

**UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y  
EMPRESARIALES**

**Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II  
(Contabilidad)**



**LAS FUNDACIONES EN ESPAÑA: PROPUESTAS DE UN  
MODELO DE ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN  
CONTABLE EXTERNA**

**MEMORIA PRESENTADA PARA OPTAR AL GRADO DE  
DOCTOR POR**

Mercedes Rodríguez Paredes

Bajo la dirección del Doctor:

José Luis Sánchez Fernández de Valderrama

**Madrid, 2001**

**ISBN: 84-669-2272-5**



**UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD II  
(CONTABILIDAD)**

**LAS FUNDACIONES EN ESPAÑA:  
PROPUESTA DE UN MODELO DE ANALISIS DE  
LA INFORMACION CONTABLE EXTERNA**

**DIRECTOR:**

Dr. D. José Luis Sánchez Fernández de Valderrama  
Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad

**DOCTORANDA:**

D<sup>a</sup>. Mercedes Rodríguez Paredes  
Profesora Asociada de Economía Financiera y Contabilidad

Madrid, Curso 2000-2001

## INDICE

<b>ABREVIATURAS</b> .....	1
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	2

### **CAPÍTULO 1 ORGANIZACIONES NO LUCRATIVAS**

1. EL TERCER SECTOR .....	7
2. CARACTERÍSTICAS DEL TERCER SECTOR .....	28
3. CLASIFICACIÓN DE LAS ORGANIZACIONES NO LUCRATIVAS .....	37
4. LA GESTIÓN EN EL SECTOR NO LUCRATIVO .....	46
4.1. Factores que influyen en la gestión de las ONL .....	49
4.2. Desarrollo organizativo de la gestión de las ONL. ....	52

### **CAPÍTULO 2 MARCO CONCEPTUAL DE LAS FUNDACIONES**

1. HITOS EN LA EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS FUNDACIONES .....	69
1.1. Introducción .....	69
1.2. Derecho Romano .....	72
1.3. Derecho Germánico .....	74
1.4. De la Baja Edad Media a la época de las codificaciones .....	79
1.5. Siglo XX .....	86
1.5.1. Tipología de las Fundaciones en el siglo XX.....	86
1.5.2. Características de las Fundaciones en esta etapa.....	92
1.6. Epoca actual de las Fundaciones .....	93
2. ESTUDIO DE LA LEY 30/94 DE FUNDACIONES .....	101
2.1. Introducción al concepto de Fundación .....	102
2.2. Elementos que configuran el concepto de Fundación .....	104

2.2.1. El cumplimiento de los fines en las Fundaciones .....	105
2.2.2. Beneficiarios de las Fundaciones.....	110
2.2.3. El patrimonio en las Fundaciones .....	112
2.2.3.1. La Dotación fundacional .....	115
2.2.3.2. El resto del patrimonio fundacional.....	117
2.2.3.3. La Dotación fundacional: Analogías y diferencias entre la Ley de Fundaciones 30/94 y la Ley de Sociedades .....	119
2.2.4. La Organización en las Fundaciones .....	124
2.2.4.1. Concepto de Patronato.....	124
2.2.4.2. Composición del Patronato.....	126
2.2.4.3. Personas que pueden ser patronos.....	128
2.2.4.4. Ejercicio del cargo de patrono .....	130
2.2.4.5. Responsabilidad de los patronos.....	132
2.2.4.6. Modificaciones en la figura del patrono: cese, sustitución y suspensión .....	134
ANEXO I: DOCUMENTACIÓN PREPARADA PARA LATRAMITACIÓN DEL PROYECTO DE LEY DE FUNDACIONES.....	137
ANEXO II: LEGISLACIÓN ACTUAL DE LAS FUNDACIONES .....	144

**CAPÍTULO 3.-  
DIMENSIÓN SOCIOECONÓMICA DE LAS  
FUNDACIONES EN ESPAÑA**

1. DIMENSIÓN SOCIAL DE LAS FUNDACIONES ESPAÑOLAS.....	159
1.1. El Centro de Fundaciones .....	160
1.1.1. Clasificación de las Fundaciones por área de actividad.....	161

