los mayorazgos, fideicomisos, patronatos y cualquiera otra especie de vinculaciones de bienes raíces, muebles, semovientes, censos, juros, foros o de cualquier otra naturaleza, los cuales se restituyen desde ahora a la clase de absolutamente libres.



"Artículo 15. " Las iglesias . . . . y cualquier otros establecimientos permanentes, sean eclesiásticos o laicales, conocidos con el nombre de manos muertas, no pueden desde ahora en adelante adquirir bienes algunos, raíces o inmuebles, en provincia alguna de la Monarquía, ni por testamento . . . ni por otro título alguno, sea lucrativo u oneroso".

Esta legislación se consolidará por el Decreto de 30 de agosto de 1836 y la Ley 19 de agosto de 1.841.

Al desaparecer las vinculaciones se planteó la duda sobre si estaban afectados o no, los establecimientos de beneficencia particular, planteando los patronos y herederos del fundador la tesis de que habían quedado desvinculados y en consecuencia desaparecía la obligación del cumplimiento del fin benéfico, de este modo la propiedad pasaba a sus manos sin restricciones.

Esta interpretación es zanjada por la intervención del Estado, en defensa de la vinculación de estos bienes y su continuación en la adscripción al fin benéfico.

En opinión del Consejo de Estado<sup>37</sup> "Esta intervención del Estado reflejada en la Ley de Beneficencia de 20 de junio de 1.849 se realizará bajo el influjo de las circunstancias ocasionadas por la legislación desamortizadora. La Ley 24-29 de julio de 1837, por la que se declaran nacionales los bienes del clero e iglesias, llevará consigo la contrapartida lógica de que el Estado habrá de encargarse de la función benéfica que se cumplía con la renta de estos bienes. Y de aquí que el Estado se dedica a regular la beneficencia pública y privada y a mantener la vinculación de los bienes adscritos a esta última, que colaboran de esta forma a aliviarle de la carga económica que la desamortización lleva consigo".

Prada González<sup>38</sup>, considera que el fenómeno desamortizador del siglo XIX, afecta a los establecimientos de beneficencia de la siguiente forma:

---

<sup>37</sup> Consejo de Estado, recopilación de Doctrina Legal, 1971-1972. publicaciones del Consejo de Estado. Madrid 1.978. pp. 618-631.

<sup>38</sup> PRADA GONZALEZ, José María. Conferencia sobre Fundaciones. Universidad Menendez-Pelayo. Santander, 1 a 5 julio de 1.991. Organizado por La Fundación Botín.





1) Al declarar libertad de toda clase de vínculos, y volver a las personas herederas los citados establecimientos, la gran mayoría desaparecen incumpliendo los fines benéficos.

2) En aquellas instituciones que no tenían carácter familiar, el fenómeno desamortizador, obliga a enajenar los bienes pertenecientes a las manos muertas y destinar el importe obtenido a la inversión en cédulas perpetuas del estado.

Estas medidas ponen en manos del Estado la resolución de los problemas en este campo de actuación, demostrando posteriormente ser incapaz para acometerlas individualmente.

Esta lamentable experiencia dará lugar a la aprobación de la Ley de Beneficencia de 20 de junio de 1949, en la que en su artículo 1º se dispone lo siguiente:

"Los establecimientos de beneficencia son públicos. Se exceptúan únicamente, y se considerarán como particulares si cumpliesen con el objeto de su fundación, los que se costeen



exclusivamente con fondos propios, donados o legados por particulares, cuya dirección y administración esté confiada a corporaciones autorizadas por el Gobierno para este efecto o a patronos designados por el fundador".

Otras consideraciones que pueden establecerse entorno a esta Ley, son en opinión de José María de Prada:

- El fuerte intervencionismo estatal.

- La regulación de las Fundaciones se hace, no tanto desde el punto de vista civil de los derechos y deberes de estas o de sus estructuras, cuanto desde el punto de vista administrativo. O sea que la regulación se realiza mediante multitud de instrucciones, decretos, ordenes, circulares incluso por opiniones de los responsables del protectorado.

La capacidad de esta Ley le concede al protectorado es bastante amplia, estos pueden intervenir en materia de inspección, formación de presupuesto y rendición de cuentas, remoción de patronos y modificación y extinción de estas



entidades, estableciendo que los bienes no se reintegrarán a los patrimonios personales de sus patronos o herederos. El artículo dieciséis garantiza la continuidad de unos medios afectos a la beneficencia:

"La supresión de cualquier establecimiento de beneficencia pública o privada supone siempre la incorporación de sus bienes rentas y derechos en otro establecimiento de beneficencia"..

A partir de la Ley de Beneficencia, hasta la fecha nos encontramos en el Derecho Español, una gran diversidad en el ordenamiento jurídico de las fundaciones que convendría simplificar estableciendo dos grandes agrupaciones:

- 1) Disposiciones comunes en relación con el régimen jurídico de las fundaciones, desde el punto de vista del Derecho Privado.
- 2) Disposiciones específicas, relativas a cada una de las clases de fundaciones, cuya tutela y vigilancia ha sido particularmente regulada.



Esta clasificación utilizada por Urbano Valero<sup>39</sup>, la seguiremos a los efectos de presentación pedagógica y ordenada de la dispersa regulación en materia de fundaciones.

En el primer grupo incluiremos las disposiciones de Código Civil sobre fundaciones, así como la Constitución.

En el segundo las múltiples disposiciones de diverso orden, que regulan el ejercicio del protectorado por parte del Estado sobre determinadas especies de fundaciones.

## **1. Disposiciones Comunes.**

### **A) El Código Civil.**

El Código Civil podemos considerarlo como la piedra angular del derecho privado de las Fundaciones.

Los artículos más significativos en relación con las fundaciones son el 35 (personalidad jurídica), 37 y 38

---

<sup>39</sup> VALERO AGUNDEZ, Urbano, op. cit p. 87.



(capacidad), 39 (extinción), 28 y 41 (nacionalidad y domicilio), 746 (adquisición por testamento), 956 (de la sucesión del Estado), 993 (aceptación de herencia).

La regulación en materia de fundaciones del Código Civil, ha constituido la base principal en el desarrollo normativo de estas instituciones. Introduce básicamente dos conceptos importantísimos como el de la personalidad jurídica (art.35.1) en el que indica que son personas jurídicas:

"1º. Las Corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por ley. Su personalidad empieza desde el instante mismo en que, con arreglo a derecho, hubiesen quedado validamente constituidas".

Como puede verse la personalidad empieza cuando se hayan constituida con arreglo a Derecho. Esta se consideró insuficiente ya que el Código Civil no establece en su articulado que entienda por fundaciones de interés público, ni cuales están reconocidas por la Ley, ni las posibles formas de constitución.



El otro concepto, el de la capacidad de las personas jurídicas en su artículo 38:

"Las personas jurídicas pueden adquirir y poseer bienes de todas clases, así como contraer obligaciones y ejercitar acciones civiles o criminales, conforme a las leyes y las reglas de sus constitución".

#### **B) La Constitución.**

La Constitución Española en su artículo 34-1 indica que "se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general con arreglo a la Ley". EL análisis de este artículo así como los términos de Fundación, interés general, y con arreglo a la Ley, se analizan en el punto 1.5.2. del trabajo. " Las Fundaciones en la Constitución de 1978 y en los Estatutos de Autonomía".



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

## **2. Disposiciones específicas.**

La amplia regulación que se contempla en nuestro ordenamiento jurídico distingue varios tipos de fundaciones, planteándose, en ocasiones, con criterios distintos y contradictorios.

Badenes Gasset<sup>40</sup>, en relación con este tema señala que "La contemplación de nuestro derecho positivo regulador de las fundaciones jurídico-privadas, que en definitiva es normativa que hay que considerar como complementaria del Código Civil, presenta un perfil cuyo rasgo más destacable es la coexistencia de diversos ordenamientos ..."

Cabra de Luna<sup>41</sup>, analiza tipología de las fundaciones, estableciendo seis grandes agrupaciones.

---

<sup>40</sup>BADENES GASSET, Ramón: "Crítica del Derecho positivo español en relación con las fundaciones". Temas de Fundaciones nº 2, Centro de Fundaciones. Madrid, 1979, pp. 84-85.

<sup>41</sup>CABRA DE LUNA, Miguel Angel. "Las Fundaciones en España: situación actual y perspectivas de futuro desde una óptima social". Colección Solidaridad nº1. Fundación ONCE pp. 109-128.



### **A. Fundaciones benéfico-asistenciales.**

Considera el autor que la génesis de las fundaciones en nuestro ordenamiento se encuentra en las de beneficencia particular puras y la evolución posterior va estableciendo las diferencias de aquel tipo inicial.

La normativa reguladora en este área se inicia con la Ley General de Beneficencia, de 20 de junio de 1849, que posteriormente se ve reforzada por la aprobación del Código Civil en aspectos tan importantes como los ya descritos en el apartado primero (personalidad jurídica, capacidad).

El desarrollo de la Ley General de Beneficencia se completa de la siguiente con el Real Decreto y la Instrucción de 14 de marzo de 1899, para el ejercicio del protectorado del gobierno en la beneficencia particular.

Sin entrar en el análisis detallado de todas y cada una de las normas que regulan las fundaciones ya no es el objetivo principal de esta tesis, si parece conveniente en relación con este Real Decreto destacar los artículos 2º al 6º ya que se



establecen los grandes rasgos diferenciadores de la Beneficencia general y particular en este sentido Blanco<sup>42</sup> comenta: " En líneas generales, los artículos 2º al 6º del Real Decreto de 14 marzo de 1899, recogen la caracterización en las dos categorías clásicas de Beneficencia general y particular, señalando como criterio básico definidor de la naturaleza benéfica del establecimiento asistencial la nota de gratuidad, y como criterio fundamental de diferenciación de la Beneficencia general y particular, el del origen o procedencia de los fondos o dotación de las Instituciones ( según sean públicas y privadas ).

En relación con los fines indica este Real Decreto en su artículo 2º y siguientes: " Son Instituciones de Beneficencia...destinados a la satisfacción gratuita de necesidades intelectuales o físicas...". Como puede verse los fines deben entenderse en un sentido amplio, por tanto se supera el concepto de atención limitada a menesterosos o necesitados para la atención y cobertura de necesidades primarias. En este orden de ideas debemos señalar la gratuidad

---

<sup>42</sup>BLANCO RUIZ, J.F. "El protectorado de fundaciones en el Real Decreto e Instrucción de 14 de marzo de 1899". Colección Estudios p.41.



en la prestación de servicios, no impide "determinado cobro", mantener esta afirmación a tenor de lo dispuesto en el Reglamento del 72, sobre fundaciones Culturales, que admite en determinadas circunstancias la percepción de cantidades efectuadas por los beneficiarios, con una limitación, la de no poder exceder del coste real del servicio. También el Decreto 1304/1974 de 2 de mayo, en su artículo cuarto se dice: "En caso de establecimientos asistenciales para ancianos enfermos de Beneficencia privada, cobrar hasta el 80 por 100 de sus ingresos por ayudas de Fondo Nacional de Asistencia Social (F.N.A.S.) para cubrir gastos de estancia".



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

## **B. Fundaciones Docentes.**

El fundamento legal es el establecido para las fundaciones benéficas. " Su independización por vía de separación se produce pronto y pasan a constituir una modalidad de fundación, con protectorado específico a cargo del Ministerio de Educación y Ciencia " .

La regulación podemos encontrarla en el Real Decreto de 27 de septiembre de 1912 e Instrucción de 24 de julio de 1913. Esta regulación es derogada por la aprobación del Decreto 2930/1972 de 21 de julio. Previo a la aprobación de este Decreto, la Ley 14/1970 de 4 de agosto, General de Educación, contiene elementos importantes en materia de fundaciones docentes, ya que les autoriza a poseer toda clase de bienes ( art. 137.3 ). Las Fundaciones docentes se clasifican en tres tipos:

- Promoción.
  
- Financiación.
  
- Servicio.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

### C. Fundaciones Culturales.

La base normativa es coincidente con la descrita en el apartado anterior, la diferencia entre ambas viene determinada en virtud del Real Decreto 1762/1979, de 29 de junio de 1979, Beneficencia particular docente. Delimita las competencias de los Ministerios de Educación, Universidades e investigación y Cultura en materia de fundaciones docentes y culturales. El artículo primero de este Real Decreto dice : " Tendrán el carácter de fundaciones culturales privadas aquellos patrimonios autónomos destinados exclusiva o primordialmente por sus fundadores al fomento de las artes o de las letras o de cualquier otra manifestación cultural, que no sea la educadora o investigadora, y administrados sin fin de lucro por las personas a quienes corresponda su gobierno con arreglo a las prescripciones de sus estatutos".



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

#### **D. Fundaciones Laborales.**

En la actualidad existe la posibilidad de que las empresa puedan constituir organizaciones asistenciales en beneficio de sus trabajadores. Estas organizaciones se crean al amparo del Decreto 446/61, de 16 de marzo, bajo la modalidad de fundaciones laborales, que trae causa del art. 183,2 de la Ley General de la Seguridad Social, texto refundido y aprobado por Decreto 2065/1974 de 30 de mayo. Los artículos primero y segundo de este Decreto indican que los beneficiarios de estas obras de carácter asistencial son los trabajadores de la empresa así como sus familiares. Las equipara a las instituciones de beneficencia particular, benéfico-docentes y de previsión social. La finalidad puede ser la creación de guarderías infantiles, escuelas, residencias de descanso y para jubilados, centros recreativos, culturales y de formación profesional, etc...

Estas fundaciones tienen un patrimonio propio y gozan de personalidad jurídica.

El protectorado es ejercido por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, ejercido a través de la Dirección General de Cooperativas y Sociedades Anónimas Laborales.

La Orden de 25 de enero de 1962, viene a desarrollar el Decreto anteriormente reseñado.

Esta forma de Fundación ha sido analizada por el Consejo de Estado<sup>43</sup> estableciendo que " la delimitación del concepto de beneficencia y de los tipos de Fundaciones que puedan acogerse a sus normas pueden efectuarse por la Administración en vía reglamentaria, dentro de ciertos límites legales ". Lo que la Administración no puede hacer es ni reconocer nuevos tipos de Fundaciones no benéficas, porque esto ha de hacerse por Ley ( art. 35 del Código Civil ) ni desnaturalizar el concepto de beneficencia, porque ello, aparte de ir contra normas con rango de Ley formal - como la de Beneficencia - podrá suponer un fraude a la Ley, al introducir por vía indirecta nuevos tipos de Fundaciones. Considera el Consejo de Estado, a través de este dictamen, que podría, incluso enjuiciarse la legalidad del Decreto de 16 de marzo de 1961, relativo a las Fundaciones

---

<sup>43</sup>Ibidem



Laborales. Este dictamen determinó que estas Fundaciones fueran reguladas por Ley en 1974.

Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

**E. Fundaciones Benéfico-Docentes de Enseñanza Agrícola, Pecuaria o Minera.**

El eje legislativo inicial sigue siendo al igual que en las del apartado B) y C), la Ley de Beneficencia de 1849 y los Reales Decretos de 1912 y 1913, hasta la aprobación del Real Decreto de 30 de julio de 1926. Instituciones y fundaciones benéfico-docentes particulares de enseñanza agrícola, pecuaria o minera, normas para el ejercicio de su protectorado. Por lo que a los protectorados específicos se refiere, corresponde hoy su ejercicio, respectivamente, a los Ministerios de Agricultura, Pesca y Alimentación e Industria, Comercio y Turismo, según los casos, salvo supuestos de carácter mixto.



## **F. Fundaciones Destinadas a la Construcción.**

El objetivo principal es la promoción de viviendas de protección oficial por parte de Entidades benéficas de construcción que hayan acreditado ser asociaciones o fundaciones legalmente constituidas y sin ánimo de lucro en sus asociados y administradores. El capital está formado por donativos, legados, cuotas de suscripción, subvenciones.

Su protectorado está a cargo del Ministerio de Obras Públicas y Transportes.

La legislación básica la encontramos en:

- Orden de 17 de marzo de 1917. Entidades benéficas; declaración y beneficios.
  
- Decreto de 24 de junio de 1955. Reglamento de la renta limitada.
  
- Orden de 5 de noviembre de 1955. Entidades benéfico-Constructoras.





- Decreto 2114/68, de 24 de julio. Reglamento de Viviendas de Protección Oficial.

Este tipo de fundaciones se aproximan a la idea de empresa ligada a fundaciones y la posibilidad de generar unos beneficios reinvertibles en el objetivo fundacional.

Esta clasificación anterior la podemos ampliar creando otro apartado.



### G. Fundaciones Religiosas de la Iglesia Católica.

En aplicación de lo establecido en el Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos entre la Iglesia y el Estado de 3 de enero de 1979, se aprueba el Real Decreto 589/1984, de 8 febrero, sobre fundaciones religiosas de la Iglesia Católica. De esta forma se especifica que fundaciones dirigidas canónicamente por la Iglesia Católica, adquieren personalidad jurídica civil mediante su inscripción en el Registro de Entidades religiosas. Gozan de los mismos derechos y beneficios que los entes clasificados como de beneficencia privada.

También podemos citar el Real Decreto 142/81, de 9 de enero, sobre organización y funcionamiento del Registro de entidades religiosas.

Del Campo<sup>44</sup> en relación con las fundaciones canónicas opina lo siguiente : " Con una especialidad propia respecto de las fundaciones civiles, se encuentran las Canónicas, reguladas en el Código de Derecho Canónico promulgado el 25 de enero de

---

<sup>44</sup>CAMPO ARBULO, José Antonio del. " Examen de las cuestiones fundamentales que sugiere la legislación vigente sobre fundaciones privadas". Temas Fundaciones nº 23 p.34.



1983. Rige para ellas el anacrónico concepto de la dotación como patrimonio productor de rentas para subvenir a los fines fundacionales y su regulación denuncia bien a las claras la antigüedad de sus orígenes ".

### **1.5.2. Las Fundaciones en la Constitución de 1978 y en los Estatutos de Autonomía.**

#### **A) La Constitución española.**

El derecho a fundar es reconocido en nuestra Constitución; esto representa un gran avance en nuestro país, y muestra una decidida apuesta, por parte del legislativo, en materia de fundaciones. No es corriente en otros países constitucionalizar el derecho de fundar, es más, cuando se planteo este tema en los debates parlamentarios se defendieron por parte de los distintos grupos políticos, planteamientos encontrados en relación con la conveniencia de su inclusión en la Constitución<sup>45</sup>. El artículo 34-1 indica que " se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general con arreglo a la ley ". Como puede observarse, tres son las expresiones que conviene matizar : Fundación, interés general, y con arreglo a la Ley.

---

<sup>45</sup> Diario de Sesiones del Congreso. Comisión de Asuntos Constitucionales de 22 de mayo de 1978, p. 2568. y 24 de agosto de 1978 pp. 1869, 1874.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

**A.1) La Fundación.**

Es un concepto que no ofrece dificultades en términos jurídicos, y que en nuestra opinión, quedó suficientemente descrito en apartados anteriores.

**A.2) El interés general.**

El significado y alcance coincide con el artículo 35-1 del Código Civil de " interés público ". En consecuencia podríamos establecer la siguiente relación : El interés público es contrario al interés individual o particular, identificándose así con el interés general.

Podríamos plantearnos, ¿ éste interés general exige la total indeterminación de los beneficiarios ?. La respuesta evidentemente es que no. En este sentido coincidimos con Miguel Herrero<sup>46</sup> al opinar que " universalmente se reconoce la posibilidad, y aún la necesidad de condicionar el acceso a los beneficios de la Fundación mediante registros, tales como, la nacionalidad, vecindad, edad, la capacidad, la necesidad, etc...

---

<sup>46</sup>HERRERO RODRIGUEZ DE MIÑON, Miguel. "La regulación de las fundaciones en los estatutos de autonomía: visión general". Temas de Fundaciones nº 4 p.38.



A.3) "Con arreglo a Ley". La Ley referida en el art. 34-1 de la Constitución, es la tipificada en el artículo 53, que regula el ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del Título I. La futura ley, deberá tener el carácter de orgánica, en consonancia con lo dispuesto en el art. 81 de la Constitución. En los distintos foros, en donde se analizan, estudian y debaten, los principales problemas de las fundaciones en España; se critica insistentemente, la tardanza ( más de trece años ), por parte, de los distintos gobiernos en aprobar la citada ley.



**B) Las Fundaciones en las Comunidades Autónomas.**

Los Estatutos de Autonomía aprobados para las distintas Comunidades Autónomas, reconocen generalmente competencias para regular en materia de fundación.

Badénes<sup>47</sup>, realiza una agrupación de los diecisiete Estatutos de autonomía, reuniéndolos de la siguiente forma :

a) Siete de ellos ( Euskadi, Cataluña, Galicia, Andalucía, Valencia, Canarias y Navarra ), atribuyen a la Comunidad una competencia exclusiva ...

b) Otros cuatro ( Castilla-León, Extremadura, Baleares, y Castilla la Mancha ), regulan la atribución de competencias futuras sobre Fundaciones que podrán asumirse por uno de estos procedimientos:

---

<sup>47</sup> Ibidem pp. 204-205.



1º Trascurridos los cinco años previstos en el art. 148-2 de la Constitución, previo acuerdo con las Cortes y mediante Ley orgánica aprobada por las Cortes Generales.

2º A través de los procedimientos establecidos en los nº 1 y 2 del art. 50 de la Constitución, bien a la iniciativa de sus Cortes, del Gobierno de la Nación, del Congreso de los Diputados o del Senado.

c) El de La Rioja, limita la competencia a la función ejecutiva.

d) Por último, en los Estatutos de autonomía de Asturias, Cantabria, Murcia, Aragón y Madrid, no se hace mención alguna de las fundaciones, por lo que los servicios y funciones del Estado no han variado con motivo de las Autonomías, excepto en la reorganización de los órganos provinciales del protectorado del Gobierno Central.

En la actualidad son varias las Comunidades Autónomas que han ejercitado el derecho de regular, en materia de fundaciones.





### **B.1) Las Fundaciones en Cataluña.**

El Parlamento Catalán, aprobó la ley de Fundaciones Privadas catalanas 1/1982, de 3 de marzo ( Diario oficial de la Generalidad de Cataluña de 10 de marzo ). Las notas características más importantes son :

a) El ámbito de aplicación abarca las Fundaciones domiciliadas en Cataluña y que desarrollen principalmente su actividad en esta comunidad.

b) El concepto de Fundación se regula en su art. 1º como afectación de un patrimonio a la realización, sin ánimo de lucro, de finalidades de interés general y que ejerzan sus funciones principalmente en Cataluña.

José Antonio del Campo<sup>48</sup> refleja claramente que entre otras funciones puede contarse la realización de empresas mercantiles, si bien, cuando esa actividad atribuye a la Fundación la cualidad de comerciante en términos legales, a de ser autorizada por el protectorado, lo cual no deja

---

<sup>48</sup>CAMPO ARBULO, José Antonio del. Ibidem.p.27



de ser una forma ecléctica de contemplar el problema de la fundación-empresa.

c) La personalidad jurídica, según lo tipificado en el art. 2.2, empieza en el mismo instante en que hayan quedado validamente constituidas.

Los órganos de gobierno de una Fundación no inscrita, pueden dentro de sus facultades, otorgar actos, adquirir derechos y contraer obligaciones que se consideren inaplazables; en nombre e interés de aquella constitución, los cuales se entenderán asumidos automáticamente por la fundación cuando se produzca la inscripción. En caso contrario, el patrimonio fundacional responderá de las obligaciones contraídas y, en su defecto, la responsabilidad recaerá solidariamente sobre las personas que hayan contratado.



d) A la realización de la finalidad fundacional debe ser destinado, al menos, el 80 por 100 de las rentas que obtenga la fundación y de los otros ingresos que no formen parte de la dotación de la fundación.

Como puede observarse, esta ley, permite destinar hasta un 20 por 100 en gastos de administración, situación que, en la legislación general, no pueden superar el 10 por 100, salvo en las fundaciones culturales, que previa autorización del protectorado, excepcionalmente alcanza el mismo porcentaje de las fundaciones Catalanas.

e) El patronato es un órgano colegiado, constituido por tres miembros como mínimo. Los patronos que son personas físicas tienen plena capacidad civil. Las acciones que pudieran ejercitarse en contra de los órganos colegiados, como consecuencia de la actividad desarrollada, se formulará ante los tribunales ordinarios.



f) El registro de fundaciones es único y el protectorado se ejerce a través de un solo departamento.

El control administrativo se basa, entre otros, al examen de los documentos que presentan las fundaciones en la rendición de cuentas anuales, la calificación de documentos a los efectos del registro. La idea general es bastante más flexible, que la reflejada en la legislación de carácter general.

El protectorado Catalán ejerce principalmente en forma de aprobación de actos más que en las autorizaciones previas.

g) En relación con la dotación se permite una aportación inicial con ampliaciones futuras. Se consienten fundaciones similares a las llamadas " receptoras ", cuya dotación se forma mediante la recaudación de donativos siempre que se den las condiciones de continuidad de las mismas y cumplimiento del fin fundacional.

Los bienes que constituyen la dotación, pueden ser destinados con carácter permanentes al cumplimiento



directo de las finalidades fundacionales, y su enajenación a título oneroso se realizará en las condiciones establecidas por el fundador, salvo criterio distinto del protectorado.

El producto obtenido por la enajenación del resto de dotaciones, se invertirá necesariamente en la adquisición de bienes fructíferos, que quedarán subrogados en lugar de los enajenados.



## **B.2 Las Fundaciones en Galicia.**

La Comunidad autónoma gallega, regula las fundaciones mediante la ley 7/83 de 22 de junio. Se observa claramente la influencia de la ley catalana. En nuestro análisis vamos a citar aquellos aspectos que por comparación resultan distintos en una y otra ley.

a) El art. 1 de la ley gallega, plantea que la fundación sea " de interés gallego ", posibilitando la ampliación de competencias de la Xunta a las fundaciones domiciliadas fuera de su ámbito territorial.

b) El derecho a fundar se reconoce en Galicia a " las personas jurídicas " ( públicas y privadas ), la ley catalana es más restrictiva hablando sólo de " personas jurídicas privadas ".

c) El domicilio de la fundación en Cataluña se circunscribe a su propio territorio, mientras que la ley Gallega, permite que el domicilio esté " fuera de la comunidad autónoma ".



d) El art. 7.2 de la ley gallega, rechaza la posibilidad de la fundación receptora, exigiendo para la constitución una dotación inicial, no considerando suficiente el compromiso de dotación sucesiva por parte del fundador o terceros como plantea la ley catalana en su art. 3.3.

e) En las fundaciones gallegas, salvo que el fundador establezca un órgano de gobierno más reducido, se compondrá como mínimo de tres miembros. Esta situación de composición reducida, no se plantea para las fundaciones catalanas.

f) La gratuidad de los patronos en el ejercicio de su cargo, exigida en Cataluña, no se plantea en la ley gallega.

g) La atribución de la personalidad jurídica en Cataluña, se consigue por el hecho de haber quedado "validamente constituida" con arreglo a la normativa civil, mientras que en la ley gallega se obtiene mediante la inscripción en el Registro de Fundaciones de la Xunta, considerándose como un sistema de concesión.

h) La percepción de las cantidades de los beneficiarios en la ley gallega, se plantea de forma más restrictiva que la catalana. En la primera " las cantidades que excepcionalmente, y con autorización del protectorado, puede percibir una fundación de sus beneficiarios, no podrá exceder del coste real de la prestación o servicio, sin margen comercial de ninguna clase ". En la segunda, se entiende que los fines fundacionales se han de cumplir " sin ánimo de lucro ", sobrentendiéndose que no es admisible realizar cobros superiores al coste del servicio o prestación.

Por último, dejamos constancia de la aprobación de la Ley 11/1991, de 8 de noviembre, de reforma de la Ley 7/1983, de 22 de junio, de régimen de las fundaciones de interés gallego. Destacamos, entre otras, algunas modificaciones planteadas en esta nueva Ley:

El artículo 1 de la ley exige como requisito fundamental la ausencia de ánimo de lucro en el desarrollo de los fines de la fundación, lo que no supone la imposibilidad





de exigir contraprestaciones por los servicios que presta, siempre que no exceda de su coste real total.

Por otra parte, en la practica una gran parte de los recursos de la mayoría de las fundaciones provienen de las cantidades que cobran a sus beneficiarios, por lo que no se trata de un supuesto excepcional que deba requerir la autorización previa del Protectorado, lo que supondría un exceso de intervencionismo.



### **B.3 Las Fundaciones en Canarias.**

Su regulación parte de la ley 1/1990 de 29 de enero, sobre Fundaciones, aprobada en el Parlamento canario. El eje central de ésta normativa, se inspira en las dos leyes antes comentadas, no obstante destacaremos algunas características.

a) La fórmula adoptada sobre la condición de persona jurídica es análoga a la catalana.

b) La dotación patrimonial exigida en la Constitución debe ser suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales.

c) El fin fundacional en virtud del art. 8.1 de la citada ley "debe ser concreto y determinado. En el supuesto de una pluralidad de fines, estos deberán ser homogéneos". Consideramos que esta redacción puede limitar la existencia de fines de distinta naturaleza.

d) " Las rentas obtenidas por la fundación, deducidos los gastos indispensables de administración, deberán destinarse a la consecución directa o indirecta del fin fundacional "(art.8.4). A diferencia de la legislación de carácter general o las autonómicas:

Catalana y Gallega. Esta no especifica el nivel o porcentajes a destinar en gastos de administración, pudiendo plantearse situaciones discutibles desde el punto de vista de la gestión de recursos, entre las fundaciones y el protectorado.

e) Es importante destacar la obligación de publicar en el Boletín Oficial de Canarias, un extracto de la memoria anual, que contenga el resumen del inventario-balance y de las actividades. Este tipo de medidas, en nuestra opinión, inicia los pasos a dar en un futuro tendentes a eliminar los recelos motivados en algunas ocasiones entre las fundaciones y la Administración, derivados de la falta de transparencia informativa. Como reflejaremos en ésta tesis, elementos como estos, así como otros ; una ley que permita flexibilidad en el funcionamiento de las



fundaciones, la utilización de un plan de cuentas homogéneo y actualizado, la auditoría de cuentas en aquellas fundaciones que superen señalados límites, permitirá garantizar a la sociedad la información suficiente para valorar adecuadamente la importante actividad desarrollada en el campo fundacional.



#### **B.4 Esquema de la Evolución Jurídica de las Fundaciones en las Comunidades Autónomas.**

Para concluir el estudio y la evolución jurídica de las fundaciones, en las Comunidades Autónomas con competencias en materia legislativa, se presentan los siguientes cuadros.

**FUNDACIONES BENEFICAS DE ASISTENCIA SOCIAL Y LABORALES**

Comunidad	Leyes orgánicas del estatuto de Autonomía	Normas sobre traspaso de funciones y BOE en que se publicaron.	Leyes autonómicas de fundaciones y otras disposiciones.
<b>PAIS VASCO</b>	3/79 de 18-12.	RD.2.768/80 de 26-9. BOE 26 y 27-12-80. (1)	O.146/83 de 21-11,BOPV 28-10-83.Crea Registro Fundaciones. Ley 6/82 de 20-5, de Serv. <sup>2</sup> Sociales.
<b>CATALUÑA</b>	4/79 de 19-12.	RD.2.020/83 de 29-6. BOE 1-8-83. (2)	Ley 3-3-82,Boletín Oficial de la Generalidad 103-82. D.160/82 de 27-5,BOGC 9-7-82.Organización y funcionamiento Protectorado. L.26/85 de 27-12,de Servicios Sociales.
<b>GALICIA</b>	1/81 de 6-4.	RD.2.412/82 de 24-7. BOE 28-9-82. (1) RD.2.412/82 de 24-7. BOE 28-9-82. (2)	Ley 25-6-83,B.O. Parlamento Galicia 2-7-83. D.193/84 de 6-9, BOG 31-1-85.Reglamento de Organización y Funcionamiento del Protectorado de Fundaciones. L.3/87 de 27-5 de Servicios Sociales. Ley 11/1991 de 8 de noviembre régimen de Fundaciones de interés General.
<b>ANDALUCIA</b>	6/81 de 30-12.	RD.2.974/83 de 2-11. BOE 2-12-83. (2)	D.89/85 de 2-5, BOJA 4-6-85.Crea el Registro de Fundaciones Privadas.

**FUNDACIONES BENEFICAS DE ASISTENCIA SOCIAL Y LABORALES ( continuación )**

Comunidad	Leyes orgánicas del estatuto de Autonomía	Normas sobre traspaso de funciones y BOE en que se publicaron.	Leyes autonómicas de fundaciones y otras disposiciones.
<b>MADRID</b>	6/82 de 7-7.		Ley 6-6-84 de Serv <sup>o</sup> Sociales, BOE 24-7-84. (3)
<b>VALENCIA</b>	5/82 de 1-7.	RD.303/85 de 23-1.	D.72/87 de 25-5. Plan de ordenación de los Servicios Sociales en la Comunidad Valenciana.
<b>CANARIAS</b>	10/82 de 10-8.	RD.3.409/83 de 31-12 BOE 9-2-84.  RD.1.033/84 de 11-4. BOE 1-6-84.	O.de 28-7-84, BO 5-9-84 Crea el Registro de Fundaciones. L.9/87, de 28-4, de Servicios Sociales.

- (1) Fundaciones benéficas y asistenciales.
- (2) Fundaciones benéficas y laborales.
- (3) Atribuye a la Comunidad Autónoma la tutela de las Fundaciones particulares que presten servicios sociales dentro del ámbito territorial de la Comunidad, previa la oportuna transferencia o delegación de competencias del Estado (título IV, artículo 15.11).



Universitat d'Alacant  
 Universitat d'Alacant

**FUNDACIONES CULTURALES**

Comunidad	Leyes orgánicas del estatuto de Autonomía	Normas sobre traspaso de funciones y BOE en que se publicaron.	Leyes autonómicas de fundaciones y otras disposiciones.
<b>ANDALUCIA</b>	6/81 de 30-12.	RD.864/84 de 29-2. BOE 11-5-84.	O.89/85 de 2-5,BOJA 4-6-85.Crea el Registro de Fundaciones Privad.
<b>ARAGON</b>	8/82 de 10-8.	RD.3.065/83 de 5-10.	D.140/85 de 6-11,BOA de 28-11-85.Crea Registro de Fundaciones. O. 19-2-86,BOA 7-3-86. Regula funcionamiento del Registro.
<b>ASTURIAS</b>	7/81 de 30-12.	RD.3.149/83 de 5-10. BOE 27-12-83.	D.38/1985 de 2-5,BOPA de 13-5-85.Crea el Registro.
<b>BALEARES</b>	2/83 de 25-2.	RD.3.040/83 de 5-10. BOE 10-12-83.	D.40/1985 de 16-5-85. BOCAIB de 10-6-85.
<b>CANARIAS</b>	10/82 de 10-8.	RD.3.355/83 de 28-10 BOE 27-1-84.	O.28-7-84,BO 5-9-84. Crea el Registro de Fundaciones.
<b>CANTABRIA</b>	8/81 de 30-12.	RD.3.547/83 de 28-12 BOE 6-3-84	
<b>CASTILLA Y LEON</b>	4/83 de 24-2.	RD.3.019/83 de 21-9. BOE 6-12-83.	
<b>CASTILLA LA MANCHA</b>	9/82 de 10-8.	RD.3.296/83 de 5-10. BOE 10-1-84	
<b>EXTREMAD.</b>	1/83 de 25-2.	RD.3.039/83 de 21-9. BOE 10-12-83.	D.2/1987 de 27-1,DOE 3-2-87.Crea Registro Fundaciones. O. 9-2-87,DOE 17-2-87 Regula el funcionamiento del Registro.



**FUNDACIONES CULTURALES**

( continuación )

Comunidad	Leyes orgánicas del estatuto de Autonomía	Normas sobre traspaso de funciones y BOE en que se publicaron.	Leyes autonómicas de fundaciones y otras disposiciones.
<b>CATALUÑA</b>	4/79 de 16-12.	RD.1.010/81 de 27-2. BOE 1-6-81.	D.368/1981 de 2-10. DOGC 21-10-81.Distribución de Competencias L. 1/1982 de 3-3,DOGC 10-3-82.Ley de Fundaciones Privadas. D.160-82 de 27-5,DOGC 9-7-82.Organiz. y función. del Protectorado D.322/83 de 7-7,DOGC 24-8-83.Modifica organiz. y función. Protectorado. L.21/85 de 8-11,DOGC 22-11-85.Modifica Ley 1/82 de fund.Privadas
<b>GALICIA</b>	1/81 de 6-4.	(1)	L.de 22-6-83,BOPG 2-7-83.Ley de Régimen de las Fundaciones des interés gallego. D.193/84 de 6-9,BOG 31-1-85.Regla.de organi. y función.del Protectorado de Fundaciones.
<b>MADRID</b>	6/82 de 7-7.		
<b>MURCIA</b>	4/82 de 9-6.	RD.3.031/83 de 21-9. BOE 8-12-83.	
<b>NAVARRA</b>	13/82 de 10-8.		Leyes 43.6 a 47.Compilación Derecho Civil de Navarra.Ley 1-3-73. BOE 57 a 63,7 a 14-3-73.

**FUNDACIONES CULTURALES**

( continuación )

Comunidad	Leyes orgánicas del estatuto de Autonomía	Normas sobre traspaso de funciones y BOE en que se publicaron.	Leyes autonómicas de fundaciones y otras disposiciones.
<b>PAIS VASCO</b>	3/79 de 18-12.	RD.3.069/80 de 26-9. BOE 5-2-81.	O.de 21-10-83,BOPV 28-10-83.Crea Registro de Fundaciones.
<b>LA RIOJA</b>	3/82 de 9-6	RD.3.023/83 de 13-10 BOE 6-12-83.	
<b>VALENCIA</b>	5/82 de 1-7.	RD.3.066/83 de 13-10 BOE 12-12-83.	D.146/1983 de 21-11, DOCV 1-12-83.Crea Registro Fundaciones y Asistencias Docentes y Culturales.

- (1) El real decreto 2.434/82, de 24 de julio (BOE 1-10-82), sobre transferencias en materia de cultura actualmente en vigor, no incluye el traspaso de competencias sobre fundaciones.



Universitat d'Alacant  
 Universitat d'Alacant

**FUNDACIONES DOCENTES Y EDUCATIVAS**

Comunidad	Leyes orgánicas del estatuto de Autonomía	Normas sobre traspaso de funciones y BOE en que se publicaron.	Leyes autonómicas de fundaciones y otras disposiciones.
<b>PAIS VASCO</b>	3/79 de 16-12.	(1)	
<b>CATALUÑA</b>	4/79 de 16-12.	RD.1.866/82 de 30-7. BOE 12-8-82.	Ley 3-3-82.BO de la Generalidad de Cataluña de 10-3-82. D.160/82 de 27-5,DOGC de 9-7-82.Organización y funcionamiento del Protectorado.
<b>GALICIA</b>	1/81 de 6-4.	RD.1.763/82 de 24-7. BOE 31-7-82.	Ley 25-6-83,BO Parlamento de Galicia de 2-7-83. D.193/84 de 6-9,BOG 31-1-85.Organiz. y Func. del Protectorado.
<b>ANDALUCIA</b>	6/81 de 30-12.	RD.3.936/82 de 29-12 BOE 22-1-83. (2)	
<b>CANARIAS</b>	10/82 de 10-8.	RD.2.091/83 de 28-7. BOE 6-8-83.	
<b>VALENCIA</b>	5/82 de 1-7.	RD.2.093/83 de 28-7. BOE 6-8-83.	D.146/83 de 21-11,DOCV de 1-12-83.Reglamento de Fundaciones Docentes y culturales.

- (1) Ninguno de los Decretos sobre transferencias en materia de cultura actualmente en vigor ( 2.808/80, de 26 de septiembre, BOE 31-12-80 y 3.195/80, de 30 de diciembre, BOE 15-4-81) ha transferido competencias sobre fundaciones.
- (2) Se declara explícitamente que el Estado se reserva competencias sobre fundaciones de ámbito nacional.



## **1.6. Valoración y examen de los problemas que sugiere la legislación vigente.**

### **1.6.1. Necesidad de una Ley de Fundaciones.**

La mayoría de los estudios, análisis, y debates planteados en la sociedad, sobre la situación de las fundaciones desde el punto de vista de su regulación, así como, la nueva concepción de las instituciones, coinciden en la urgente necesidad de una legislación que ofrezca respuestas a la problemática actual del sector. En nuestra opinión, consideramos que son muchos los motivos que aconsejan reformar el marco legislativo de las fundaciones, destacando a continuación aquellos que ofrecen mayor grado de consenso :

a) La mayor parte de la legislación vigente, como hemos tenido ocasión de analizar anteriormente, arranca del siglo pasado y responde a un modelo de fundación que poco tiene que ver con lo que las fundaciones son o deben ser en nuestros días. Si confrontamos la regulación de las Fundaciones Asistenciales, con el desarrollo, la actividad o el papel que realizan en la actualidad, se aprecia



claramente el gran cambio y evolución experimentado, pasando de unas fundaciones cuyo objetivo principal era la atención de los menesterosos, a un concepto moderno en el que desarrollan un papel importante en el marco de un Estado social.

**b)** El carácter preconstitucional de su normativa, obliga doblemente al legislador a su actualización por dos motivos básicamente:

- Por imperativo legal tipificado en el art. 34 de la Constitución que " reconoce el Derecho de fundación para fines de interés general con arreglo a la ley ".
- La necesidad de ajustarla al nuevo marco de libertades impuestas por la Constitución.

**c)** Amplia dispersión normativa en esta materia, incrementada en los últimos tiempos con las promulgadas en varias Comunidades Autónomas. Esta dispersión en algunos casos ambigua y contradictoria, ha derivado a



situaciones de inseguridad jurídica, y al desconocimiento de datos fiscales sobre la situación de las fundaciones.

**d)** El gran auge que se observa en la actualidad, en el crecimiento de las Fundaciones, así como, las transformaciones que se están produciendo en el campo social, aconsejan la necesidad de una ley que recoja la nueva concepción de la Fundación, plenamente integrada en la sociedad y en sintonía con la Constitución.



### **1.6.2. Reflexiones entorno a la nueva Ley.**


Después de realizar una serie de consideraciones de tipo general, que justificarían la reforma legislativa, en materia de fundaciones, parece conveniente enumerar los puntos esenciales de la misma :

#### **1) Adquisición de la personalidad jurídica.**

El derecho de fundación reconocido en la Constitución no debe limitarse a acondicionarse al criterio del protectorado ; por tanto, la fórmula propuesta debería reconocer la personalidad jurídica desde la inscripción en el registro de fundaciones, salvo en aquellos casos manifiestamente ilegales que planteen intereses distintos a los generales.

#### **2) El Patrimonio de las Fundaciones.**

La situación actual en relación con el capital fundacional es obsoleta, y limita las posibilidades de creación de fundaciones. La legislación española, plantea,



"patrimonios adscritos a fines", en la idea de garantizar las actividades fundacionales, con las rentas obtenidas de ese patrimonio inicial. Son muchos los autores que mantienen la tesis de la "Fundación Receptora", o sea, que bastaría con que el negocio de la fundación revele una posibilidad de patrimonio; en consecuencia, recomiendan exigir un capital razonable o suficiente. De lo contrario, en opinión de Nart, abundarían personas dispuestas a brindar sus brillantes ideas a la generosidad ajena. Nosotros coincidimos con ésta formulación por lo que deberá ser necesaria una dotación inicial suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales, permitiendo que dicha aportación se realice en un tiempo determinado.

En relación con la composición del patrimonio, podría estar constituido por toda clase de bienes y derechos, pudiendo establecerse tres tipos que permitan gestionarlos de forma más ágil, en donde el Protectorado intervenga sólo en determinadas operaciones con su autorización. La nueva ley debe superar ciertos recelos históricos y plantear un marco de actuación, basado en una





mayor capacidad y autonomía en la gestión patrimonial de las fundaciones, que garantice al mismo tiempo el cumplimiento de los fines fundacionales. En consecuencia, esta clasificación de bienes y derechos se puede estructurar de la siguiente forma:

**a) Bienes y derechos que formen parte de la dotación** inicial o estén directamente adscritos al cumplimiento de los fines objeto de la fundación o bien, que representen un porcentaje razonable del patrimonio fundacional.

Cualquier operación que se realice con estos bienes requeriría autorización previa del Protectorado, con el objeto de no adoptar decisiones que comporten riesgo en la estabilidad de la fundación.

**b) Bienes y derechos no incluidos en el apartado anterior.** Inmuebles, establecimientos, mercantiles, valores mobiliarios, otros activos que representen un valor importante, etc...



Las operaciones de tráfico de este tipo de elementos sólo se comunicarían al Protectorado.

c) **El resto de activos** no estarían sujetos a ninguna restricción.

Esta catalogación garantiza la estabilidad de la fundación como patrimonio adscrito a un fin de interés general, y autonomía en la gestión de los recursos de los órganos de gobierno correspondientes.

### 3) **Autonomía en el funcionamiento de las fundaciones.**

Toda delegación de funciones o recorte en los controles previos por parte del protectorado en cualquier actuación, conllevan la exigencia de mayores responsabilidades y la delimitación de otros elementos de control posteriores. En este sentido, la próxima ley debe ser muy rigurosa, y disponer en su articulado la obligación con carácter anual por parte del patronato, de



la presentación del inventario, balance de situación, la cuenta de pérdidas y una memoria que refleje las actividades realizadas por la Fundación; así como su gestión económica, con las notas explicativas correspondientes a las cuentas anuales. Aquellas fundaciones que se consideren importantes desde el punto de vista económico, deberán someterse a una auditoría de cuentas externas.

En nuestra opinión, con este tipo de exigencias, se consigue:

- a) Conceder mayor grado de autonomía en la gestión económico patrimonial de las fundaciones.
- b) Un control a posteriori.
- c) Una mayor transparencia en la gestión que permita generar un ambiente de confianza hacia estas instituciones.



**4) La percepción de tarifas por los servicios que presten las fundaciones.**

Universidad de Alicante

La legislación española, se plantea con carácter general, que las actividades de las fundaciones se realizarán sin contrapartidas por parte de los beneficiarios. La única salvedad, es la reflejada en el Reglamento de las Fundaciones Culturales, art. 24, que deja excepcionalmente y previa autorización del protectorado, percibir cantidades de los beneficiarios que en ningún caso excedan del coste real.

Esta situación lleva en muchos casos a la descapitalización y empobrecimiento progresivo de su situación, y en otros a depender económicamente de la caridad ajena a través de donaciones, subvenciones, etc... pudiendo en algunas circunstancias convertirse esta dependencia externa en orientaciones respecto a las actividades a realizar.

Rafael de Lorenzo<sup>49</sup>, considera conveniente introducir en la ley elementos que permitan emplear instrumentos modernos en la gestión de las fundaciones, acudiendo a técnicas empresariales o de organización fuertes, que posibiliten maximizar el beneficio. La única diferencia, es que en lugar de repartirse el beneficio entre intereses particulares, se reinvierten en objetivos sociales o de interés general.

En la actualidad asistimos a un importante debate en la sociedad sobre si las plusvalías que pueden generarse por las mediaciones de las Administraciones públicas deben ser aprovechadas y revertirlas de nuevo en la sociedad o por el contrario no deben plantearse. Nuestra opinión es que sería lícito la obtención de lucro por las fundaciones siempre y cuando se reinviertan en la consecución de objetivos declarados de interés general y no lesionen a terceros.

---

<sup>49</sup>LORENZO, Rafael de. " Presente y Futuro de las Fundaciones". pp. 267-275.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

### **5) Colectivo Indeterminado.**

En relación con la obligación de dirigir las acciones de la Fundación a un " colectivo indeterminado " en el sentido del art.1 del Reglamento de Fundaciones, exige " ... Que los beneficiarios de sus prestaciones carezcan de medios económicos suficientes para obtener beneficios o resultados análogos a título oneroso, salvo que se trate de prestaciones, de índole no exclusivamente económica, en cuyo caso habrá de distribuirse en atención a los méritos de las a ellas aspirantes ".

Este concepto de beneficiario menesteroso, no se ajusta en la actualidad; por otra parte, ¿ Qué baremo se debe aplicar en la selección de los candidatos ?. ¿ Quiere esto decir que fundaciones culturales muy especializadas en actividades como la música clásica, el teatro, o de formación especializada, sólo asisten a personas sin posibilidades económicas ?. Nos parecería más adecuado adoptar en un futuro, posturas análogas a la Ley Catalana o la Gallega que omiten una definición general



de las cualidades previas a exigir a los beneficiarios de las prestaciones de la fundación.

**6) La gratuidad del cargo de los gestores de la fundación y los gastos de Administración.**

Son varios los argumentos empleados en relación con la gratuidad del cargo de los patronos. De un lado, aquellos de tipo fiscal que obligan en este sentido a las fundaciones a disfrutar de beneficios fiscales, de otro, los que pretenden evitar posibles desviaciones encubiertas que permitan trasladar a los patronos, la mayor parte de los beneficios generados por la dotación fundacional.

La legislación vigente es excesivamente intervencionista, con el noble objetivo de evitar estos posibles abusos ; no contempla algunas circunstancias que en justicia deberían tenerse en cuenta. De Prada<sup>50</sup>, refleja que " la norma que prohíbe la retribución de los miembros del patronato sin distinción alguna, obliga a buscar formas indirectas de retribuir que bordean, cuando no caen en el

---

<sup>50</sup>PRADA, José María. ( serie doc. " 1 " art.3 )

fraude de ley, o bien a apartar del gobierno de la fundación a las personas que efectivamente lo llevan, creando por encima de ellos un cuerpo de notables que prestan su nombre para incluirlos en el patronato, y que no suelen estar muy enterados de las actividades de la fundación; cuyo peso recae sobre órganos inferiores de carácter ejecutivo que en la práctica concentran todo el poder real de la institución " .

Debemos destacar otras limitaciones existentes referidas a los gerentes y demás personal al servicio de la fundación; en la Orden de 23 de junio de 1986, art. 10.5 , se establece que estos gastos se contabilizarán como gastos de gestión o de explotación en la cuantía contratada, o en su caso instituida por el fundador, otorgando al protectorado facultades de moderación respecto a tales retribuciones. Parece del todo excesivo limitar las posibilidades de concertación en esta materia, a las partes afectadas, máxime cuando existe un tope en concepto de gastos de administración que implícitamente tiende a evitar posibles abusos o mala gestión.



La gestión económica de las fundaciones debe ser cada vez más técnica y especializada debido a que en muchos casos, los recursos manejados son importantes. Evidentemente esto requiere la contratación de personal cualificado que optimice los medios disponibles y así prestar un mejor servicio a la sociedad. En nuestra opinión, las retribuciones de este colectivo incluidas en el capítulo de gastos de Administración, deben ser las necesarias para la producción de la prestación, estableciendo tan solo un porcentaje suficiente para estos gastos en relación con todas las rentas que produzca la dotación, así como, cualquier otro tipo de ingresos pertenecientes a la fundación.

#### **7) Actividades industriales y mercantiles de las fundaciones.**

Son muchas las personas que cada vez opinan más sobre la necesidad de que la fundación para potenciar su eficacia adopte una aptitud empresarial más dinámica en la gestión



de sus recursos. En ésta línea, Sáenz de Miera<sup>51</sup>, propone una concepción legal en que la masa patrimonial siga siendo dedicada a un fin de interés público, pero pasando antes de alcanzar a su destino, por un estado intermedio en el que sea aplicable un proceso económico con sus indiscutibles riesgos, pero con innumerables ventajas.

En este orden de ideas, consideramos oportuno un desarrollo normativo que autorice el ejercicio de la actividad mercantil e industrial de las fundaciones, al menos en aquellas acciones relacionadas con el fin fundacional. No debemos olvidar la situación en la que se encuentran muchas fundaciones en la actualidad como consecuencia de grandes restricciones legales, que limitan en aras de una supuesta protección del patrimonio, su capacidad de gestión abocándolas en unos caso a su propia descapitalización, y en otros a depender excesivamente de la generosidad de terceros.

---

<sup>51</sup> SAENZ DE MIERA, Antonio. "Las bases legales de las Fundaciones y su situación en España". Situación nº4. BBV. Bilbao 1989. pags.55 y ss.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

### **8) La nueva configuración del protectorado.**

Una de las notas esenciales en este ordenamiento, es el excesivo intervencionalismo del protectorado en la vida de las fundaciones. Puede verse claramente, como en las funciones de control asignadas al protectorado en el Reglamento de Fundaciones Culturales, es mucho más estricto que la Ley de Beneficencia del siglo pasado, convirtiendo a este en un emisor de autorizaciones para casi todo. Esta situación es una muestra clara de la gran desconfianza del legislador hacia estas instituciones, que responde más a situaciones pasadas que presentes.

Esta situación, debe presentar un giro substancial en la nueva regulación. El protectorado deberá combinar funciones de control con otras de asesoramiento. En el primer caso, un mecanismo es a través de la rendición de cuentas por el matiz de gestión de intereses ajenos, así como, por el imperativo de la ley, y el Reglamento de Impuesto de Sociedades, que estiman sujetos al impuesto



las fundaciones, con el tratamiento especial de entidades exentas, cuando rindan cuentas al protectorado. En cuanto al régimen de autorizaciones, debe simplificarse en los casos excepcionales e implantar en éstos el silencio administrativo positivo en un período relativamente corto, con el ánimo de agilizar en el tiempo la toma de decisiones de las fundaciones. El asesoramiento con que debe contribuir el protectorado, se orientará, como dice Cabra<sup>52</sup>, a " incrementar la eficacia social y económica de las fundaciones ", así como, la fiscalidad de éstas instituciones.

Como conclusión, opinamos que la tendencia será de menor control y mayor asesoramiento, garantizando en todo caso el cumplimiento de los fines dispuestos por el fundador.

---

<sup>52</sup>CABRA DE LUNA, Miguel Angel. "El Protectorado sobre las Fundaciones Benéfico-Asistenciales". Cuadernos de acción social nº4. p.p.13 y 55.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

## **CAPITULO II**

**LA GESTION ECONOMICO-FINANCIERA**



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

## **II.1. Evolución y Panorama actual de las fundaciones en España.**

### **II.1.1. Limitaciones en el análisis y estudio de las Fundaciones.**

En el estudio sobre la evolución de las fundaciones en España, se evidencia una gran dificultad derivada de la falta de estudios o informes completos que nos permitan conocer razonablemente la situación de este sector, en términos estadísticos o económicos. El desarrollo de este apartado, lo formularemos en base a las siguientes cuestiones:

- A) Principales limitaciones que dificultan el estudio de las fundaciones.**
  
- B) Evolución de las fundaciones en los últimos años.**
  
- C) Conclusiones generales.**



A) Los puntos débiles que podemos imputar al sistema de información en este campo, básicamente son:

**1º) Fragmentación de la información.**

En la actualidad al no existir un único registro central sobre fundaciones, la fuente de datos la encontramos repartida en los distintos protectorados de los ministerios o bien en las Comunidades Autónomas con transferencias en esta materia.

**2º) Confección de la información con criterios distintos.**

**2.1 El sistema de rendición de cuentas.** La diversidad en el régimen jurídico de las fundaciones presenta graves inconvenientes, debido a la existencia de criterios diversos en la recogida de la información así como la dispensa en la rendición de cuentas de algunas fundaciones.

## 2.2 Aplicación de criterios y normas contables distintos.

A modo de ejemplo podemos citar que las fundaciones culturales están reguladas al amparo del reglamento de 1972, anterior a los criterios contables aprobados en el Plan General Contable de 1973. Y que las fundaciones benéfico-asistenciales gozan de un plan contable adaptado, según la Orden de 23 de junio de 1986 del Ministerio del Trabajo y Seguridad Social, inspirado en el Decreto (530/1973), de 22 de febrero por el que se aprueba el P.G.C., así como el Decreto 2822/1974 sobre el P.G.C. para la pequeña y mediana empresa. Como puede verse la aplicación de principios y normas contables en las fundaciones citadas no son idénticos y además han quedado anticuadas con las modificaciones de la reforma en la legislación contable y mercantil, que han culminado con la aprobación del Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre ( B.O.E. de 27 de diciembre ) por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.





**3º) Imposibilidad de presentar el estado consolidado de cuentas de las Fundaciones a nivel Nacional.**

En consecuencia con lo indicado en los apartados anteriores, no podemos razonablemente conocer globalmente la estructura financiera y económica de las fundaciones, qué importancia tienen en este sector de la economía del país, etc.

**B) Evolución de las fundaciones en los últimos años.**

En este apartado estudiaremos la evolución de las Fundaciones, utilizando como instrumento de análisis una base de datos estadística<sup>53</sup> que nos permita conocer en un determinado horizonte temporal, su distribución por sectores, así como, algunas reflexiones en torno a sus movimientos.

---

<sup>53</sup>CABRA DE LUNA, Miguel Angel. "Las Fundaciones en España". Situación actual y Perspectivas de futuro desde una óptica social. Colección Solidaridad nº 1 Fundación ONCE.



El número de Fundaciones estudiadas es de 1549 y se dividen en ocho grandes grupos:

- Beneficencia.
- Asistencia social.
- Educación.
- Investigación.
- Cultura.
- Desarrollo Comunitario.
- Relaciones Internacionales.
- Fundaciones conmemorativas.

Conviene señalar que algunas fundaciones, dada la amplitud de sus fines, aparecen en varios grupos; la gran mayoría de las estudiadas se centran en uno o dos de ellos. En consecuencia el

número de fundaciones analizadas no se corresponde con las sumas parciales de los ocho bloques propuestos.

El estudio plantea un horizonte temporal fragmentado en tres etapas:

**Primera;** las que se constituyeron antes de 1960, pretenden abarcar a las más tradicionales y representan una etapa histórica amplia. España antes de 1960 era un país cuya economía básicamente es agrícola y rural. En el terreno político gobernado dictatorialmente y con grandes lastres históricos, influidos por la guerra Civil. El plano internacional se caracterizaba por el aislamiento.

**Segunda;** las constituidas entre 1960-1975, período en donde se inicia una evolución económica y social impulsada por los planes de desarrollo. Es una etapa de transición hacia una sociedad industrial que plantea correcciones sociales importantes con la aparición de clases medias, un empresariado más emprendedor y con nuevas ideas en las técnicas de gestión.



El final de este tramo abre grandes expectativas en el terreno político, como consecuencia de la transición hacia un régimen de libertades.

**Tercera;** comprendida entre 1975-1989. En este período se restituyó el régimen democrático que alcanza su máximo exponente con la aprobación de la Constitución. En el terreno internacional representará nuestra apertura e integración a organismos internacionales (políticos, económicos, militares).

El artículo 34 de la Constitución, ofrece grandes posibilidades al mundo fundacional; esperando de él, aunque con cierto retraso, la aprobación de una Ley de Fundaciones que permita adaptarse y atender las nuevas demandas sociales, con una organización y estructura de funcionamiento totalmente actualizada.

La presentación de la evolución de las Fundaciones con los criterios expuestos anteriormente es la siguiente:

**CUADRO Nº 1.**

Universitat d'Alacant  
 Universidad de Alicante

**EVOLUCION DE LAS FUNDACIONES EN ESPAÑA**

AREAS DE ACTIVIDAD	ANTES DE 1960		1960/1975		1975/1989 (marzo)	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
BENEFICENCIA	129	61'4	17	8'2	64	30'4
ASIST. SOCIAL	263	59'6	61	13'9	117	26'5
CULTURA	100	26'1	36	9'3	248	64'6
EDUCACION	161	42'6	54	14'3	163	43'1
INVESTIGACION	38	15'7	24	9'9	180	74'4
DES.COMUNITARIO	33	24'2	22	16'1	81	59'7
REL. INTERNAC.	2	5'5	2	5'5	32	89'0
COMMEMORATIVAS	12	20'3	9	15'2	38	64'5

Nº Total de Fundaciones: 1.443

Fuente: Centro de Fundaciones



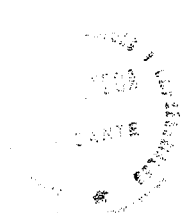
**CUADRO Nº 2.**

Universitat d'Alacant  
 Universidad de Alicante

**SITUACION ACTUAL POR AREAS DE ACTIVIDAD (\*)**

AREAS	Nº DE FUNDACIONES	PORCENTAJE
BENEFICENCIA	210	14'5%
ASIST. SOCIAL	441	30'5%
CULTURA	384	26'6%
EDUCACION	378	26'1%
INVESTIGACION	242	16'7%
DES.COMUNITARIO	136	9'4%
REL. INTERNAC.	36	2'4%
COMMEMORATIVAS	59	4'0%

(\*) A 30 de marzo de 1989  
 Fuente: Centro de Fundaciones.





## **B.1 Algunas conclusiones sobre los datos estadísticos por sectores.**

### **B.1.1. Fundaciones de Beneficencia y Asistencia Social.**

El concepto de beneficencia actualmente y en ocasiones, se utiliza asociado a la idea de subdesarrollo económico y social del pasado. Sin embargo el de asistencia social refleja una idea más moderna y acorde en la atención a las múltiples carencias de nuestra sociedad. La utilización conjunta de ambos términos complementa y refleja una idea integrada en este campo de actuación. Las carencias o pobrezas que se plantean en la sociedad, son conceptos relativos, y cada época tiene su propia idea.

En el análisis de la situación de estas áreas, podemos observar en el cuadro nº 2, cómo la beneficencia representa el 14'5% y la asistencia social, un 30'5% del total de las fundaciones. La importancia que estas dos áreas representan en el conjunto es del 45%, constituyéndose en el sector más importante, debido al peso que todavía ejercen las fundaciones más antiguas.



Los cuadros 3, 4, y 5 nos muestran la relación existente entre ambos tipos de fundaciones, permaneciendo casi igual, salvo la descrita en el tramo 60-75. En cifras totales, a la fecha del estudio se constata que de cada cien, aproximadamente sesenta y ocho son asistenciales, y el resto benéficas.

El 20% de las benéficas, corresponde a mandas pías (celebraciones eclesiásticas, mantenimiento del culto y panteones, etc...), el resto dedican su actividad al reparto de bienes entre los pobres, custodia y cuidado de los hijos de la mujer trabajadora, etc...





Universitat d'Alacant  
 Universidad de Alicante

**CUADRO Nº 3.**

**EVOLUCION DE LOS BENEFICO-ASISTENCIALES**

PERIODOS	Nº FUNDACIONES			PORCENTAJES	
	BENEF.	ASIST.	TOTALES	BENEF.	ASIST.
CONST. ANTES 1960	129	263	392	32'9%	67'1%
CONST. 1960/1975	17	61	78	21'8%	78'2%
CONST. 1975/1989	64	117	181	35'4%	64'6%
TOTALES	210	441	651	32'3%	67'7%

**CUADRO Nº 4.**

**EVOLUCION BENEFICA**

BENEFICENCIA	Nº TOTAL = 210	
PERIODOS	FUNDACIONES	PORCENTAJES
CONST. ANTES 1960	129	61'4%
CONST. 1960/1975	17	8'1%
CONST. 1975/1989	64	30'5%


**CUADRO Nº 5.****EVOLUCION ASISTENCIAL**

ASISTENCIALES	Nº TOTAL = 441	
PERIODOS	Nº FUNDACIONES	PORCENTAJES
CONST. ANTES 1960	263	59'6%
CONST. 1960/1975	61	13'8%
CONST. 1975/1989	117	26'6%

En cuanto a las fundaciones asistenciales, presentamos el siguiente detalle, por actividades y número:

NUMERO		CANTIDAD
1*	CENTROS DE ASISTENCIA SANITARIA	163
2	RESIDENCIAS DE ANCIANOS	120
3	ASISTENCIA GENERAL	67
4	PREST. LAB. Y COMP. DE PENSIO.	21
5	ASIST. A LA INFANCIA Y JUVENTUD	62
6	ASISTENCIA A MINUSVALIDOS	33
7	AYUDA A CENTROS E INSTIT. BENEF.	39
8	ASIST. A ESPAÑOLES EN EL EXTRAN.	8

\* (Médica y Hospitalaria)



Las dos primeras agrupaciones presentan una gran concentración de este tipo de instituciones en Cataluña (143), de las cuales 90 se adscriben a Barcelona, estos datos, obtenidos del directorio del centro de Fundaciones, podemos verlos representados en el gráfico (5).

Por último, diremos que en la medida, que el Estado ha ido asumiendo mayores competencias en estas áreas, se ha confirmado un decrecimiento relativo en este tipo de fundaciones, así como, una respuesta menor de la Iglesia en este campo. La asistencia social no constituye en la actualidad el objetivo principal de las fundaciones. La incidencia del Estado en el Bienestar, así como, la ampliación de los objetivos de estas instituciones, son entre otros, argumentos que justifican esta situación.



### B.1.2. Fundaciones educativas.

El desarrollo de estas fundaciones en el horizonte temporal analizado, se ve claramente reflejado en el siguiente cuadro:

CUADRO Nº 6.

#### EVOLUCION FUNDACIONES EDUCACION

PERIODOS	Nº FUNDACIONES	PORCENTAJES
CONST. ANTES 1960	161	42'6%
CONST. 1960/1975	54	14'3%
CONST. 1975/1989	163	43'1%

Nº Total de Fundaciones = 378

Ver Gráfico Nº 2

Podemos apreciar una tendencia constante de crecimiento, excepto en el período de 60/75. En relación con el conjunto de fundaciones, representa el 26'1 por ciento, en consonancia con los datos expresados en el cuadro nº2.



Al analizar la evolución por áreas de actividad en materia educativa, se nos presenta el panorama descrito en el cuadro nº7 y gráfico nº6.



**CUADRO Nº 7.**

**EVOLUCION AREAS DE ACTIVIDAD EN EDUCACION**

ACTIVIDADES	ANTES DEL 60	60/75	75/89	TOTAL	%
PROMOC. ENSEÑANZA	43	14	30	87	23'0%
CREACI. MANTENI. *	30	12	33	75	19'8%
BECAS Y AYUDAS	18	15	31	64	16'9%
FORMACION PROF.	4	2	10	16	4'3%
INNOVAC. INVEST. #	-	3	11	14	3'8%
ATENC. POSTGRADU.	7	6	16	29	7'7%
NIVEL DE S DE ENSEÑANZA A					
MEDICINA Y FARM.	2	3	8	13	3'5%
EDUC. ESP. MINUS.	1	5	10	16	4'3%
DERECHO	2	-	1	3	0'8%
MILITARES	1	-	-	1	0'2%
ECLESIASTICAS	7	3	3	13	3'4%
FORMACION PROF.	21	13	11	45	11'9%
ARQUITECTURA	1	-	1	2	0'5%

\* (de Centros Docentes)

# (Educativa)

VER GRAFICO Nº 6



### **B.1.3. Fundaciones de Investigación.**

Este tipo de fundaciones son un claro reflejo del proceso de transformación experimentado por la sociedad española en el campo de la investigación. Simplificando el análisis, podemos decir, que hemos pasado de la cultura del que "inventen otros", que nos produjo un grado de dependencia importante del exterior, así como el "exilio" de aquellos que no encontraban ni cauces, ni medios para desarrollar esta tarea, a la cultura que apuesta, todavía modestamente, por potenciar la innovación e investigación en el interior.

El número de instituciones dedicadas en esta actividad, es de 242, representando el 16'7 por ciento del conjunto<sup>54</sup>. La evolución experimentada es muy significativa, con anterioridad al año 1960, existían tan solo 38 de las 242 registradas a la fecha del último período. El tirón más importante corresponde al ciclo 1975-1989, en donde se constituyen 180, equivalentes al 74'4 por cien del total en el sector.

---

<sup>54</sup>Ver Cuadro Nº2.



**CUADRO Nº 8.**

Universitat d'Alacant  
 Universidad de Alicante

**EVOLUCION FUNDACIONES INVESTIGACION**

PERIODOS	Nº FUNDACIONES	PORCENTAJES
CONST. ANTES 1960	38	15'7%
CONST. 1960/1975	24	9'9%
CONST. 1975/1989	180	74'4%

Nº Total de Fundaciones = 242

Ver Gráfico Nº 2.





El desglose por especialidades y número de fundaciones<sup>55</sup> nos muestra el siguiente aspecto:

- Investigación en CC. Médicas y de la salud ..... 58
- Investigación en CC. Sociales y Económicas ..... 57
- Fomento de la investigación científica en general ... 38
- Investigación Histórica, Filosófica y Humanística ... 29
- Apoyo y dotación a centros especializados y Cátedras  
Universitarias ..... 26
- Innovación Tecnológica y aplicaciones industriales.  
Las nuevas tecnologías ..... 25
- Ayudas y premios a la investigación y formación de  
investigadores ..... 19
- Investigación en CC. Biológicas, Físicas y Químicas . 15

---

<sup>55</sup>Directorio Centro de Fundaciones. pp 227-228.



- Publicaciones, Trabajos de Investigación y edición de revistas especializadas ..... 14
- Investigación Pedagógica ..... 9
- Investigación Medio Ambiental y Fuentes de Energía .. 6

Como podemos apreciar una sensibilidad especial y creciente en áreas tales como, las CC. Médicas y de las salud, CC. Sociales y Económicas, así como, el fomento de la investigación científica en general. Por el contrario, investigación en Medio Ambiental y Fuentes de energía no encuentran un eco suficiente. Posiblemente acontecimientos como los ocurridos en la Guerra del Golfo, el gran deterioro en general del eco-sistema, la aparición de los partidos llamados verdes, etc... estimulan la constitución de fundaciones en este campo.

La distribución territorial es análoga a los del apartado anterior. Cabe destacar el interés que empiezan a demostrar, Galicia, País Vasco, Asturias y Aragón en esta materia.



#### **B.1.4. Fundaciones Culturales.**

Los cambios de valores que han operado en la sociedad española durante los últimos años, ponen de relieve el gran interés y en consecuencia el notable incremento en la oferta y demanda de temas culturales.

El esfuerzo realizado por la Administración Pública ha sido notable, pero insuficiente para atender la gran inquietud existente en estos temas. La sociedad en general no debe delegar en el Estado, para que organice y planifique toda la actividad cultural, ya que podrían plantearse situaciones graves de intervencionismo que limitarían la capacidad de independencia. Por otro lado, la oferta cultural privada, tampoco es el elemento nivelador de la situación comentada, hemos de tener en cuenta que ésta, en la gran mayoría de sus actuaciones se rige por criterios comerciales y de rentabilidad económica produciendo en múltiples ocasiones una "perversión de las preferencias".

Las fundaciones pueden equilibrar la balanza, siempre que sus mecenas no ejerzan por el hecho de constituirse en una fuente



de financiación, en algunos casos muy importantes, algún tipo de orientación.

Julián Marías<sup>56</sup> pide a estas instituciones una orientación inteligente. Entendiendo como es fundamental que " las Fundaciones contrabalancean las presiones sociales ... creo que es fundamental combatir el actualismo. Hay una tendencia en la sociedad de nuestro tiempo, que es considerar que lo único que es real es lo que se acaba de hacer ... se produce un adelgazamiento de presente, el presente tiene espesor, el presente no es el año 86, el presente es, quizá, todo el siglo XX". Considera más adelante que es menester, además, una mirada hacia el futuro para que la cultura no se detenga.

El gran debate sobre el concepto de la cultura, planteado en la sociedad de hoy, así como, los retos que esta conlleva son acometidos con gran decisión por las fundaciones culturales.

El número de instituciones que desarrollan su actividad en este sector es de 384, cuya importancia en relación con el

---

<sup>56</sup> JULIAN MARIAS. "Propuestas Culturales a las Fundaciones españolas". Cuenta y Razón. Julio-Septiembre de 1986. num. 24. pag. 17-26.



conjunto es del 26'6 por cien<sup>57</sup>. En el período 1975-1989, se constituyeron 248 equivalentes al 64'5 por cien de las culturales.

**CUADRO Nº 9.**

**EVOLUCION FUNDACIONES CULTURÁLES**

PERIODOS	Nº FUNDACIONES	PORCENTAJES
CONST. ANTES 1960	100	26'1%
CONST. 1960/1975	36	9'4%
CONST. 1975/1989	248	64'5%

Nº Total de Fundaciones = 384

Ver Gráfico Nº2.

---

<sup>57</sup>Ver Cuadro Nº2.



El desglose por especialidades y número de fundaciones<sup>58</sup> es el que a continuación se detalla por orden de importancia:

- Promoción de la cultura en general ..... 122
- Realización de actos culturales ( exposiciones, conferencias, conciertos, campañas culturales, edición, publicación, etc ..... 59
- Fomento de las bellas Artes ..... 51
- Conservación del Patrimonio Histórico, artístico y monumental ..... 46
- Promoción de la cultura regional española ..... 44
- Subvenciones y mantenimientos de museos ..... 37
- Premios Artísticos, literarios, etc... ..... 36

---

<sup>58</sup>Directorio de las Fundaciones. pp. 226-227.



- Promoción y mantenimiento de bibliotecas, archivos y hemerotecas .....	20
- Ayudas a instituciones culturales .....	19
- Difusión del pensamiento y los valores de occidente .....	13
- Defensa de la naturaleza, medio ambiente .....	11
- Defensa de los valores religiosos .....	6
- Difusión del pensamiento republicano .....	6
- Deporte .....	5
- Promoción M.C.S. ....	3
- Fotografía .....	2
- Ocio y tiempo libre .....	2



- Promoción y apoyo a la familia .....	2
- Cine .....	1
- Filatelia .....	1
- Numismática .....	1
- Yoga .....	1
- Libro y Lectura .....	1

Las fundaciones con mayor peso son las dedicadas a la cultura en general, realización de actos culturales, fomento de las bellas artes y conservación del patrimonio histórico-artístico y monumental. Entre otras, conviene señalar aquellas que promocionan la cultura regional española; detallada por autonomías son: Cataluña (14), Galicia(9), Castilla(7), Andalucía(3), Cantabria(3), Cultura Hispano-árabe(3), Valencia(2), Salamanca(1), Vasco-Navarra(1), Extremadura(1). Por último las de menor peso, son las dedicadas al cine, al ocio





y tiempo libre, fotografía, promoción y apoyo a la familia, etc...

La distribución territorial presenta a Madrid y Barcelona como las capitales más activas en esta materia.

Cabe esperar en el futuro consolidar esa tendencia alcista, motivada por los argumentos anteriormente expuestos y los importantes acontecimientos que se desarrollarán en el año 1992.



### **B.1.5 Desarrollo Comunitario.**

Los fines y actividades de estas fundaciones se centran en el fomento y mejora de la comunidad. Constituyen un indicador de las preocupaciones colectivas del individuo. El número de estas instituciones es de 136, representando, el 9'4 por cien del total<sup>59</sup>.

El crecimiento más importante se produce en el período de 1975-1989, constituyéndose 81, cifra próxima al 60 por cien, en su materia.

---

<sup>59</sup>Ver cuadro nº2.

**CUADRO Nº 10.**

Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

**EVOLUCION DESARROLLO COMUNITARIO**

PERIODOS	Nº FUNDACIONES	PORCENTAJES
CONST. ANTES 1960	33	24'2%
CONST. 1960/1975	22	16'2%
CONST. 1975/1989	81	59'6%

Nº Total de Fundaciones = 136

Ver Gráfico Nº2.

El desglose por especialidades y número de Fundaciones<sup>60</sup> es el siguiente:

- En general .....	40
- De ámbito local o regional .....	25
- Desarrollo rural, agrícola y ganadero .....	18

<sup>60</sup> Directorio Centro de Fundaciones. pp. 238.



- Presencia social de la empresa (mejora de la gestión empresarial y fomento de las relaciones empresa-sociedad) .....	15
- Promoción de la clase trabajadora .....	13
- Fomento de asociacionismo y cooperativismo .....	8
- Acceso a bienes y viviendas .....	7
- Promoción mujer trabajadora .....	5
- Reinserción juventud y marginados .....	4

Los bloques temáticos básicamente son dos, el primero, actúa en temas de tipo social, quizás, como reflejo de algunas de las inquietudes que el cambio de régimen produce (asociacionismo y cooperativismo, promoción de la mujer trabajadora, etc...). El segundo, más relacionado con factores de tipo económico, es reflejo en consonancia con la transformación de la sociedad



rural, antes de los 60, y la industrial después de esa fecha (desarrollo rural, agrícola y ganadero).

En el último período analizado, han experimentado un notable incremento las fundaciones de ámbito local y regional (20), fomento de asociacionismo y cooperativismo (6), promoción de la mujer trabajadora (5), reinserción de la juventud y marginados, que no existía en períodos anteriores (3), y por el contrario, los de desarrollo rural, agrícola y ganadero, presentan una tendencia a la baja, en el primer y último tramo.

La distribución territorial se centra en Madrid, Barcelona, Baleares y Asturias.



#### **B.1.6. Relaciones Internacionales.**

Los objetivos generales que pretenden son; el fomento de las relaciones internacionales e interinstitucionales, así como, la promoción del bienestar social, cultural e investigativo de la cultura española en Iberoamérica. El mayor auge se presenta en el período 1975-1989, coincidiendo con nuestra apertura en materia de relaciones exteriores. Estas instituciones representan el 2'4 por cien del total<sup>61</sup> y su evolución cronológica es la siguiente:

---

<sup>61</sup>Ver cuadro Nº2.



**CUADRO Nº 11.**

**EVOLUCION RELACIONES INTERNACIONALES Nº 11.**

PERIODOS	Nº FUNDACIONES	PORCENTAJES
CONST. ANTES 1960	2	5'5%
CONST. 1960/1975	2	5'5%
CONST. 1975/1989	32	88'8%

Nº Total de Fundaciones = 36

Ver Gráfico Nº 2.

Su distribución por especialidades y número de fundaciones<sup>62</sup> la detallamos a continuación:

- Fomento de las relaciones interinstitucionales e internacionales ..... 20
- Fomento de las relaciones con iberoamérica ... 10

---

<sup>62</sup>Directorio Centro de Fundaciones. pp. 228.



Estas fundaciones pretenden establecer lazos de cooperación con la idea de difundir la idea de España en esos países, utilizándose en ocasiones como plataforma de futuras relaciones comerciales, y cadena de mantener vínculos con los emigrantes.





### **B.1.7 Fundaciones Conmemorativas.**

Se constituyen para honrar la memoria y conservar el legado de las personalidades relevantes en el ámbito de las artes, la ciencia o el pensamiento. Este grupo representa el 4 por cien del total<sup>63</sup> y su distribución cronológica es la siguiente:

**CUADRO Nº 12.**

#### EVOLUCION FUNDACIONES CONMEMORATIVAS

PERIODOS	Nº FUNDACIONES	PORCENTAJES
CONST. ANTES 1960	12	21'4%
CONST. 1960/1975	9	16'0%
CONST. 1975/1989	38	67'8%

Nº Total de Fundaciones = 59

Ver Gráfico Nº 2.

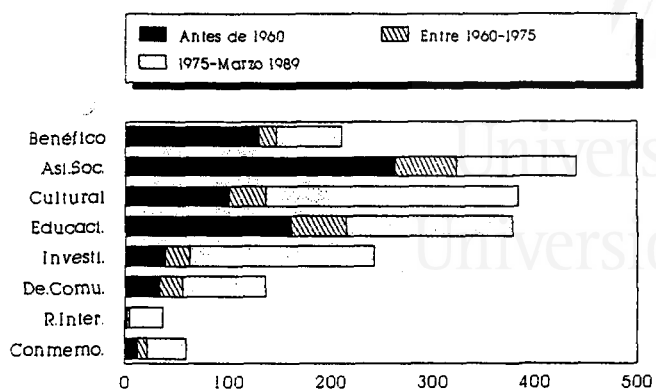
---

<sup>63</sup>Ver cuadro Nº 2.

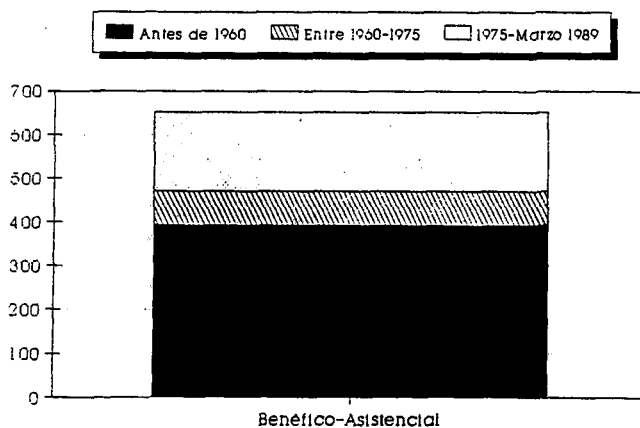


Destaca por su importancia el último período de la distribución territorial, situando a Madrid, con el 50 por cien, seguida de Galicia, con el 13'5 por cien y Cataluña con el resto.