---

1.1.1.1.	Fundaciones de Beneficencia y Asistencia Social.....	165
1.1.1.2.	Fundaciones de Educación .....	166
1.1.1.3.	Fundaciones de Investigación .....	167
1.1.1.4.	Fundaciones de Cultura.....	168
1.1.1.5.	Fundaciones de Desarrollo Comunitario.....	169
1.1.1.6.	Fundaciones de Relaciones Internacionales.....	169
1.1.1.7.	Fundaciones Conmemorativas .....	170
1.1.1.8.	Fundaciones de Medio Ambiente .....	171
1.1.1.9.	Fundaciones de Salud.....	172
1.1.1.10.	Conclusiones finales.....	173
1.1.2.	Clasificación de las Fundaciones por Comunidades Autónomas .....	177
1.2.	La Confederación Española de Fundaciones .....	179
1.3.	Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales .....	186
2.	<b>DIMENSIÓN ECONÓMICA DE LAS FUNDACIONES ESPAÑOLAS.....</b>	<b>190</b>
2.1.	Presupuesto y Patrimonio de las Fundaciones benéfico-asistenciales en 1985.....	191
2.2.	Composición del Patrimonio de Fundaciones benéfico-asistenciales en el período 1984/1986 .....	193
2.3.	Ingresos económicos de las Fundaciones Culturales Estatales en 1987 .....	194
2.4.	Gastos por áreas de actividad de las Fundaciones Culturales Estatales en el período 1987/1988 .....	196
2.5.	Informe de la situación económica de las Fundaciones en España en el período 1989/1995.....	196
2.5.1.	Fundaciones culturales .....	197
2.5.2.	Fundaciones asistenciales .....	199
2.5.3.	Fundaciones docentes y de investigación .....	202
2.6.	Informe de la situación económica de las Fundaciones en España en el período 1996/1997.....	205

2.7. Situación económica actual de las Fundaciones inscritas en el Registro de la Comunidad de Madrid.....	211
2.7.1. Dimensión y composición del activo.....	212
2.7.2. Dimensión y composición de la dotación fundacional .....	213
2.7.3. Dimensión y composición de los ingresos.....	215

## **CAPÍTULO 4**

### **LA ACTIVIDAD DE LAS FUNDACIONES Y LA CONTABILIDAD FINANCIERA EXTERNA**

<b>1. MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS .....</b>	<b>216</b>
1.1. Objetivos de la información contable .....	217
1.2. Usuarios de la información contable.....	218
1.3. Necesidades de la información de los usuarios.....	219
<b>2. REGLAS GENERALES DE ACTUACIÓN DE LAS FUNDACIONES.....</b>	<b>221</b>
2.1. El patrimonio y sus rentas deben destinarse a los fines fundacionales .....	222
2.2. Facilitar información suficiente de sus fines y actividades ....	226
2.3. Actuar con criterios de imparcialidad y no discriminación de sus beneficiarios .....	227
<b>3. ACTIVIDADES MERCANTILES E INDUSTRIALES.....</b>	<b>229</b>
3.1. Participación en sociedades mercantiles .....	234
3.2. Realización de actividades mercantiles .....	237
<b>4. LA RENDICIÓN DE CUENTAS EN LAS FUNDACIONES .....</b>	<b>242</b>
4.1. La Memoria y el Cuadro de Financiación.....	243
4.2. El Inventario y la liquidación del Presupuesto de Ingresos y Gastos .....	244
4.3. Problemática en la presentación del Presupuestos de Ingresos y Gastos .....	246
4.4. Obligatoriedad de presentación de Cuentas Anuales de las Fundaciones que realicen actividades mercantiles .....	248