### GRAFICO 3 EVOLUCION

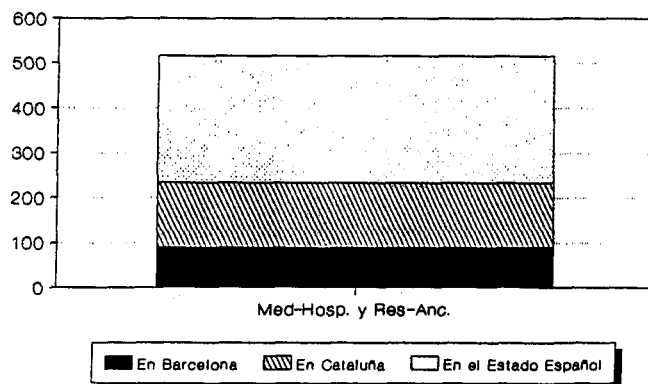


### GRAFICO 4



### GRAFICO 5

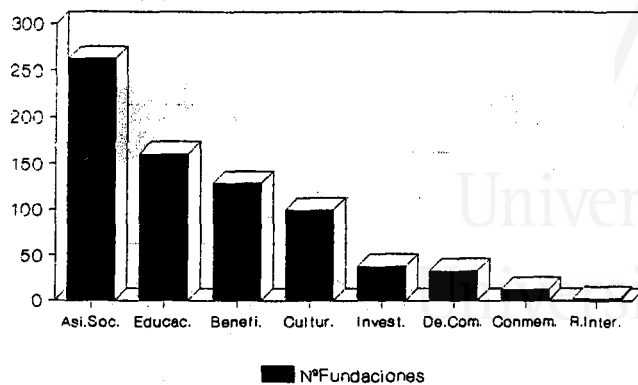
#### Distribución Territorial de Fundaciones



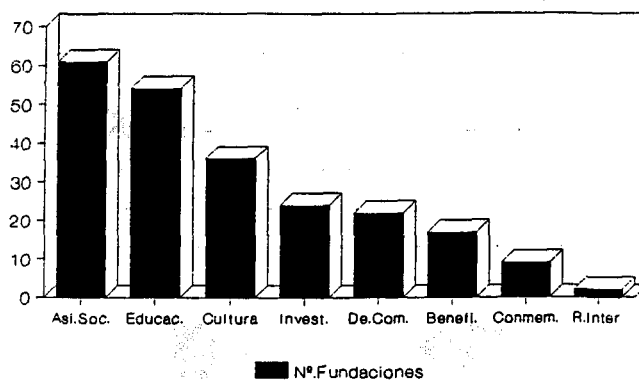
Medico-hospital. y Residencia Ancianos

### GRAFICO 1

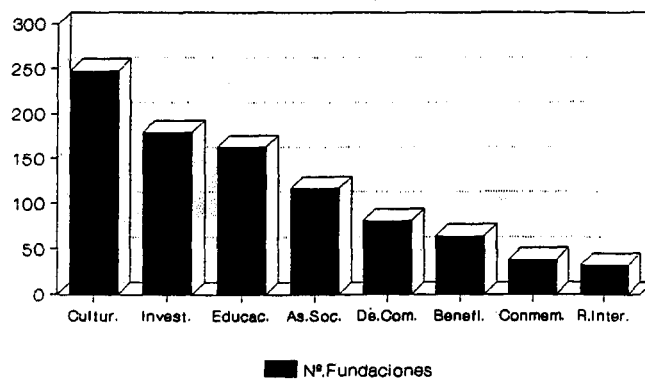
Antes de 1960



### 1960-1975

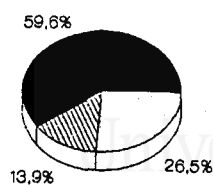
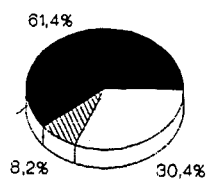


### 1975-1989 (30 de marzo)

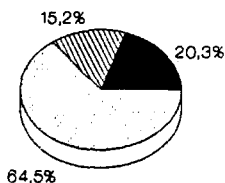
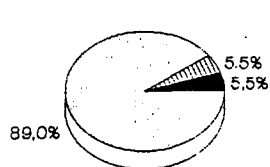


# GRAFICO 2

## Beneficencia Asistencia Social

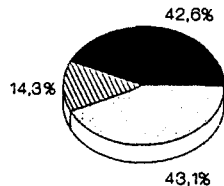
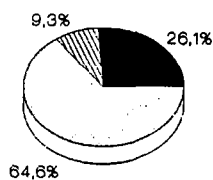


## Rel. Internac. Conmemorativas



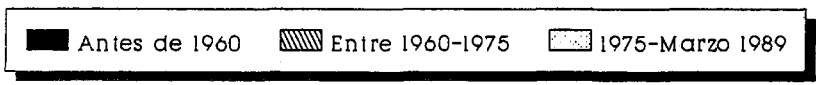
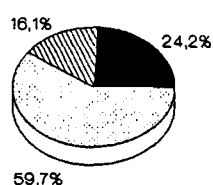
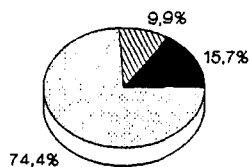
## Cultura

## Educación



## Investigación

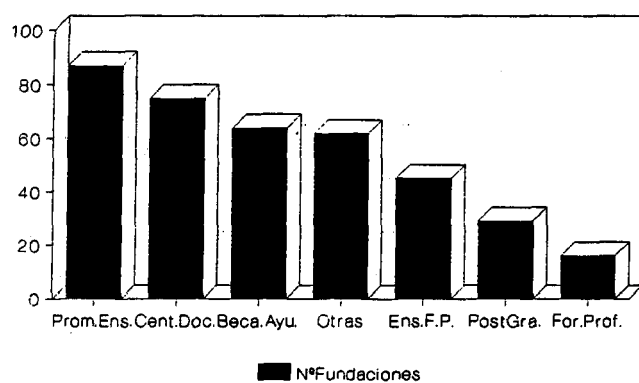
## Des. Comunitario





Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

**GRAFICO 6**  
**Evolución áreas de Actividad Educación**





Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

### **C) Conclusiones generales.**

Una primera reflexión de tipo general tras analizar los distintos cuadros y gráficos presentados, es el incremento de la actividad fundacional en todas las áreas analizadas, especialmente en el último período. Cabe destacar la ampliación de objetivos de estas instituciones, motivado por el desarrollo del estado de bienestar y las transformaciones producidas en el orden económico, político y social.

Las fundaciones benéfico-asistenciales a pesar de ser en número las más importantes, conviene destacar su desaceleración en el crecimiento en relación con el resto de actividades<sup>64</sup>.

Los sectores que presentan un importante crecimiento en el último período son: relaciones internacionales, investigación, cultura, conmemoración y desarrollo comunitario.

La distribución territorial presenta a Cataluña y Madrid como las de más empuje, debido, entre otros motivos, a su desarrollo económico y la densidad demográfica.

---

<sup>64</sup>Ver Gráfico nº3.



Por último señalar, que período menos activo es el comprendido entre los años 1960 y 1975. Para resaltar la gran euforia despertada por estas instituciones, en el período de 1975 a 1989, lo que ha supuesto una mayor presencia en la sociedad y un esfuerzo de adaptación a la nueva realidad social.





## **II.2. Consideraciones Económicas y Patrimoniales de las Fundaciones.**

### **A) Cuantificación económica de las Fundaciones.**

En la actualidad no se dispone de estudios económicos completos que nos permitan conocer en cifras la situación económica de las fundaciones. En consecuencia, ofreceremos algunos datos facilitados por distintos Protectorados y en el apartado de Comunidades Autónomas, se irán completando. La dificultad en la obtención de la información, ha sido comentada en otros apartados, que a modo de resumen volvemos a reiterar:

- Existencia de múltiples Protectorados, en función al tipo de fundación al que nos referimos.
- Transferencias en materia de fundaciones a varias Comunidades Autónomas.
- Aplicación de criterios contables diferentes.



Algunos datos a los que hacemos referencia son:

- Las 25 fundaciones docentes de ámbito estatal más importantes gastaron 17.300 millones de pesetas en el año 1989<sup>65</sup>.
  
- Las fundaciones culturales dispusieron de más de 3.000 millones de pesetas (promoción cultural 2.000 millones, pensamiento 700 millones, promoción del arte y patrimonio histórico 500 millones, entre las principales partidas<sup>66</sup>).

---

<sup>65</sup>Datos del Protectorado de Fundaciones del Ministerio de Educación y Ciencia.

<sup>66</sup>Datos del Protectorado de Fundaciones del Ministerio de Cultura.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

## **B) Cuantificación patrimonial de las Fundaciones.**

La evolución de los patrimonios fundacionales en España, estableceremos las mismas premisas de los casos anteriores, sobre falta de datos y estudios fundamentados en la actualidad.

Tradicionalmente se han venido manteniendo posturas muy conservadoras en la gestión patrimonial de las fundaciones, motivadas principalmente por restricciones legales cuyo principio orientador era "proteger" esos patrimonios en activos supuestamente seguros. El patrimonio de las fundaciones españolas hasta mediados del siglo pasado estaba formado básicamente por fincas rústicas y urbanas. A partir de las leyes desamortizadoras se origina un proceso de transformación gradual hacia activos líquidos invertidos en títulos de deuda perpetua interior al 4 por cien, cuyo producto estaba afecto a una retención del 20 por cien en concepto de impuesto.

El efecto de inflación evaluado en 1963<sup>67</sup> del capital invertido en deuda perpetua y lo que tenían en otro tipo de activos, determinó una pérdida del capital de las fundaciones de al menos 11.000 millones de pesetas. Como puede observarse estos activos financieros "secuestrados" por el Estado en concepto de deuda perpetua, se han traducido en una descapitalización de los patrimonios que en muchos casos, ha conseguido justo lo que pretendía evitar, esto es, el incumplimiento de los fines fundacionales o una merma importante en la capacidad de actuación. El Estado en las últimas décadas, ha tratado de intervenir en esta situación, permitiendo a las fundaciones, previa autorización de sus protectorados, invertir en valores de renta fija o variable, distintos a la Deuda del Estado.

En relación con la composición y dotación de los patrimonios, se presentan unos cuadros informativos<sup>68</sup>, correspondientes al período 1984/86 en 336 fundaciones benéfico-asistenciales. Los datos contables figuran a coste histórico. El origen es muy diverso, refiriéndose a 241 fundaciones de las 336 analizadas,

---

<sup>67</sup> ALEGRE GOMEZ, Santiago. "La gestión patrimonial de las fundaciones". Centro de Fundaciones tema 6. p.p. 25-34.

<sup>68</sup> BARRENO VARA, Guillermo. "Aspectos económicos y patrimoniales de las fundaciones". Presente y Futuro de las fundaciones. Civitas. Fundación ONCE. p.p. 158-162.



ya que todas no ofrecían datos razonablemente fiables. Otras limitaciones son que no todos los datos corresponden al mismo ejercicio económico ni han sido auditados.

**CUADRO Nº 14.**

(cifras en miles de pesetas)

ELEMENTOS PATRIMONIALES	86 FUNDACION. RESID. 3ª EDAD	155 FUNDACION OTROS FINES	241 FUNDACIONES (total) SOBRE DATOS PATRIMONIO
TESORERIA	468.567	776.725	1.245.292
FINC. URBANAS	865.810	1.865.574	2.731.348
FINC. RUSTICAS	2.245.343	566.387	2.811.730
CARTERA VAL.	679.629	5.071.390	5.751.019
TOT. PATRI. QUE PRO. RENT. DIR.	4.259.349	8.280.076	12.539.425
SEDE SOCIAL*	1.485.845	3.041.820	4.527.665
TOTALES	5.745.194	11.321.896	17.067.090

(\*) Sede Social incluye: el valor del solar, edificios, maquinaria, instalaciones, mobiliario, etc...

NOTA: Generalmente no se han efectuado dotaciones para amortizaciones.

**CUADRO Nº 15.**

ELEMENTOS PATRIMONIALES	RESIDENCIAS ( % )	NO RESIDENCIAS ( % )	TOTAL.
TESORERIA	11'01%	9'27%	9'86%
FINC. URBANAS	20'32%	22'56%	21'80%
FINC. RUSTICAS	52'72%	6'84%	22'44%
CARTERA VAL.	15'95%	61'33%	45'90%
TOTAL	100%	100%	100%

Este cuadro nos presenta el porcentaje que representa cada elemento patrimonial, en relación con el total del patrimonio que produce renta directamente.

**CUADRO Nº 16.**

ELEMENTOS PATRIMONIALES	RESIDENCIAS ( % )	NO RESIDENCIAS ( % )	TOTAL.
PATRIMONIO QUE PRODUCE INGRESOS O RENTAS DI- RECTAMENTE.	74'13%	73'14%	73'45%
SEDE SOCIAL	25'87%	26'86%	26'55%
TOTAL	100%	100%	100%

La información facilitada en este cuadro nos indica el porcentaje que representa el patrimonio que genera renta sobre el total. En la sede social como puede apreciarse también se obtienen rentas.

**CUADRO Nº 17.**

ELEMENTOS PATRIMONIALES	VALORACION PATRIMONIO	RENTAS O INGRESOS	%
TESOR o FINAN	468.567	45.154	9'63%
FINC.URBANAS	865.810	43.277	4'98%
FINC.RUSTICAS	2.245.343	65.362	0'30%
CARTERA VAL.	679.629	64.517	9'50%
SEDE SOCIAL Y ORGANIZAC.	1.485.845	1.173.185	78'95%
TOTALES Y PROMEDIOS	5.745.194	1.391.555	24'22%

Estos datos plantean el panorama de los rendimientos patrimoniales en las residencias. Debemos matizar que en el capítulo sedes sociales y organización no se incluyen en el patrimonio el valor y los costos del personal, organización etc...



**CUADRO Nº 18.**

ELEMENTOS PATRIMONIALES	VALORACION PATRIMONIO	RENTAS O INGRESOS	%
TESOR O FINAN	776.725	79.711	10'39%
FINC.URBANAS	1.865.574	38.887	2'08%
FINC.RUSTICAS	566.387	14.260	2'51%
CARTERA VAL.	5.071.390	296.496	5'84%
SEDE SOCIAL Y ORGANIZAC.	3.041.820	2.401.162	78'93%
TOTALES Y PROMEDIOS	11.311.896	2.830.516	25'02%

Las cifras muestran los rendimientos patrimoniales en las fundaciones con otros fines.



CUADRO Nº 19.

INGRESOS	RESIDENCIAS 3ª EDAD (%)	OTROS FINES (%)	TOTAL (%)
TESOR o FINAN	3'24%	2'81%	2'95%
RENT. FINC. URB	3'13%	1'37%	1'94%
RENT. FINC. RUS	4'69%	0'50%	1'88%
RENT. CART. VAL	4'64%	10'47%	8'58%
RENT. PATRIMON	15'70%	15'17%	15'35%
( * )	84'30%	84'17%	84'65%
PORCENTAJES			
TOTALES	100 %	100 %	100 %

(\*) Contraprestaciones, servicios, donaciones, donativos.

Los porcentajes representan cada una de las partidas de ingreso sobre el total, para los dos grupos.



**CUADRO Nº 20.**

Universitat d'Alacant  
 Universidad de Alicante

GASTOS	RESIDENCIAS 3ª EDAD (%)	OTROS FINES ( % )	TOTAL (%)
PERSONAL	28'1%	54'8%	45'3%
ALIM.ART.CON	13'8%	15'6%	14'9%
ENERG.CALEFAC	5'5%	4'5%	4'9%
CONSERV.MANTE	12'6%	5'4%	8'0%
OTROS GASTOS	40'0%	19'7%	26'9%
PORCENTAJES TOTALES	100 %	100 %	100 %

Distintos componentes del gasto para cada grupo de fundaciones.

**CUADRO Nº 21.**

	RESIDENCIAS 3ª EDAD (%)	OTROS FINES ( % )	TOTAL (%)
INGRESOS RENTAS: GASTOS TOTAL.	14'19%	15'70%	14'53%
INGRESOS CONTRAPREST.: GASTOS TOTAL.	85'81%	84'83	85'47%

Comparación porcentual de los ingresos procedentes de las rentas y de las contraprestaciones de servicios sobre los gastos totales de cada grupo.

La información que presentan los distintos cuadros, nos permite realizar las siguientes reflexiones:

- 1) En los dos grupos estudiados, se aprecia claramente una composición patrimonial en la que los activos que producen renta directa (tesorería, fincas urbanas, rústicas y cartera de valores), representan en el primer grupo (residencias), el 74'13 por cien del patrimonio total y la sede social, el 25'87 por cien, siendo en el segundo (no



residencias) el 73'11 y el 26'86 por cien respectivamente.<sup>69</sup>

2) En las residencias de la tercera edad, la rentabilidad refleja situaciones, tales como aquellas en las que elementos patrimoniales de mayor valor, fincas rústicas y urbanas, ofrecen una rentabilidad del 0'3 y 4'98 por cien respectivamente. En este aspecto, evidencia claramente, la mala gestión de estos patrimonios dada su escasa rentabilidad. Debería recomendarse, por parte de los protectorados correspondientes, la enajenación de aquellos inmovilizados prácticamente improductivos que no estén directamente ligados al objetivo fundacional, cuya reinversión debería formularse con criterios económicos más eficientes. En este orden de ideas no parece razonable, desaprovechar las posibilidades potenciales de las fundaciones, ya que, esta infrautilización repercute en una disminución de la actividad, la cual origina en algunos casos, mayores costes financieros como consecuen-

---

<sup>69</sup>Ver cuadros 14,15 y 16.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

cia de recurrir a financiación ajena en el desarrollo y cumplimiento de los fines.<sup>70</sup>

3) El grupo clasificado como, no residencias, presenta una rentabilidad promedio similar a las descritas en el apartado anterior. En consecuencia el análisis es similar.<sup>71</sup>

4) Las rentas del patrimonio en relación con el ingreso total suponen un 15'70 y 15'17 para el primer y segundo grupo respectivamente. Mientras que los ingresos por contraprestaciones, servicios, donaciones y donativos comparados globalmente representan el 84'30 y 84'83 en el primer y segundo grupo respectivamente<sup>72</sup>. Esta situación reitera la escasa rentabilidad de los activos financieros e inmovilizados en el conjunto de los ingresos de estas fundaciones.

---

<sup>70</sup>Ver cuadro nº 17.

<sup>71</sup>Ver cuadro Nº 18.

<sup>72</sup>Ver cuadro nº 19.

5) Los distintos componentes del gasto, muestran situaciones muy curiosas, quizás justificables al no existir en el período estudiado (1983/85) un plan contable específico para estas fundaciones. Destacamos, en el grupo de residencias tercera edad, el capítulo de "otros gastos" con un 40 por cien del total.<sup>73</sup>

6) La comparación porcentual de los ingresos procedentes de las rentas y las contraprestaciones de servicios sobre los gastos totales para cada uno de los grupos, son muy parecidos en los bloques estudiados.<sup>74</sup>

7) Por último, en nuestra reflexión final. Coincidimos plenamente con la afirmación expresada por López-Quiñones<sup>75</sup>, al considerar, que "el valor de los patrimonios no tiene reflejo en las disponibilidades económicas de las fundaciones para la realización de actividades".

---

<sup>73</sup>Ver cuadro Nº 20.

<sup>74</sup>Ver cuadro Nº 21.

<sup>75</sup>LOPEZ-QUIÑONES MAJAN, Luis. "Presente y Futuro de las Fundaciones". Civitas. Fundación ONCE. p.265.



El potencial económico de las fundaciones demanda cada vez con más exigencia, la necesidad de gerentes cualificados, desde el punto de vista técnico, que rentabilicen al máximo los capitales fundacionales en beneficio de la sociedad.





Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

### **II.3. CRITERIOS CONTABLES.**

#### **II.3.1. RENDICION DE CUENTAS.**

La actividad desarrollada por las fundaciones se rige, como cualquier otra, dentro de un marco de restricciones que condicionan su funcionamiento. Este conjunto de limitaciones se pueden resumir de la siguiente forma:

- En primer lugar, el objetivo fundacional viene predeterminado por el fundador en el acto de constitución de la institución, reflejando el área de intervención de la misma.
- El ordenamiento jurídico establece, para cada tipo de fundación, las obligaciones y competencias en su ámbito de gestión.
- La prestación de servicios a terceros, está condicionada, por los recursos económicos, financieros y humanos disponibles en cada momento.

En las sociedades de capital, el patrimonio pertenece a sus socios o propietarios, quienes generalmente, delegan la responsabilidad de su gestión, en los consejos de dirección o administración, exigiéndoles periódicamente la presentación de resultados para su aprobación.

En las fundaciones, el patrimonio, a diferencia de las anteriores, no pertenece a sus socios, ya que tiene consideración de patrimonio adscrito a fin. Esta despersonificación de su capital y la obligación de cumplir un fin de interés general, plantea una relación entre el órgano de dirección de la fundación, el Patronato, constituido por aquellas personas encargadas de planificar y coordinar actividades y medios en la consecución del fin fundacional, y la Administración, a través, de sus Protectorados vigilando el cumplimiento de la voluntad fundacional. Parece evidente, que al constituirse la persona jurídica fundacional, con la aportación de un patrimonio por el fundador, dirigido al cumplimiento de un fin, y cuyo horizonte temporal es indefinido, deben ser los poderes públicos los que garanticen la realización del mismo, al amparo de la normativa vigente.

Otro tipo de argumentos que también justifican la intervención de la Administración, en las fundaciones, son las ventajas fiscales que suelen disfrutar en d a su condición de personas jurídicas dirigidas a la consecución de fines de interés general.

La intervención administrativa, se manifiesta mediante controles, sobre el cumplimiento de los fines, ejerciéndose en unos casos, en forma de autorizaciones previas en determinados actos jurídico-económicos de la vida fundacional, y en otros, analizando la información contable, a través, de la rendición de cuentas anual de la fundación ante el Protectorado.

El estudio de la rendición de cuentas en España, presenta distintas casuísticas, debido a la gran variedad legislativa existente en la actualidad. Es por ello, necesario realizar un análisis pormenorizado, al objeto de centrar las normas y procedimientos existentes para cada tipo de fundación.



### II.3.1.1 Fundaciones de beneficencia.

La obligación de rendir cuentas, se plantea con carácter general, con las salvedades tipificadas en la Instrucción de 14 de marzo de 1899, en donde se exime a las fundaciones que se encuentren en las siguientes circunstancias:

- 1) " Cuando el fundador relevare a sus patronos o administradores de la presentación de cuentas, no tendrán éstos obligación de rendirlas regular y periódicamente, pero sí la de justificar el cumplimiento de las cargas de la fundación, siempre que sean requeridas al intento por la autoridad competente " (art.5)
  
- 2) Cuando por disposición explícita del fundador quedase el cumplimiento de su voluntad a la fe y conciencia del patrono o administrador, sólo tendrán éstos la obligación de declarar solemnemente dicho cumplimiento, acreditando que es ajustado a la moral y a las leyes.

Conviene señalar, que la aprobación de esta normativa, se produce en una etapa histórica, en la que existe un cierto peso



contra las fundaciones, a raíz de las desamortizaciones mediante las cuales se agudizan los recelos entre éstas instituciones y el Estado.

En consecuencia, lo que plantea la instrucción como medidas excepcionales entorno a la rendición de cuentas origina el efecto contrario al acogerse la mayoría de los fundadores a ésta discrecionalidad prevista en la norma. En esta línea <sup>76</sup> se afirma, que "por la vía de estas excepciones puede decirse que lo que se pensó como excepcional devino la norma general, puesto que la mayor parte de las veces los fundadores confiaron más en el patronato que en el protectorado, devolviendo así de modo tácito a la Administración la desconfianza que ésta ha dispensado tradicionalmente a la fundaciones".

Conviene destacar, que las fundaciones al cubrir objetivos de interés general, disfrutaban de exenciones de tipo fiscal. Lógicamente se contemplan restricciones a este derecho en aquellos casos en donde las fundaciones no rinden cuentas al protectorado por los motivos expuestos anteriormente. La Orden

---

<sup>76</sup>CAMPO ARBULO, José Antonio del: "El régimen jurídico de la rendición de cuentas". Temas de fundaciones nº 6. Centro de Fundaciones. Madrid, 1982. p.50.

de 23 de junio de 1986, del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, propone una fórmula para aquellas fundaciones que de conformidad con la voluntad del fundador están exentas de la obligación de rendir cuentas, puedan renunciar a tal beneficio mediante el simple acuerdo del patronato a tal respecto, que deberá ponerse en conocimiento del protectorado, siendole de aplicación lo dispuesto en la presente orden sobre contabilidad y rendición de cuentas.

La presentación formal de los hechos contables que se originan en la fundaciones, debe realizarse de acuerdo con unos criterios y principios establecidos en la normativa de aplicación " ad hoc ".

Los dos grandes ejes normativos se centran, de una parte, en la Instrucción 14 de marzo de 1899, de otra en la orden de 23 de junio de 1986, vigente en la actualidad.



**A) La Contabilidad en la instrucción de 14 de marzo de 1899.**

La regulación en esta materia se encuentra en el capítulo V, del cual destacamos los siguientes elementos:

- 1) Criterios orientados sobre la contabilidad.
- 2) Elaboración de presupuestos anuales de ingresos y gastos.
- 3) Rendición de cuentas.
- 4) La tasa por examen de cuentas por el protectorado.
- 5) La décima o premio de Administración.



### 1) Criterios orientados sobre la contabilidad.

Los planteamientos son muy flexibles, ya que, los libros y registros en donde deben reflejarse los apuntes contables, así como las reglas sobre su administración, quedan a criterio de lo dispuesto en los Estatutos, reglamentos o escrituras de la Fundación. Tan solo interviene la Administración, en aquellos casos, que por omisión, no se indiquen. Este planteamiento de " libertad " de elaboración individual en materia contable, atenta claramente con la idea de normalización contable como respuesta a esa " torre de Babel " que se esboza, impidiendo cualquier tipo de análisis y evaluación de las fundaciones. Este sistema originó unas carencias informativas tan importantes que entre otras limitó, en parte, la actuación del protectorado en su función de asesoramiento, tutela y control.





2) Elaboración de presupuestos anuales de ingresos y gastos.

El protectorado exige a las fundaciones una documentación que recoge la información básica relativa a:

- Gastos e ingresos, al iniciar el ciclo contable.
- Relación de bienes y valores de la Fundación con el nivel de detalle que se describe en los modelos.

Modelo núm. 1

PROVINCIA DE... (FUNDACION)  
 PUEBLO DE... AÑO ECONOMICO DE...

PRESUPUESTO anual de ingresos y gastos.

		C O N C E P T O S	TOTAL pt. Por art.		TOTAL Pt. Por cap.	
		<b>INGRESOS</b>				
		Productos de fincas rústicas .	»	»	600	»
		Idem de fincas urbanas .....	»	»	200	»
		Rentas del Estado .....	»	»	2100	»
		Conceptos diversos .....	»	»	»	»
		<b>GASTOS</b>				
1º		Cargas de la fundación			2900	»
1º	1º	Personal Facultativo .....	800	»		
	2º	Idem eclesiástico .....	400	»		
	3º	Idem administrativo .....	20	»	1200	»
2º		<b>Obras</b>				
1º	1º	Reparación del edificio .....	30	»		
	2º	Idem del mobiliario .....	50	»	80	»
					1300	
<b>R E S U M E N</b>			<b>Pesetas</b>			
Ingresos .....			2.900	»		
Gastos .....			1.300	»		
(Déficit o Sobrante) ....			1.600	»		

Pueblo y fecha.

Antefirma y firma.

NOTAS.- 1ª Los ingresos se figurarán englobados, es decir, consignando los totales que arroje cada uno de los conceptos de la relación de bienes. - 2ª Los gastos estarán clasificados por capítulos y artículos, comprendiéndose dentro del capítulo el concepto en globo y figurándose en cada art. los detalles.



Modelo núm. 2  
B E N E F I C E N C I A

PROVINCIA DE...  
PUEBLO DE...

(FUNDACION)  
AÑO ECONOMICO DE...

RELACION de bienes y valores.

	C O N C E P T O S	CAPITAL		RENTA	
		Pesetas		Pesetas	
	Fincas Rústicas				
1	Diez aranzadas tierra en pago Pardillo, arrendadas a F.de T.	100	»	30	»
2	Cinco id. de id., arrendadas a F.de T. ....	250	»	70	»
	Fincas urbanas				
3	.....	....	.	....	.
4	.....	....	.	....	.
	Rentas del Estado				
5	Una inscripción intransferible, número 54.978 .....	....	.	....	.
6	Dos títulos de renta, serie A, números .....	....	.	....	.
	Conceptos diversos				
7	Por lo que se calcula ingresará por limosnas .....	....	.	....	.
	R E S U M E N				
	Por fincas rústicas .....	....	.	....	.
	Por id. urbanas .....	....	.	....	.
	Por rentas del Estado .....	....	.	....	.
	Por conceptos diversos .....	....	.	....	.
	TOTAL .....	....	.	....	.

Pueblo y fecha.

Antefirma y firma.

NOTAS.- 1ª Los bienes y valores se clasificarán en los cuatro conceptos expresados, cuando menos, detallando de cada concepto lo que posea el establecimiento o fundación.- 2ª La clasificación de valores puede ampliarse cuando su diversidad exija.



Modelo núm. 3  
B E N E F I C E N C I A

PROVINCIA DE...  
PUEBLO DE...

HOSPITAL DE...  
AÑO ECONOMICO DE...

RELACION del número de camas que existen en el establecimiento y el de enfermos o acogidos que se considera causarían estancia durante el actual ejercicio.

NUMERO DE		ESTANCIAS QUE CAUSAN		Precio Medio	TOTAL Pesetas
Camas	Enferm. o acog.	Al mes	Al año		

Pueblo y fecha.

Antefirma y firma.

Modelo núm. 4  
B E N E F I C E N C I A

PROVINCIA DE...  
PUEBLO DE...

ESCUELA DE...  
AÑO ECONOMICO DE...

RELACION del número de alumnos o asilados que se considera asistirá al establecimiento durante el actual ejercicio.

Alumnos	NUMERO DE		TOTAL	Retribución que satisfacen
	Gratuitos	Pago		

Pueblo y fecha.

Antefirma y firma.

Modelo núm. 5  
B E N E F I C I A

PROVINCIA DE...  
PUEBLO DE...

(FUNDACION O JUNTA)  
AÑO ECONOMICO DE...

CUENTA anual que el que suscribe rinde de los ingresos y gastos habidos en la fundación y período citados, según se detalla por las relaciones de la compañía.

D E B E	Pesetas		H A B E R	Pesetas	
Exist. anterior.	»	»	Gto. personal y Admón., relación núm.7 .	500	»
Prod. fincas rústicas, relación núm.6 .....	300	»	Gastos de material, ídem. ..	50	»
Idem fincas urbanas, íd. ....	500	»	Gastos de Fundación, ídem.	400	»
Rentas del Estado íd. ....	1.000	»			
Concep. diversos, íd. ....	2.000	»			
	4.300	»		950	»
R E S U M E N			Pesetas		
Importe el Debe .....			4.300	»	
Idem el Haber .....			950	»	
Exist. para año siguiente			3.350	»	

Pueblo y fecha.

Antefirma y firma.

Modelo núm. 6  
B E N E F I C E N C I A

PROVINCIA DE...  
PUEBLO DE...

(FUNDACION)  
AÑO ECONOMICO DE...

RELACION detallada de los ingresos habidos en dicho periodo por los conceptos que se expresan.

FECHA				Ptas.	Ptas.
A Ñ O	M E S	DIA			
1895	Agosto	7	Producto de fincas rústicas. Importe de la anualidad vencida en 5 de julio anterior de las 10 aranzadas de tierra en..., según el núm.1 de la relación de bienes .....	50	»
»	Seppure.	15	Idem de la íd. íd. en 14 de agosto de las cinco en íd. ídem en..., según el núm.2 de la íd. íd.	10	» 60
1896	Julio	4	Producto de fincas urb. Por arrendamiento vencido en 5 de junio último, de la casa de la calle del Salvador, núm.5, según el núm.3 de la relación de bienes .....	100	» 100
»	Agosto	5	Rentas del Estado. Por el trimestre de 1º de julio último de la inscripción núm.5 de la misma relación .....	»	» 475 75
»	Seppure.	9	Conceptos Diversos Por limosnas de Don. ...	100	» 100
			TOTAL .....		717 75

Pueblo y fecha.

Antefirma y firma.

NOTAS.- 1ª La designación de conceptos debe ajustarse con la separación que los mismos indique.- 2ª Todas las partidas se detallarán por el orden en que fueron cobradas.



Modelo núm. 7  
B E N E F I C E N C I A

PROVINCIA DE...  
PUEBLO DE...

(FUNDACION)  
AÑO ECONOMICO DE...

RELACION detallada de los gastos habidos en dicho período por los conceptos que se expresan.

FECHA				Ptas.	Ptas.
A Ñ O	M E S	DIA			
1895	Julio	30	Personal/Administración Importe del 10 por 100 de administración .....	» »	43 75
1896	Agosto	25	Cargas de Fundación Dote pagada a..., según documento núm.1 .....	100 »	» »
1896	Febrero	10	Idem íd. a..., según íd. núm.2. ....	200 »	200 »
			TOTAL .....		243 75

Pueblo y fecha.

Antefirma y firma.

NOTAS.- 1ª La designación de conceptos debe ajustarse con la separación que los mismos indiquen.- 2ª Todas las partidas se detallarán por el orden en que fueron pagadas.



Modelo núm. 8  
B E N E F I C E N C I A

PROVINCIA DE... FUNDACION DE  
PUEBLO DE... AÑO ECONOMICO DE...

RELACION de los deudores y acreedores que tiene la fundación al terminar el ejercicio actual.

D E U D O R E S	Pesetas	
El Estado, por los intereses del trimestre de ... de las inscripciones intransferibles que posee esta fundación .....	»	»
D.R.P., por la renta de una casa sita en la calle de..., núm. ....	»	»
TOTAL .....	»	»
A C R E D O R E S		
A.D.T.L., por la dote que se adjudicó en el año .....		
A.D.P.G., por los efectos suministrados para este establecimiento en... de.. de... .....	»	»
Al administrador, por el 10 por 100 que ha correspondido en el año .....	»	»
TOTAL .....	»	»

Pueblo y fecha.

Antefirma y firma.



Modelo núm. 9

JUNTA PROVINCIAL DE BENEFICENCIA  
 PROVINCIA DE... AÑO ECONOMICO DE...

PRESUPUESTO

Art	Cap	C O N C E P T O S	TOTAL pt. Por art.	TOTAL pt. Por art.
		<b>INGRESOS</b>		
		Premio de administración en las fundaciones a cargo de la junta	»	300
		Por derecho de examen de cuentas con arreglo al art. 109 ..	»	200
		Por multas que puedan imponerse con arreglo al art.III .....	»	800
				1.300
		<b>GASTOS</b>		
		Personal Administrativo		
1º		1º Haber del Administrador .....	200	
	2º	2º Idem del Contador .....	300	500
		Material		
2º	1º	1º Gastos Secretaria .....	100	
	2º	2º Idem. de Administración .....	200	
				800
<b>R E S U M E N</b>			<b>Pesetas</b>	
		Ingresos .....	1.300	
		Gastos .....	800	
		(Déficit o Sobrante) ....	500	

Pueblo y fecha.

vºBº

Por la junta,  
El presidente.

El secretario-Administrador

NOTAS.- 1ª La consignación de los ingresos será tan detallada como expresa este modelo.- 2ª Los gastos serán clasificados por capítulos y artículos , comprendiendo los capítulos los conceptos en globo, y los artículos cada uno de sus detalles.



**3) La rendición de cuentas.**

El procedimiento establecido, obligaba a los representantes de los establecimientos, a remitir el presupuesto, según los modelos previos, a la Junta Provincial. Estas Juntas, examinaban la información, y sino apreciaban anomalías, trasladaban a la Dirección General el correspondiente. En aquellos casos, en los que la Junta detectaba anomalías en la citada información, las ponía en conocimiento de los Patronatos, los cuales, en el plazo de quince días, remitían las alegaciones pertinentes a la Dirección General.

**4) La tasa por examen de cuentas por el protectorado.**

Las Juntas Provinciales, están obligadas a realizar el análisis, examen y censura de las cuentas presentadas por las fundaciones, teniendo derecho a percibir el uno por ciento de los ingresos anuales de las respectivas instituciones, con cargo al importe del premio que por administración cobran los Patronos.



**5) La décima o premio de Administración.**

Este premio de administración se establece en función a las siguientes reglas:

- En aquellos casos, en los que el fundador señale el premio, excediendo este, la décima parte de las rentas, el 1 por cien, reflejado en el apartado cuarto, se satisfará de la cantidad señalada.
- Cuando el premio estipulado sea inferior, a la décima parte de las rentas, el 1 por cien, se aplicará de estas, siempre que la suma de uno y otro no supere dicha décima.
- En las fundaciones que no tengan fijado el premio, los Patronos tienen derecho a deducir la décima parte de las rentas generadas, con el objeto de satisfacer los gastos de administración. El 1 por cien se deducirá, con cargo a la citada cantidad.

- Por último, si el fundador no estableció premio y el Patrono tampoco deduce la décima de las rentas generadas para atender los gastos de administración, el 1 por cien se satisfará con cargo a dichas rentas, con la única limitación descrita en el apartado segundo.

Finalmente establecemos algunas conclusiones globales, en torno a la Instrucción, desde un punto de vista económico-contable:

- 1) La instrucción de 14 de marzo de 1899, plantea en unos casos, la obligación de rendir cuentas al Protectorado, y en otros, autoriza en determinadas circunstancias la exención de la misma. La situación generada<sup>77</sup>, en relación con este tema en 1981 es del siguiente tenor.

---

<sup>77</sup> BARRENO VARA, Guillermo. "Actualización de los recursos humanos y económicos de las fundaciones Benéfico-asistenciales para una política de optimización de recursos" Cit. por SANCHEZ ARROYO, Gil. "La Contabilidad en las entidades sin finalidad lucrativa". p.p. 437



	OBLIGADAS A RENDIR CUENTAS	FE Y CONCIENCIA	TOTAL
Comunid. Autónomas a las que han sido transferidas las fundaciones	727	888	1.615
Comunid. Autónomas a las que no han sido transferidas las fundaciones.	819	802	1.621
<b>TOTAL</b>	<b>1.546</b>	<b>1.690</b>	<b>3.236</b>

Como puede observarse, el 52'2 por cien, de las fundaciones son, a fe y conciencia y el 47'8 por cien, están obligadas a rendir cuentas. Estas diferencias, han colocado al Protectorado, en una situación de debilidad en cuanto al nivel de conocimiento e información de la realidad económica de las fundaciones, que puede constatare, por la falta de estudios razonablemente fiables en esta materia.

- 2) La liberalidad, que otorga la Instrucción, en relación con los libros o registros, así como, las reglas de administración económica, constituyen un atentado, en la homogeneización de la información, limitando el análisis

y valoración global de la situación. No parece razonable, permitir a los Patronos, registrar ad libitum, los hechos contables que suscita la fundación.

- 3) A partir de 1979, las fundaciones son contempladas, como sujetos pasivos, en la Ley del impuesto sobre Sociedades, exigiendo, como tendremos ocasión de analizar posteriormente, la aplicación de criterios y principios expresados en el Plan General de Contabilidad ( principalmente en explotaciones económicas ). Por tanto, en estas situaciones se duplican las contabilidades, ya que, de una parte determinados rendimientos están sujetos al impuesto, debiendo adoptarse al Plan General de Contabilidad y de otra las actividades propias del fin social, no están sujetas al impuesto, ateniéndose a criterios contables específicos según normativa propia.

La Contabilidad de las fundaciones debe aspirar a la homogeneidad, en sus principios y criterios, de forma que nos permita el análisis y consolidación de los resultados. En este sentido el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, ha realizado un importante esfuerzo



en la adecuación contable de las fundaciones, dotando-  
las de un Plan General Contable adaptado, que se erige  
en un instrumento válido para la información y control  
del sector. Producto de lo anteriormente comentado es  
la Orden Ministerial que a continuación estudiamos.



**B) Orden de 23 de junio de 1986.**

Sobre Contabilidad, rendición de cuentas y delegación de facultades en materia de fundaciones benéfico-asistenciales, sometidas a un Protectorado.

La Contabilidad y la rendición de cuentas planteadas en esta Orden, presenta una doble posibilidad para las fundaciones sometidas al Protectorado de la Dirección General de Acción Social.

**B.1)** Fundaciones, que opten voluntariamente, por llevar su contabilidad, de acuerdo con los principios y normas del Plan General de Contabilidad del 73, o el Plan General de Contabilidad para la pequeña y mediana empresa del 74, o bien, de conformidad con cualquiera de los planes sectoriales aprobados según las particulares circunstancias de cada fundación.

**B.2)** Fundaciones que deciden continuar rindiendo cuentas al Protectorado, según lo establecido en el artículo 105 de la Instrucción 14 de marzo de 1899.



**B.1)** Las incluidas en este apartado, llevarán una sola contabilidad, para el conjunto de actividades que desarrollen, utilizando los libros y registros que estimen convenientes, al margen de los obligatoriamente exigidos por la normativa específica. Los documentos presentados al Protectorado, en la rendición de cuentas, se ajustarán a lo dispuesto en el artículo 290 del Reglamento de Impuestos de Sociedades de 15 de octubre de 1982.

El citado artículo, en relación con la información contable indica que contendrá como mínimo los siguientes datos:

**1) Con carácter general:**

- Balance de situación al cierre del ejercicio y su anexo.
  
- Cuenta de resultados obtenidos en el ejercicio.



- Notas marginales o explicativas a las ctas. anuales e información adicional sobre beneficios fiscales disfrutados o a disfrutar en este impuesto.

**2) Con carácter especial para entidades exentas:**

- Inventario de bienes afectos a explotaciones económicas cedidas a terceros o utilizadas a fines distintos al de explotaciones económicas.
- Estado de rendimientos, distinguiendo según procedan de explotaciones económicas, de bienes cedidos o sujetos a retención.
- Estado de incrementos y disminuciones patrimoniales.

La contabilidad en estas fundaciones acogidas al Plan General Contable adaptado, se presentan de acuerdo con el siguiente cuadro de cuentas.

---

A N E X O I

---

**Fundaciones Benéfico-asistenciales**  
**NORMAS DE ADAPTACION DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD**

**GRUPO 1 ( Financiación Básica )**

- 10. Capital.
  - 101. Fondo Social.\* (1)
- 11. Reservas.
  - 112. Cuentas de regularización o actualización.\*
  - 114. Reservas especiales.
  - 115. Reservas estatutarias.
  - 116. Reservas voluntarias.
- 13. Resultados pendientes de aplicación.
  - 130. Remanente.
  - 131. Resultado negativo del ejercicio ....
- 14. Subvenciones en capital.
  - 140. Subvenciones oficiales.
    - 1400. Condicionadas.\*
    - 1411. No condicionadas.\*
  - 149. Otras subvenciones.
    - 1490. Condicionadas.\*
    - 1491. No condicionadas.\*
- 17. Préstamos recibidos y otros débitos.
  - 170. Préstamos a plazo largo.
  - 175. Acreedores a plazo largo.
- 18. Fianzas y depósitos recibidos.
  - 180. Fianzas a plazo largo.
  - 185. Depósitos a plazo largo.

(1) El (\*) hace referencia a las ctas. específicas del Plan Sectorial para fundaciones e Instituciones sin fin de lucro.

GRUPO 2 ( Inmovilizado )

- 20. Inmovilizado material.
  - 200. Terrenos y bienes naturales.
    - 2000. Solares sin edificar.
    - 2001. Fincas rústicas.
  - 202. Edificios y otras construcciones.
    - 2020. Sede Social.\*
  - 203. Maquinaria, instalaciones y utillaje.
  - 204. Elementos de transporte.
  - 205. Mobiliario y enseres.
  - 206. Equipos para procesos de información.
  - 207. Objetos artísticos.\*
  - 209. Otro inmovilizado material.
- 21. Inmovilizado T. material.
  - 210. Concesiones administrativas.
  - 211. Propiedad industrial.
  - 213. Derechos de traspaso.
- 23. Inmovilizaciones en curso.
  - 230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.
  - 232. Edificios y otras construcciones en curso.
    - 2320. Sede Social.\*
  - 239. Otras inmovilizaciones en curso.
- 25. Otras inversiones financieras permanentes.
  - 250. Acciones con cotización oficial.
  - 251. Acciones sin cotización oficial.
  - 253. Obligaciones y bonos.\*
  - 254. Préstamos a plazo largo.
  - 259. Desembolsos pendientes sobre acciones.
- 26. Fianzas y depósitos constituidos.
  - 260. Fianzas a plazo largo.
  - 265. Depósitos a plazo largo.
- 27. Gastos amortizables.
  - 270. Gastos de constitución.
  - 272. Gastos de ampliación del fondo social.\*
  - 273. Gastos de puesta en marcha.
  - 274. Gastos de adquisición de inmovilizado.

- 28. Amortización del inmovilizado.
  - 280. Amortización acumulada del inmovilizado material.
    - 2800. De bienes naturales.
    - 2802. De edificios y otras construcciones.
      - 28020. Sede Social.\*
    - 2803. De maquinaria, instalaciones y utillaje.
    - 2804. De elementos de transporte.
    - 2805. De mobiliario y enseres.
    - 2806. De equipos para proceso de información.
    - 2809. De otro inmovilizado material.
  - 281. Amortización acumulada del inmovilizado T. material.
    - 2810. De concesiones administrativas.
    - 2811. De propiedad industrial.
- 29. Provisiones (inmovilizado).
  - 292. Provisión por depreciación de terrenos.
  - 293. Provisión por depreciación de inversiones financieras permanentes.
  - 294. Provisión para insolvencias.

#### GRUPO 3 ( Existencias )

- 30. Artículos susceptibles de actividad económica.\*
- 37. Materiales para consumo y reposición.
  - 370. Combustibles.
  - 372. Repuestos.
  - 373. Materiales para reparaciones y conservación.\*
  - 374. Comestibles y bebidas.\*
  - 375. Ropería.\*
  - 376. Material sanitario de consumo.\*
- 39. Provisiones por depreciación de existencias.

#### GRUPO 4 ( Acreedores y deudores )

- 40. Proveedores.
  - 400. Proveedores.
  - 402. Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
  - 408. Anticipos a proveedores.



- 41. Otros acreedores.
  - 410. Acreedores diversos.
  - 411. Anticipos a acreedores diversos.\*
  - 412. Beneficiarios.\*
- 42. Efectos comerciales a pagar.
  - 420. Efectos comerciales a pagar.
- 43. Usuarios.\*
  - 430. Usuarios.\*
    - 4300. Usuarios individuales.\*
    - 4301. Entidades privadas, cuenta de usuarios.\*
    - 4302. Entidades públicas, cuenta de usuarios.\*
  - 432. Usuarios, facturas pendientes de extender o formalizar.\*
  - 435. Usuarios de dudoso cobro.\*
  - 438. Anticipos de usuarios.\*
- 44. Otros deudores.
  - 440. Deudores diversos.
  - 443. Deudores por subvenciones.\*
  - 445. Deudores de dudoso cobro.
- 45. Efectos comerciales activos.
  - 450. Efectos comerciales a cobrar.
  - 455. Efectos comerciales impagados.
- 46. Personal.
  - 460. Anticipos de remuneraciones.
  - 465. Remuneraciones pendientes de pago.
  - 466. Anticipos para gastos a justificar.\*
- 47. Entidades públicas.
  - 470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.
  - 471. Otras entidades públicas, deudores.
  - 472. Organismos de la Seguridad Social, deudores.
  - 475. Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos.
    - 4750. Por reintegro de subvenciones.\*
  - 476. Otras entidades Públicas, acreedores.
    - 4760. Por reintegro de subvenciones.\*
  - 477. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.
- 48. Ajustes por periodificación.
  - 480. Pagos anticipados.
  - 481. Pagos diferidos.
  - 485. Cobros anticipados.
  - 486. Cobros diferidos.
- 49. Provisiones.
  - 490. Para insolvencias.
  - 492. Para responsabilidades.

GRUPO 5 ( Cuentas financieras )

- 50. Préstamos recibidos y otros débitos.
  - 500. Préstamos a plazo corto.
  - 505. Acreedores a plazo corto.
- 51. Acreedores no comerciales.
  - 510. Por intereses.
  - 511. Por préstamos amortizados.
- 52. Fianzas y depósitos recibidos.
  - 520. Fianzas a plazo corto.
  - 525. Depósitos a plazo corto.
- 53. Inversiones financieras temporales.
  - 530. Fondos Públicos.
  - 531. Otros valores de renta fija.
  - 532. Acciones con cotización oficial.
  - 533. Acciones sin cotización oficial.
  - 534. Préstamos a plazo corto.
  - 535. Imposiciones a plazo fijo.
  - 536. Certificados de depósito.\*
  - 537. Otras inversiones financieras temporales.\*
  - 539. Desembolsos pendientes sobre acciones.
- 54. Fianzas y depósitos constituidos.
  - 540. Fianzas a plazo corto.
  - 545. Depósitos a plazo corto.
- 55. Otras cuentas no bancarias.
  - 550. Con patronos o administradores.\*
  - 555. Partidas pendientes de aplicación.
- 57. Tesorerías.
  - 570. Caja, pesetas.
  - 572. Bancos e instituciones de crédito, c/c vista pesetas.
  - 574. Bancos e instituciones de crédito, ctas. de ahorro.
- 58. Ajustes por periodificación.
  - 580. Intereses a pagar, no vencidos.
  - 581. Intereses a cobrar, no vencidos.
  - 585. Intereses pagados por anticipo.
  - 586. Intereses cobrados por anticipado.
- 59. Provisiones.
  - 590. Para insolvencias.
  - 592. Para depreciación de inversiones financieras temporales.

GRUPO 6 ( Compras y gastos por naturaleza )

- 60. Compras.
  - 600. Compras artlos. susceptibles de actividad económica.
  - 604. Compra de materiales para consumo y reposición.
    - 6040. Combustible.
    - 6042. Repuestos.
    - 6043. Materiales para reparaciones y conservaciones.\*
    - 6044. Comestibles y bebidas.\*
    - 6045. Ropería.\*
    - 6046. Material sanitario de consumo.\*
  - 608. Devoluciones de compras.
  - 609. «Rappels» por compras.
- 61. Gastos de personal.
  - 610. Sueldos y salarios.
    - 6100. Remuneraciones fijas.
    - 6101. Remuneraciones eventuales.
    - 6102. Gastos de viaje.\*
    - 6103. Horas y trabajos extraordinarios.\*
  - 616. Transporte del personal.
  - 617. Seguridad Social a cargo de la Fundación.
  - 618. Otros gastos sociales.
- 62. Gastos financieros.
  - 624. Intereses de préstamos.
  - 626. Dtos. sobre ventas por pronto pago.
  - 629. Otros gastos financieros.
- 63. Tributos.
  - 630. Tributos Estatales.\*
  - 631. De las Comunidades Autónomas.\*
  - 632. De las entidades provinciales.\*
  - 633. De las entidades municipales.\*
  - 639. Otros tributos.\*
- 64. Trabajos, suministros y servicios exteriores.
  - 640. Arrendamientos.
  - 641. Reparaciones.
  - 642. Suministros.
    - 6420. Agua.
    - 6421. Gas.
    - 6422. Electricidad.
  - 646. Primas seguros.
- 65. Transportes y fletes.
  - 650. Transportes y fletes de compras.
  - 651. Transportes y fletes de ventas.
  - 652. Otros transportes y fletes.





66. Gastos diversos.  
660. Material de oficina.  
661. Comunicaciones.  
662. Relaciones públicas.  
664. Jurídico contenciosos.  
665. Servicios auxiliares.\*  
666. Gastos por razón de patronato.\*  
669. Otros gastos.
67. Ayudas y asignaciones a beneficiarios.\*  
670. Ayudas y asignaciones individuales.\*  
671. Ayudas y asignaciones colectivas.\*  
672. Ayudas y asignaciones a Entidades.\*  
679. Otras ayudas y asignaciones.\*
68. Dotaciones del ejercicio para amortización.  
680. Amortización del inmovilizado material.  
6800. De bienes naturales.  
6802. De edificios u otras construcciones.  
68020. Sede Social.\*  
6803. De maquinaria, instalaciones y utillaje.  
6804. De elementos de transporte.  
6805. De mobiliario y enseres.  
6806. De equipos para procesos de información.  
6807. De objetos artísticos.\*  
6809. De otro inmovilizado material.  
681. Amortización del inmovilizado inmaterial.  
687. Amortización de gastos.
69. Dotaciones a las provisiones.  
694. Dotación a la provisión por insolvencias.  
6942. Por préstamos incluidos en el grupo 2.  
6944. Por usuarios y deudores incluidos en grupo 4.  
6945. Por préstamos incluidos en el grupo 5.  
695. Dotación a la provisión para responsabilidades.

GRUPO 7 ( Ingresos por naturaleza )

- 70. Ingresos por prestación de servicios ( o ventas de artlos. susceptibles de actividades económicas ).
  - 700. Ingresos por prestación de servicios.\*
    - 7000. De residentes.\*
    - 7001. De instituciones.\*
    - 7009. De otros.\*
  - 701. Ventas de artículos susceptibles de actividad económica.\*
  - 707. Bonificaciones de facturación.\*
  - 708. Devoluciones de ventas.
  - 709. «Rappels» sobre ventas.
- 73. Ingresos accesorios de la actividad.
  - 730. Arrendamientos.\*
    - 7300. De fincas rústicas.\*
    - 7301. De fincas urbanas.\*
  - 739. Otros ingresos.
- 74. Ingresos financieros.
  - 742. De inversiones financieras permanentes.
  - 743. De inversiones financieras temporales.
  - 746. Dtos. sobre compras por pronto pago.
  - 749. Otros ingresos financieros.
- 75. Subvenciones a la actividad.
  - 750. Subvenciones oficiales.
    - 7500. Condicionadas.\*
    - 7501. No condicionadas.\*
  - 751. Donaciones y legados.\*
    - 7510. Condicionadas.\*
    - 7511. No condicionadas.\*
  - 752. Reintegro de subvenciones.\*
  - 759. Otras subvenciones.
    - 7590. Condicionadas.\*
    - 7591. No condicionadas.\*
- 76. Trabajos realizados por la Entidad para su inmovilizado.
  - 760. Para inmovilizado material.
  - 761. Para inmovilizado inmaterial.
  - 763. Para inmovilizaciones en curso.
- 79. Provisiones aplicadas a su finalidad.
  - 793. Insolvencias cubiertas con provisiones.
  - 795. Responsabilidades cubiertas con provisiones.



GRUPO 8 ( Resultados )

- 80. Explotación.
  - 800. Explotación.
- 82. Resultados extraordinarios.
  - 820. Resultados extraordinarios.
- 83. Resultados de la Cartera de Valores.
  - 830. Resultados de la Cartera de Valores.
- 89. Pérdidas y Ganancias.
  - 890. Pérdidas y ganancias.

GRUPO 0 ( Cuentas de orden y especiales )

- 00. Valores recibidos en garantía.
  - 000. Valores en garantía de administradores.
  - 001. Valores en garantía de empleados.
  - 002. Valores en garantía de contratistas, suministradores.
  - 005. Garantía de administradores.
  - 006. Garantía de empleados.
  - 007. Garantía de contratistas y suministradores.
- 01. Valores entregados en garantía.
  - 010. Garantía por administración.
  - 011. Garantía por contratos de obras, servicios y suministros.
  - 015. Valores en garantía por administración.
  - 016. Valores en garantía por contratos de obras, servicios y suministros.
- 02. Riesgo por descuento de efectos comerciales.
  - 020. Efectos descontados pendientes de vencimiento.
  - 025. Riesgo por estos descontados.

Estas normas de adaptación, están claramente inspiradas en el Plan General Contable de la pequeña y mediana empresa, así como, en la adaptación sectorial para Centros de Asistencia



Sanitaria. Los elementos diferenciadores de este Plan, siguiendo la estructura de los grupos planteados.

### **Grupo 1. Financiación Básica.**

Las cuentas incluidas, reflejan la financiación obtenida por la fundación ( propia o ajena ), cuyo destino será su materialización en aquellas masas de la estructura económica que tienen una idea de permanencia ( activo fijo ), así como, parte del activo circulante. Destacamos de este grupo las siguientes cuentas:

- Fondo Social. Refleja el valor del Capital de la Fundación.
  
- Las subvenciones en capital pueden ser de tres tipos: oficiales, donaciones y legados, otras subvenciones. Cada uno de estas, a su vez, puede estar condicionada o no condicionada, dependiendo de que tengan un fin específico o no. Las primeras proceden del Estado, Comunidades Autónomas, provincia, municipio u otros organismos. Las

segundas, son aquellas recibidas a título de donación, legado o herencia. Las terceras, son aquellas cuyo origen es de empresas particulares.

### **Grupo 2. Inmovilizado.**

Recogen el valor de los elementos patrimoniales de las inversiones permanentes y gastos realizados con imputación diferida.

Destacamos la cuenta 207, "objetos artísticos" formada por bienes de esta naturaleza, que no producen renta y tienen un significado económico. En relación con los edificios y otras construcciones, se diferencian los que constituyen la sede Social del resto. Por último los gastos amortizables se reflejan en una cta. denominada gastos de ampliación del fondo social.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

### Grupo 3. Existencias.

Se incluyen en este grupo los artículos susceptibles de actividad económica y otros materiales.

Las ctas. específicas más importantes son:

En el subgrupo 30, nos encontramos con los "artículos susceptibles de actividad económica", figurando en él, aquellos elementos que constituyen tráfico económico en la fundación, ya sea por las ventas realizadas o cesión gratuita de los mismos.

En relación con el subgrupo 37, "Materiales para consumo y reposición", figuran entre otras, ctas. tales como:

- Materiales para reparaciones y conservación, que son los elementos destinados a la reparación y conservación del inmovilizado material.
  
- Comestibles y bebidas, utilizados en los servicios de alimentación.



- Ropería, cuyo destino es la dotación de áreas de asistencias.
- Material sanitario de consumo, los suministrados a los usuarios directamente en la prestación del servicio.

#### **Grupo 4. Acreedores y Deudores.**

Se clasifican en este grupo, aquellas ctas. que reflejan créditos y débitos en la fundación ( personales y efectos comerciales activos y pasivos ), que tienen su origen en operaciones de tráfico propias de la actividad desarrollada.

Destacamos como novedad las siguientes:

- Anticipos a acreedores diversos, que constituyen entregas a los acreedores de suministros o servicios futuros, su funcionamiento es análoga a la cuenta de "anticipo de proveedores".



- Beneficiarios, obligaciones pendientes de pago de la fundación con personas físicas o jurídicas, beneficiadas por la concesión de ayudas, becas, etc...
- En el subgrupo 43 "usuarios", refleja situaciones similares y tratamientos contables análogos a subgrupo 43 "clientes" del P.G.C.
- Otros deudores, presenta como novedad la 443 " Deudores por subvención ", cuyo significado son los derechos de cobro a favor de la fundación por el citado concepto. Y la 466 "anticipos para gastos a justificar" que registra las cantidades entregadas al personal de la fundación, cuya justificación está pendiente.

### **Grupo 5. Cuentas Financieras.**

Esta formado por acreedores y deudores que tienen su origen en operaciones financieras a corto plazo, así como, el disponible de la fundación.



Este grupo no muestra diferencias importantes en relación al P.G.C., no obstante comentemos del subgrupo 55 "otras cuentas no bancarias", la cuenta 550 "con patronos o administradores" que son, cuentas corrientes de efectivo llevadas con patronos, administradores y cualquier otra persona natural o jurídica que no sea Banco, banquero o Institución de crédito (Cajas de Ahorro y Entidades de crédito cooperativo) ni deudor o proveedor de la fundación.

#### **Grupo 6. Compras y Gastos por Naturaleza.**

Son aquellas compras realizadas por la fundación, en el desarrollo de su actividad. Las novedades más significativas que se presentan, son las siguientes:

- En el subgrupo 66 "gastos diversos", existe la posibilidad de contabilizar los gastos por razón de patronato.
- En el subgrupo 67 "ayudas y asignaciones a beneficiarios", reflejaremos todos los gastos de esta naturaleza, originados por la fundación en cumplimiento de los fines fundacionales.



### **Grupo 7. Ingresos por Naturaleza.**

Las cuentas de este grupo recogen los ingresos obtenidos por la fundación, mediante la prestación de servicios (o enajenación de artículos, susceptibles de actividad económica), así como, los accesorios al tráfico habitual.

La cuenta 700 "Ingresos por prestación de servicios" contabiliza las contraprestaciones económicas del servicio prestado, a los usuarios, cuyo pago es asumido por los residentes, instituciones u otros.

El valor de las minoraciones efectuadas en la facturación ya sea por cancelación total o parcial, de aquellos servicios que no se cobren se contabilizan en la cuenta 707 "Bonificaciones en facturación".

El subgrupo 75 "subvenciones a la actividad", constituye otra fuente de financiación ajena cuya procedencia puede ser: del Estado o de otras entidades públicas o privadas, así como, donaciones, legados y herencias. Destacamos también que estas subvenciones a la actividad, pueden o no, estar subvencionadas.



El resto de los grupos (8 y 0) no presentan diferencia alguna con el P.G.C.

### **Conclusiones finales a la Orden:**

En nuestra opinión, consideramos muy positivo el esfuerzo realizado por el Ministerio, en la planificación contable de las fundaciones benéfico-asistenciales. No obstante, conviene realizar los siguientes matices:

- El carácter optativo que se plantea a la sujeción de este Plan Contable, origina tratamientos informativos distintos, que deberían eliminarse gradualmente.
- El anexo 1 de esta orden, solo contiene el cuadro de cuentas, teniendo que recurrir al Plan General de Contabilidad o Adaptaciones Sectoriales para conocer las definiciones y relaciones contables. Entendemos que sería más oportuno y clarificador haber reflejado estos aspec-



tos, así como, criterios de valoración concretos para las fundaciones.

- Por último, debemos señalar que las "ventajas" que plantea esta Orden, se han visto seriamente afectadas, por la aprobación del Plan General Contable del 90. En consecuencia parece oportuno, aprovechar tal circunstancia, para efectuar las correcciones necesarias, elaborando un Plan específico de fundaciones.



**B.2)** Fundaciones que deciden continuar rindiendo cuentas al Protectorado, según lo establecido en el artículo 105 de la Instrucción de marzo de 1899.

Las incluidas en este apartado, representan un grupo importante de fundaciones, que han preferido continuar rindiendo cuentas al Protectorado, según lo dispuesto en el art. 105 de la Instrucción. En estos casos, la Orden ha procedido a la actualización de los documentos de la Instrucción, de forma que indirectamente, insta a las fundaciones a la adaptación de su contabilidad con arreglo al Plan, anteriormente descrito.



**A N E X O II**

**Fundaciones benéfico-asistenciales**

**MODELOS PARA LA PRESENTACION DE PRESUPUESTOS Y RENDICION DE CUENTAS AL PROTECTORADO**

**Modelos para la presentación de presupuestos y rendición de cuentas al Protectorado correspondientes al ejercicio de .....**

Fundación .....  
Domicilio .....  
Localidad .....  
Provincia .....  
Teléfono .....

**Fines fundacionales:**

.....  
.....

**Composición del patronato:**

Presidente .....  
Patrono .....  
Patrono .....  
Patrono .....  
Administrador o Contable .....  
Domicilio .....  
Teléfono .....



### Relación de bienes y valores

	<u>Valor</u>	<u>Rentas</u>
	<u>Patrimonio</u>	<u>Producidas</u>
<b>Inmovilizado:</b>		
200. Fincas rústicas .....		
202. Edif. y otras Const. ....		
2020. Sede Social .....		
203. Maquinaria, instal. y utillaje .		
204. Elementos Transporte .....		
205. Mobiliario .....		
207. Objetos Artísticos .....		
209. Otro inmovilizado material .....		
<b>Cuentas financieras (1):</b>		
530. Fondos o valores Públicos .....		
531.0. Inscripciones nominativas de la deuda perpetua in- terior .....		
530.1. Deuda perpetua .....		
530.2. Deuda amortizable .....		
530.3. Obligaciones del Estado .		
530.4. Bonos del Tesoro .....		
530.5. Pagarés del Tesoro .....		
530.6. Otros fondos públicos ...		
532. Acciones con cotización oficial.		
533. Acciones sin cotización oficial.		
535. Imposiciones a plazo fijo.....		
550. Ctas. con patronos ( saldo deu- dor) .....		
<b>Tesorería (2):</b>		
570. Caja, existencia al 31 dic. ....		
572. Bancos e instituciones de crédi- to, c/c vista .....		
574. Bancos e instituciones de crédi- to, ctas. de ahorro .....		

(1) Deben indicarse en qué Banco o Caja de Ahorros están depósitos los resguardos de Cartera de Valores.

Se expresará en qué entidad de crédito están hechas las imposiciones y qué tipo de interés devenga.

(2) Si los saldos fueran acreedores se indicarán precedidos del signo (-).



TOTALES .....

31 de diciembre de 19..

VºBº  
El Presidente  
Fdo.

Universitat d'Alacant  
Universitat d'Alacant

(Firma y Sello)  
El Administrador  
Fdo.

Presupuesto	Realizado
<u>aprobado</u>	
<u>Debe Haber</u>	<u>Debe Haber</u>
<u>Gastos Ingre.</u>	<u>Gastos Ingre.</u>

Ingresos:

- 70. Por prestación de servicios o venta de artículos susceptibles de actividades económicas .....
- 71. Por venta de inmovilizado .....
- 72. Por venta Cartera de Valores ..
- 73. Accesorios a la actividad .....
- 74. Financieros .....
- 75. Subvenciones a la actividad ...
- 79. Por cobros a deudores .....
- TOTAL .....

Gastos:

- 60. Compras .....
- 61. De personal .....
- 62. Financieros .....
- 63. Tributos .....
- 64. Trabajos, suministros y servicios exteriores .....
- 66. Diversos .....
- 67. Ayudas y asignaciones a beneficiarios .....





68. Dotaciones del ejercicio para amortizaciones .....  
 TOTAL .....

	<u>Importe</u>
	<u>Pagos</u> <u>Ingresos</u>

Resultados pendientes del ejercicio al 31 de diciembre

VºBº  
 El presidente  
 Fdo.

31 de diciembre de 19..  
 (Firma y Sello)  
 El Administrador  
 Fdo.

### Relación de ingresos

70.	Por prestación de servicios o venta de artí- los. susceptibles de activi- dad económica .....	
	700. Por prestación de servicio ... ..	
	7000. De residentes .....	
	7001. De instituciones .....	
	7002. De otros .....	
	701. Ventas de artículos suscepti- bles de actividad económica .. ..	
71.	Por venta de inmovilizado .....	
	710. Fincas rústicas .....	
	711. Edif. y otras construc. ....	
	7121. Sede Social .....	
	712. Maquinaria, Instal. y utillaje .....	
	713. Elementos de transporte .....	
	714. Mobiliario .....	
	715. Objetos Artísticos .....	
	716. Otro inmovilizado material ... ..	
72.	Por venta de Cartera de Valores ... ..	
	720. Inscripción nominativa D.P. in- terior .....	
	721. Deuda perpetua .....	
	722. Deuda amortizable .....	
	723. Obligaciones del Estado .....	
	724. Bonos del Estado .....	
	725. Pagares del Tesoro .....	



726.	Otros fondos públicos .....	.....
727.	Acciones con cotización oficial .....	.....
728.	Acciones sin cotización oficial .....	.....
73.	Accesorios de la actividad .....	_____
730.	Arrendamientos .....	.....
	7300. De fincas rústicas .....	.....
	7301. De fincas urbanas .....	.....
74.	Financieros .....	_____
741.	Fondos públicos .....	.....
	7410. Inscripciones nominativas de la deuda perpetua interior .....	.....
	7411. Deuda perpetua .....	.....
	7412. Deuda amortizable .....	.....
	7413. Obligaciones Estado ....	.....
	7414. Bonos del Estado .....	.....
	7415. Pagarés del Tesoro .....	.....
	7416. Otros Fondos Públicos ..	.....
744.	Acciones con cotización oficial .....	.....
745.	Acciones sin cotización oficial .....	.....
749.	Otros ingresos financieros ...	.....
75.	Subvenciones a la actividad .....	_____
750.	Del Estado .....	.....
751.	Donaciones y legados .....	.....
753.	De comunidades Autónomas .....	.....
754.	De entidades Provinciales .....	.....
755.	De Entidades locales .....	.....
759.	Otras subvenciones .....	.....
78.	Ingresos por cobros a deudores ....	_____
	TOTAL .....	_____

VºBº  
El presidente  
Fdo.

31 de diciembre de 19..  
(Firma y sello)  
El Administrador  
Fdo.



**Relación de gastos**

60.	Compras .....	
	601. Gastos por compra de inmovili-	
	zado .....	
	6010. Fincas rústicas o terre-	
	nos .....	
	6011. Edific. y otras const. .	
	6012. Maquinaria, instalacio-	
	nes y utillaje .....	
	6013. Elementos de transporte.	
	6014. Mobiliario .....	
	6015. Objetos artísticos .....	
	6016. Otro inmovilizado .....	
	602. Gasto por compra de Cartera de	
	Valores .....	
	6020. Deuda amortizable .....	
	6021. Obligaciones de Estado .	
	6022. Bonos del Estado .....	
	6023. Pagarés del Tesoro .....	
	6024. Otros fondos públicos ..	
	6025. Acciones con cotización	
	oficial .....	
	6026. Acciones sin cotización	
	oficial .....	
	604. Compra de materiales para con-	
	sumo y reposición .....	
	6040. Combustible .....	
	6041. Artículos de limpieza ..	
	6042. Repuestos .....	
	6043. Materiales para repara-	
	ciones y conservaciones.	
	6044. Comestibles y bebidas ..	
	6045. Ropería .....	
	6046. Material sanitario de	
	consumo .....	
	6047. Otros gastos por compras	
	.....	
61.	Gastos de personal .....	
	610. Sueldos y salarios .....	
	6104. Facultativos .....	
	6105. Laborales .....	
	6106. Pers. órdenes religiosas	
	6107. Contables, administrati-	
	vos, etc .....	



	6108. Administrador .....	
	616. Transporte del personal .....	
	617. Seguridad Social a cargo de la Fundación .....	
	618. Otros gastos de personal .....	
62.	Gastos financieros .....	<hr/>
	624. Intereses de préstamos .....	
	629. Otros gastos financieros .....	
63.	Tributos .....	
	630. Tributos Estatales .....	
	631. De las Comunidades Autónomas .....	
	632. De las entidades provinciales .....	
	633. De las entidades locales .....	
	634. Otros tributos .....	
64.	Trabajos, suministros y servicios exteriores .....	<hr/>
	640. Arrendamientos .....	
	6400. De fincas rústicas .....	
	6401. De fincas urbanas .....	
	641. Reparaciones .....	
	642. Suministros .....	
	6420. Agua .....	
	6421. Gas .....	
	6422. Electricidad .....	
	643. Contrata de limpieza .....	
	646. Primas de seguros .....	
66.	Gastos diversos .....	<hr/>
	660. Material de oficina .....	
	661. Comunicaciones .....	
	665. Servicios auxiliares .....	
	666. Gastos por razón de patronato .....	
	667. Gastos por pago acreedores .....	
	669. Otros gastos .....	
67.	Ayudas y asignaciones a beneficia- rios .....	
	670. Ayudas y asignaciones indivi- duales .....	
	671. Ayudas y asignaciones colecti- vas .....	
	672. Ayudas y asignaciones a Enti- dades .....	
	679. Otras ayudas y asignaciones .....	
68.	Dotaciones del ejercicio para amor- tización .....	<hr/>



TOTAL .....

VºBº  
El presidente  
Fdo.

31 de diciembre de 19..  
(Firma y sello)  
El Administrador  
Fdo.

**Datos complementarios a la relación resumen de ingresos/gastos**

B) Deberá facilitarse la siguiente información complementaria:

**Inmovilizado**

Localización de la finca.  
Superficie.  
Valoración.  
Renta estimada, etc.

**Cartera de valores**

Número de acciones y títulos.  
Importe bruto o neto de la enajenación.  
Tanto por ciento de intereses cuando se conozca.  
Para cualquier enajenación hará falta informe sobre:  
- Fecha acuerdo de la junta de Patronos (fotocopia), autorización del Protectorado (fecha y número de registro de la autorización).

31 de diciembre de 19..

VºBº  
El presidente  
Fdo.

(Firma y sello)  
El Administrador  
Fdo.



### Información sobre resultas pendientes de ingresos y gastos

#### Deudores:

- 780. Por prestación de servicios o venta de artículos susceptibles de actividad económica .....
- 781. Por venta de inmovilizados .....
- 782. Por venta de Cartera de Valores .....
- 783. Accesorio a la actividad .....
- 784. Ingresos Financieros .....
- 785. Subvenciones .....

#### Acreeedores:

- 6670. Compras .....
- 6671. Por gastos de personal .....
- 6672. Por gastos financieros .....
- 6673. Tributos .....
- 6674. Trabajos, suministros y servicios exteriores .....
- 6676. Diversos .....
- 6677. Ayudas y asignaciones a beneficiarios ..
- 6678. Dotaciones del ejercicio para amortizaciones .....
- Total .....

31 de diciembre de 19..

VºBº  
El presidente  
Fdo.

(Firma y sello)  
El Administrador  
Fdo.



**Presupuesto de ingresos y gastos para 19..**

	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
	<u>GASTOS</u>	<u>INGRESOS</u>
<b>Ingresos:</b>		
70.		Ingresos por prestación de servicios o venta de artículos susceptibles de actividades económicas .....
71.		Por venta de inmovilizado .....
72.		Por venta de Cartera de Valores ....
73.		Accesorios a la actividad .....
74.		Financieros .....
75.		Subvenciones a la actividad .....
78.		Ingresos por cobros a deudores .....
		<b>Total .....</b>
<b>Gastos:</b>		
60.	Compras .....	
61.	De personal .....	
62.	Financieros.....	
63.	Tributos.....	
64.	Trabajos, suministros y servicios exteriores .....	
66.	Diversos .....	
67.	Ayudas y asignac. a beneficiarios ..	
68.	Dotaciones del ejercicio para amortizaciones .....	
	<b>Total .....</b>	

31 de diciembre de 19..

VºBº  
El presidente  
Fdo.

(Firma y sello)  
El Administrador  
Fdo.

Por último, destacar que las fundaciones descritas en el apartado B.1 y B.2, están obligadas con carácter general para todas las fundaciones benéfico-asistenciales a lo siguiente:

- **Libros contables:** al margen de los que cada fundación estime oportunos o se deriven de la normativa específica, las fundaciones sujetas al Protectorado, llevarán un libro de inventario, en donde reflejarán la relación detallada de los bienes que forman su patrimonio. Este libro que deberá cumplir los requisitos de foliado y diligenciado, por la Dirección Provincial de Trabajo y Seguridad Social, servirá para certificar anualmente, ante el Protectorado, las variaciones experimentadas.- con posterioridad a la Orden 23 de junio<sup>78</sup> se indica en relación con el patrimonio la obligación de señalar tanto el valor histórico que aparezca consignado en el documento fundacional, como a efectos puramente informativos y estadísticos, el actualizado que conste de la tributación por la contribución territorial rústica o urbana o en su defecto se determine mediante tasación pericial.

---

<sup>78</sup>Resolución de 27 de agosto de 1986, de la Dirección General de Acción Social. Normas de cumplimiento de la Orden de 23 de junio de 1986, sobre contabilidad, rendición de cuentas y delegación de facultades en materia de fundaciones Benéfico-asistenciales.





Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

- **El ciclo económico**, se cierra al 31 de diciembre debiendo presentarse al Protectorado en el primer semestre del año, las cuentas para su aprobación.
- **Los presupuestos**, se someterán al Protectorado, antes de terminar el mes de septiembre de cada año, por lo que al ejercicio económico siguiente respecta.
- Por último, se presentarán unos **anexos**, que faciliten información sobre su eficiencia social.

A N E X O III

**Datos estadísticos de carácter económico-social de fundaciones benéfico-sociales**

DATOS DE IDENTIFICACION

Nombre o razón Social	_____
Domicilio	_____
Municipio	_____
Provincia	_____
C.P.	_ _ _ _ _
Teléfono	_ _ _ _ _
Número/Números patronales	_ _ _ _ _
Código de identificación Fiscal	_ _ _ _ _



FINES Y MEDIOS PERSONALES DE LA FUNDACION

Sectores atendidos	_ _	_ _	_ _	_ _
Servicios que Presta	Centros Prestaciones Técnicas o Servicios Prestaciones económicas	_ _	_ _	_ _
Personal fijo en plantilla	_ _ _ _			
Personal voluntario (no remunerado)	_ _ _ _			
Otro	_ _ _ _			

DATOS SOBRE PRESTACIONES TECNICAS

T I P O D E P R E S T A C I O N		Importe	Sect. Aten.	Benef
	Infor. y orient.	_ _ _ _	_ _ _ _	_ _ _ _
	Ayud. a Domicil.	_ _ _ _	_ _ _ _	_ _ _ _
	Prevención	_ _ _ _	_ _ _ _	_ _ _ _
	Inserción Soc.	_ _ _ _	_ _ _ _	_ _ _ _
	Form. y Asis.Te.	_ _ _ _	_ _ _ _	_ _ _ _
	Prom. y coop.So.	_ _ _ _	_ _ _ _	_ _ _ _
	Otras Prest.Tec.	_ _ _ _	_ _ _ _	_ _ _ _



DATOS SOBRE PRESTACIONES ECONOMICAS

A) AYUDAS INDIVIDUALIZADAS NO PERIODOCAS

Sector	Importe Total	Beneficiarios
_	_ _ _ _ _ _ _	_ _ _ _
_	_ _ _ _ _ _ _	_ _ _ _
_	_ _ _ _ _ _ _	_ _ _ _
_	_ _ _ _ _ _ _	_ _ _ _

B) AYUDAS INDIVIDUALIZADAS PERIODICAS

Sector	Importe Total	Beneficiarios
_	_ _ _ _ _ _ _	_ _ _ _
_	_ _ _ _ _ _ _	_ _ _ _
_	_ _ _ _ _ _ _	_ _ _ _
_	_ _ _ _ _ _ _	_ _ _ _

C) SUBVENCIONES INSTITUCIONALES

C L A S E  D E  S U B V E N  C I O N		Impt. ptas.	Sect. aten.
	Mantenimiento	_ _ _ _	_ _ _ _
	Equipamiento	_ _ _ _	_ _ _ _
	Adquis. Inmueble	_ _ _ _	_ _ _ _
	Construc. y ampl.ref.	_ _ _ _	_ _ _ _
	Prog. y serv. at.dir.	_ _ _ _	_ _ _ _
Prog. form. at.tecni.	_ _ _ _	_ _ _ _	



DATOS SOBRE CENTROS

Fundación de la que depende   _____	
Nº de Registro de la Fundación   _____	
Nº de orden del centro   _____	
Nombre o razón social   _____	Teléfono   _   _   _   _   _   _
Domicilio   _____	_____
Calle o Plaza	Municipio Provincia
Número/Números Patronales S.S.   _   _   _   _   _   _   _   _	_   _   _   _   _   _   _   _
Código de identificación fiscal   T   _   _   _   _   _   _	
Relación con la Fundación	Propiedad Administrado   _   Concertado   _
	Tipo de centro   _   _   _   _   Ambito Geograf. Centro   _   _   _
REQUISITOS DE ADMISION	Sexo   Varón   _   Mujer   _
	Edad   Minima   _   _   años Máxima   _   _   años
	Autonomía Personal   Válido   _   No válido   _
	Tipos Económicas   Tipo Benefic.   Seg.Soc.   _   O.Ent.Pub   _   Asist.Pub   _   No es req   _
REGIMEN	Condiciones Económicas   Gratuita   _   Cuota fija   _   Porcen.ingre.   _   Honor.prestac   _   Otros   _
	Internado   _   Externado   _   Med.pensión   _   Ambulatorio   _
	Capacidad   % de ocup. anual   _   _   _   Pers. listas espera   _   _   _
	Personal fijo en plantilla   _   _   _   Personal voluntario (no remunerado)   _   _   _   Otro   _   _   _
Presupuesto anual Total   _   _   _   _   _   (miles de ptas.)	