5. EL REGISTRO DE FUNDACIONES .....	252
6. AUDITORÍA EXTERNA DE LAS CUENTAS ANUALES .....	257
7. NORMAS DE ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS .....	262
7.1. Introducción .....	262
7.2. Principios contables .....	267
7.3. Cuentas Anuales de las Fundaciones.....	276
7.3.1. Estructura del Balance de Situación.....	278
7.3.2. Estructura de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.....	288
7.3.3. Estructura de la Memoria .....	293
7.3.4. Presupuesto de Ingresos y Gastos .....	297
ANEXO III: MODELOS DE LAS CUENTAS ANUALES DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS .....	303

## **CAPÍTULO 5**

### **INTERPRETACIÓN DE LA INFORMACIÓN CONTABLE EXTERNA DE LAS FUNDACIONES**

1. INTRODUCCIÓN .....	313
2. INFLUENCIA EN EL ANÁLISIS CONTABLE DE LAS ACTIVIDADES QUE DESARROLLAN LAS FUNDACIONES .....	314
2.1. Introducción .....	314
2.2. Clasificación de las actividades de las Fundaciones .....	317
2.2.1. Actividades propias .....	318
2.2.2. Actividades mercantiles.....	320
2.2.3. Actividades generales .....	320
2.3. Clasificación fundacional de la Cuenta de Resultados .....	322
3. CONCEPTO DE RESULTADO EN LAS FUNDACIONES .....	332
4. DESTINO DE RENTAS E INGRESOS.....	336
4.1. Introducción .....	336
4.2. Los gastos de administración y los gastos generales .....	342

4.3. Ingresos netos en las Fundaciones .....	346
4.3.1..Concepto de ingresos netos en la Ley de Fundaciones.....	346
4.3.2..Problemática en la determinación y cálculo de los ingresos netos .....	349
4.4. Base de aplicación del porcentaje de rentas .....	350
5. NECESIDAD DEL ANÁLISIS DE ESTADOS FINANCIEROS EN LAS FUNDACIONES .....	355
6. INSTRUMENTOS DE CONTROL DE LAS FUNDACIONES .....	358
6.1. . El Cuadro de Financiación.....	358
6.2. . El Presupuesto de Ingresos y Gastos.....	362
6.3. . Contabilidad de fondos .....	367

## **CAPÍTULO 6.- METODOLOGÍA DE ANÁLISIS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS FUNDACIONES**

1. INTRODUCCIÓN .....	375
2. LA CAPTACIÓN DE LA ACTIVIDAD DE LAS FUNDACIONES.....	378
3. ANÁLISIS DEL PERÍODO MEDIO DE MADURACIÓN.....	388
3.1. Período de maduración en las actividades que realizan las Fundaciones .....	391
3.1.1..Período de maduración de la actividad propia sin explotación económica (actividad fundacional pura) ....	391
3.1.2..Período de maduración de la actividad propia con explotación económica.....	392
3.2. Período de maduración de la actividad mercantil .....	400
4. ANÁLISIS DEL FONDO DE ROTACIÓN .....	400
4.1. Distinción de elementos fijos y circulantes en las Fundaciones .....	400
4.2. Concepto de fondo de rotación.....	402
5. CLASIFICACIÓN FUNCIONAL DEL BALANCE.....	407
5.1. . Clasificación funcional de los recursos económicos .....	412