### **II.3.1.2 La Rendición de cuentas en las Fundaciones Laborales.**

Los aspectos contables en estas fundaciones se regulan<sup>79</sup> de forma muy genérica. En relación con los libros de actas y de contabilidad, se indica que deben ser autorizados y sellados todos sus folios por la Delegación Provincial de Trabajo.

En el primer semestre de cada año natural, deben rendir cuentas ante la Dirección General de Previsión, presentando la documentación contable del ejercicio anterior que consistirá en:

- El balance.
- La cuenta de liquidación o resultados.
- La memoria, con el presupuesto de gastos de administración para el ejercicio en curso.

---

<sup>79</sup>Orden de 25 de enero de 1962. Fundaciones laborales. Normas de aplicación del Decreto de 16 de marzo de 1961.



Como puede verse, las referencias en materia contable son muy generales, permitiendo a las fundaciones, dada la simplificación de la norma, un cierto margen de interpretación en cuanto a la confección de los presupuestos y los criterios contables a seguir.



### II.3.1.3 La Rendición de cuentas en las Entidades Benéfico-Constructoras.

Los aspectos contables los podemos encontrar en distintas normas.

- El Reglamento de las de renta limitada<sup>80</sup> indica que las entidades benéficas de construcción y las cooperativas sindicales de edificación vienen obligadas a remitir anualmente al Instituto Nacional de la Vivienda, para su examen y aprobación, el balance de situación al 31 de diciembre el desarrollo de la cuenta de pérdidas y ganancias y el inventario detallado de su capital activo y pasivo. Siendo obligatorio consignar, con separación de cualquier otro concepto, los gastos de Administración.

---

<sup>80</sup>Decreto de 24 de junio de 1955. Reglamento de las de renta limitada.

- Posteriormente<sup>81</sup> se dice que anualmente, en el mes de enero de cada año, deberán estas entidades benéficas de construcción, remitir a la Dirección del Instituto Nacional de la Vivienda, por el conducto de las delegaciones provinciales respectivas, para su aprobación y examen, el balance de situación a 31 de diciembre, en el que se incluya inventario detallado de su capital activo y pasivo, el desarrollo de la cuenta de pérdidas y ganancias, los gastos de administración y una memoria de las actividades desarrolladas en el año.
  
- Por último<sup>82</sup>, se obliga a estas entidades a presentar para su examen y aprobación, si procediera, por parte del Instituto Nacional de la Vivienda, las cuentas, balances y memorias.

---

<sup>81</sup>Orden de 5 de noviembre de 1955. Entidades benéfico-constructoras.

<sup>82</sup>Decreto 2.114/68, de 24 de julio. Reglamento de viviendas de Protección Oficial.





Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

#### II.3.1.4 La Rendición de cuentas en las Fundaciones Docentes y Culturales.

La contabilidad de este tipo de fundaciones, está sujeta a una doble normativa. Por una parte, la tipificada en el Decreto 2.930/72, de 21 de julio que regula el Reglamento de las fundaciones culturales privadas. Por otra parte, la regulada en la Ley y el Reglamento del impuesto de Sociedades<sup>83</sup>.

Al margen de la normativa específica anteriormente señalada, algunas Comunidades Autónomas con transferencias en esta materia, han regulado la contabilidad de las fundaciones en su ámbito de aplicación.

---

<sup>83</sup>Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre las sociedades (B.O.E. 30/2/1978) y Real Decreto 2.631/1982 de 15 de octubre, que aprueba el Reglamento de dicho Impuesto. (B.O.E. 21 al 27 de octubre de 1982).



**A) Regulación contable de las fundaciones según el reglamento de 1972.**

En el estudio establecemos dos apartados:

1) Libros de Contabilidad.

2) Ejercicio económico.

1) **Libros de Contabilidad.**

Las fundaciones llevarán necesariamente los siguientes libros:

- **Libro de inventario y balances**

- **Libros de presupuestos**

- **Libro diario**

- **Libro mayor**

- **Libro de actas**

Los requisitos formales que deben cumplir estos libros, son de encuadernación y foliado, debiendo estar inicialmente autorizados mediante el sellado de todos los folios y una diligencia en donde conste el número de ellos. El Protectorado viene admitiendo que tal autorización se realice, tal y como establece, el Código de Comercio, en los juzgados de Distrito, o bien, en los Servicios del Protectorado.

La forma en que deben cumplimentarse estos libros de acuerdo con el Reglamento es del siguiente tenor:

- **Libro de inventarios y Balances**, se abrirá con el detalle de todos los bienes que constituyen la dotación inicial, anotando posteriormente las altas y bajas producidas, así como, los balances de situación anuales, que reflejarán la situación patrimonial.
  
- **El libro de Presupuestos**, se inicia con el presupuesto ordinario, correspondiente al primer ejercicio económico, anotándose posteriormente, la liquidación del mismo, así como, los sucesivos presupuestos ordinarios y extraordinarios, a la vez que sus liquidaciones.



Los contenidos de los presupuestos son:

- **El ordinario**, deben reflejarse todos los ingresos que perciba la fundación por cualquier concepto. Los gastos recogerán por separado los de tipo general.
  
- **EL extraordinario**, se confeccionará al realizar la fundación inversiones de primer establecimiento, reparaciones o mejoras extraordinarias de los bienes e instalaciones. Este presupuesto contiene como gastos, además de los conceptos que lo determinen, aquellos motivos por operaciones financieras que, en su caso, se lleven a cabo para nivelarlos. En los ingresos se consignarán los sobrantes de la liquidación de los presupuestos ordinarios, los provenientes de enajenaciones de los elementos patrimoniales, las subvenciones públicas, los donativos particulares y las operaciones de crédito que se realicen.

Los presupuestos deben presentarse siempre nivelados es decir, la suma de gastos no podrá ser superior a la de ingresos. En aquellos casos en los que la fundación, decida nivelar los presupuestos extraordinarios, con operaciones de crédito, estas no podrán exceder del 30 por cien de los ingresos ordinarios, salvo autorización del Protectorado. Los presupuestos extraordinarios, deben presentarse al Protectorado para su aprobación, en la solicitud acompañados de los estudios técnicos y económicos necesarios que justifiquen tales medidas.

Las liquidaciones de los presupuestos ordinarios se presentarán estableciendo dos grupos:

**- Ingresos:**

- 1) Los obtenidos por las fuentes de ingresos ordinarias.
- 2) Las cantidades ingresadas por circunstancias y operaciones extraordinarias.
- 3) Los fondos que se hayan reservado para una aplicación específica.

- 4) Los ingresos que se obtengan por la enajenación o liquidación de elementos patrimoniales que constituyeran reservas tácitas.

**- Gastos:**

- 1) El detalle de los gastos generales o de Administración.
- 2) El detalle de los gastos propios de los fines fundacionales.
- 3) El detalle de los gastos o quebrantos extraordinarios.

La liquidación de los presupuestos extraordinarios, se presentarán de forma análoga a los ordinarios, respecto a sus ingresos y gastos.

Dentro de los cuatro primeros meses de cada ejercicio económico, la fundación confeccionará la liquidación del presupuesto ordinario, y el balance correspondiente al ejercicio anterior, así como, una Memoria de las Actividades desarrolladas durante dicho ejercicio y de la ges-

Univeritat d'Alacant  
Universidad de Alicante

ción económica, con explicaciones suficientes para que de su lectura pueda obtenerse una representación exacta del cumplimiento del objeto fundacional y de la situación patrimonial. En la Memoria se explicarán también los cambios producidos en la inversión del patrimonio fundacional y en la composición de los órganos de gobierno y dirección de la fundación, así como, el cumplimiento de haber dado suficiente publicidad al objetivo y actividades fundacionales para que sean conocidas por eventuales beneficiarios.

La liquidación del presupuesto extraordinario, se remitirá al Protectorado, después de ser aprobado en la fundación, acompañándose de una Memoria que explique las vicisitudes de la ejecución y financiación de las obras y trabajos de que se trate.

- Los libros diario, mayor y de actas, se cumplimentaran con arreglo a lo dispuesto en los artículos 38,39 y 40 del Código de Comercio.



## **2) Ejercicio económico.**

El ejercicio económico será anual coincidiendo con el año natural, salvo que los Estatutos establezcan otro período.

### **B) Regulación contable de las fundaciones según la Ley y el Reglamento del Impuesto de Sociedades.**

Las fundaciones, con arreglo a la Ley y el Reglamento del impuesto, tienen la consideración de exentas en los rendimientos obtenidos, directa o indirectamente, por el ejercicio de sus actividades que constituyan su objeto social o su finalidad específica; sin embargo, no disfrutan de esta consideración aquellos componentes de la renta que proceden de los siguientes capítulos.

**a) Incrementos patrimoniales.**

**b) Rendimientos de explotaciones económicas.**





c) Rendimientos derivados de su patrimonio cuando se halle cedido.

La exención tampoco alcanzará a los rendimientos sometidos a retención por el impuesto de sociedades.

En consecuencia, con lo anterior, existen unas obligaciones contables, formales y registrales para aquellos rendimientos sujetos al impuesto estableciéndose dos regímenes de contabilidad optativos:

1) **El general de las sociedades.**

2) **El simplificado.**

3) **Conclusiones.**



**1) El general de las sociedades.**

En este caso, la contabilidad se llevará de acuerdo con lo tipificado en el Código de Comercio y disposiciones complementarias, aplicándose las particularidades del Reglamento del impuesto y los principios y criterios descritos en el Plan General de Contabilidad o en los Planes Sectoriales, ajustándose al sistema de partida doble. La información que se derive de esta forma de llevar la contabilidad permitirá conocer los beneficios o pérdidas del ejercicio, así como, la situación económico y patrimonial de la fundación, y en consecuencia, la base imponible a efectos del impuesto.

La contabilidad en ningún caso puede mostrar un retraso superior a cuatro meses, siendo el ejercicio económico anual, salvo que los Estatutos determinen otro período.

**Los libros de contabilidad obligatorios son:**

- **Libro Diario.**

- **Libro Mayor.**



c) Rendimientos derivados de su patrimonio cuando se halle cedido.

La exención tampoco alcanzará a los rendimientos sometidos a retención por el impuesto de sociedades.

En consecuencia, con lo anterior, existen unas obligaciones contables, formales y registrales para aquellos rendimientos sujetos al impuesto estableciéndose dos regímenes de contabilidad optativos:

1) **El general de las sociedades.**

2) **El simplificado.**

3) **Conclusiones.**



**1) El general de las sociedades.**

En este caso, la contabilidad se llevará de acuerdo con lo tipificado en el Código de Comercio y disposiciones complementarias, aplicándose las particularidades del Reglamento del impuesto y los principios y criterios descritos en el Plan General de Contabilidad o en los Planes Sectoriales, ajustándose al sistema de partida doble. La información que se derive de esta forma de llevar la contabilidad permitirá conocer los beneficios o pérdidas del ejercicio, así como, la situación económico y patrimonial de la fundación, y en consecuencia, la base imponible a efectos del impuesto.

La contabilidad en ningún caso puede mostrar un retraso superior a cuatro meses, siendo el ejercicio económico anual, salvo que los Estatutos determinen otro período.

**Los libros de contabilidad obligatorios son:**

- **Libro Diario.**
  
- **Libro Mayor.**

- **Los libros Auxiliares de Compras, Ventas y Rendimientos Normales, de Cobros y Pagos y de Gastos,** debiendo llevarse estos libros por separado cada año.

Todos los libros obligatorios se diligenciarán con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio.

**El Libro de Inventario y Balances,** registrará el inventario inicial, los de apertura de cada ejercicio económico, además de los balances trimestrales y el de cierre de cada ejercicio.

**Los libros Diario y Mayor,** no se regula su cumplimentación en el Impuesto de Sociedades debiendo remitirnos a estos efectos al artículo 39 del Código de Comercio "las cuentas con cada objeto o persona en particular, se abrirán, además, por Debe y Haber, en el Libro Mayor, y a cada una de estas cuentas se trasladarán, por orden riguroso de fechas, los asientos del Diario referentes a ella".

**El Libro Auxiliar de Compras**, registra cronológicamente las operaciones de aprovisionamiento de mercaderías y demás bienes adquiridos para reventa, así como, los gastos accesorios relacionados con ellas.

**El Libro Auxiliar de Ventas y Rendimientos Normales**, registrará la cuantía de las enajenaciones y prestación de servicios que constituyen tráfico de la fundación, con indicación de facturas o documentos análogos, reflejando su número, naturaleza y cuantía, así como, el global de las operaciones realizadas en el día.

**El Libro Auxiliar de Cobros y Pagos**, refleja cronológicamente, los movimientos de caja y las cuentas corrientes bancarias por toda clase de operaciones, pudiendo llevarse un libro por cada banco.

**El Libro Auxiliar de Gastos**, muestra todos los gastos normales que ocasione la explotación de los negocios de la entidad, clasificados y ordenados según se vayan produciendo.




## 2) El Régimen Simplificado.

Los libros, deben estar diligenciados por la Delegación de Hacienda del domicilio, siendo obligatorios los siguientes:

Libro de Inventarios, en donde se registrarán los bienes afectos a explotaciones económicas, o sea, los que generen rentas, así como, los susceptibles de generar incrementos de patrimonio.

Además del Libro de Inventarios, deben llevar, uno o varios registros, dependiendo de la forma por la que se obtengan rentas:

- Si la fundación consigue únicamente rentas sujetas a retención, provenientes de valores mobiliarios, certificados de depósitos, imposiciones a plazo, etc. Están obligadas a llevar un Registro de Ingresos y Retenciones Practicadas.

- 
- Si la fundación obtiene exclusivamente rentas por arrendamientos de sus bienes productores, llevará un Registro de Ingresos y un Registro de Gastos.
  - Si los rendimientos se obtienen, como consecuencia de explotar directamente, por parte de la fundación, sus bienes productores: fincas rústicas o negocios industriales o comerciales. Deberán llevar los mismos libros del Régimen común, con la salvedad, de que no es obligatorio realizar los balances trimestrales de comprobación.





Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

### **3) Conclusiones.**

Como puede observarse, por todo lo previamente expuesto expuesto, la aplicación de la norma específica, así como, la ley y el Reglamento del Impuesto de Sociedades, implica el cumplimiento y la presentación de dos contabilidades dependiendo a quien se le presente. Esta duplicidad debe tender a eliminarse procurando unificar la Contabilidad. En este sentido debemos tener en cuenta lo siguiente:

- 1) Fundaciones sujetas al régimen de contabilidad fiscal de las sociedades.
- 2) Fundaciones sujetas al régimen de contabilidad simplificado.

Los libros de obligado cumplimiento son los reflejados anteriormente. En relación con los requisitos de diligencia el Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas, no indica la fórmula, aceptándose en la práctica

que dicho cumplimiento se realice por los Juzgados de Distritos o por los Servicios del Protectorado.

Con la idea de llevar una única contabilidad que satisfaga, al Protectorado y al Fisco, en el Libro Mayor debemos abrir aquellas cuentas que sean útiles a los efectos de la redición de cuentas al Protectorado, así como, la declaración y liquidación del impuesto a Hacienda. La fusión de éstas variables debe darnos el siguiente resultante.

- Cuentas relacionadas con el presupuesto ordinario que deben presentarse al Protectorado diferenciando, en primer lugar, aquellas, gastos e ingresos, relacionadas con el fin social, incluyendo en estos últimos los ingresos corrientes de la fundación que no estén afectos al impuesto de sociedades (contraprestaciones autorizadas por el Protectorado, subvenciones de sostenimiento recibidas para el cumplimiento de los fines fundacionales), así como, los gastos de administración que no son imputables ni al cumplimiento de los fines fundacionales ni a la explotación de los




bienes productores de rentas.

En segundo lugar, en otro grupo de cuentas, aquellos gastos e ingresos, relacionados con la explotación de los bienes de la fundación que generan rentas. La información que se deriva en esta segunda agrupación, se utilizará tanto para informar al Protectorado, como al Fisco.

En los libros Auxiliares exigidos en el Reglamento del Impuesto, se realizarán los asientos oportunos teniendo en cuenta las siguientes circunstancias:

- **En el Libro Auxiliar de Compras, debe asentarse el aprovisionamiento de aquellos elementos que se utilizarán única y exclusivamente en la explotación de aquellas actividades que generan renta y no están relacionadas con los fines fundacionales.**

- 
- **En cuanto al libro Auxiliar de ventas y Rendimientos Normales,** se anotarán todos los ingresos que obtenga la fundación por todas las actividades no relacionadas con los fines fundacionales, quedan excluidos, por tanto, las subvenciones de sostenimiento para el cumplimiento de los fines fundacionales, así como, las contraprestaciones procedentes de los beneficiarios debidamente autorizadas por el Protectorado.
- **En el Libro Auxiliar de Cobros y Pagos,** al igual, que el de Gastos, se incluirán todos aquellos que no estén relacionados con los fines fundacionales, así como, los de administración no imputables a los citados fines.

Las fundaciones que estén sujetas al Régimen Simplificado y pretendan unificar el sistema contable exigido por el Protectorado y la Administración Tributaria, deben llevar los Libros Contables anteriormente señalados. El diligenciado se obtendrá en el Juzgado de Distrito o en los Servicios del Protectorado para los Libros de Presupuestos, Diario y Mayor; sin embargo, el Libro de Inventario, según el Reglamento del Impuesto, debe diligenciarse en Hacienda, mientras que el Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas, acepta cualquiera de los mecanismos exigidos a los demás Libros. Esta contradicción se resuelve en la práctica siguiendo el criterio del Reglamento de Fundaciones por entender que reúne todos los requisitos de autenticidad reflejados en el Código de Comercio.

El resto de libros al exigirlos únicamente el Impuesto de Sociedades, deben diligenciarse en la Delegación de Hacienda en donde la fundación tenga su domicilio.

En esta línea<sup>84</sup> se plantea la conveniencia de llevar una única contabilidad que permita cumplir con el Protectorado y el Fisco, cuestionándose que Régimen Contable ofrece más ventajas, el exigido a las Sociedades o el Simplificado, concluyendo lo siguiente:

" Para las fundaciones cuyos ingresos sujetos al impuesto sean exclusivamente rentas sometidas a retención o exclusivamente también procedentes de cesión en arrendamientos de los bienes que produzcan rentas, puede ser conveniente el régimen simplificado de contabilidad fiscal. En los demás casos no se advierten diferencias sensibles entre el régimen común de la contabilidad o el simplificado. ( Salvo que, en éste último, no es obligatorio hacer los balances de comprobación que, en el régimen común, exige el artículo 238-1-f del Reglamento del Impuesto ).

---

<sup>84</sup>AGUILERA SILLER, Carlos."Las Fundaciones ante la duplicidad de normas reguladoras de su contabilidad y la autoliquidación del impuesto sobre sociedades".Temas de Fundaciones nº.7 p.32



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

### **II.3.2. Rendición de cuentas. Normativa Autonómica.**

#### **II.3.2.1. La Rendición de cuentas en las fundaciones Catalanas**

La situación de las fundaciones Catalanas, en el momento de la transferencia, presentaba las siguientes notas características:

- 1) Fundaciones reguladas, desde el punto de vista jurídico por una normativa dispersa y preconstitucional en su mayoría.
- 2) Fundaciones adscritas a diferentes ministerios y en consecuencia, a distintos Protectorados.

Ante esta situación, la Generalidad Catalana, decide acometer los problemas que planteaban las fundaciones, aprobando una serie de normativas, cuya finalidad, entre otras, era la siguiente:



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

- Adecuar la legislación, propiciando unas reglas de juego en el campo fundacional acordes con la sociedad moderna y dinámica de nuestros tiempos.
  
- Crear un único Protectorado para todas las Fundaciones, evitando de esta forma, la falta de criterios uniformes a los que se habían visto sujetos anteriormente.

El reciclaje legislativo aprobado en esta Comunidad Autónoma<sup>85</sup>, crea una Sección de Control, dependiente del Servicio de Fundaciones adscrito al Departamento de Justicia; cuyas competencias más importantes son:

Examinar la documentación anual que presentan las fundaciones, en relación con el Inventario y Balance al 31 de diciembre, la Memoria de las actividades realizadas durante el año y de la gestión económica del patrimonio.

---

<sup>85</sup>Ley 1/82 de 3 de marzo, sobre Fundaciones Privadas en Cataluña.  
Decreto 160/1982, de 27 de mayo, por la que se aprueba la Instrucción para la Organización y funcionamiento de Protectorado.  
Decreto 37/1987, de 29 de enero, por el que se aprueba la modificación de la Instrucción.





Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

**A) En relación con los Presupuestos que elaboran las fundaciones cada ejercicio contendrán por separado los siguientes capítulos:**

- a) Las rentas u otros ingresos corrientes que espera obtener la Fundación de las actividades relacionadas con el objetivo fundacional, así como, los gastos necesarios para la obtención de los mismos, clasificados por grupos de la misma naturaleza.
- b) Rentas brutas generadas por los bienes productivos no afectos al objetivo fundacional y los gastos necesarios para su adquisición, al igual, que otros ingresos corrientes de subvenciones y donativos de terceros no capitalizados, separados cada uno de ellos en grupos uniformes de la misma naturaleza.
- c) Gastos Generales. Se incluirán en este apartado, aquellos gastos que no puedan ser imputados directamente a una actividad determinada.



- d) Las cantidades que se destinen a la realización de actividades fundacionales en forma de ayudas, premios, etc.

Las inversiones en bienes inmovilizados, excepto aquellas que se realicen, en sustitución de inmovilizados fructíferos preexistentes, serán objeto de un presupuesto extraordinario, detallando el costo y los recursos necesarios para cubrirlos.

**B) La liquidación de los presupuestos.**

Se realizarán indicando los gastos e ingresos realmente efectuados durante el ejercicio, reflejando la diferencia que se produzca entre ambas partidas. Si la diferencia es significativa, la fundación, procederá a explicar tal situación, precisando el destino del superávit o el déficit.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

**C) Libros y criterios contables.**

Los Libros y registros Contables que debe llevar la fundación guardarán relación con el volumen del patrimonio y las actividades que se realicen en la misma, debiendo garantizar la veracidad de la información que ofrecen.

Anualmente se presentará el inventario y balance cerrados al final del ciclo contable, así como, la liquidación del presupuesto.

Los asientos contables se efectuarán de acuerdo a principios y normas generalmente aceptadas, teniendo en cuenta también los aspectos fiscales de aplicación para las fundaciones.

**D) Los Comprobantes de Contabilidad.**

Los justificantes que soportan todas las operaciones realizadas por la fundación, deben estar en consonancia con las prácticas mercantiles, así como a disposición de cualquier inspección que pueda realizarse.

**E) Habilitación de Libros y Registros Contables.**

Bastará con la habilitación obtenida a los efectos fiscales, pero podrá solicitarse también la del Protectorado.

**F) Libro de Actas.**

El libro de actas debidamente diligenciado, reflejará el contenido y los acuerdos adoptados en las reuniones del Patronato y de los demás órganos de gobierno estatutariamente autorizados.

**G) Memoria anual.**

La memoria de las actividades y de la gestión económica contendrá por separado los siguientes capítulos:

- a) Información detallada de las modificaciones habidas en los bienes afectos directamente al cumplimiento de las finalidades fundacionales y razones que las han motivado. En aquellos casos en los que la fundación hubiera tenido que solicitar la autorización del Protectorado,



bastará referirse al expediente correspondiente, pero se hará constar el estado en que se encuentre el cumplimiento de la resolución.

- b) Información detallada de las modificaciones habidas en los bienes inmovilizados destinados a la producción de renta, con la misma observación del párrafo anterior.
- c) Información detallada de las modificaciones habidas en los recursos financieros propios y ajenos, y razones que las han motivado.
- d) Información detallada de los contingentes pasivos.
- e) Actividades propias realizadas durante el año en lo que no resulte suficientemente detallado en la liquidación del presupuesto.
- f) Ayudas a instituciones y personas, con la misma salvedad del párrafo anterior.
- g) Cambios de los componentes del Patronato.

- h) Cualquier otra cuestión que dé a conocer y justifique el cumplimiento de las finalidades fundacionales y de los preceptos legales, único y exclusivo objeto de la memoria, de acuerdo con la Ley.

En la memoria podrán suprimirse aquellos capítulos en los cuales no se hayan producido ninguno de los actos referidos, declarándolo así.

#### **II.3.2.2. Evaluación de la rendición de cuentas en las fundaciones Catalanas.**

El gran esfuerzo y desarrollo normativo realizado por la Generalidad Catalana desde que asume las competencias en materia de Fundaciones, nos permite evaluar en términos económicos los siguientes datos<sup>86</sup>, relativos a la rendición de cuentas:

---

<sup>86</sup>"Cinc anys de fundacions Privades Catalanas". Generalidad de Catalunya, Departament de Justicia. 1ª Edició: Juliol 1987 p. 38

Año situac. 31/12	Num. Rendición de Ctas.	Num. Fundaciones	%
1983 (1)	79 (2)	529	14'9
1983	95	500	19'0
1984	250	400	62'5
1985	257	399	64'4
1986 (3)	292	413	70'7

(1) Situación al 31/10/83.

(2) Dato estimativo, a causa de la mala información de que se disponía en aquel momento.

(3) Situación al 30/10/86.

Evolución relativa al grado de cumplimiento de las rendiciones de cuentas por parte de las fundaciones.

Porcentaje de fundaciones que rinden cuentas, respecto al número de fundaciones totales.

Como pueden verse, en el momento de las Transferencias eran muy pocas las fundaciones que rendían cuentas al Protectorado. El motivo se debía en algunos casos, al poco seguimiento efectuado y en otros, a la no exigencia del cumplimiento de

rendir cuentas en determinadas circunstancias. La Ley 1/1982 de fundaciones privadas catalanas obliga a rendir cuentas a las fundaciones con el objetivo de comprobar, por parte del Protectorado, el cumplimiento de los fines fundacionales.

Como consecuencia de esta nueva política, se produce una evolución muy importante, así pues, el 31 de octubre de 1983, sólo rendían cuentas al Protectorado 79 de las 529 fundaciones existentes, lo que representaba un 14,9 por cien. El 31 de diciembre del 83, rendían cuentas 95 de las 500 existentes, o sea, el 19 por cien. El 31 de diciembre del 84, 250 de 400, representando el 62,5 por cien. El 31 de diciembre de 1985, 257 de las 399, alcanzando el 64,4 por cien. Por último al 30 de octubre del 86, 292 rendían cuentas sobre las 413 existentes, suponiendo el 70,7 por cien. En definitiva, se producen dos factores importantes, primero un saneamiento del número de fundaciones fusionándose unas y extinguiéndose otras, segundo se invierte la tendencia existente antes de las Transferencias, en donde eran muy pocas las que rendían cuentas ( 14,9 ).



La información que se deriva de la rendición de cuentas ha permitido<sup>87</sup>, analizar el movimiento presupuestario global de las fundaciones Catalanas, estableciendo una triple clasificación:

- Fundaciones Culturales.
- Fundaciones Docentes.
- Fundaciones Benéfico-asistenciales.

El inventario de fundaciones existentes al 31 de diciembre de 1987 era de 476, de las que se han estudiado 308 (64'7 por cien), ya que son estas las que rinden cuentas al protectorado. Conviene destacar, que al efectuarse el traspaso en materia de fundaciones por parte del Estado, existían según el registro 529 fundaciones, de las cuales tan solo 79 rendían cuentas al protectorado (14'9 por ciento). Por tanto, una primera conclusión a destacar, es el enorme esfuerzo realizado por el

---

<sup>87</sup> ALCARAZ I MUÑOZ Francesc. "Les Fundacions Privades Catalanes: Estudi General sobre l'origen dels seus Ingressos I l'aplicació de les seves Despeses". Coordinadora de Fundacions Catalanes, Butlletí Informatiu num.11 (extraordinari). Gener de 1989. pp. 1-71.



servicio de Fundaciones en conocer la realidad económica de sus instituciones.

Las cifras de ingresos y gastos expresadas en miles de pesetas son las siguientes:

	INGRESOS TOTALES	PORCENTAJE.
FUND. HOSPITALAR.	21.071.980	68'5%
FUND. DOCENTES	3.875.871	12'6%
FUND. CULTURALES	3.003.759	9'8%
FUND. BENEF-ASIST	2.824.099	9'1%
TOTAL .....	30.775.709	100'0%

	GASTOS TOTALES	PORCENTAJE.
FUND. HOSPITALAR.	23.767.641	71'2%
FUND. DOCENTES	3.873.412	11'6%
FUND. CULTURALES	2.934.537	8'8%
FUND. BENEF-ASIST	2.805.584	8'4%
TOTAL .....	33.381.174	100'0%

Como puede verse, las fundaciones, representan el 68'5 por cien y el 71'2 por cien del total de gastos e ingresos en el conjunto. Esto se justifica al estar concertados, en su mayoría, con la Seguridad Social. En consecuencia el origen del ingreso debe considerarse atípico, por ser subvención oficial.

El siguiente cuadro, presenta con mayor detalle la composición de ingresos y gastos, en las tres clasificaciones expuestas en el estudio, excluyendo las fundaciones hospitalarias por los motivos anteriormente expuestos.

Ampliamos los siguientes datos presentados en el citado cuadro:

- Capítulo de ingresos.

1- Ingresos por prestación de servicios.

2- Ingresos patrimoniales (financieros y arrendamientos).

3- Subvenciones oficiales.



4- Subvenciones privadas.

Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

- Capitulo de gastos.

1- Gastos de personal (sueldos + S.S.)

2- Gastos de administración (trabajos, suministros y servicios).

3- Gastos estructurales (Amortizaciones del inmovilizado, provisiones para inversiones).

4- Ajustes y asignaciones (gastos directos, derivados de la finalidad fundacional).

5- Gastos por prestación de servicios.

RESUMEN TOTAL FUNDACIONES

(en miles)

		CULTURAL	DOCENTES	BEN/ASIS	TOTAL	%
I N G R E S O S	1	1.403.362	2.600.869	1.426.632	5.430.863	56'0
	2	301.249	126.375	488.390	916.014	9'4
	3	223.735	550.085	409.597	1.187.417	12'2
	4	1.075.413	598.542	499.480	2.173.435	22'4
	TOT	3.003.759	3.875.871	2.824.099	9.703.729	100%
G A S T O S	1	509.769	1.943.651	999.126	3.452.546	35'9
	2	859.635	1.113.887	703.460	2.676.982	27'8
	3	279.092	150.374	242.598	672.064	7'0
	4	1.082.939	506.161	470.170	2.059.270	21'4
	5	203.102	159.339	390.230	752.671	7'9
	TOT	2.934.537	3.873.412	2.805.584	9.613.533	100%
RESULTAD.		69.222	2.459	18.515	90.196	

		CULTUR	DOCENTE	BEN/ASI
I N G R E S O S	1	46'7%	67'1%	50'5%
	2	10'0%	3'3%	17'3%
	3	7'5%	14'2%	14'5%
	4	35'8%	15'4%	17'7%
	TOT	100%	100%	100%
G A S T O S	1	17'4%	50'2%	35'6%
	2	29'3%	28'8%	25'1%
	3	9'5%	3'9%	8'6%
	4	36'9%	13'1%	16'7%
	5	6'9%	4'0%	14'0%
S	TOT	100%	100%	100%

% Respecto al total de ingresos y gastos de cada grupo, respecto al total del capítulos.

		CULTUR	DOCENTE	BEN/ASI
I N G R E S O S	1	25'8%	47'9%	26'3%
	2	32'9%	13'8%	53'3%
	3	18'9%	46'5%	34'6%
	4	49'4%	27'6%	23'3%
	TOT	31'0%	39'9%	29'1%
G A S T O S	1	14'8%	56'3%	28'9%
	2	32'1%	41'6%	26'3%
	3	41'5%	22'4%	36'1%
	4	52'6%	24'6%	22'8%
	5	27'0%	21'2%	51'8%
S	TOT	30'5%	40'3%	29'2%

% Respecto al total de ingresos y gastos de los capítulos, respecto al total de grupos.

En nuestra opinión y a la vista de los datos presentados se pueden extraer algunas conclusiones que en futuros ejercicios, junto con los estados financieros correspondientes, servirán de base para emitir informes, no solo de la cuenta de perdidas y ganancias, sino también de la situación económico, financiera y patrimonial de las fundaciones.

A) Fundaciones Culturales. Se puede apreciar una financiación estructurada en cuatro apartados, de los cuales el 56'7 por cien de los ingresos, constituyen fondos propios y el 43'3 por cien ajenos. Los gastos se subdividen en cinco capítulos, pudiendo considerar los tres primeros (personal, administración, estructurales), como fijos y los dos últimos (asignación, prestación de servicios), relacionados con el objetivo fundacional. En este sentido si los comparamos con el nivel de ingresos, se presenta la siguiente situación:

Fundaciones Culturales.(cifras en miles de pesetas)

- Ingresos .....	3.003.759
- Gastos fijos .....	1.648.496 (54'9%)
- Gastos de actividad .....	1.286.041 (43'0%)
- Resultados .....	69.222 ( 2'3%)

Resaltamos que el 43'0 por cien de los ingresos, repercute prácticamente en los destinatarios del servicio. Los beneficios suponen el 2'3 por cien de los ingresos.



**B) Fundaciones docentes.** Los ingresos propios alcanzan el 70'4 por cien y los ajenos el 29'6 por cien del conjunto de los ingresos. La comparación de los gastos con el total de ingresos, presenta el siguiente detalle:

<u>Fundaciones Docentes.</u> (cifras en miles de pesetas)	
- Ingresos .....	3.875.871
- Gastos fijos .....	3.207.912 (82'76%)
- Gastos de actividad .....	665.000 (17'7%)
- Resultados .....	2.459 (0'06%)

Se observan unos gastos fijos excesivamente altos, relacionados principalmente con el personal contratado. Solo el 17'7 por cien de los ingresos, se destinan a becas, material fungibles de las escuelas, etc...

**C) Fundaciones Benéfico-Asistenciales.** Las fundaciones hospitalarias no se incluyen en el estudio ya que en su mayoría, están concertadas con Organismos de la Seguridad Social, reflejando una situación atípica.





Las fuentes de financiación propia, suponen el 67'8 por cien y las ajenas el 32'2 por cien de los ingresos. El detalle de los gastos en relación con los ingresos es:


Fundaciones Benéfico-Asistenciales.(cifras en miles de pesetas)

- Ingresos .....	2.824.099
- Gastos fijos .....	1.945.184 (68'9%)
- Gastos de actividad .....	860.400 (30'5%)
- Resultados .....	18.515 ( 0'6%)

Al igual que las fundaciones docentes, se aprecia un elevado coste en concepto de gastos fijos, repercutiendo directamente al usuario, el 30 por cien de los ingresos.

**D) Las conclusiones finales:**

- 1) Las fundaciones culturales, son las que presentan unos costes fijos menores, repercutiendo mayor volumen de ingresos en los destinatarios del servicio.

- 
- 2) Los resultados ( beneficios ), en el período contable analizado, son mejores en las fundaciones culturales.
- 3) El mayor grado de dependencia, respecto a la financiación ajena lo presentan las fundaciones culturales. Entendemos que esta situación en algunos casos, podría significar algún tipo de "orientación", en los programas a desarrollar. Somos partidarios, en relación con la financiación propia, a autorizar a las fundaciones en determinados casos, ingresos en concepto de prestación de servicios por encima del coste, siempre y cuando, el beneficio se reinvierta nuevamente en la actividad. Y respecto a la financiación ajena, exigir una diversificación en las fuentes.
- 4) Las fundaciones docentes y las benéfico-asistenciales, tienen unos costes fijos excesivos que deberían analizarse con más detalle, para conocer si realmente la actividad los requiere.

### **II.3.2.3. La Rendición de cuentas en las Fundaciones Gallegas.**

La rendición de cuentas, en la legislación Gallega, se plantea de forma muy parecida a la Catalana.

Las exigencias y requisitos formales, en la contabilidad, están reguladas, de un lado por normativa específica, y de otro por aquella índole fiscal.

#### **1) Normativa específica.**

El fundamento legal que regula, entre otros, los aspectos contables de las fundaciones gallegas, lo encontramos en la Ley de régimen de las fundaciones de interés gallego, de 25 de junio de 1983, y en el Decreto 193/1984, de 6 de septiembre, sobre el Reglamento de Organización y funcionamiento del protectorado de las fundaciones de interés gallego.

La idea básica planteada en la citada normativa, es que la actividad contable de las fundaciones, se desarrollará teniendo en cuenta los Principios y Normas Contables del Plan General de Contabilidad y normas sectoriales, así como también, ateniendo-

se a los preceptos fiscales que le sean de aplicación. Los registros y comprobante de contabilidad estarán en relación con el volumen de su patrimonio, reflejando en cualquier caso, una imagen fiel y veraz de su situación económica, financiera y patrimonial.

En todo caso, llevarán los siguientes libros:

- **Libro de Inventario y Balances.**
- **Libro de Presupuestos.**
- **Libro Diario.**
- **Libro de Actas.**

El ejercicio económico será anual, coincidiendo con el año natural, salvo que los Estatutos determinen otra cosa.

Existe la obligación de elaborar unos Presupuestos Ordinarios, los cuales recogerán los ingresos y gastos corrientes. Los gastos generales se reflejarán por separado.

En aquellos casos en los que se realicen inversiones de primer establecimiento y reparaciones o mejoras extraordinarias de los bienes e instalaciones de la fundación, se plantearán en un Presupuesto Extraordinario.

En los presupuestos nunca podrán exceder los gastos a los ingresos. El plazo de presentación de los presupuestos ordinarios al Protectorado, será como máximo de seis meses a contar desde la fecha del cierre.

La liquidación de los presupuestos ordinarios expresará:

a) En la parte relativa a los ingresos:

- 1) los obtenidos por las fuentes de ingresos ordinarias.
- 2) las cantidades ingresadas por circunstancias y operaciones extraordinarias.
- 3) los fondos que se hayan reservado para una aplicación específica.

- 4) los ingresos que se obtengan por la enajenación o liquidación de elementos patrimoniales que constituyeran reservas tácitas.

b) En la parte relativa a los gastos:

- 1) el detalle de los gastos generales o de administración.
- 2) el detalle de los gastos propios de los fines fundacionales.
- 3) el detalle de los gastos o quebrantos extraordinarios.

Los presupuestos extraordinarios incluyen como gastos, además de los conceptos que lo determinen, los que originen las operaciones financieras que, en su caso, se lleven a cabo para nivelarlos. En los ingresos se incluyen los sobrantes de las liquidaciones de los presupuestos ordinarios, los procedentes de ventas de elementos patrimoniales, las subvenciones públicas, los donativos particulares y las operaciones de crédito.

La liquidación de los presupuestos extraordinarios se elaborarán de forma análoga a los presupuestos extraordinarios.

Por último, se presentará al Protectorado un balance de situación al 31 de diciembre de cada año, el cual reflejará la situación real de la fundación, adjuntando una memoria, suficientemente explicativa, de las actividades realizadas durante el año, así como las variaciones producidas en la inversión del patrimonio fundacional y la composición de los órganos de gobierno y dirección de la fundación.

## **2) Normativa fiscal.**

Las fundaciones están sujetas al impuesto sobre Sociedades, debiendo cumplir una serie de requisitos formales y registrales analizados en las fundaciones culturales.

Como puede verse en el análisis de las fundaciones Catalanas y Gallegas, desde el punto de vista contable son muy similares y denotan un esfuerzo muy importante en normalizar la Contabilidad, aplicando principios y criterios de las empresas



privadas. Por otra parte, sigue estando presente la duplicidad en las normas que regulan la contabilidad, de un lado las del Protectorado, y de otro las de tipo fiscal. En este sentido, entendemos debería hacerse un esfuerzo de síntesis en futuras regulaciones.



### II.3.3 Reflexiones en torno a la Contabilidad de las fundaciones. Bases para un nuevo modelo.

#### 1) Diversidad en la casuística contable.

La contabilidad de las fundaciones presenta desde el punto de vista normativo, una gran variedad, que dificulta enormemente el análisis y consolidación de la información económica contable. Hemos analizado pormenorizadamente el sistema de rendición de cuentas de las fundaciones, de manera que podemos afirmar que su regulación depende de múltiples factores, destacando entre otros, la normativa específica de cada Protectorado para las fundaciones que tiene adscritas, o bien, las disposiciones emanadas de las Comunidades Autónomas con competencia en la materia.

Por otra parte, conviene señalar, la existencia de fundaciones constituidas a " fe y conciencia " cuya obligación de rendir cuentas no se contempla. Esta situación plantea dificultades en el control por parte del Protectorado correspondiente, así como, una limitación en la información económica, desde un punto de vista global de las fundaciones.