5.2. . Clasificación funcional de los recursos financieros .....	422
<b>6. ESTADOS CONTABLES COMPLEMENTARIOS .....</b>	<b>427</b>
6.1. . Estado de Origen y Aplicación de Fondos .....	427
6.1.1..Ajustes y eliminaciones en el EOAF .....	429
6.1.2..Modelo de EOAF para las Fundaciones.....	432
6.2. . El Estado de Tesorería .....	434
6.2.1..Ajustes y eliminaciones en el Estado de Tesorería ....	437
6.2.2..Modelo del Estado de Tesorería para las Fundaciones .....	437
<b>7. INDICADORES DE GESTIÓN .....</b>	<b>441</b>
7.1. . Introducción .....	441
7.2. . Indicadores de gestión en las Entidades Públicas .....	443
7.3. . Indicadores Sociales .....	446
<b>8. ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN FINANCIERA DE LAS FUNDACIONES MEDIANTE INDICADORES FINANCIEROS.....</b>	<b>454</b>
8.1. Análisis de la situación financiera a corto plazo de las Fundaciones .....	459
8.1.1..Ratios de liquidez .....	460
8.1.2..Ratios del fondo de rotación.....	463
8.2. . Análisis de la situación financiera a largo plazo de las Fundaciones .....	465
8.2.1..Ratios de garantía financiera.....	466
8.2.2..Ratios de endeudamiento .....	469
<b>9. POSIBILIDADES DE APLICACIÓN DEL ANÁLISIS INTEGRADO DE LA SITUACIÓN DE LAS FUNDACIONES EN ESPAÑA .....</b>	<b>472</b>
 <b>RESUMEN Y CONCLUSIONES .....</b>	 <b>478</b>
 <b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	 <b>493</b>

## ABREVIATURAS UTILIZADAS

- AECA Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- ADAPTACIÓN Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades Sin Fines Lucrativos y las Normas de Información Presupuestaria de estas Entidades.
- CEF Confederación Española de Fundaciones.
- ENL Entidades No Lucrativas.
- EOAF Estado de Origen y Aplicación de Fondos.
- ESFL Entidades sin fines lucrativos.
- FASB Financial Accounting Standards Board.
- ICAC Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- IASC International Accounting Standards Committee.
- LF Ley 30/1994 de 24 de noviembre (B.O.E. 25-11-1994).  
Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.
- NIC Normas Internacionales de Contabilidad.
- ONGD Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo.
- ONG's Organizaciones No Gubernamentales.
- ONL Organizaciones No Lucrativas.
- PGC Plan General de Contabilidad de 1990.
- PGCP Plan General de Contabilidad Pública de 1994.
- SFAC Statement of Financial Accounting Concepts.
- SNL Sector No Lucrativo.
- STS Sentencia del Tribunal Supremo.
- TRLSA Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

## INTRODUCCIÓN

El objetivo final de esta Tesis es la obtención de un modelo que facilite una adecuada interpretación de la información contenida en los estados y Cuentas Anuales de las Fundaciones, con la finalidad de satisfacer las necesidades de los destinatarios de dicha información, consiguiendo de esta forma, una adecuada gestión fundacional.

La Economía Social juega un papel cada vez más importante en la Sociedad democrática actual. El objetivo principal de este trabajo es profundizar en el análisis de una parte importante del amplio sector de Organizaciones No Lucrativas.

Debido a la gran heterogeneidad que lo preside, el presente trabajo se ha centrado en uno de sus componentes y piezas clave actuales, las Fundaciones, y la finalidad última consiste en desarrollar un modelo de gestión fundacional eficaz para las mismas.

Este trabajo de tesis se ha estructurado en seis capítulos, a través de los cuales se ha realizado un recorrido conceptual, desde las áreas de conocimiento más amplias, como es el contenido de la Economía Social y el alcance del Tercer Sector, hasta el modelo de gestión propiamente dicho.

Así, el primer capítulo se ha dedicado a delimitar el concepto de las Organizaciones No Lucrativas, ubicándolas en la Sociedad, de arreglo con el papel que desarrollan en la actualidad. Para ello, este capítulo se ha desarrollado en cuatro partes bien diferenciadas:

En primer lugar, se realiza una introducción general al Tercer Sector, comenzando por ubicarlo entre los dos sectores que han existido tradicionalmente, como son el Sector Público y el Sector Privado lucrativo, destacando las diferencias basadas principalmente en los objetivos que cada entidad persigue.

En segundo lugar, se han centrado las características que perfilan al Tercer Sector, resaltando las funciones que realiza y que ayudan a contribuir al concepto actual de Economía Social.