Se constata una duplicidad en la contabilidad derivada de la normativa específica de Protectorado y la de tipo fiscal exigida por el Reglamento del Impuesto de Sociedades.

## 2) Técnica contable.

La técnica contable empleada por las fundaciones, con algunas excepciones, estos últimos años, está desactualizada ya que se plantea, más como un instrumento para rendir cuentas al Protectorado, que como un instrumento para la gestión y el análisis.

La actividad desarrollada por las fundaciones es captada generalmente siguiendo el criterio de caja, o sea, registrando los movimientos de cobros y pagos, frente al principio de devengo, recogido en el Plan General de Contabilidad, en donde el resultado del ejercicio se determina por la diferencia de ingresos y gastos del ciclo contable con independencia de cuando se produzcan los pagos y cobros.



En consecuencia, el tratamiento que se da a la contabilización de los activos fijos en las fundaciones, generalmente no considera la problemática de las amortizaciones, como un mecanismo de recuperación financiera de las inversiones, a través de las dotaciones anuales. La opinión más generalizada es que al no percibir ingresos por la prestación de servicios, salvo autorización del Protectorado en algunas circunstancias, no pueden imputar como coste esa depreciación. De otra parte, al contabilizar siguiendo el criterio de caja, estos "gastos" se producirán en el momento de la reposición mediante el pago correspondiente.

En nuestra opinión, este planteamiento, desde el punto de vista patrimonial de la fundación, genera una descapitalización grave, que se corrige, en algunas ocasiones, en el momento de la reposición, dependiendo de la generosidad ajena, en forma de donaciones.

Por tanto, la tesis que defendemos, en este punto, es la necesidad de que las fundaciones lleven la Contabilidad con arreglo al principio de devengo y se registre anualmente, entre otros, los gastos derivados de la depreciación de los activos

fijos, procurando invertir estos fondos acumulados, de forma segura y rentable que permita al final de al vida útil de inmovilizado, su reposición con dichos fondos actualizados.

### 3) BASES HOMOGENEAS.

En los apartados anteriores, hemos tenido ocasión de analizar en detalle el sistema de cuentas de las fundaciones, así como el sistema contable que aplican. La conclusión más importante que podemos extraer, desde el punto de vista contable, es que las técnicas utilizadas no constituyen un instrumento válido para la gestión, el análisis y la consolidación de la información. Esta información la fundamentamos principalmente por la existencia de una normativa específica para cada tipo de fundaciones, así como su falta de sintonía con últimas reformas mercantiles y contables aprobadas.

En la actualidad, las fundaciones poseen grandes patrimonios y manejan cifras cada vez más importantes para el desarrollo de su actividad. La sociedad demanda con mayor intensidad unas condiciones más favorables para este sector, exigiendo al mismo tiempo una gestión más transparente profesionalizada.

En nuestra opinión, la gestión económico-financiera y patrimonial de las fundaciones no puede seguir planteándose con criterios tan conservadores como los aplicados en líneas generales hasta la fecha. No se pueden mantener tantas restricciones planteadas en la legislación actual que amparadas en una supuesta seguridad del patrimonio fundacional han producido el efecto contrario por la vía de la descapitalización. Por otra parte los patrones de las fundaciones deben rentabilizar al máximo sus patrimonios utilizando en las gestiones criterios empresariales.

La información contable de las fundaciones debe formularse en base a los principios y normas contables de aplicación al sector privado. No parece razonable, por citar dos ejemplos, que las fundaciones culturales lleven su contabilidad y presenten sus presupuestos, en aplicación de una normativa anterior al Plan General Contable de 1973, y las fundaciones benéfico-asistenciales, sigan aplicando la Orden del 86, que pese a ser un plan contable sectorial muy acertado, en la actualidad debe ser reformado teniendo en cuenta la última reforma mercantil y contable aprobada.

Las fundaciones deben articular un sistema de información adecuado a la nueva realidad económica y social. En este sentido<sup>88</sup>, las fundaciones deben proyectarse hacia el mundo exterior, tendiendo un puente entre ellas y la comunidad moderna, informando a ésta de sus actividades, de sus explotaciones, de sus programas y de su aportación al producto nacional. "La contabilidad es un instrumento de gestión de las fundaciones, cumpliendo su función instrumental sobre todo en la vertiente informativa... Pero he de advertir que hoy no es suficiente el hecho de que una empresa, una fundación, desarrolle un modelo contable autónomo o independiente, desligado de conexión con el mundo exterior. En el mundo en que vivimos se precisa que la información que suministran las unidades económicas esté normalizada, es decir, esté ajustada a un mismo patrón o modelo, y todo ello para que sea comparable".

Es importante instar a las autoridades competentes para que establezcan ese gran consenso contable entre las fundaciones, con el objeto de homogeneizar principios y criterios contables que permitan conocer, evaluar y gestionar adecuadamente este sector.

---

<sup>88</sup>CUBILLO VALVERDE, Carlos. "La Contabilidad como instrumento para la gestión de las fundaciones. p. p. 37-46. Temas de Fundaciones nº 6. Centro de Fundaciones.p.p.37-46

En nuestra propuesta, consideramos sería conveniente actualizar y elaborar un Plan General Contable específico para las fundaciones que tome como base la Orden del 86 y el Plan General Contable del 1990.

Coincidimos con el "Proyecto de Ley de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", cuando en su disposición adicional cuarta indica que "En el plazo de un año a contar desde la entrada en vigor de la presente Ley, el Gobierno aprobará la adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin fines lucrativos".

4) Las principales novedades a tener en cuenta en relación con el P.G.C. del 90 las señalamos a continuación.

En primer lugar estableceremos unas consideraciones iniciales, que justifiquen el porqué de las últimas reformas. En este sentido, señalamos que la consecuencia inmediata de la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea, ha supuesto un esfuerzo considerable por parte del legislador en la adaptación y armonización de nuestras leyes mercantiles a las



Directivas Comunitarias. La secuencia legislativa de estas reformas es la siguiente:

- Ley 19/1988, de 12 de julio, sobre Auditoría de Cuentas (BOE de 25 de julio).
- Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la Legislación Mercantil a las directivas de la CEE, en materia de sociedades ( BOE de 27 de julio ).
- Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, de 22 de diciembre de 1989 ( BOE de 29 de diciembre ).
- Real Decreto de Reforma del Registro Mercantil, de 29 de diciembre de 1989 ( BOE de 30 de diciembre ).
- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad ( BOE de 27 de diciembre ).





El Plan General de Contabilidad se estructura en los siguientes apartados:

- 1) Principios de Contabilidad.**
- 2) Cuadro de Cuentas.**
- 3) Definiciones y relaciones contables.**
- 4) Cuentas anuales. Normas de elaboración de las Cuentas anuales y modelos normales y abreviados:**

**- Balance.**

**- Cuenta de pérdidas y ganancias.**

**- Memoria.**

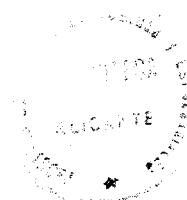


Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

## 5) Normas de valoración.

En relación con lo anterior comentaremos, de forma esquemática, aquellas novedades que consideramos básicas, sugiriendo sean tenidas en cuenta en la contabilidad de las fundaciones.

1) Principios Contables. El P.G.C. recoge lo tipificado en el artículo 38 del Código de Comercio, así como, del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. Las principales diferencias del actual plan con el anterior son del siguiente tema:





Universitat d'Alacant  
 Universidad de Alicante

P.G.C. 1990	P.G.C. 1973
1 Principio de prudencia.	implícito en el principio de devengo.
2 Principio de empresa en funcionamiento .....	..... gestión continuada.
3 Principio de registro ..	..... -----
4 Principio del precio de adquisición .....	..... precio de adquisición
5 Principio de devengo ...	..... devengo
6 Principio de correlación de ingresos y gastos ...	..... -----
7 Principio de no compensación .....	..... ----- ..... -----
8 Principio de uniformidad	..... continuidad
9 Principio de importancia relativa .....	..... devengo ..... -----

Si de la aplicación de estos principios se planteara algún tipo de discrepancia, debemos tomar como básico el de prudencia siempre y cuando se mantenga la imagen fiel de la fundación.

2) Cuadro de Cuentas. Las fundaciones, al igual que las sociedades no estarían obligadas a la utilización del cuadro de cuentas, no los movimientos contables del mismo, sin embargo la formulación y presentación de las cuentas anuales, se realizarían de acuerdo a los criterios valorativos, a las definiciones de conceptos y a los principios de Contabilidad.

En nuestra opinión, recomendaríamos a las fundaciones adaptarse en la medida de lo posible al Cuadro de Cuentas ya que simplificaría la elaboración de las cuentas anuales a presentar en el Protectorado.

La estructura del Cuadro de Cuentas presenta en los cinco primeros grupos, aquellas cuentas que figuran en el Balance, y los grupos seis y siete, reflejan los gastos e ingresos. El grupo ocho del P.G.C. del 73 desaparece ya que en la actualidad todos los ingresos y gastos del ejercicio se cierran directamente con la Cuenta de Pérdidas y Ganancias que forma parte del grupo primero. Los grupos noveno y cero, adscritos a la Contabilidad analítica y Cuentas de Orden, tampoco se incluyen en el nuevo P.G.C.



El horizonte temporal planteado en el Nuevo Plan, distingue solamente entre el corto y largo plazo, estableciendo el límite en los doce meses.

3) Definiciones y relaciones Contables. Este apartado al igual que el anterior no es vinculante.

La información que se deriva de este apartado no indica los principales motivos de cargo y abono de cada cuenta.

4) Cuentas anuales. Su presentación es obligatoria para todos los empresarios, consideramos conveniente se haga extensible también a las fundaciones. Las cuentas anuales deberían presentarse al Protectorado para su análisis y evaluación, así como, para la realización de las Auditorías que se consideren oportunas.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

Las Cuentas anuales son:

- El Balance.
- La Cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- La Memoria.

La presentación del Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias, responde a una estructura ordenada por grupos y cuentas según su naturaleza.

La Memoria es uno de los cambios más importantes que se plantean en el Plan del 90. El Plan del 73, contenía un apartado relativo al Anexo, en donde se reflejaban algunas notas informativas. En la actualidad la Memoria contiene veinte notas que incluyen las bases de presentación de las Cuentas Anuales, distribución de Resultados, Cuadro de Financiación, Normas de Valoración aplicadas, detalles sobre el movimiento y otras informaciones relevantes sobre las principales partidas del Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, tales como los Gastos de Establecimiento, Inmovilizado Material e Inmaterial,

Valores Mobiliarios y Otras inversiones financieras, Créditos no comerciales, etc., Situación Fiscal..., y por último, acontecimientos acaecidos tras el cierre de las Cuentas Anuales.

5) Normas de Valoración. Estas se basan en la Legislación Mercantil. Su contenido afecta a las principales partidas de las Cuentas Anuales, destacando las que hacen referencia al Inmovilizado Material, Inmaterial, Gastos de Establecimiento, gastos a distribuir entre varios ejercicios, valores mobiliarios, proveedores, clientes, acreedores y deudores, moneda extranjera, impuesto sobre el valor añadido, subvenciones de Capital e impuestos sobre Sociedades.

Por último, enumeramos esquemáticamente algunas modificaciones<sup>89</sup> planteadas en el Nuevo Plan, tales como la contabilización del descuento comercial a través de cuentas reales, el tratamiento contable de las acciones propias, los gastos de investigación y desarrollo, las cuentas en participación o el leasing, la separación de los intereses del principal en las

---

<sup>89</sup> SANCHEZ FERNANDEZ DE VALDERRAMA, J.L. y GALLEGU, Eriqueta. "Plan General de Contabilidad". Banco Hispano Americano. pp 7-11.

operaciones financieras, el sistema de imputación a resultados de las subvenciones, ... Las provisiones desaparecen, creándose en su lugar reservas o provisiones según su naturaleza. Se mejoran las correcciones valorativas para recoger las pérdidas no sistemáticas reversibles del inmovilizado. Aparecen cuatro tipos de provisiones: para riesgos y gastos, provisiones de inmovilizado correctoras de elementos del grupo 2, provisiones de tráfico de los grupos 3 y 4 y provisiones financieras de los grupos 2 y 5. Al impuesto de Sociedades se le da el tratamiento de gasto del Ejercicio, etc.

Podemos concluir destacando como novedades más importantes de este P.G.C.

- 1) La búsqueda de una información más transparente, basada en la introducción de la figura de la imagen fiel.
- 2) Presentación de las Cuentas Anuales, cuyo objetivo principal es incrementar el volumen de información de las Sociedades así como la obligatoriedad en la confección de éstas Cuentas a todos los empresarios.





Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

## 5) Propuesta de Cuentas

### GRUPO 1 ( Financiación Básica )

#### 10. CAPITAL.

101. Fondo Social.\* (1)

#### 11. RESERVAS.

111. Reservas de revalorización.

113: Reservas especiales.

116. Reservas estatutarias.

117. Reservas voluntarias.

(1) El (\*) hace referencia a las ctas. específicas del Plan Sectorial para fundaciones e Instituciones sin fin de lucro.

#### 12. RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACION.

120. Remanente.

121. Resultados negativos de ejercicios anteriores.



13. INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS.

130. Subvenciones oficiales de Capital.

1300. Subvenciones del Estado.

13000. Condicionadas.\*

13001. No condicionadas.\*

1301. Subvenciones de otras Administraciones Públicas.

13010. Condicionadas.\*

13011. No condicionadas.\*

131. Subvenciones de Capital.

1310. Condicionadas.\*

1311. No condicionadas.\*

135. Ingresos por intereses diferidos.

14. PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS.

140. Provisión para pensiones y obligaciones similares.

141. Provisión para impuestos.

142. Provisión para responsabilidades.

143. Provisión para grandes reparaciones.

144. Fondo de reversión.



17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRESTAMOS RECIBIDOS Y OTROS  
CONCEPTOS.
- 170. Deudas a largo plazo de entidades de crédito.
  - 171. Deudas a largo plazo.
  - 172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.
  - 173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.
  - 174. Efectos a pagar a largo plazo.
18. FIANZAS RECIBIDAS A LARGO PLAZO.
- 180. Fianzas a plazo largo.
  - 185. Depósitos a plazo largo.

GRUPO 2 ( Inmovilizado )

20. GASTOS DE ESTABLECIMIENTO.
- 200. Gastos de constitución.
  - 201. Gastos de primer establecimiento.
  - 203. Gastos de ampliación del fondo social.
21. INMOVILIZACIONES INMATERIALES.
- 210. Gastos de investigación y desarrollo.
  - 211. Concesiones administrativas.



- 212. Propiedad industrial.
- 214. Derechos de traspaso.
- 215. Aplicaciones informáticas.
- 217. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.
- 219. Anticipos de inmovilizaciones inmateriales.

22. INMOVILIZACIONES MATERIALES.

- 220. Terrenos y bienes naturales.
  - 2200. Solares sin edificar.
  - 2201. Fincas rústicas.
- 221. Construcciones.
  - 2210. Sede Social.\*
- 222. Instalaciones técnicas.
- 223. Maquinaria.
- 224. Utillaje.
- 225. Otras instalaciones.
- 226. Mobiliario.
- 227. Equipos para el proceso de información.
- 228. Elementos de transporte.
- 229. Otro inmovilizado material.
  - 2290. Objetos artísticos.\*



- 23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO.
  - 230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.
  - 231. Construcciones en curso.
    - 2310. Sede Social.\*
  - 232. Instalaciones técnicas en montaje.
  - 238. Otras inmovilizaciones en curso.
  - 239. Anticipos para inmovilizaciones materiales.
  
- 25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS PERMANENTES.
  - 250. Inversiones financieras permanentes en Capital.
    - 2500. Inversiones financieras permanentes en acciones con cotización oficial.
    - 2501. Inversiones financieras permanentes en acciones sin cotización oficial.
    - 2502. Otras inversiones financieras en capital.
  - 251. Valores de renta fija.
  - 252. Créditos a largo plazo.
  - 253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
  - 256. Intereses a largo plazo de valores de renta fija.
  - 257. Intereses a largo plazo de créditos.
  - 259. Desembolsos pendientes sobre acciones.



26. FIANZAS Y DEPOSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO.

260. Fianzas constituidas a plazo largo.

265. Depósitos constituidos a plazo largo.

28. AMORTIZACION ACUMELADA DEL INMOVILIZADO.

281. Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial.

2810. Amortización acumulada de gastos de investigación y desarrollo.

2811. Amortización acumulada de concesiones administrativas.

2812. Amortización acumulada de propiedad industrial.

2814. Amortización acumulada de derechos de traspaso.

2815. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.

282. Amortización acumulada de inmovilizado material.

2821. Amortización acumulada de construcciones.

2822. Amortización acumulada de instalaciones técnicas.

2823. Amortización acumulada de maquinaria.

2824. Amortización acumulada de utillaje.

2825. Amortización acumulada de otras instalaciones.

2826. Amortización acumulada de mobiliario.

- 2827. Amortización acumulada de equipos para el proceso de información.
- 2828. Amortización acumulada de elementos de transporte.
- 2829. Amortización acumulada de otro inmovilizado material.

29. PROVISIONES (INMOVILIZADO).

- 291. Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial.
- 292. Provisión por depreciación de inmovilizado material.
- 297. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo.
- 298. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.

GRUPO 3 ( Existencias )

30. ARTICULOS SUSCEPTIBLES DE ACTIVIDAD ECONOMICA.

- 300. Artículos susceptibles de actividad económica.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

32. OTROS APROVISIONAMIENTOS.

321. Combustibles.

322. Repuestos.

325. Materiales diversos.

3250. Materiales para reparaciones y conservación.

3251. Comestibles y bebidas.

3252. Ropería.

3253. Material sanitario de consumo.

326. Embalajes.

327. Envases.

328. Material de oficina.

39. PROVISIONES POR DEPRECIACION DE EXISTENCIAS.

390. Provisión por depreciación de artículos susceptibles de actividad económica.

392. Provisión por depreciación de otros aprovisionamientos.





GRUPO 4 ( Acreedores y deudores )

Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

40. PROVEEDORES.

400. Proveedores.

4009. Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar.

401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.

406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.

407. Anticipos a proveedores.

41. ACREEDORES VARIOS.

410. Acreedores por prestación de servicios.

4109. Acreedores por prestación de servicios facturas pendientes de recibir o de formalizar.

411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.

412. Beneficiarios.

43. USUARIOS.

430. Usuarios.

4300. Usuarios individuales.

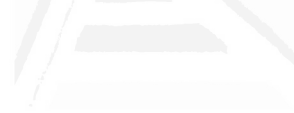
4301. Entidades privadas, cuenta de usuarios.

4302. Entidades públicas, cuenta de usuarios.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

- 4309. Usuarios, facturas pendientes de formalizar.
- 431. Usuarios, efectos comerciales a cobrar.
  - 4310. Efectos comerciales en cartera.
  - 4311. Efectos comerciales descontados.
  - 4312. Efectos comerciales en gestión de cobro.
  - 4315. Efectos comerciales impagados.
- 435. Usuarios de dudoso cobro.
- 436. Envases y embalajes a devolver por usuarios.
- 437. Anticipos de usuarios.
  
- 44. DEUDORES VARIOS.
  - 440. Deudores.
    - 4409. Deudores facturas pendientes de formalizar.
  - 441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.
    - 4410. Deudores, efectos comerciales en cartera.
    - 4411. Deudores, efectos comerciales descontados.
    - 4412. Deudores, efectos comerciales en gestión de cobro.
    - 4415. Deudores, efectos comerciales impagados.
  - 443. Deudores por subvenciones.
  - 445. Deudores de dudoso cobro.



46. PERSONAL.

460. Anticipos de remuneraciones.

465. Remuneraciones pendientes de pago.

466. Anticipos para gastos a justificar.

47. ADMINISTRACIONES PUBLICAS.

470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.

471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.

48. AJUSTES POR PERIODIFICACION.

480. Gastos anticipados.

485. Ingresos anticipados.

49. PROVISIONES POR OPERACIONES DE TRAFICO.

490. Provisión para insolvencias de tráfico.

499. Provisión para otras operaciones de tráfico.



GRUPO 5 ( Cuentas financieras )

52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRESTAMOS RECIBIDOS Y OTROS  
CONCEPTOS.

520. Deudas a plazo corto con entidades de crédito.

5200. Préstamos a corto plazo con entidades de  
crédito.

5201. Deudores a corto plazo por crédito dispuesto.

5208. Deudas por efectos descontados.

521. Deudas a corto plazo.

523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.

524. Efectos a pagar a corto plazo.

526. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de  
crédito.

527. Intereses a corto plazo de deudas.

54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES.

540. Inversiones financieras temporales en Capital.

5400. Inversiones financieras temporales en acciones  
con cotización oficial.

5401. Inversiones financieras temporales en acciones  
sin cotización oficial.



5409. Otras inversiones financieras temporales en  
Capital.

541. Valores de renta fija a corto plazo.

542. Créditos a corto plazo.

543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmoviliza  
do.

544. Créditos a corto plazo al personal.

545. Dividendos a cobrar.

546. Intereses a corto plazo de valores de renta fija.

547. Intereses a corto plazo de créditos.

548. Imposiciones a corto plazo.

549. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo.

55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS.

550. Con patronos o administradores.

555. Partidas pendientes de aplicación.

556. Desembolsos exigidos sobre acciones.

56. FIANZAS Y DEPOSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO  
PLAZO.

560. Fianzas recibidas a corto plazo.



- 561. Depósitos recibidos a corto plazo.
- 565. Fianzas constituidas a corto plazo.
- 566. Depósitos constituidos a corto plazo.

57. TESORERIA.

- 570. Caja, pesetas.
- 572. Bancos e instituciones de crédito, c/c vista pesetas.
- 574. Bancos e instituciones de crédito, ctas. ahorro, ptas.

58. AJUSTES POR PERIODIFICACION.

- 580. Intereses pagados por anticipado.
- 585. Intereses cobrados por anticipado.

59. PROVISIONES FINANCIERAS.

- 597. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo
- 598. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.



GRUPO 6 ( Compras y gastos )

60. COMPRAS.

- 600. Compras artlos. susceptibles de actividad económica.
- 602. Compra de otros aprovisionamientos.
- 608. Devoluciones de compras y operaciones similares.
- 609. «Rappels» por compras.

61. VARIACION DE EXISTENCIAS.

- 610. Variación de existencias de artículos susceptibles de actividad económica.
- 612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

62. SERVICIOS EXTERIORES.

- 620. Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio.
- 621. Arrendamientos y canones.
- 622. Reparación y conservación.
- 623. Servicios profesionales independientes.
- 624. Transportes.
- 625. Prima de seguros.
- 626. Servicios bancarios y similares.
- 627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

- 629. Otros servicios.
  - 6290. Gastos por razón de patronato.
  - 6291. Ayudas y asignaciones individuales.
  - 6292. Ayudas y asignaciones colectivas.
  - 6293. Ayudas y asignaciones a entidades.
  - 6294. Otras ayudas y asignaciones.
  
- 63. TRIBUTOS.
  
- 64. GASTOS DE PERSONAL.
  - 640. Sueldos y salarios.
  - 641. Indemnizaciones.
  - 642. Seguridad Social a cargo de la Empresa.
  - 643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.
  - 649. Otros gastos sociales.
  
- 65. OTROS GASTOS DE GESTION.
  - 650. Perdidas de créditos comerciales incobrables.
  - 659. Otras perdidas en gestión corriente.





66. GASTOS FINANCIEROS.

- 662. Intereses de deudas a largo plazo.
- 663. Intereses de deudas a corto plazo.
- 664. Intereses por descuento de efectos.
- 665. Descuentos sobre ventas por pronto pago.
- 666. Pérdidas en valores negociables.
- 667. Pérdidas de créditos.
- 669. Otros gastos financieros.

67. PERDIDAS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO Y GASTOS EXCEPCIONALES.

- 670. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial.
- 671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material.
- 678. Gastos extraordinarios.
- 679. Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores.

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES.

- 680. Amortización de gastos de establecimiento.
- 681. Amortización del inmovilizado inmaterial.
- 682. Amortización del inmovilizado material.



69. DOTACIONES A LAS PROVISIONES.

- 691. Dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial.
- 692. Dotación a la provisión del inmovilizado material.
- 693. Dotación a la provisión de existencias.
- 694. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico.
- 695. Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico.
- 696. Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo.
- 697. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.
- 698. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo.
- 699. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.



GRUPO 7 ( Ventas e Ingresos )

70. INGRESOS POR PRESTACION DE SERVICIOS (O VENTAS DE ARTICULOS SUSCEPTIBLES DE ACTIVIDAD ECONOMICA).
- 700. Ventas de artículos susceptibles de actividad económica.
  - 704. Ventas de envases y embalajes.
  - 705. Prestaciones de servicios.
  - 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.
  - 709. «Rappels» sobre ventas.
73. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA.
- 730. Incorporación al activo de gastos de establecimiento.
  - 731. Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial.
  - 732. Trabajos realizados para el inmovilizado material.
74. SUBVENCIONES A LA ACTIVIDAD.
- 740. Subvenciones oficiales a la actividad.
  - 741. Donaciones y legados.
  - 742. Reintegro de subvenciones.
  - 749. Otras subvenciones.



75. OTROS INGRESOS DE GESTION.
- 752. Ingresos por arrendamientos.
  - 759. Ingresos por servicios diversos.
76. INGRESOS FINANCIEROS.
- 760. Ingresos de participaciones en capital.
  - 761. Ingresos de valores de renta fija.
  - 762. Ingresos de créditos a largo plazo.
  - 765. Descuentos sobre compras por pronto pago.
  - 766. Beneficios en valores negociables.
  - 769. Otros ingresos financieros.
77. BENEFICIOS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO E INGRESOS EXCEPCIONALES.
- 770. Beneficios procedentes de inmovilizado inmaterial.
  - 771. Beneficios procedentes de inmovilizado material.
  - 775. Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio.
  - 778. Ingresos extraordinarios.
  - 779. Ingresos y Beneficios de ejercicios anteriores.



79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES.
- 790. Exceso de provisión para riesgos y gastos.
  - 791. Exceso de provisión del inmovilizado inmaterial.
  - 792. Exceso de provisión del inmovilizado material.
  - 793. Provisión de existencias aplicadas.
  - 794. Provisión para insolvencias de tráfico aplicada.
  - 795. Provisión para otras operaciones de tráfico aplicadas.
  - 796. Exceso de provisión para valores mobiliarios a largo plazo.
  - 797. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.
  - 798. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo.
  - 799. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.

La propuesta de este Plan Contable pretende por un lado, dotar a las fundaciones de unos principios y criterios contables actualizados y comunes, y por otro homogeneizar la información para su análisis y evaluación.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

**CAPITULO III**  
**LA FISCALIDAD DE LAS FUNDACIONES**  
**EN ESPAÑA**



### **III.1 LA FISCALIDAD EN ESPAÑA.**

El estudio de la fiscalidad de las fundaciones en España lo vamos a centrar en tres apartados.

En primer lugar, realizaremos unas consideraciones iniciales. Continuaremos describiendo la situación actual de las fundaciones en esta materia. Y finalmente se expondrán algunas de las propuestas que se debaten como alternativa a una futura ley que regule la fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro.

#### **III.1.1. Consideraciones iniciales.**

El tratamiento fiscal de las fundaciones, antes de las reformas iniciadas en el 1978, favorecía en buena medida la actividad fundacional, ya que disfrutaban de importantes exenciones. A modo de ejemplo señalaremos, entre otras, la exención en las donaciones inter vivos y mortis causa, así como la posibilidad que tenía el donante de desgravar en la base del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el importe de su liberalidad. Por otra parte, no estaban sujetas al Impuesto

de Sociedades. Las transmisiones patrimoniales onerosas estaban exentas del Impuesto. Las becas, ayudas y premios no estaban afectas a retención tributaria para el beneficiario. Y por último, no soportaban el IVA, ya que este impuesto apareció en el panorama fiscal posteriormente.

Esta situación fiscal va modificándose posteriormente de tal forma, que en la actualidad y para algunas situaciones concretas, es preferible tributar por el régimen general y no disfrutar de exenciones, ya que en términos económicos, como posteriormente analizaremos, es menos rentable.





### **III.1.2. Situación actual en el régimen Tributario de las Fundaciones.**

A) En la constitución de la fundación, nos encontramos la incidencia de varios impuestos:

- Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados.

El artículo 7 del Texto refundido del Impuesto, grava las transmisiones de carácter oneroso. En este sentido la aplicación de este impuesto en la constitución de las fundaciones, no procedería, por tanto, están exentas del mismo, ya que dichas transmisiones tienen un carácter gratuito. En relación con los actos jurídicos documentados, tampoco procede la sujeción a este impuesto, ya que, a pesar de existir una escritura notarial, esta, en el caso de las fundaciones, no contiene un acto inscribible en el Registro de la Propiedad Mercantil y de la Propiedad Industrial.



- En el impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones.

En relación con este impuesto, tampoco están sujetas a tenor de lo dispuesto en los arts. 1º y 3º de la Ley 29/87.

- En relación con el IVA.

La entrega de bienes que forma parte del patrimonio fundacional, efectuada por un profesional o empresario, no tributa, ya que, el artículo 3 de la Ley de este impuesto exige para su aplicación, que la entrega de bienes sea a título oneroso, situación que no se plantea en la Constitución de las fundaciones.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

**B) Actividad fundacional.**

La financiación de la actividad fundacional procede básicamente de las siguientes situaciones:

- De la rentabilidad de aquellos capitales, que constituyen en el fondo social de la fundación y que han sido destinados generalmente en inversiones financieras temporales.
- Fondos cuyo origen procede de donaciones, subvenciones condicionadas a la actividad.
- De la realización de explotaciones económicas por entes fundacionales
- O De incrementos patrimoniales o arrendamiento de determinados activos fijos.

El tratamiento fiscal varía en función al origen y aplicación de los fondos.



- El Impuesto sobre Sociedades.

Es un tributo de carácter directo y personal que grava la renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas.

EL hecho imponible es la obtención de renta por el sujeto pasivo.

La composición de dicha renta es la siguiente:

- Rendimientos de actividades empresariales, profesionales o artísticas.
  
- Rendimientos derivados de elementos patrimoniales que no estén afectos a dichas actividades y cuyo uso se halle cedido.
  
- Los incrementos del patrimonio.

La exención de este impuesto para las fundaciones se recoge en el artículo 5 de la Ley<sup>90</sup> 61/1978, de 27 de diciembre,

---

<sup>90</sup>Ley 61/1978, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 30 de diciembre)



estableciendo limitaciones para el alcance de la misma en los siguientes casos:

- 1) Rendimientos que se obtengan por el ejercicio de una explotación económica.
- 2) Rendimientos derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido.
- 3) Los incrementos del Patrimonio.
- 4) Los rendimientos sometidos a retención.

1) Para una correcta interpretación del ámbito de la exención de este tipo de rendimientos, debemos acudir al Reglamento del Impuesto de Sociedades<sup>91</sup> en su artículo 349.1 " alcanzará a los rendimientos obtenidos directa o indirectamente por el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica " .

---

<sup>91</sup>Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 21 al 27 de octubre).

Por tanto, quedan exentos los rendimientos que obtengan las fundaciones de aquellas actividades relacionadas con su finalidad, así como, las subvenciones aplicadas en la citada finalidad.

2) En los rendimientos derivados del patrimonio fundacional, debemos indicar que están sujetos al impuesto, cuando su uso se halle cedido. En concreto nos referimos al Capital Mobiliario.

3) Las plusvalías que se obtengan en las enajenaciones, como consecuencia de las diferencias positivas entre el valor neto contable y el precio de venta, están sujetas al impuesto. La Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece una salvedad a la sujeción del I. S. (Impuesto de Sociedades), en aquellos casos en los que las fundaciones reciban a título gratuito cualquier donación, no tributando como incremento del patrimonio.

4) Por último, los ingresos financieros que obtengan las fundaciones como consecuencia del capital mobiliario, están sujetos a una retención en la fuente, constituyendo



una imposición mínima al no poder practicarse la devolución posteriormente.

Las conclusiones que podemos extraer, en relación con el régimen de exención del I. S. en las fundaciones son las siguientes:

**a)** Su aplicación se limita exclusivamente a los rendimientos derivados del ejercicio de actividades relacionadas con el objetivo fundacional.

En consecuencia el resto de Rendimientos están sujetos al impuesto aunque se reinvierta su producto en la actividad fundacional.

**b)** Los ingresos financieros son objeto de una retención en la fuente, que en el caso de las fundaciones, no pueden deducirse en el I. S. constituyendo de esta forma, una imposición mínima que afecta disminuyendo la capacidad de prestación de servicios.

Este tipo de situaciones, plantea en algunas ocasiones una discriminación negativa hacia el sector fundacional, propiciado por parte de alguna de estas entidades, solicitar de la Administración, no disfrutar de la exención del I. S.

En relación con los gastos, no se consideran deducibles los imputados a las operaciones exentas. El resto de los gastos, los de operaciones no exentas, se rigen por la norma general del I. S. Los gastos comunes a las actividades exentas y no exentas, se resuelven mediante un sistema de prorrateo.

En resumen, las fundaciones obtienen y generan unos ingresos y gastos que pueden clasificarse en dos agrupaciones:

- Los de actividades exentas.
- Los de explotaciones económicas o actividades no exentas.

Los gastos no deducibles son los correspondientes a las amortizaciones de elementos patrimoniales no afectos a activi-





dades sometidos a gravamen, así como tampoco aquellos que resulten imputables a las actividades exentas.

Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

**C) Imposición Indirecta.**

**C1) Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.**

En el artículo 59 y 60 del Reglamento del citado impuesto se plantean exenciones subjetivas a los establecimiento o fundaciones benéficas o culturales... que soliciten al Ministerio de Hacienda la exención, debiendo justificar entre otros los siguientes extremos:

- 1) Clasificación del establecimiento o fundación por el órgano competente de la Administración Pública.
- 2) Gratuidad de los cargos de los patronos o representantes legales.
- 3) Compromiso de rendir cuentas a la Administración.



## C2) Impuesto sobre el Valor Añadido.

El art.14 de Reglamento del IVA describe los requisitos que deben reunir las entidades de carácter social para beneficiarse de las exenciones.

La dificultad que entraña la aplicación de este impuesto en las fundaciones se centra principalmente en aquellas que realizan simultáneamente actividades exentas y sujetas, estableciendo la aplicación de la regla de la prorrata.

La principal crítica que se puede realizar a este Impuesto desde el ámbito de las fundaciones, es que la exención en el IVA plantea efectos negativos ya que no se considera la posibilidad de deducir el IVA soportado en las operaciones de compras o servicios prestados por los proveedores o suministradores a la fundación, así como, al no cobrar por las prestaciones de servicios a los beneficiarios, tampoco se puede repercutir. Esta situación plantea un incremento de costes que redunda en menos servicios a los beneficiarios al no poder deducir o repercutir la parte de IVA



soportado. Las operaciones sujetas y no exentas, por el contrario, sí pueden deducir el IVA soportado.

Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

**D) Imposición Local.**

El Real Decreto-Ley 4/1990, de 28 de septiembre plantea las siguientes exenciones:

- Artículo 83, apartado 1, d) y e). Hace relación a las fundaciones que se dediquen a la enseñanza, por la venta de productos elaborados en sus talleres siempre y cuando el dinero que se obtenga se reinvierta en la compra de materias primas, o sostenimiento del establecimiento, refiriéndose al Impuesto sobre Actividades Económicas.

- En el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza Urbana, se plantea la exención de los incrementos siempre que el sujeto pasivo sea una institución calificada como benéfica o benéfico docente ( art. 106.2,c ).



Universitat d'Alacant

Universitat de Alicante

### **E) Conclusiones sobre la situación fiscal de las fundaciones.**

Hemos podido observar, a través del análisis anterior varios puntos débiles en relación con el régimen fiscal de las fundaciones. En nuestra opinión destacamos, entre otras, las siguientes conclusiones:

1) Ausencia de una Ley específica que regule la fiscalidad de las fundaciones o bien de las Entidades sin ánimo de lucro. La situación que se presenta en la actualidad, es de una gran dispersión legislativa, análoga a la del régimen sustantivo de las fundaciones.

2) Los incentivos fiscales que favorezcan el desarrollo de la actividad fundacional son más teóricas que prácticas.

En este sentido señalaremos lo siguiente:

- El IVA que soportan las fundaciones en las operaciones de compras y prestaciones de servicios, no sujetas al citado impuesto, no tienen consideración de deducible. En consecuencia se produce un efecto



negativo que incrementa los costes de la actividad, repercutiendo en menos servicios.

La próxima Ley que regule la fiscalidad de las fundaciones debería tener en cuenta esta factor, permitiendo de un lado o no soportar IVA o bien, un tipo reducido que tenga la consideración de deducible.

- El Impuesto de Sociedades, hemos visto que define a las fundaciones exentas del Impuesto, planteando salvedades en:

- . Los rendimientos sujetos a retención.
- . Los incrementos del Patrimonio.
- . Los rendimientos derivados del arrendamiento de sus bienes.
- . Los rendimientos derivados de explotaciones económicas.

Estas situaciones, en nuestra opinión, deberían revisarse en la futura legislación, ya que esa tributación limita seriamente la actividad fundacional al canalizar parte de sus recursos a la Hacienda Pública. No debemos olvidar que estas Entidades están declaradas de interés general por la Constitución, y en consecuencia, los posibles beneficios no se reparten entre los socios al no existir, sino que revierten a la Colectividad a modo de servicio público.

- Por último, el tratamiento fiscal que se da a los benefactores, ya sean personas físicas o jurídicas, no fomenta la colaboración de terceros en la financiación de las fundaciones. Por tanto consideramos este punto muy importante a efectos de la revisión que se estudia en la actualidad.



### **III.2. Propuesta sobre incentivos fiscales, a la participación privada en actividades de interés general.**

En los apartados anteriores, hemos analizado el panorama fiscal de las fundaciones en la actualidad, observando, entre otros aspectos, la gran dispersión legislativa, la falta de adecuación a la nueva realidad de estas instituciones, así como, los escasos estímulos fiscales que se les ofrecen a las personas físicas o jurídicas que quieran participar en la colaboración de determinados fines declarados de interés general.

El Ministerio de Economía y Hacienda, ha elaborado un proyecto de Ley, que próximamente se debatirá en el Parlamento.

Esta iniciativa del Gobierno, ha sido reclamada en los últimos tiempos por la sociedad en su conjunto, con el ánimo de participar y colaborar con las instituciones privadas en la protección, desarrollo de actividades de interés general en condiciones más favorables a las actuales.



El marco de colaboración que se plantea en el proyecto de Ley se centra en las siguientes vías :

- Constitución de Entidades, cuyos fines sean, de asistencia social, cívicas, culturales, científicas, deportivas, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente o de fomento de la economía social o de la investigación y que estos objetivos puedan desarrollarse en las Fundaciones y Asociaciones declaradas de utilidad pública.

- Financiación de estas entidades, mediante aportaciones dirigidas a la consecución de los fines específicos.

- Participación e Intervención directa de las empresas en la consecución de estos fines. Se plantea un paquete de medidas que posibilitan la idea de mecenazgo, a donde la transparencia y el destino de las aportaciones no plantee desviaciones en el cumplimiento de los fines específicos.

- Conjunto de medidas encaminadas a disminuir el impacto de la imposición existente sobre las aportaciones recibi-



das, al objeto de permitir su íntegra aplicación a los fines, así mismo, se plantea reducir determinadas cargas tributarias que soportan las fundaciones en la idea de consentir una mayor liberación de sus recursos en cumplimiento de sus fines.

En el Título II, refleja el régimen tributario de las aportaciones efectuadas por personas físicas o jurídicas, a las Entidades. En este sentido el legislador, en las ventajas fiscales que propone orienta al favorecer con mayor intensidad aquellas donaciones realizadas mediante convenios de colaboración con determinadas Entidades : Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales, Universidades, Cruz Roja, ..

Las actuaciones de patrocinio o mecenazgo que pueden plantearse, también son objeto de este título, formulando una serie de disposiciones específicas entre las que no figuran las denominadas actividades de patrocinio publicitario, ya que tienen un régimen propio en el ordenamiento jurídico.



El Título III, considera actuaciones, en las que la propia empresa, es la que impulsa la realización de actividades de interés general.

Finalmente se desarrollan una serie de disposiciones adicionales, que modifican el artículo 5 de la Ley 61/1978, conjuntamente con una reordenación que incorpora a aquellas Entidades que venían disfrutando exención mediante disposiciones específicas.

Este proyecto de Ley, deberá debatirse y encomendarse en las Cortes, durante el trámite parlamentario. Conviene destacar que al margen del proyecto comentado anteriormente, existen también, distintas iniciativas parlamentarias, sobre incentivos fiscales a Entidades sin ánimo de lucro, que servirán para enriquecer la elaboración de la futura Ley.

En nuestra opinión, sugerimos como una aportación a la discusión las siguientes ideas centradas en el ámbito de las Fundaciones:

1) Una definición clara sobre el concepto de fundación y los requisitos básicos que han de reunir para disfrutar los beneficios fiscales. En este sentido, los fines de interés general, deben ser definidos en relación con las carencias que se presentan en nuestra sociedad. Nos referimos entre otras, a los de asistencia social, cívicos, culturales, científicos, deportivos, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación.

2) Coincidimos con la idea de reflejar, en el proyecto, la creación de un órgano consultivo, integrado por los distintos departamentos ministeriales afectados, así como, miembros de fundaciones cuya misión sea el estudio y análisis de las actividades realizadas por las fundaciones, además de, poder interpretar la normativa fiscal y proponer las modificaciones oportunas.

3) En relación con el impuesto de Sociedades:

- No deberán considerarse como rendimientos, a los efectos de determinación de la base imponible, los resultados obtenidos en el ejercicio de las activida-

des que constituyen su objeto social, cuando su obtención no proceda de una explotación económica, del mismo modo, los incrementos patrimoniales fruto de adquisiciones o transmisiones a título lucrativo, no se deben considerar a los efectos de determinación de la base imponible, siempre que se obtengan o realicen en el cumplimiento de su objeto social.

En consecuencia aquellos ingresos que procedan de donativos, subvenciones, estarán exentos del ámbito de este impuesto, siempre y cuando, se destinen a la realización del objeto social.

En relación con la exención por reinversión de los incrementos patrimoniales en activo fijo necesarios para la realización de explotaciones económicas, debería extenderse también, a las nuevas inversiones relacionadas con las actividades exentas que se formulan análogamente.

El tipo de gravamen ha evolucionado, desde un tipo del 15%, establecido en el Reglamento del impuesto, hasta un 25 % aplicable en la actualidad. La posición que mantene-



mos , es la de disminuir el porcentaje actual y retrotraernos a posiciones más blandas, desde el punto de vista fiscal. El ánimo recaudador de la Hacienda Pública, debe moderarse sustancialmente en este tipo de Entidades declaradas de interés general.

La determinación de la cuota líquida, se obtiene mediante la aplicación de determinadas deducciones y bonificaciones, tipificadas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con la excepción de la correspondiente por doble imposición de dividendos, en el caso de las fundaciones. Esta excepción, debe eliminarse, en la nueva Ley, ya que de lo contrario, se plantea una discriminación negativa hacia el sector fundacional.

En algunos borradores del Proyecto de Ley, del Ministerio de Economía y Hacienda, se considera una reducción de la cuota líquida, de 200.000 pts. en determinadas circunstancias, conformándose de esta forma la cuota reducida.

Entendemos que esta medida trata de compensar de alguna manera, los efectos de la doble imposición, así como, los

del IVA soportado entre otras. Consideramos más acertado, suprimir esa deducción, y aceptar las que se produzcan por doble imposición, IVA, etc...

**4) Impuesto sobre Bienes Inmuebles:**

Las exenciones tipificadas en la Ley 39/1988, de 28 Diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, debe ampliarse con carácter general a aquellas fundaciones declaradas de interés general.

**5) Impuesto sobre Actividades Económicas:**

Al igual que en el caso anterior, debería generalizarse las exenciones a las fundaciones.

**6) Impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.**

También a este impuesto las exenciones deberían extenderse a las fundaciones.

En los tres últimos impuestos comentados, las exenciones se planteaban en aquellas instituciones calificadas como benéficas o benéfico-docentes.



7) Impuesto sobre la renta de Personas Físicas.

Los porcentajes de deducción, por las donaciones efectuadas a las fundaciones, deben ser los suficientes para estimular la colaboración con las fundaciones. Lógicamente deben establecerse determinados límites para evitar que pueda utilizarse esta vía como un mecanismo de evasión fiscal.

Las ventajas fiscales, que se otorguen a través de este impuesto, deben orientarse, desde el Parlamento, mediante la Ley de Presupuestos, indicando que cuantías y a que tipo de fundaciones debe impulsarse en cada momento.

8) Aportaciones efectuadas por personas jurídicas.

La nueva regulación fiscal, debe establecer mecanismos lo suficientemente atractivos para que el mecenazgo empresarial financie actividades de tipo cultural organizada por las fundaciones. Estos incentivos, al igual que en el caso anterior, deben establecer determinados límites, con el ánimo de no utilizar esta vía, como un mecanismo de evasión fiscal, o de control de la acción de una fundación por una dependencia excesiva de la empresa.



La nueva regulación, teniendo en cuenta los aspectos anteriormente señalados, debe fomentar además de la participación de las empresa en el mundo fundacional, la concertación de determinados convenios de colaboración en actividades de interés general, la donación de obras de arte en determinadas circunstancias al Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones locales, Universidades Públicas, Entes Públicos y Organismos Autónomos Administrativos.





Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

## **CAPITULO IV**

### **EL CONTROL EXTERNO DE LAS FUNDACIONES**



#### **IV.1. El papel de las fundaciones en una Sociedad moderna.**

En los capítulos anteriores, hemos tenido ocasión de analizar las fundaciones desde diferentes ópticas. Una de las notas características, en cada uno de esos estudios, ha sido la necesidad de adaptar el marco jurídico a la nueva realidad social. En este orden de ideas, también debemos exigir a las fundaciones un comportamiento acorde con los principios básicos de una sociedad democrática. Estas nuevas exigencias centradas en el terreno económico-financiero, se inspiran en tres ejes principalmente:

- a) Colaboración.**
- b) Transparencia.**
- c) Eficiencia.**



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

a) Colaboración.

El modelo de relación entre las fundaciones, sus Protectorados y otras Administraciones debe estar en perfecta sintonía, tratando de corregir antiguos recelos y comportamientos de desconfianza mutua planteados a lo largo de la historia. Esta situación, lejos de favorecer, ha oscurecido el mundo fundacional, creando una imagen de ocultación.

b) Transparencia.

Las Fundaciones deben informar a la Sociedad en general, sobre su situación económica, financiera y patrimonial, así como, de las actividades que desarrollan. En la medida en la que esta información sea fluída y veraz, ganarán la confianza de terceras personas, físicas o jurídicas, para cofinanciar sus proyectos y garantizar mejor el cumplimiento de sus fines específicos.

Las auditorías que puedan exigirse en el futuro a las Fundaciones, deben ser vistas como un tipo de actuación

que favorecerá la confianza en la veracidad de la información, asesorando al mismo tiempo, sobre aquellas circunstancias que puedan ser mejorables en la consecución de los objetivos.

c) Eficiencia.

Nuestra tesis, en relación con las nuevas pautas de comportamiento de las Fundaciones, entendemos no debe limitarse a un mejor entendimiento y transparencia de estas Instituciones. Es preciso observar y analizar, como se gestionan los fondos aportados por el fundador y cualquier otra fórmula de financiación utilizada por el Patronato de la Fundación. En consecuencia, las técnicas de gestión que se apliquen para la consecución de los objetivos deben regirse por el principio de eficiencia. Una Fundación será eficiente, cuando con unos costes o presupuestos de gastos dados consigue hacer máximo su objetivo. O bien, cuando consigue alcanzar unos objetivos previamente establecidos con un presupuesto de gastos mínimo.



En resumen, estos tres elementos: Colaboración, Transparencia y Eficacia, deben constituir en el futuro los ejes de modernización de las Fundaciones, junto con una adecuada organización, planificación y control interno.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

## **IV.2. El Control de las Fundaciones.**

### **IV.2.1. Consideraciones iniciales.**

Las fundaciones en la actualidad están sujetas a determinados controles que se vienen ejerciendo desde los Protectorados. Estos Controles, se centran principalmente en la rendición de cuentas.

La infraestructura disponible en los Protectorados para el ejercicio de estas funciones, es prácticamente inexistente, al no disponer de medios técnicos ni humanos cualificados. En la práctica habitual, se limitan a determinadas revisiones de carácter procedimental o formal.

En el Capítulo I, al proponer algunas medidas entorno a la futura Ley que deberá regular el régimen sustantivo de las Fundaciones, propusimos la necesidad de exigir en determinadas circunstancias la realización de Auditorías en Fundaciones. En este sentido, consideramos poco relevante quienes han de realizar estas auditorías, Sociedades especializadas o los



Protectorados, siempre y cuando los responsables de realizar este cometido sea personal cualificado y con medios suficientes para garantizar el contenido de los informes.

El control sobre la actividad económico-financiera de las Fundaciones puede ser:

a) Control Interno.

b) Control Externo.

a) Control Interno.

Este tipo de controles, se plantea en el seno de la Fundación, generalmente con personal propio.

b) Control Externo.

Se realiza por terceros, ajenos e independientes a la Fundación. Este tipo de control es el que analizaremos con mayor detalle.

#### **IV.2.2 Auditorías Externas en Fundaciones.**

La tesis que defendemos en relación con la Auditoría en Fundaciones, es que deben realizarse siguiendo los mismos principios aplicados para el Sector Público o Privado, teniendo en cuenta aquellos aspectos diferenciadores. En consecuencia se proponen tres niveles distintos pero complementarios:

##### **III.2.2.1. Auditorías de Cumplimiento o legalidad.**

El objetivo principal es comprobar que los Patronos de la Fundación han cumplido, las leyes que regulan el funcionamiento de la Fundación, los Estatutos aprobados por el Protectorado y los objetivos específicos establecidos por el Fundador.

##### **IV.2.2.2. Auditorías Financieras.**

El objetivo principal es analizar el Balance de Situación, la cuenta de Pérdidas y Ganancias y la memoria, indicando si han sido confeccionados con arreglo a los principios de contabili-





dad generalmente admitidos, así como, si dicha información contable refleja adecuadamente la imagen fiel de la Fundación.

Este tipo de auditorías requieren la realización previa de la auditoría de legalidad para conocer si las operaciones efectuadas por la Fundación se ajustan al cumplimiento de la normativa específica.

Destacamos la importancia que tiene para la ejecución de las Auditorías Financieras, la existencia de unos Principios y Normas de Contabilidad específicos. En este sentido, reiteramos nuevamente la imperiosa necesidad de que la Administración elabore un Plan General Contable adaptado a este sector.

#### **IV.2.2.3. Auditorías de Economía y Eficiencia.**

También se conocen como Operativas. El objetivo es determinar si la Fundación utiliza los recursos que tiene a su disposición de forma eficiente para la consecución de sus objetivos.

La eficiencia en una Fundación consistiría en comparar los resultados conseguidos con el mejor resultado posible, en una optimización de los medios disponibles. En este sentido, el Auditor puede establecer distintos niveles para medir la eficiencia. En nuestra opinión consideramos como básicos los siguientes:

- Eficiencia interna. Consistiría en determinar la competitividad interna de la Fundación, osea compararíamos el resultado obtenido con el mejor posible.
  
- Eficiencia Sectorial. Consistiría en comparar el resultado conseguido por la fundación con el mejor obtenido por la Fundación que presente el mejor finiquito en nuestro sector.

Evidentemente el resultado de las Fundaciones no puede medirse exclusivamente en términos económicos sino que tendremos en cuenta la rentabilidad social de los objetivos propuestos y los medios utilizados en su consecución.



Al igual que en la Auditoría financiera, en la auditoría Operativa se requiere un control de legalidad.

En consecuencia este tipo de Auditorías, debemos iniciarlas con las auditorías financieras y evaluando posteriormente la eficiencia de la Fundación realizando análisis sobre el sistema de organización y control interno, la adecuación de los recursos humanos y financieros al tamaño de la Fundación y sus objetivos, los programas establecidos y su rentabilidad o repercusión social.

Los procedimientos y técnicas a utilizar para evaluar la eficiencia, deben diseñarse para cada situación concreta, utilizando como instrumento técnicas de gestión empresarial. En este sentido, algunos elementos que permitirían emitir un informe sobre la eficiencia de la Fundación son los siguientes:

- 1) Realización de la Auditoría Financiera.
- 2) Aplicación de ratios ó indicadores representativos.
- 3) Análisis sectorial que se adscriba al mismo sector.

1) Realización de la Auditoría Financiera.

Este tipo de controles se basan en el estudio sobre el cumplimiento de legalidad y de los principios de Contabilidad generalmente admitidos. El método de análisis es la aplicación de unos principios y normas de Auditoría generalmente admitidos.

2) Aplicación de algunos ratios ó indicadores representativos.

La formulación de unos indicadores que midan la eficiencia deben diseñarse para cada situación concreta, no obstante, existen algunos utilizados en el sector público que permiten, tras su análisis emitir una opinión sobre la situación económico-financiera y que nosotros proponemos para las fundaciones:



$$\text{a) Rentabilidad económica} = \frac{\text{Beneficio} + \text{int. deuda}}{\text{Activo Total}} \times 100$$

Las Fundaciones pueden tener activos o capitales invertidos, este ratio nos indicará el nivel de rentas que obtiene por este concepto en relación con el activo total. Cuanto más elevado sea, mayor será la eficiencia.

$$\text{b) Rentabilidad financiera} = \frac{\text{Beneficio neto}}{\text{Fondo Social+Reservas}} \times 100$$

Nos indica el porcentaje de beneficio (después I.S.) en relación con los capitales propios. Este dato en comparación con la rentabilidad económica y el nivel de endeudamiento adquirido por la Fundación nos permitirá opinar sobre el riesgo financiero.

$$\text{c) Ratio de Inmovilizado} = \frac{\text{Inmovilizado}}{\text{Activo Total}} \times 100$$

Ambas masas patrimoniales deben tomarse en valores brutos, osea, sin tener en cuenta las amortizaciones acumuladas.

El resultado de este ratio, nos refleja el peso que tiene el Inmovilizado en relación con el Activo Total. La información que se desprende de este indicador debe ser analizada minuciosamente en el caso de las Fundaciones, ya que en muchas de ellas existe un porcentaje importante del Inmovilizado que se encuentra infrautilizado. En consecuencia, las propuestas que se emitan sobre este particular señalarán la existencia de aquellos Inmovilizados innecesarios para el desarrollo de la actividad fundacional, recomendando su enajenación y reinversión en otro tipo de activos más rentables.

$$\mathbf{d) \text{ Ratio de endeudamiento} = \frac{\text{Deudas Totales}}{\text{Fondos propios}}}$$

Este ratio, nos mide la relación entre la financiación ajena y los Fondos propios. Una situación en la que los Fondos propios y los Ajenos representen cada uno de ellos el cincuenta por cien, determinaría una posición de equilibrio, no obstante en determinadas circunstancias, en las que la rentabilidad económica sea superior a los costes financieros derivados del endeudamiento, pueden



aconsejar otros porcentajes en la composición de los Pasivos. Estos elementos junto con otros serán objeto de estudio para determinar la eficacia en la política de financiación.

**e) Ratio de Tesorería =  $\frac{\text{Valores disponibles y realizables}}{\text{Exigible a corto plazo}}$**

Este indicador nos mide la solvencia financiera a corto plazo, osea, a la capacidad de la fundación para hacer frente a sus compromisos a corto plazo.

Cuando analicemos el resultado del ratio tendremos en cuenta que una excesiva liquidez de la fundación se traduce en una menor rentabilidad económica de sus fondos.

**f) Grado de Cobertura de =  $\frac{\text{Amortizaciones acumuladas} \times 100}{\text{Activo fijo bruto}}$**   
**de las Amortizaciones**

Representa el porcentaje de amortización en relación con el activo amortizable.



Nuestra opinión, las Fundaciones desde el punto de vista contable, deben dotar anualmente este tipo de pérdidas irreversibles y sistemáticas. De lo contrario se producen dos situaciones:

- Una descapitalización de la Fundación que puede afectar gravemente al patrimonio adscrito al fin por el Fundador, constituyendo una negligencia por parte de los patronos en la gestión del mismo.
- La información de los estados financieros, no reflejará la imagen fiel de la Fundación.

**g) Coste de Endeudamiento**

$$= \frac{\text{Intereses anuales} + \text{Otros gastos financieros}}{\text{Deudas totales medias}} \times 100$$

En el análisis de esta información, tendremos en cuenta, la situación del mercado financiero, la capacidad de negociar prestamos por parte de los Patronos, la necesidad de recurrir a la financiación ajena para financiar los





proyectos de la Fundación, así como, la utilidad de los mismos.

$$\text{h) Eficiencia Interna} = \frac{\text{Resultado de la Fundación}}{\text{Mejor resultado posible}}$$

EL resultado de este ratio debe tender a 1, de esta forma podremos afirmar que la coordinación de recursos humanos y económicos utilizados son los mínimos imprescindibles para conseguir el mejor resultado.

$$\text{i) Rentabilidad Social} =$$

$$\frac{\text{Resultados Sociales (en términos de bienestar social)}}{\text{Capitales empleados}}$$

La rentabilidad social, nos indica el efecto inducido en los beneficiarios de la Fundación . El resultado obtenido, en términos de bienestar social, sobre los Capitales empleados nos indicaría la rentabilidad social. La valoración de los resultados sociales puede calcularse midiendo el efecto diferencial entre el precio de las

prestaciones de servicios realizadas y el precio de mercado, al dividir sobre los Capitales invertidos se obtiene una medida de la rentabilidad social.

$$\text{j) Ratio Subvenciones} = \frac{\text{Total Subvenciones recibidas}}{\text{Total de ingresos Fundación}}$$

Este ratio nos determinará el grado de dependencia de la Fundación en relación con las subvenciones.

**k) Otras relaciones que se proponen son:**

Total gastos salarios, con gastos totales. Ingresos sujetos a impuestos y los no afectos, con objeto de determinar el peso de las obligaciones fiscales.

Además de valorar la eficiencia, en los términos descritos anteriormente, el auditor debe analizar los programas de actuación, aplicando otro tipo de ratios. Por ejemplo, si la Fundación es Cultural y organiza conferencias, relacionar coste



de la actividad y número de asistentes e importancia de la misma.

Por último, entendemos que este tipo de auditorías en el futuro servirán para valorar y evaluar la gestión de unos recursos destinados a las Fundaciones y administrados por sus respectivos Patronatos.

### 3) Análisis Sectorial.

La adaptación de las fundaciones, a las nuevas exigencias sociales, en el terreno económico-financiero (colaboración, transparencia y eficiencia), generarán un nivel de información y conocimiento que nos permitirá, comparar la Fundación objeto de auditoría, con otras adscritas al mismo sector. En consecuencia, el estudio dinámico de una Fundación en un horizonte temporal concreto y la evolución de su sector nos permitirá razonablemente opinar sobre la eficiencia de su funcionamiento.

En los apartados anteriores hemos tenido ocasión de analizar los distintos objetivos que se plantean en los controles externos. En el futuro consideraremos que los distintos niveles de Auditoría exigibles a las Fundaciones pueden resumirse en dos:

- La Auditoría financiero-contable, analizada en el punto III.3.2.1.2.
- La Auditoría de economía y eficiencia o Auditoría operativa, comentada en el apartado III.3.2.1.3.

Las diferencias entre ambas, se aprecian en los objetivos que persiguen. La Auditoría operativa profundiza mucho más que la financiero-contable, el objetivo que se plantea, incluye además del control de legalidad y la verificación de los Estados Financieros, con arreglo a unos principios y normas contables generalmente aceptados, analizará a la Fundación desde el punto de vista gerencial y de su gestión.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

#### **IV.2.2.4. Auditorías de eficacia**

Este tipo de controles tratan de verificar, si se han cumplido los objetivos o programas de actuación diseñados por la Fundación durante un ciclo presupuestario. Por ejemplo: en una Fundación Cultural se programa a principios del ejercicio económico la realización de determinados actos culturales (conferencias, exposiciones, congresos, etc...). La Auditoría de eficacia verificará, si los objetivos previstos se han cumplido, que desviaciones se han producido razonando las causas de las mismas. Los medios empleados para la consecución de los objetivos no constituyen el elemento principal de este tipo de control.

#### **IV.2.2.5. Auditorías Completas.**

En este caso lo que pretendemos tener es una visión global del funcionamiento de la fundación en sus aspectos legales, contables, de eficiencia y eficacia. Por tanto, el control a efectuar sería la suma de las auditorías anteriores.



### **IV.3. Secuencia en el Procedimiento de Auditoría.**

#### **IV.3.1 Introducción**

Uno de los argumentos utilizados a lo largo de la tesis, es la necesidad de que las Fundaciones gestionen sus fondos con criterios de eficacia, eficiencia, economía y transparencia. En consecuencia, uno de los instrumentos básicos para evaluar el funcionamiento de la Fundación es la realización de una Auditoría. En este sentido<sup>92</sup>, la Auditoría de Cuentas es, por lo tanto, un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta e interesa no sólo a la empresa, sino también a terceros que mantengan relaciones con la misma, habida cuenta que todos ellos, empresa y terceros, pueden conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas.

Este significado de la auditoría es perfectamente aplicable a las Fundaciones. El informe del Auditor será útil principalmente a los siguientes grupos :

---

<sup>92</sup>Ley 19/1988, de 12 de Julio de Auditoría de Cuentas.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

- Al Patronato, sirviendo el informe como un instrumento de evaluación de la gestión y actividades desarrolladas por la Fundación.

- Al Protectorado, como un mecanismo de información que le permite conocer la situación del sector fundacional y adoptar las medidas oportunas en sus funciones de asesoría y control.

- Los informes de la Auditoría contribuirán no sólo a mejorar la gestión de las Fundaciones sino que potenciarán el acercamiento de estas instituciones con la Sociedad en general. Fruto de esta transparencia, la captación de recursos ajenos para el cumplimiento de los objetivos Fundacionales, se producirá en un clima de mutua confianza.

En definitiva, el objetivo de la auditoría de cuentas, es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de dicha entidad, así como del

resultado de sus operaciones en el período examinado, de conformidad con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Por tanto en las Fundaciones los objetivos básicos sobre los que debe centrarse el Auditor de Cuentas son, entre otros, los siguientes :

- El funcionamiento jurídico y estatutario de la Fundación.
- El cumplimiento de la normativa específica.
- La legalidad fiscal.
- El control de la Contabilidad y Gestión Financiera.
- La adecuación del sistema informático con las necesidades de la Fundación y su seguridad.
- El nivel de eficacia, eficiencia y economicidad en la gestión y actividades desarrolladas por la Fundación.





Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

- Normas de Auditoría<sup>93</sup>

El trabajo de Auditoría, debe realizarse de acuerdo a unos Principios y Normas Generalmente aceptadas. En España existen varios organismos<sup>94</sup> profesionales que orientan el trabajo de los Auditores.

**IV.3.2. Normas de Auditoría**

Las Normas de Auditoría a tener en cuenta para desarrollar el trabajo en las Fundaciones por los Auditores son del siguiente tenor:

**IV.3.2.1. Normas Técnicas de Carácter General.**

**IV.3.2.2. Normas Técnicas sobre la Ejecución del Trabajo.**

**IV.3.2.3. Normas Técnicas sobre informes, modelos de informes.**

---

<sup>93</sup>Resolución de 19 de Enero de 1991 del presidente del instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas, por la que se publican Normas Técnicas de Auditoría.

<sup>94</sup>Instituto de Censores Jurados de cuentas.  
Registro de Economistas Auditores.  
Instituto de Contabilidad y Auditoría.



#### **IV.3.2.1. Normas Técnicas de Carácter General.**

Estas normas, son una combinación de comportamientos éticos y profesionales que debe reunir el Auditor.

**La Primera Norma**, hace referencia a la Formación técnica y capacidad profesional. En este sentido se exige una adecuada formación para acceder al ejercicio de esta profesión, así como la necesidad de un reciclaje continuo de estos profesionales.

**La Segunda Norma**, establece la necesaria independencia, integridad y objetividad que rigen la actuación profesional de los auditores, regulando un sistema de incompatibilidades en el ejercicio de su actividad.

**La Tercera Norma**, indica que " El Auditor de Cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su informe actuará con la debida diligencia profesional ".

El cumplimiento de esta norma, por parte del Auditor garantizará al Patronato, al Protectorado o bien a terceros

interesados en el informe elaborado por el Auditor, que el trabajo de este profesional se ha realizado aplicando correctamente aquellas normas relativas a la ejecución del trabajo y la emisión de informes. En consecuencia se garantiza la calidad del producto final ( el informe ), así como los procesos y procedimientos seguidos en la preparación del mismo ( principios y Normas de Auditoría Generalmente aceptados ).

**La Cuarta Norma**, delimita la responsabilidad del Auditor o del equipo de Auditores, en cuanto al cumplimiento de las Normas de Auditoría establecidas.

**La Quinta Norma**, obliga al Auditor a mantener la confidencialidad obtenida en el curso de las actuaciones.

**La Sexta Norma**, refleja que los honorarios profesionales han de ser a un justo precio del trabajo realizado para el cliente.

Este precepto a todas luces se muestra ambiguo, permitiendo un margen de discrecionalidad importante por parte del Auditor. El criterio para fijar el precio del trabajo se basará principalmente en la duración del mismo, los conocimientos y



habilidades requeridos y el nivel de formación teórica y práctica para el ejercicio de la profesión.

En ningún caso se permite el pago de comisiones a terceros por obtener trabajos profesionales.

La Séptima Norma, limita al Auditor la posibilidad de realizar publicidad que tenga por objeto la captación de clientes.

Las Sociedades Auditoras de esta forma tienen prohibida la captación de clientes mediante anuncios en prensa u otros medios de comunicación. En consecuencia utilizan otros mecanismos indirectos para darse a conocer : conferencias, coloquios, artículos de prensa profesionales, folletos informativos etc...



#### **IV.3.2.2. Normas Técnicas sobre Ejecución del trabajo.**

El objetivo de estas normas es la determinación de los medios y actuaciones que han de ser utilizados y aplicados por los Auditores en la realización del trabajo.

La Primera Norma, indica que el trabajo se planificará apropiadamente.

La planificación del trabajo de Auditoría en el caso de las Fundaciones, puede realizarse con algunos elementos comunes a cualquier tipo de Fundación pero existirán otros elementos diferenciadores que dependerán del tipo de trabajo encargado, la complejidad de la Fundación, el sector al que pertenezca, el sistema de organización y el control interno de la entidad.

Las principales consideraciones a tener en cuenta por el Auditor en la planificación de su trabajo son las siguientes :



- Conocimiento del tipo de Fundación, la actividad que desarrolla y el objetivo fundacional establecido por el Fundador.

\_ Analizar los procedimientos y principios contables utilizados en las distintas transacciones.

- El tipo de Control Interno utilizado por la Fundación, como la adecuación y fiabilidad del mismo.

El plan de auditoría debe documentarse suficientemente. El estudio y análisis del plan determina la naturaleza, el alcance y el momento de ejecución del trabajo a realizar, así como la preparación del programa de auditoría. El programa de auditoría se confeccionará por escrito reflejando las pruebas a realizar, la amplitud de las mismas. En este programa, deben definirse los objetivos a alcanzar en cada una de las áreas. La intensidad de las pruebas en cada una de estas áreas dependerá del tipo de control interno que siga la Fundación, así como la garantía que ofrezca el mismo.



**La Segunda Norma**, indica que " deberá efectuarse un estudio y evaluación adecuada del control interno como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a que deberán concentrarse los procedimientos de Auditoría ".

En la medida que las Fundaciones son más grandes, el grado de complejidad de su organización, así como la descentralización de sus funciones presentan una mayor importancia. En este sentido, parece lógico suponer en el caso de las Fundaciones en donde en muchas ocasiones los representantes del Patronato son personas más de prestigio o de representación Institucional, que verdaderos gestores de la Fundación, se produzca una delegación de funciones importante.

El control interno es la coordinación de elementos organizativos, materiales y personales que puedan presentarse en una Fundación cuyo objetivo primordial es garantizar que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad desarrollada en el seno de la entidad responde a los principios de eficacia, eficiencia y economía elaborados por el Patronato.



El control interno puede ser de dos tipos :

- **Contable.**

- **Administrativo.**

Los objetivos básicos en el Control Contable hacen referencia a cada una de las etapas que se presentan en las transacciones. En este tipo de controles el Auditor se preocupará por conocer lo siguiente :

1º Si las operaciones que se realicen en la Fundación están debidamente autorizadas.

2º Como se han ejecutado las operaciones, quienes han intervenido, el grado de segregación de funciones de las personas que intervienen en la transacción.

3º La salvaguarda de los activos. La contabilización adecuada de los pasivos.

4º El registro adecuado de las operaciones producidas.



Los objetivos del Control Administrativo " se relacionan más con la normativa y los procedimientos existentes en una empresa vinculados a la eficiencia operativa y al acatamiento de las políticas de la Dirección y normalmente sólo influyen indirectamente en los registros contables ".

En las Auditorías que proponemos para las Fundaciones nos interesa más el primer tipo de Control ( Contable ), ya que son aquellos que influyen directamente en la veracidad de los Estados Financieros.

En este orden de ideas y en consonancia con la segunda norma que analizamos, el auditor debe proceder al Estudio y Evaluación del Sistema de Control Interno. En este sentido se plantean dos fases :

- En la primera, el Auditor debe obtener información suficiente de la Fundación en torno al sistema de organización establecido, a los procedimientos utilizados, etc... La fuente informativa se obtendrá mediante entrevistas, estudio de documentos, instrucciones internas, etc. En esta primera fase es muy importante que el Auditor

tenga una idea muy clara del circuito organizativo y las distintas fases por las que transitan las decisiones.

- En la **segunda** fase, el Auditor debe analizar la bondad del sistema de control interno diseñado en la Fundación, así como la correcta utilización del mismo. En este sentido y con el objetivo de determinar el grado de confianza que ofrece el control interno deberá el Auditor realizar pruebas de cumplimiento.

El diseño y los procedimientos del control interno y la evidencia sobre su cumplimiento indicarán al auditor, el momento y la intensidad de las pruebas a realizar.

La Tercera Norma, señala que " debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinen y poder expresar una opinión respecto de los mismos.

El Auditor en su trabajo y análisis sobre las Cuentas Anuales que presenta la Fundación no puede realizar pruebas de Auditoría a todas y cada una de las transacciones que se han efectuado en el período objeto de control.

En consecuencia deberá obtener una evidencia suficiente y adecuada a través de las pruebas de auditoría que le permitan emitir opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros de la Fundación.

Las pruebas para obtener evidencia, son de dos tipos:

**1) Pruebas de Cumplimiento.**

**2) Pruebas Sustantivas.**



1) **Pruebas de Cumplimiento** . Con este tipo de pruebas se obtiene evidencia sobre los siguientes elementos :

- **Existencia.**- La constatación de que existe en la Fundación un control interno en las distintas áreas que afectan al Balance.

- **Efectividad.**- Confirmación de que el control cumple los objetivos para los que fue diseñado.

- **Continuidad.**- El sistema de control funcionó durante el período objeto de Auditoría.

2) **Pruebas Sustantivas**, se practican con el ánimo de obtener evidencia de la integridad, exactitud y validez de la información financiera. Por tanto, trataremos de confirmar los siguientes aspectos :



- **Existencia.**- Mediante este tipo de pruebas, verificamos la existencia de los elementos que conforman, la estructura económica (activos) y la estructura financiera (pasivo) de la Fundación.

- **Derechos y Obligaciones** .- En este apartado determinaremos, en el horizonte temporal de la auditoría, que los elementos patrimoniales del activo, bienes y derechos a favor de la Fundación, pertenecen a la Entidad, así como sus pasivos y obligaciones pendientes con terceros, se ajustan a los compromisos contraídos.

- **Acaecimiento.**- Las pruebas realizadas deben servir al auditor para verificar que las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar.

- **Integridad.**- Todos los activos, pasivos o transacciones de la Fundación están debidamente registrados.

- **Valoración.**- Las valoraciones imputadas a los activos y pasivos se ajustan a un valor adecuado.

- **Medición.**- Las operaciones registradas por la Fundación se han efectuado a su importe exacto, así como la perfecta periodificación de los gastos e ingresos devengados.

- **Presentación y desglose.**- Las transacciones se han clasificado de acuerdo con los principios y normas contables generalmente aceptados y la Memoria presenta información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de la información financiera auditada.

Existen diversas formas de obtener evidencia mediante las pruebas de auditoría anteriormente comentada. Destacamos como más importantes :

- **Inspecciones**, cuyo objetivo es confirmar la concordancia entre registros contables, documentos y activos tangibles.

- **Observación**, el auditor debe presenciar como se ejecutan los procesos en las transacciones o por ejemplo recuento físico de inventarios, etc...



- **Entrevistas**, formulación de cuestionarios a contestar por escrito por las distintas partes implicadas en las operaciones de la Fundación.

- **Confirmaciones**. En este caso, el auditor necesita conciliar determinada información que figura en los registros contables de la Fundación, con los proveedores, acreedores, clientes, bancos, etc. El procedimiento a seguir será solicitar a la Fundación que dirija un escrito a terceros, indicándoles confirmen determinados saldos y remitan la contestación directamente al auditor.

- **Cálculos**. El auditor debe verificar si los cálculos efectuados por la Fundación se han realizado correctamente, y se ajustan a los criterios y disposiciones legales aplicables.

La evidencia que se obtiene mediante las pruebas de auditoría deben ordenarse y registrarse en los papeles de trabajo del auditor, ya que esto constituirá el soporte del trabajo realizado y servirán de base para elaborar el informe de auditoría.



En relación con los papeles de trabajo que elabora el auditor podemos establecer cuatro consideraciones :

- 1) Que son los papeles de trabajo.
- 2) Cual es la función.
- 3) Cantidad, forma y contenido de los papeles de trabajo.
- 4) Sistema de archivo.
- 5) Normas Técnicas sobre informes.

1) Qué son los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo, son el resumen de la evidencia obtenida por el auditor y constituyen un elemento de interrelación entre los registros de la Fundación y el informe de auditoría.





2) La función de los papeles de trabajo<sup>95</sup> es la siguiente:

- a. Sirven para registrar y custodiar de forma ordenada la información acumulada.
- b. Facilitar la labor del Auditor en su trabajo.
- c. Posibilitar la realización del control de calidad y supervisión del trabajo por un tercero o superior jerárquico.
- d. Facilitar la redacción del informe en el que se recoge el resultado final de la auditoría.
- e. Son los únicos justificantes que los auditores podrán exhibir para probar la seriedad del trabajo realizado.

---

<sup>95</sup>SUAREZ SUAREZ, Andrés. "La Moderna Auditoría, un análisis conceptual y metodológico". MCGRAW-HILL.

3) En el apartado primero y segundo, hemos visto que son los papeles de trabajo y cuales son sus funciones principales. En este apartado referido al diseño, la cantidad, la forma de los Papeles de Trabajo, no podemos establecer unos formatos o modalidades concretas, ya que dependerá del tipo de auditoría del sector al que pertenezca la Fundación, de la necesidad de evidencia e información que entienda el auditor conveniente para poder emitir su informe. En líneas generales podemos afirmar que deben contener, entre otros, los siguientes elementos :

a. Copia de la autorización de la Fundación, así como de sus Estatutos y la normativa legal que regule su régimen sustantivo.

b. Constancia del proceso de planificación y los programas de auditoría confeccionados.

c. Constancia del estudio, análisis y evaluación, efectuada por el auditor, sobre el sistema, control interno contable, reflejando los cuestionarios



aplicados, el flujograma, las indicaciones de los puntos débiles encontrados, etc.

d. Los principios contables y criterios de valoración seguidos.

e. Las conclusiones a las que ha llegado el auditor durante el proceso, reflejando aquellos aspectos más significativos.

f. Copia de las cuentas anuales auditadas y del informe de auditoría.

g. Constancia del período auditado, amplitud de las pruebas realizadas, resultados, etc.

h. Confirmaciones remitidas por terceros sobre las conciliaciones efectuadas.

i. Datos sobre las personas que han intervenido en la auditoría y el papel desarrollado por cada uno de



ellos, así como de las revisiones efectuadas por los superiores.

j. Copias o extractos de reuniones del Patronato u órganos de dirección que se consideren oportunas.

k. Copias sobre aquellas informaciones solicitadas al Protectorado de la Fundación, en relación con autorizaciones sobre enajenaciones, tarifas de precios de los servicios prestados, contenciosos o litigiosos que afecten a la Fundación, etc.

Con independencia de los documentos, datos, etc... que figuran en los apartados anteriores el auditor, en base a su experiencia y cualificación profesional, determinará, la cantidad, la forma y el contenido de los Papeles de trabajo. En la medida de las posibilidades sería conveniente que los Papeles de Trabajo estén normalizados, reflejen un sistema de referencias cruzadas que permitan analizar la información desde distintos ángulos, deben indicar las verificaciones efectuadas y por último se



planteen medidas de seguridad razonables que permitan la confidencialidad de los datos y su conservación.

4) En un trabajo de Auditoría se generan **distintos papeles de trabajo que deben archivarse** siguiendo un criterio de clasificación adecuada. Esta clasificación puede ser **según su naturaleza:**

- Planes, Programas y Cuestionarios.
- Papeles de Trabajo relacionados con el balance.
- Papeles de Trabajo relacionados con la Cuenta de Resultados.
- Copias de actas y de otros documentos.
- Cartas de manifestaciones de la Fundación auditada, terceros relacionados con la auditoría.



- Otros papeles a clasificar no incluidos en los apartados anteriores.

Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

#### **IV.3.2.3 Normas Técnicas sobre Informes.**

El informe de auditoría, es un documento mercantil, en el cual el auditor expresa su opinión sobre la situación, en este caso, de la Fundación, de acuerdo a unas Normas Técnicas.

Los informes se redactan respetando una estructura general.

Las notas características de los informes son las siguientes:

##### **a) Título o identificación del informe:**

- Debe figurar, que es un informe de auditoría independiente de las cuentas anuales.



- Se indicará el nombre de la Fundación, así como los destinatarios del informe.

b) El primer párrafo del informe, se denomina **párrafo de alcance** y debe contener :

. Los Estados Financieros.

. Debe indicar que se han aplicado las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

. Referencia a las limitaciones al alcance del examen de Auditoría. En los casos en los que el Auditor no puede aplicar los procedimientos de Auditoría legalmente establecidos, se entiende que su examen de las cuentas se ha visto limitado por algunas circunstancias, por ejemplo : La Fundación no ha facilitado alguna información requerida por el Auditor, o bien los registros contables están incompletos, o al solicitar confirmación de determinados saldos a terceros no hemos obtenido respuesta, etc.

En aquellos casos en los que la limitación al alcance fuera muy importante el auditor puede optar por denegar la opinión o bien emitirla con salvedades.

c) Párrafo de opinión, el auditor emitirá opinión teniendo en cuenta :

. Si las cuentas anuales, reflejan la imagen fiel de la fundación y si se han aplicado en su elaboración los principios y normas contables generalmente aceptados.

. Del mismo modo el auditor reflejará en éste párrafo que los principios y normas contables generalmente aceptados se han aplicado uniformemente con los aplicados en el ejercicio anterior.

. Si existen salvedades deben indicarse en este apartado, teniendo en cuenta que en aquellos casos, en los que dichas salvedades fueran muy



significativas, podrá optar el auditor, por denegar su opinión desfavorable, debiendo exponer las razones que justifiquen las citadas salvedades.

En resumen, los tipos de opinión del Auditor pueden ser :

**Favorable** : El Auditor indica que las cuentas anuales reflejan adecuadamente la imagen fiel de la Fundación. Esta situación se planteará, cuando el trabajo se ha realizado sin limitaciones y de acuerdo a Normas de Auditoría Generalmente aceptadas, y cuando las cuentas anuales presentan una información suficiente para la interpretación y análisis, habiéndose formulado de acuerdo a los principios y normas de Contabilidad Generalmente aceptadas guardando uniformidad con las aplicadas en el ejercicio anterior.

**Con Salvedades** : El Auditor reflejará en su informe opinión con salvedades principalmente en los siguientes casos :

- Cuando se han encontrado con limitaciones en su trabajo consideradas como importantes.
- Incumplimientos en los principios y normas Contables Generalmente Aceptadas.
- Cambios de criterios en la aplicación de los principios y normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en relación con el ejercicio anterior.