En tercer lugar, se expone una amplia clasificación de las Organizaciones No Lucrativas, en función de varios factores clave como son, entre otros: los objetivos que persiguen, para lograr el bienestar de los beneficiarios en general, o de los beneficiarios de la entidad en concreto; o bien en función del ámbito de las actividades que realiza la organización.

Por último, en este capítulo se ha tenido en cuenta la gestión que realiza el sector no lucrativo, bajo la hipótesis de que la inexistencia de ánimo de lucro no tiene por qué llevar a la inexistencia de gestión en la organización, por lo que es conveniente dedicar un apartado a dicha gestión, que surge como respuesta a las necesidades actuales y futuras, determinadas por una serie de factores que están interrelacionados y que se basan fundamentalmente en el mayor conocimiento del Tercer Sector, y su adecuación a la realidad social y económica a través de una mayor profesionalización; junto con un mayor nivel de exigencia respecto a la eficiencia y transparencia en el uso de los fondos y los requisitos para acceder a ellos.

Entre los factores que influyen en la gestión de las Organizaciones No Lucrativas, se ha resaltado fundamentalmente el capital humano como uno

de los principales activos que posee la entidad, debido al carácter solidario de las actividades que se desarrolla en el sector.

El análisis de la gestión de las Organizaciones No Lucrativas se ha centrado básicamente en los siguientes elementos clave: la gestión y organización, (cuyos puntos esenciales se centran en los recursos humanos); la planificación estratégica; la estructura interna y su crecimiento; la gestión financiera y contable, y el diseño y gestión de sistemas de información; la imagen y comunicación, (cuyo punto esencial es la relación existente con los medios de comunicación); y la financiación, que se centra, entre otros, en la creación y desarrollo de un programa de captación de fondos, con diferentes fórmulas de colaboración como son: el patrocinio, configurado como estrategia de marketing defendida por entidades económicas donde se promueve la actuación social; el mecenazgo, como protección dispensada por una persona física o jurídica a cualquier tipo de acción social; el marketing social, cuya finalidad es proporcionar la oportunidad de incrementar el reconocimiento social, vinculándose con una empresa lucrativa para el beneficio de ambas; cesión de derechos de imagen; promociones conjuntas; convenios de colaboración, etc.

El segundo capítulo comienza con una referencia histórica de las Fundaciones, con la finalidad de destacar la influencia que ha tenido la evolución histórica, en el papel que desempeñan las Fundaciones en la actualidad; pues, como es sabido, el futuro no se puede conocer sin reconocer el pasado. El desarrollo histórico sitúa a las Fundaciones en diferentes etapas del Derecho Romano, Derecho Germánico, Edad Media, época de las codificaciones y la etapa actual, que comienza con el art. 34 de la Constitución Española, aprobada en diciembre de 1978, reconociendo el derecho de Fundación para fines de interés general, lo que significó un

cambio trascendental en la consideración jurídica de las Fundaciones españolas.

La segunda parte del capítulo está dedicada a indagar, con detenimiento, en el concepto de Fundación, teniendo en cuenta fundamentalmente los fines tan amplios que pueden perseguir, los beneficiarios a los que están destinados dichos fines, qué patrimonio puede poseer una Fundación –con especial incidencia en el concepto de dotación fundacional- y por último, se ha incluido un desarrollo de la organización de las Fundaciones, esto es, se ha tenido en cuenta el papel que desempeña y la responsabilidad que tiene el Patronato.

El capítulo se ha completado con dos anexos: documentación preparada para la tramitación del Proyecto de la Ley de Fundaciones y la Legislación que actualmente está en vigor en materia de Fundaciones.

En el tercer capítulo, se ha realizado un análisis de la situación tanto social como económica de las Fundaciones en España. Este capítulo comienza con un recorrido de los estudios realizados en el ámbito social, por diversos organismos como el Centro de Fundaciones, destacando la clasificación efectuada por áreas de actividad, así como por Comunidades Autónomas; la Confederación Española de Fundaciones y el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales.

Asimismo en el ámbito económico se indaga en distintos estudios empíricos sobre la situación económica de las Fundaciones en España, realizados en diferentes períodos del tiempo, configurando documentos básicos fundamentales para demostrar la evolución que han sufrido dichas entidades. Se finaliza con la presentación de la situación actual, tomando como base de información los datos económicos de las Fundaciones,

dependientes actualmente del Protectorado de la Consejería de Educación de la Comunidad de Madrid.

El cuarto capítulo de este trabajo se ha centrado en analizar la actividad que realizan las Fundaciones, y su incidencia en el marco conceptual de la contabilidad de las Entidades sin ánimo de lucro. Así, se muestran los puntos más destacables y por otra parte problemáticos, de la normativa que se ha de aplicar en la rendición de cuentas de las actividades realizadas por la Fundaciones; se hace referencia aquí y también en todo el trabajo de tesis doctoral a la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés y al Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades Sin Fines Lucrativos y las Normas de Información Presupuestaria de estas Entidades.

El quinto capítulo comienza con una exposición de criterios a tener en cuenta en una aplicación de análisis de gestión en las Fundaciones. En este sentido, primero se plantea la influencia que tienen, para el análisis contable, las diferentes actividades que realizan las Fundaciones y en concreto la posibilidad que tienen de realizar actividades mercantiles.

Se efectúa una propuesta de clasificación de dichas actividades, cuya base de partida es la finalidad que la Fundación persigue, lo que conduce a la determinación de actividades.

Se distingue así, entre actividades propias sin explotación económica, que son las actividades fundacionales puras y las actividades propias con explotación económica, ya que en la actualidad existen Fundaciones que, para conseguir el cumplimiento de sus fines fundacionales, les resulta indispensable la realización de actividades económicas. Por ello, es

necesario diseñar una clasificación para distinguir las actividades propias con las actividades mercantiles y las actividades generales.

Como consecuencia de la diversidad de actividades, se propone asimismo una clasificación fundacional de la Cuenta de Resultados, en la que los diferentes excedentes generados en la Fundación, se ajustarán exclusivamente a la definición de actividades realizadas.

El concepto de resultado, así como su destino, se configura en las Fundaciones como un elemento básico, que hay que distinguir completamente de lo aplicado en las entidades lucrativas, por lo que se dedica un apartado de este capítulo a centrar dicho concepto y su importancia tanto en la entidad, como en el análisis contable de las Cuentas Anuales de las Fundaciones.

En este sentido, se plantean los diferentes instrumentos de control necesarios en las Fundaciones, tales como el Cuadro de Financiación, el Estado de Tesorería, el Presupuesto de Ingresos y Gastos, en el que se propone un modelo basado en los programas que realizan las Fundaciones en función de la clasificación indicada de actividades, y por último, la contabilidad de fondos, configurada como una herramienta útil para informar sobre el cumplimiento de las limitaciones que se imponen al empleo que se efectúa de recursos específicos.

Por último, en el sexto capítulo se presenta una propuesta de modelo de análisis contable de los estados financieros de las Fundaciones en España, planteando una metodología de trabajo, como aplicación de la gestión empresarial, con las adaptaciones pertinentes de las características más específicas que definen a este tipo de entidades.



# **CAPÍTULO 1**

## **ORGANIZACIONES NO LUCRATIVAS**

### **1. EL TERCER SECTOR**

En los últimos años estamos asistiendo a un proceso de cambio en la dimensión del Estado, con continuas reducciones del mismo, tanto en términos globales de tamaño, como en áreas de actuación, prestación de servicios y cobertura de los mismos. Debido a estos cambios, el sector público, que en Europa representa en torno a un 40–50% del PIB en la actualidad, está dejando una serie de áreas libres, concretamente las relacionadas con la prestación de servicios sociales, asistenciales o culturales. Este conjunto de áreas es lo que forman el campo de la Economía Social que tienden a ser cubiertas por empresas privadas y principalmente por las denominadas Organizaciones No Lucrativas que, a su vez, conforman el llamado Tercer Sector.