**Desfavorable** : La opinión desfavorable la emitirá el auditor en aquellos casos en los que las cuentas anuales no reflejen la imagen fiel de la Fundación. En estos casos se debe motivar y justificar tal decisión.

**Denegada** : Cuando el Auditor durante su trabajo no ha conseguido obtener una evidencia suficiente para emitir opinión, bien porque las limitaciones en el alcance son



significativas y las incertidumbres que se plantean son importantes, deberá denegar la opinión.

d) **Párrafo de Enfasis**. En algunos casos, el auditor puede destacar en este párrafo alguna situación, que con independencia de que figure en la Memoria, considere conveniente enfatizar en su informe.

e) **Párrafo sobre el Informe de Gestión**. El Auditor debe expresar en éste párrafo, el alcance de su trabajo e indicar si los datos que se desprenden del Informe de Gestión coincide con los reflejados por la Fundación en las Cuentas Anuales.

Por último, el informe de auditoría deberá estar firmado por el Auditor que se responsabiliza del trabajo, así como la fecha de emisión del citado informe. El Auditor emite su informe sobre las Cuentas Anuales del ejercicio contable afecto a la auditoría, sin embargo, pueden presentarse hechos o transacciones posteriores a la fecha de cierre del ejercicio contable y previos a la firma del informe que por su importancia deban indicarse. Nos referimos entre otros :

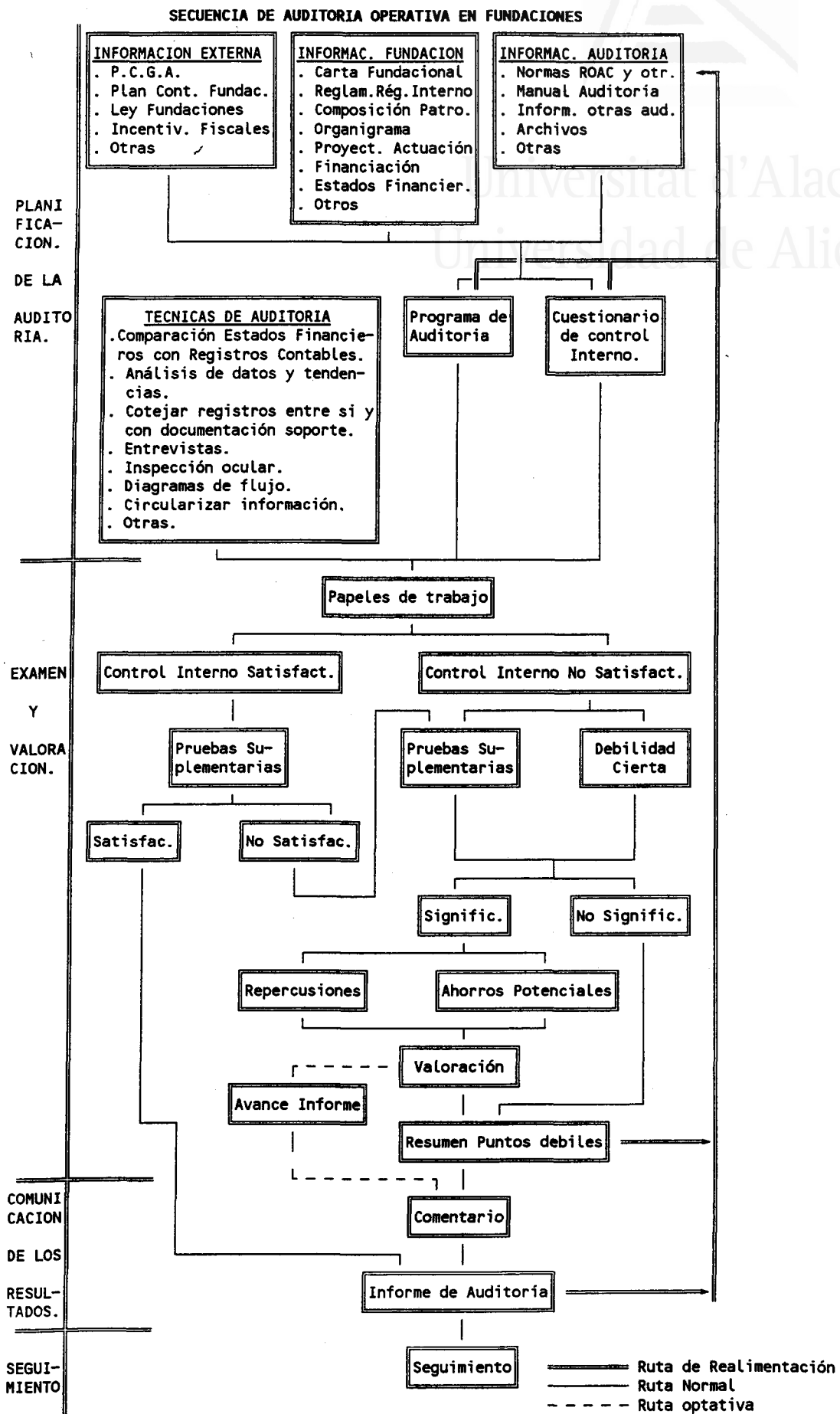


- Aparición de legislación que puede afectar al futuro de la Fundación.
- Resoluciones judiciales en contra de la Fundación.
- Ruptura de Fuentes de financiación que vienen produciéndose tradicionalmente en la Fundación.
- Siniestros que afecten al patrimonio de la Fundación.
- Y cualquier otra circunstancia que considere el auditor significativa y en consecuencia deba ponerse de manifiesto a los usuarios de la información.

#### **IV.3.3. Conclusiones:**

##### **IV.3.3.1. Esquema de razonamiento**

Presentamos a continuación un cuadro esquema de razonamiento del proceso de auditorías en las Fundaciones:





Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

#### IV.3.3.2. Comentarios finales.

1) En una sociedad moderna las Fundaciones deben gestionar sus recursos con criterios de eficacia, eficiencia y economía.

2) La recuperación de la confianza de estas Instituciones, pasa principalmente por eliminar los recelos históricos sobre el funcionamiento y utilización de los recursos de la Fundación. En este sentido, una política de apertura informativa y de transparencia de las actividades que se desarrollan en el seno de las Fundaciones puede contribuir a incrementar el nivel de confianza entre estas y la Administración, las personas físicas y jurídicas que se decidan a colaborar en el proyecto fundacional, así como la sociedad en general.

3) En nuestra opinión, el principal instrumento que puede contribuir a la transparencia informativa de las Fundaciones es la Auditoría de estas Instituciones.



4) En línea con el apartado anterior, la Administración debería fomentar la aprobación de un Plan General Contable específico para las Fundaciones y la adaptación de Principios y Normas de Auditoría en este sector.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

## **CAPITULO V**

### **CONCLUSIONES**





Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

## **CONCLUSIONES.**

En este capítulo vamos a presentar de forma sintética, aquellas conclusiones que hemos ido formulando en los capítulos anteriores y que en nuestra opinión, resumen las ideas centrales de la tesis.

### **Primera conclusión. El concepto de Fundación.**

La idea o concepto de Fundación se ha ido construyendo a lo largo de los siglos en relación con su evolución histórica.

En la doctrina actual, la teoría patrimonio-fin es la que muestra mayores apoyos entre los juristas. La Fundación es una organización de tipo social cuyo patrimonio está afectado permanentemente al cumplimiento de un fin de interés común.



Las notas características más importantes son:

a) No existen socios o accionistas propietarios de la Fundación.

b) El fin de las Fundaciones viene determinado en el artículo 34, apartado uno de la Constitución " Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general".

c) El patrimonio está formado por un conjunto de bienes, derechos y obligaciones destinadas a la consecución del fin.

d) Organización, el cumplimiento del fin fundacional y los instrumentos económico-patrimoniales, necesitan estar coordinados eficaz y eficientemente para rentabilizar al máximo las posibilidades potenciales de la Fundación.

e) Los servicios que presta la fundación a sus beneficiarios, generalmente son gratuitos, salvo aquellos previamente autorizados por el Protectorado y que en ningún caso



el precio establecido por el servicio podrá superar los costes del mismo.

Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

**Segunda conclusión. Diversidad legislativa.**

Hemos tenido ocasión de analizar la gran variedad normativa que regula las Fundaciones. La mayor parte es anterior a la Constitución y el resto no responde a las necesidades del sector. A modo de ejemplo diremos que existe una normativa de carácter Central, y otra Autonómica en aquellas Comunidades con competencia en la materia. Por otra parte, conviene destacar la existencia de una normativa específica dependiendo de la adscripción de la Fundación al Protectorado correspondiente. En resumen, la situación de las Fundaciones, desde el punto de vista normativo, es de gran dispersión, obsolescencia. En este sentido, urge la necesidad de aprobar una nueva Ley que regule el régimen sustantivo de las Fundaciones y se ajuste al papel que deben jugar estas instituciones en el marco de una Sociedad moderna.



**Tercera conclusión. Necesidad de una Nueva Ley.**

La nueva Ley, entre otros aspectos, debe potenciar la autonomía en el funcionamiento de las Fundaciones, exigiendo una mayor transparencia en la gestión que permita generar un ambiente de confianza mutua hacia estas instituciones. También, debería reconsiderarse la posibilidad de percepción de tarifas en determinadas circunstancias, con el ánimo de evitar la descapitalización y empobrecimiento progresivo de algunas Fundaciones, o bien la dependencia excesiva de la caridad ajena, que en algunos casos pueden ejercer un cierto control en la actividad que desarrolla la Fundación. En relación con el concepto que persiste en la actual legislación, sobre la obligación de dirigir las acciones de la Fundación a un "colectivo indeterminado", que carezca de medios económicos suficientes, entendemos que este concepto de beneficiario menesteroso no se ajusta a la situación actual y por consiguiente debería revisarse. Del mismo modo, consideramos conveniente modificar el planteamiento actual sobre los gastos de Administración y la gratuidad del cargo de los gestores.



La legislación vigente es excesivamente intervencionista en estos aspectos, por una parte, exige la gratuidad del cargo de los patronos, por otra en relación con los gerentes y demás personal al servicio de la Fundación establece el art. 10.5 de la Orden 23 de junio de 1986, que estos desembolsos se contabilizarán como gastos de gestión o de explotación en la cuantía contratada, o en su caso instituida por el fundador, otorgando al Protectorado facultades de moderación respecto a tales retribuciones. Parece del todo excesivo limitar las posibilidades de concertación en esta materia a las partes afectadas, máxime cuando existe un tope en concepto de gastos de administración que implícitamente tiende a evitar posibles abusos o mala gestión.

La gestión económica de las fundaciones debe ser cada vez más técnica y especializada, en este sentido, consideramos que la nueva Ley debería indicar que las retribuciones de este personal deben ser las que las partes establezcan, no superando un determinado porcentaje del conjunto de los ingresos de la Fundación.



Otro elemento a considerar en la nueva Ley, es la posibilidad, por parte de las Fundaciones, a desarrollar una actividad mercantil o industrial, al menos, en aquellas acciones relacionadas con el fin fundacional, exigiendo que los beneficios generados, se utilicen en el cumplimiento del fin fundacional.

La figura del Protectorado debe combinar dos tipos de funciones: El control y el asesoramiento. Nos inclinamos a favor de plantear en la nueva legislación, que su actuación sea de menor control y mayor asesoramiento, garantizando en todo caso, el cumplimiento de los fines dispuestos por el fundador.



#### **Cuarta conclusión. Gestión económica.**

La gestión económica de las fundaciones, salvo excepciones se realiza con criterios y técnicas escasamente cualificadas. En la actualidad, las fundaciones poseen importantes patrimonios, y manejan cifras cada vez más importantes para el desarrollo de su actividad. La sociedad demanda con mayor intensidad unas condiciones más favorables para este sector, exigiendo al mismo tiempo una gestión más transparente y profesionalizada.

En nuestra opinión, la gestión económico-financiera y patrimonial de las fundaciones no puede seguir planteándose con criterios tan conservadores como los aplicados en líneas generales hasta la fecha. No se pueden mantener tantas restricciones planteadas en la legislación actual que amparadas en una supuesta seguridad del patrimonio fundacional han producido el efecto contrario por la vía de la descapitalización. Por otra parte, los patronos o sus gerentes deben rentabilizar al máximo sus patrimonios, utilizando en la gestión criterios empresariales, inspirados en los principios de economía, eficacia y eficiencia.



**Quinta conclusión. La Contabilidad de las Fundaciones.**

La contabilidad de las Fundaciones presenta, desde el punto de vista normativo, una gran variedad dificultando enormemente el análisis y consolidación de la información económico-contable.

La técnica contable empleada por las Fundaciones, con algunas excepciones, está desactualizada ya que se plantea más como un instrumento para rendir cuentas al Protectorado, que como un instrumento para la gestión y el análisis. El tratamiento contable, de los gastos e ingresos, generalmente se registra atendiendo a los movimientos de cobros y pagos, frente al principio de devengo, recogido en el Plan General Contable.

El tratamiento contable de las amortizaciones del activo fijo, generalmente no se considera como un mecanismo de recuperación financiera de las inversiones a través de las dotaciones anuales.

Consideramos imprescindible la necesidad de que las Fundaciones lleven la Contabilidad con arreglo al principio de devengo





y se registre anualmente, entre otros, los gastos derivados de la depreciación de los activos fijos, procurando invertir en estos fondos acumulados, de forma segura y rentable que permita al final de la vida útil del inmovilizado, su reposición con dichos fondos actualizados.

En la actualidad la regulación o normalización contable de las Fundaciones, se rige por planes contables distintos, dependiendo del tipo de Fundación. No existe un Plan Contable específico para el sector que se ajuste al Plan General Contable vigente. En nuestra opinión consideramos importante instar a las autoridades competentes para que desarrollen la normalización contable de este sector. En nuestra tesis presentamos una propuesta de Plan Contable sectorial, cuyo objetivo principal es que la información contable que suministran las Fundaciones, esté normalizada y en consecuencia se pueda comparar y evaluar sectorialmente.



**Sexta conclusión. Fiscalidad.**

Destacamos, entre otras, las siguientes conclusiones:

1) Ausencia de una Ley específica que regule la fiscalidad de las fundaciones o bien de las Entidades sin ánimo de lucro. La situación que se presenta en la actualidad, es de una gran dispersión legislativa, análoga a la del régimen sustantivo de las fundaciones.

2) Los incentivos fiscales que favorezcan el desarrollo de la actividad fundacional son más teóricas que prácticas. En este sentido señalaremos lo siguiente:

- El IVA que soportan las fundaciones en las operaciones de compras y prestaciones de servicios, no sujetas al citado impuesto, no tienen consideración de deducible. En consecuencia se produce un efecto negativo que incrementa los costes de la actividad, repercutiendo en menos servicios.



La próxima Ley que regule la fiscalidad de las fundaciones debería tener en cuenta este factor, permitiendo de un lado o no soportar IVA o bien, un tipo reducido que tenga la consideración de deducible.

- El Impuesto de Sociedades, hemos visto que define a las fundaciones exentas del Impuesto, planteando salvedades en:

- . Los rendimientos sujetos a retención.
  
- . Los incrementos del Patrimonio.
  
- . Los rendimientos derivados del arrendamiento de sus bienes.
  
- . Los rendimientos derivados de explotaciones económicas.

Estas situaciones, en nuestra opinión, deberían revisarse en la futura legislación, ya que esa



tributación limita seriamente la actividad fundacional al canalizar parte de sus recursos a la Hacienda Pública. No debemos olvidar que estas Entidades están declaradas de interés general por la Constitución, y en consecuencia, los posibles beneficios no se reparten entre los socios al no existir, sino que revierten a la Colectividad a modo de servicio público.

- Por último, el tratamiento fiscal que se da a los benefactores, ya sean personas físicas o jurídicas, no fomenta la colaboración de terceros en la financiación de las fundaciones. Por tanto consideramos este punto muy importante a efectos de la revisión que se estudia en la actualidad.



**Septima conclusión. Auditoría.**

Las Fundaciones en la actualidad están sujetas a determinados controles que se vienen ejerciendo desde los Protectorados. Estos controles, se centran principalmente en la rendición de cuentas.

En nuestra tesis, proponemos la realización de auditorías en determinadas circunstancias para las Fundaciones.

El tipo de auditorías que estimamos adecuadas son, las de eficiencia y economía, o bien, las denominadas Operativas.

La decisión de fomentar las Auditorías Operativas se justifica por diversas razones:

- 1) Además de incluir las Auditorías de Cumplimiento y Financieras, tratan de evaluar, si la Fundación utiliza los recursos que tiene a su disposición de forma eficiente para la consecución de los objetivos.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

## **CAPITULO VI**

### **BIBLIOGRAFIA**

## BIBLIOGRAFIA

**ABRIL ABADIN, Eduardo:** "Novedades fiscales en materia de fundaciones", Las Fundaciones y la Sociedad Civil, Fundación ONCE, Ed. Civitas, Colección Solidaridad, núm. 2, págs. 55 y sigs., Madrid, 1992.

**AGUILERA SILLER, Carlos:** Las fundaciones ante la duplicidad de normas reguladoras de Sociedades. Centro de Fundaciones, Madrid, 1983.

**ALBADALEJO, Manuel:** "La persona jurídica". Revista de Derecho Notarial, abril-junio 1960.

- "Instituciones de Derecho Civil". 1961.

**ALCARAZ I MUÑOZ, Francesc:** "Les Fundacions Privades Catalanes: estudi general sobre l'origen dels seus ingressos i l'aplicació de les seues Despeses", Coordinadora de Fundacions Catalanes, Butlletí Informatiu núm. 11 (extraordinari), gener 1989.



**ALEGRE GOMEZ, Santiago:** "La gestión patrimonial de las fundaciones", Centro de Fundaciones, Tema 6.

**BADENES GASSET, Ramón:** "Crítica del derecho positivo español en relación con las fundaciones", en Hacia un estatuto de las fundaciones en España. Centro de Fundaciones, Madrid, 1979.

- Las fundaciones de derecho privado. Librería Bosch, Barcelona, 1986.

- Voz "beneficencia", en Nueva Enciclopedia Jurídica Seix, t. III, Barcelona, 1951, págs. 318 a 321.

- Las fundaciones de Derecho Privado. Doctrina y textos legales. Ed. Bosch, Barcelona, 3ª Edición.

- Legislación de beneficencia particular. Ed. Bosch, Barcelona, 2ª ed., 1962.

- "Regulación legal de las fundaciones. Algunas consideraciones críticas en el Derecho Español", Revista de Derecho Privado, 1979, págs. 125 y sigs.





- Derecho de Fundaciones. Ed. Bosch, S.A. San Antonio de Calonge, 1985.

**BARRENO VARA, Guillermo:** "Un economista en las Fundaciones Benéfico-Asistenciales", Cuadernos de Acción Social, nº4, 1987.

- Estudio de las capacidades potenciales de las fundaciones como instrumento de bienestar social en áreas o sectores específicos, Colegio Oficial de Diplomados en Trabajo Social y Asistentes Sociales, Madrid, 1985.

- La rendición de cuentas de las fundaciones benéfico-asistenciales. Nueva normativa económica-social. Ministerio del Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1987.

- "Aspectos económicos y patrimoniales de las fundaciones". Presente y futuro de las fundaciones. Civitas. Fundación ONCE.

- "Actualización de los recursos humanos y económicos de las fundaciones Benéfico-Asistenciales para una política de optimización de los recursos".

**BILLOCH BARCELO, Miguel:** "La fundació privada: evolució històrica: concepte actual. Panoràmica estragera i espanyola. Fonts jurídiques. Les fundacions catalanes", en Fundacions Privades Catalanes. Escola d'Administració Pública de la Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1984.

**BLANCO RUIZ, Juan Francisco:** "Fomento de la rentabilidad económica y social de las fundaciones benéfico-asistenciales", Cuadernos de Acción Social, núm. 0, 1986.

- "Las fundaciones: tipología y normativa", Cuadernos de Acción Social, 4, 1987.

- El protectorado de fundaciones en el Real Decreto e Instrucción de 14 de marzo de 1899, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Colección Estudios, Madrid, 1987.

**BLIGINIERES, B. de, CLAVAGNIERE, B., DELSOL, X., DESJONQUERES, P., LE MAROIS, T., y MAYER, C.:** "L'audit de l'association. Le diagnostic juridique, social, fiscal, comptable, financier et informatique", Ed. Juris Service. Paris, Lyon, Geneve, 1990.



**BORIS, Elizabeth T.:** "Presente y futuro de las fundaciones",  
"Las fundaciones en los Estados Unidos veinte años de cambio",  
Fundación ONCE, Civitas.

**CABRA DE LUNA, Miguel Angel:** "Análisis jurídico del voluntaria-  
do en los servicios sociales", Rev. Claridad, III época, 9,  
1985.

- "Las fundaciones y los protectorados", en Temas de Fundacio-  
nes, 9, Centro de Fundaciones, Madrid.

- "La legitimidad de las dotaciones económicas para programas  
estatales de acción social. Comentarios a una Sentencia del  
Tribunal Constitucional 146/1986, de 25 de noviembre",  
Cuadernos de Acción Social, 5, 1987.

- "La nueva ordenación de la Cruz Roja Española", Revista de  
Administración Pública, 115, enero-abril, 1988.

- "Política distributiva y gastos sociales", revista Presupues-  
to y Gasto Público, 19, 1984.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

- "El Sistema de Servicios Sociales en el Estado Español", Revista Cuadernos de Acción Social, núm. 20, págs. 7 y sigs., Madrid, 1985.
- "El Protectorado sobre las Fundaciones Benéfico-Asistenciales", Cuadernos de Acción Social, núm. 4, págs. 8 y sigs., Madrid, 1987.
- "Las fundaciones en Estados Unidos", El Boletín del CEBS, enero-agosto, núm. 24-25.
- "Las Fundaciones en España: situación actual y perspectivas de futuro desde una óptica social". Colección Solidaridad nº 1. Fundación ONCE.
- "Comentarios de la nueva Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local: 2 de abril de 1985. Los Servicios Sociales de la Administración Local", Revista de Servicios Sociales y Política Social, núm. 4, págs. 10 y sigs., Madrid, 1985.



- "El Mecenazgo social", Las Fundaciones y la Sociedad Civil, Fundación ONCE, Ed. Civitas, Colección Solidaridad, págs. 227 y sigs., Madrid, 1992.

**CABRA DE LUNA, Miguel Angel, y LORENZO GARCIA, Rafael de:** Presente y futuro de las fundaciones, Civitas, Madrid, 1990.

**CAFFARENA LAPORTA, Jorge:** "Modificación y extinción de las fundaciones", Cuadernos de Acción Social, 4, 1987.

**CAMPO ARBULO, José A. del:** "El problema de las tasas por rendición de cuentas a los Protectorados", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 173, págs. 1065 y sigs.

- "Examen de las cuestiones fundamentales que sugiere la legislación vigente sobre fundaciones privadas", Temas fundacionales, nº 23.

- "Derecho vigente de fundaciones en los 12 países de la CEE. Aspectos sustantivos y fiscal". IX jornada sobre horizonte fiscal de las fundaciones 1991-1992.



- "El régimen jurídico de la rendición de cuentas". Temas de fundaciones nº 6, Centro de Fundaciones, Madrid, 1982.

- "Consideraciones sobre el régimen fiscal de las fundaciones en España", Revista de economía editada por el Servicio de Estudios del Banco Bilbao Vizcaya, núm. 4, págs. 68 y sigs., Bilbao, 1989.

**CAMPO ARBULLO, José Antonio del, y SAENZ DE MIERA LOPEZ, Antonio:** "Problemática actual de las fundaciones. Las fundaciones como instituciones sociales y jurídicas", Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, 10, 1981.

**CARR, Raymond:** "España 1808-1939".

**CASADO OLLERO, Gabriel, SIMON ACOSTA, Eugenio, FALCON Y TELLA, Ramón, CHECA GONZALEZ, Clemente, y PEÑA VELASCO, Gaspar de la:** "Impuestos sobre sociedades", Ed. Distribuciones de la Ley, S.A., Madrid, 1991.



**CASAS AZNAR, Ferrán:** Técnicas de investigación social: los indicadores sociales y psicosociales, Promociones y Publicaciones Universitarias, Barcelona, 1989.

**CASTRO Y BRAVO, Federico de:** "Sobre la pretendida validez de las fundaciones familiares", en ADC, 1953 pags. 623 y sigs.

- Temas de Derecho Civil, Madrid, 1972.

**CENTRO DE FUNDACIONES:** Régimen jurídico de las fundaciones: Constitucional, civil, fiscal, administrativo y autonómico, 10, 1988.

- Fundaciones y mecenazgo en el Estado de Bienestar, 11, 1988.

- Fiscalidad de las fundaciones, 15, 1984.

- Directorio de Fundaciones Españolas 1986 y anexo hasta 1990, 9, 1990.

- Fiscalidad de las fundaciones (estudio elaborado por la División de Asesoría Fiscal de Price Waterhouse, actualizado con la colaboración del Centro de Fundaciones), 20, 1990.

- "Panorama actual de las fundaciones en España", Revista de economía editada por el Servicio de Estudios del Banco Bilbao Vizcaya, núm. 4, págs. 108 y sigs., Bilbao, 1989.

- Directorio "Fundaciones españolas", ed. 1978. Contiene información sobre doscientas fundaciones (en preparación, ed. 1985).

- Colección "Temas de fundaciones":

Num. 1. Quinto coloquio sobre Entidades sin finalidad lucrativa, 1978.

Num. 2. Hacia un estatuto de las Fundaciones en España, 1979. Selección de las Ponencias presentadas en las primeras Jornadas de estudio del Centro de fundaciones, celebradas en Madrid los días 11 y 12 de diciembre de 1978.





Num. 3. Régimen jurídico básico de las Fundaciones, 1979.

Num. 4. Las Fundaciones y los Estatutos de Autonomía, 1979. Ponencias y conferencias pronunciadas en las segundas jornadas de estudios del Centro de Fundaciones, celebradas en Madrid los días 11 y 12 de diciembre de 1979.

Num. 5. En torno a la rendición de cuentas de las Fundaciones: Planteamientos generales. Plan de contabilidad para entidades no lucrativas. Selección de ponencias sobre el tema de rendición de cuentas y adaptación del Plan General de Contabilidad a la casuística de las entidades no lucrativas.

Num. 6. Temas actuales de fundaciones. Recopilación de diversas ponencias en las III y IV Jornadas de estudios del Centro de Fundaciones, celebradas respectivamente el 19 de febrero de 1981 y el 2 y 3 de junio de 1982.

Num. 7. Las fundaciones ante la duplicidad de normas reguladoras de su contabilidad y la autoliquidación del impuesto sobre sociedades.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

Num. 8. Régimen jurídico de las fundaciones: constitucional, civil, administrativo, fiscal y autonómico, 1984.

Num. 9. Las Fundaciones y los Protectorados. Ponencias e intervenciones en el Coloquio del mismo título celebrado el 21 de marzo de 1985 y legislación hasta 30 de octubre de 1986. Madrid, Centro de Fundaciones, 1986.

- "Encuentros sobre Entidades sin fin de lucro". Ponencias e intervenciones, monografía número 37 del Instituto de Estudios Fiscales, 237 pags., Madrid, 1984.

**CUBILLO VALVERDE, Carlos:** "La Contabilidad como instrumento para la gestión de las fundaciones", Temas de Fundaciones, nº 6, Centro de Fundaciones, p.p. 37-46.

**FAUS ESTEVE, Ramón:** "La ley de fundaciones privadas catalanas", en Temas actuales de fundaciones, Centro de Fundaciones, Madrid, 1982.

**FERNANDEZ FERNANDEZ, Joaquín:** "El Protectorado de la Generalidad sobre las fundaciones privadas de Cataluña", en Fundacions Privades Catalanes, Escola d'Administració Pública de la Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1984.

**FORNER MATAMALA, Joan:** "Situacions espacials de las fundaciones", en Fundacions Privades Catalanes, Escola d'Administració Pública de la Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1984.

**FORNI, Floreal:** Formulación y evaluación de proyectos de acción social, Ed. Humanitas, Buenos Aires, 1988.

**FONT-REULX:** Les fondations en Droit française en "Travaux de la semaine Internationale de Droit", París, 1973, III. "Fondations".

**FUENTES QUINTANA, Enrique:** "Propuestas a las Fundaciones desde las Ciencias sociales", Revista Cuenta y Razón, julio-septiembre 1986, num. 24, pags. 61 y sigs.

**FUNDACION FOESSA:** Estudios para un sistema de indicadores sociales, Ed. Euramérica, Madrid, 1967.



**GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo:** "Hacia un estatuto de las fundaciones en España", en Temas de Fundaciones, 2, Centro de Fundaciones, Madrid, 1979.

- "Constitución, Fundaciones y Sociedad Civil", Las Fundaciones y la Sociedad Civil, Fundación ONCE, Ed. Civitas, S.A. Colección Solidaridad, núm. 2, págs. 21 y sigs., Madrid, 1992.

- Curso de Derecho Administrativo, t.I, Civitas, Madrid, 4ª ed., 1983, pags.364 y sigs.,t. II, 2ª ed., 1981, pags.84 y sigs.

**GARCIA TREVIJANO FOS, J. A.:** Tratado de Derecho Administrativo, II.1, pags.287 y sigs. Edersa. Ed. Derecho Financiero, 2ª Edición, Madrid, 1971.

**GARRIDO FALLA, Fernando:** "La beneficencia general y particular. Situación y perspectivas", en Problemas fundamentales de beneficencia y asistencia social, Ministerio de Gobernación, Madrid, 1967.

- "La beneficencia de las entidades públicas y su conexión con la privada y con las nuevas formas de seguridad social", en Problemas políticos de la vida social, vol. III, Madrid, 1982.

**GOODMAN, L.H.:** Economic progress and social welfare, Columbia University Press, New York, 1966.

**GRAAFF, J. de V.:** Teoría de la Economía de Bienestar, Amorrortu Editores, Buenos Aires, 1967.

**GUIJARRO ARRIZABALAGA, Francisco:** "El Gerente de Fundaciones", Las Fundaciones y la Sociedad Civil, Fundación ONCE, Ed. Civitas, Colección Solidaridad, págs. 135 y sigs., Madrid, 1992.

**GUIJARRO ZUBIZARRETA, Francisco:** "Las fundaciones benéficas ante la reforma del Impuesto sobre Sociedades", en *Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, 1982, págs. 313, y sigs.

- "Las Fundaciones ante los convenios de doble imposición", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 173, págs. 1103 y sigs.

**GUTIERREZ GAZA, Esthela:** *La crisis de Estado del Bienestar*, Ed. Siglo XXI, México, 1988.

**HARRIS, Ralph:** *Más allá del Estado de Bienestar*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1989.

**HERAS, Patrocinio:** "Criterios para un nuevo modelo de política social", *Boletín de Estudios y Documentación de Servicios Sociales*, monografía número 13, Madrid, 1982.

**HERRERO RODRIGUEZ DE MIÑON, Miguel:** "La regulación de las fundaciones en los estatutos de autonomía: visión general", en *Temas de Fundaciones*, 4, Madrid, 1979.

**JAMES, E.:** Sources of Charity finance and policy implications  
A comparative analysis, CAF, Tombridge, 1989.

**JARRE, Dirk:** "La iniciativa social y humanitaria en Europa Occidental", Las Entidades no lucrativas de carácter social y humanitario Occidental, Colección Solidaridad, nº1, Fundación ONCE.

**JIM JOSEPH:** "Modalidades y alcance de las fundaciones en los Estados Unidos", Revista de economía editada por el Servicio de Estudios del Banco Bilbao Vizcaya, núm. 4, págs. 32 y sigs., Bilbao, 1989.

**LACRUZ BERDEJO, José Luis:** "Las fundaciones en la Constitución española de 1978", Anuario de Derecho Civil, 3, 1984.

- "Aportación para una futura Ley de fundaciones", en Hacia un nuevo estatuto de las fundaciones en España, Centro de Fundaciones, Madrid, 1979.

- Elementos del Derecho Civil, I.2º.



**LOPEZ DE CEBALLOS, Paloma:** Un método para la investigación-acción participativa, Ed. Popular, Madrid, 1989.

**LOPEZ JACOISTE:** "Las Fundaciones y su estructura a la luz de sus nuevas funciones", Revista de Derecho Privado, 1965, págs. 567 y sigs.

**LOPEZ-QUIÑONES MAJAN, Luis:** "Presente y Futuro de las Fundaciones", Civitas, Fundación ONCE.

- "Cinc anys de fundacions Privades Catalanes", Generalitat de Catalunya, Departament de Justícia, 1ª Edició: juliol 1987.

**LLUCH ANDRES, Jordi:** "Obligaciones del Patronato en el aspecto económico", en Fundaciones Privades Catalanes, Escola d'Administració Pública de la Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1984.

**LLUCH, Joan, y SERRA, Inmaculada:** Fuentes de datos y sistema de indicadores para la acción social, Generalidad Valenciana, Consejería de Trabajo y Seguridad Social, Valencia, 1987.





**MADRUGA MENDEZ, Joaquín:** "Consideraciones en torno a las fundaciones privadas de interés público", Anuario de Derecho Civil, 1968.

**MELLA, Mariano A.:** "Instituciones no lucrativas: Administración, contabilidad por fondos y control interno". Ed. Solidarios, Consejo de Fundaciones americanas de desarrollo, República Dominicana, 1981.

**MOLLA COTS, Salvador:** Tesis doctoral. "El modelo de valoración e información contable en las unidades económicas de producción no lucrativas", Universidad Complutense, Madrid.

**MORELL OCAÑA, Luis, y GONZALEZ MORENO, José Manuel:** Régimen jurídico básico de las fundaciones en España, desde la desamortización hasta nuestros días, Madrid, 1983.

**NART, Ignacio:** "La Fundación", en RDP, 1951, págs. 489 y sigs.

**NEBOLSINE:** Aspects fiscaux des Fondations et des donasions a caractère charitable dans les pays europeens, Amsterdam, 1963.



**NEUHOFF, Klaus:** "Dänemark", en *Stiftungen en Europa*, págs. 147 y sigs., Baden-Baden, 1971.

**PECES BARBA, Gregorio:** *Persona, Sociedad, Estado. Pensamiento social y político de Maritain*, Edicusa, Madrid, 1972.

- *Los valores superiores*, Tecnos, Madrid, 1984.

**PEREZ DE ARMIÑAN, Alejandro:** "Análisis de las aportaciones presentadas en los coloquios de Fundaciones en el Derecho privado español" Tema de Fundaciones núm. 2, Madrid, 1979.

**PIÑAR MAÑAS, José Luis:** "Las fundaciones y el protectorado. La autorización administrativa para litigar y su dudosa constitucionalidad (comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 1988)", *Poder Judicial*, marzo 1989.

- "La regulación de las Fundaciones: jurisprudencia y pautas de futuro", *Las Fundaciones y la Sociedad Civil*, Fundación ONCE, Ed. Civitas, colección Solidaridad, págs.193 y sigs., Madrid, 1992.



**PIÑAR MAÑAS, José Luis, y REAL PEREZ, Alicia:** Legislación sobre Instituciones de Beneficencia particular. Fundaciones benéfico-asistenciales puras y mixtas, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1987.

- "Notas sobre el régimen jurídico de las Fundaciones en los Derechos Europeos", Cuadernos de Acción Social, n.º 4, 1987.

**PRADA, José María de:** "Una futura Ley de Fundaciones", Actualidad Civil, núms. 33-34, 1989.

- Personalidad civil de los entes eclesiásticos, en los acuerdos entre la Iglesia y España, Madrid, 1980.

- Conferencia sobre fundaciones. Universidad Menéndez Pelayo, Santander, 1 a 5 de julio de 1991. Organizado por la Fundación Botín.

**REITER FARAGALLI, Robin:** "Las fundaciones de empresas en Estados Unidos: la filantropía corporativa en América", Las Fundaciones y la Sociedad Civil, Fundación ONCE, Ed. Civitas, Colección Solidaridad, págs.181 y sigs., Madrid, 1992.



**REVISTA DE DERECHO FINANCIERO Y HACIENDA PUBLICA:** Rev. núm. 133, dedicada a "la fiscalidad de las Fundaciones".

- Número monográfico dedicado al régimen fiscal de las fundaciones, núm. 133, enero-febrero 1978.

**RICO PEREZ, Francisco:** Las fundaciones en la Constitución española, Toledo, 1982.

**ROCA TRIAS, Encarna:** "La constitució de la fundació", Fundacions Privades Catalanes, Escola d'Administració Pública de la Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1984.

**ROUX, Alain y MOUVILLIER, Bernard:** "Guide comptable des associations. Nouveau plan comptable", Ed. Juris Service, París, Lyon, Geneve, 1989.



**SAENZ DE MIERA LOPEZ, Antonio:** "Las bases legales de las fundaciones y su situación en España", Revista de economía editada por el Servicio de Estudios del Banco Bilbao Vizcaya, nº. 4, págs, 55 y sigs., Bilbao, 1989.

- "Las Fundaciones españolas en el contexto social de nuestro tiempo", Revista Cuenta y Razón, julio-septiembre 1986, núm. 24, págs. 9 y sigs.

- "Presente y futuro de las fundaciones", "Las fundaciones como instituciones sociales", "El mecenazgo", Fundación ONCE, Civitas.

**SAINZ MORENO, Fernando:** "Fundaciones Benéficas: algunas consideraciones sobre la intervención del protectorado y la voluntad del fundador" (SS del TS del 28 de febrero de 1979 y de 17 de abril de 1979), en REDA, 1979, págs. 651 y sigs.

**SANCHEZ ARROYO, Gil:** "La contabilidad en las Entidades sin finalidad lucrativa", Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía, Madrid, 1990.



Universitat d'Alacant  
Universidad de Alicante

**SERRA MARTIN, A.:** "La gestión en el sector no lucrativo",  
Revista de Economía, n.º 4, 1990.

**SERRANO Y SOLDEVILLA, Alfonso Diego:** "La Cooperativa como  
sociedad abierta", Ministerio de Trabajo y Seguridad Social,  
Madrid, 1982.

**SHEPARD STONE:** "Las fundaciones en Occidente", Revista de  
economía editada por el Servicio de Estudios del Banco Bilbao  
Vizcaya, núm. 4, págs. 13 y sigs., Bilbao, 1989.

**SUAREZ SUAREZ, Andres S.:** "El control o fiscalización del  
sector público. Auditorías de eficiencia", Servicio de  
publicaciones del Tribunal de Cuentas, Madrid, 1986.

- "La empresa pública y su control", Servicio de publicaciones  
del Tribunal de Cuentas, Madrid, 1984.

- "La Moderna Auditoría, un análisis conceptual y metodológico",  
Mograw-Hill.

**TEROL ESTEBAN, Alberto:** "El balance social en las fundaciones", Las Fundaciones y la Sociedad Civil, Fundación ONCE, Ed. Civitas, S.A., Colección Solidaridad, págs.83 y sigs., Madrid, 1992.

**TORRERO MAÑAS, Antonio:** "Las Inversiones de las fundaciones", Las Fundaciones y la Sociedad Civil, Fundación ONCE, Ed. Civitas, S.A. Colección Solidaridad, núm. 2, págs. 45 y sigs., Madrid, 1992.

**TUCKER, S.A.:** Control de gestión. Método de los ratios, Editorial Hispano Europea, Barcelona, 1976.

**URIAS VALIENTE, Jesús:** "Manual de procedimientos de auditoría", Tribunal de Cuentas, Departamento de Sociedades estatales, Madrid, 1985.

**VALERO AGUNDEZ, Urbano:** La Fundación como forma de empresa, Valladolid, 1969.



**VILLASECA MARCET, Josep María:** "Entorn de la legislació catalana sobre fundacions privades", Revista Jurídica de Catalunya, n.º1, 1983.

- "La fundación com a persona jurídica", en Fundacions Privades Catalanes, Escola d'Administració Pública de la Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1984.

- "Una ley de fundaciones privadas", Revista Jurídica de Cataluña, 1977, págs.61 y sigs.

- "Régimen tributario de las fundaciones privadas", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 173, págs. 1037 y sigs.

**YUSTE GRIJALBA, José Luis, y CAMPO ARBULO, José Antonio del:** "Apuntes históricos sobre fundaciones en España", Revista de economía editada por el Servicio de Estudios del Banco Bilbao Vizcaya, núm. 4, págs. 44 y sigs., Bilbao, 1989.