Como consecuencia de lo anterior, el Tercer Sector está experimentando un fuerte crecimiento sobre todo en la última década, lo que hace que cambie la filosofía de la gestión, ofreciendo mayor protagonismo a los entes sociales. A título de ejemplo podemos destacar que entre los años 1990 y 1994 el número de asociaciones españolas de carácter social se incrementó en casi un 58%, pasando de 86.000 a 133.000 asociaciones. En el caso de fundaciones el incremento entre los años 1989 y 1991 fue de un 27%, pasando de 1.433 a 1.823 fundaciones. En España, el cambio

es muy reciente, pues sus orígenes estaban ligados casi exclusivamente a la Iglesia Católica, como hemos desarrollado en el siguiente capítulo.

El porcentaje de Fundaciones continúa aumentando considerablemente, adquiriendo gran importancia en la actualidad tanto en términos cuantitativos como cualitativos. La forma jurídica del Tercer Sector que está prosperando más, en este sentido, es la Fundación.

Para ahondar en esta cuestión, dedicaremos el tercer capítulo de este trabajo a realizar un análisis de la situación social y económica actual de las Fundaciones en España.

En la evolución y desarrollo del Tercer Sector [Cabra de Luna, 1998, 59], cabe destacar una serie de características comunes a dichas entidades en España, que se pueden agrupar en dos apartados:

1. En cuanto a su organización:

- La mayoría de las entidades desarrollan sus actividades en un amplio ámbito territorial y con carácter multisectorial, con tendencia a integrarse en confederaciones y a participar en programas sociales de la Unión Europea, u otros.
- Para la consecución de los fines adoptan técnicas gerenciales y profesionales.
- Un elemento básico para el desarrollo práctico de sus actividades es cada vez con mayor frecuencia el voluntariado.

Desde nuestro punto de vista, el voluntariado es un concepto que plantea problemas específicos, tanto desde la perspectiva financiera como de gestión.

- Poseen una estructura adecuada de personal para poder gestionar su organización y sus programas de actividades.

2. En cuanto a su dimensión económica (con relación a datos obtenidos del año 1992<sup>1</sup>):

- Se observa que las entidades pertenecientes al Tercer Sector aportan el 0,59% del PIB.

En nuestra opinión, esto provoca problemas de medición de recursos que no tienen precio, como es el voluntariado.

- En la redistribución de la renta desempeñan un papel importante, debido a que su gasto medio se sitúa en 9.148 ptas./habitante año.
- Generan en torno a unos 100.000 empleos, que representan el 1,41% de la población activa del sector servicios.
- Canalizan la solidaridad y el altruismo de la sociedad civil como se demuestra por los cerca de 300.000 voluntarios que participan en la mayor parte de sus actividades.
- Se financian fundamentalmente con subvenciones de carácter público, que ascienden a un 67% del total de recursos

---

<sup>1</sup> Analizados en: [Rodríguez Cabrero y Monserrat Codorniu, 1996]. "Las Entidades Voluntarias en España. Institucionalización, estructura económica y desarrollo asociativo" Ed. Ministerio de Asuntos Sociales. 177-179, 274-275.

Los datos que se aportan son conclusiones de un estudio sobre las entidades más significativas del sector: entidades beneficiarias de las subvenciones del 0,52 del IRPF, con relación al año 1992.

financieros, frente a la financiación procedente de aportaciones propias que completan el 33% restante.

En este último apartado de la **dimensión económica** de las ONL en general, es interesante destacar los datos que Cabra de Luna ofrece en estudio sobre la evolución del Tercer Sector:

- a) Según los datos recogidos del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, estas entidades invirtieron 350.000 millones de pesetas durante el año 1996. De ellos, un 30% se destina a programas relacionados con la Tercera Edad, un 24,7% a personas con minusvalía, un 13% a programas relativos a la juventud, un 12,3% a programas generales y un 20% a reclusos, enfermos de SIDA, toxicómanos, inmigrantes, minorías étnicas, etc. Las ONG`s más grandes tales como Cruz Roja, ONCE, Obras Sociales de las Cajas de Ahorro y Cáritas, presentan del total de sus fuentes financieras, un 75% de recursos propios, en cambio las más pequeñas obtienen su financiación en un 67% de las Administraciones Públicas [Datos tomados por el autor de este análisis en el Diario *El Mundo*, de 6 de diciembre de 1996, 28].
  
- b) En cuanto a la generación de empleos por parte del Tercer Sector, se destacan una serie de entidades como Cruz Roja Española, Cáritas, ONCE y las Obras Sociales de las Cajas de Ahorro que tienen 42.698 empleados. El resto de las entidades no lucrativas del sector emplean a 56.340 personas, lo que supone un 57% de la generación de empleo del total de entidades sin ánimo de lucro. El 54% de las plantillas son contratados fijos y el 38% de tipo temporal, frente a un 8% correspondiente a arrendamientos de servicios. Otro dato significativo en Servicios Sociales es que la mayoría de los trabajadores

desarrollan su labor en jornada completa, en torno a un 65%, mientras que el restante 35% lo realizan a tiempo parcial.

En general, estas entidades trabajan con unos programas en los que se emplean mayor número de personas, son los relacionados con el colectivo de minusválidos (31,8%), con los mayores (21,1%) e infancia (19,9%). Por el contrario, los programas que menos personal emplean son los de emigrantes (1,3%), refugiados (0,7%), SIDA (0,3%) y reclusos (0,4%) [Datos tomados por el autor para el mencionado análisis, de la Revista Entorno Profesional. Publicación Independiente de Actualidad en Asuntos Sociales, junio-julio 1996, nº10, p.6].

La Fundación Tomillo ha dirigido y realizado durante el año 2000 un total de 201 entrevistas a las 11.000 ONG's de acción social existentes en España. Las conclusiones principales de este trabajo se publicaron en *Expansión & Empleo*, el 30 y 31 de diciembre de 2000, destacando las siguientes cuestiones<sup>2</sup>:

- Los últimos diez años han sido claves para el desarrollo de las ONG's y de las actividades solidarias en general. Sólo el 18% de las entidades actuales estaba constituida antes de 1980, y aproximadamente el 47% de ellas nació en la década de los 90. El dato más relevante del estudio es el que se refiere al ritmo de crecimiento de los recursos humanos de las ONG's de acción social, con una tasa media anual del 5,3%.

---

<sup>2</sup> El desarrollo del trabajo se encuentra en: [Martinez Martin, 2000]. "Empleo y trabajo voluntario en las ONG's de acción social", publicado por el Centro de Estudios Económicos de la Fundación para el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales.

- Actualmente, 1.357.000 personas desarrollan su actividad en estas entidades, de las cuales 284.000 tienen la consideración de asalariados.

La conclusión que se destaca es que “los trabajadores remunerados constituyen un personal cualificado que las ONG’s deben cuidar”. En este sentido, estas entidades se tienen que concienciar sobre la importancia de los recursos humanos en su desarrollo, y que la base de estas entidades está constituida por personal voluntario, tal y como se demuestra en la tabla que representa los recursos humanos de las ONG’s de acción social, que presentamos al final de estas conclusiones.

- Los gastos de personal se encuentran ligados al tamaño de la organización. Dichos gastos que representan menos del 25% en las entidades de menor tamaño, alcanzan el 40% en las de mediano y gran tamaño. Sin embargo, las más pequeñas son las que destinan más de la mitad de su presupuesto a la ejecución de actividades, partida que va perdiendo peso a medida que aumenta el tamaño de las entidades.
- El 23% de las organizaciones reconoce haber experimentado algún cambio, de las que, el 70% señala que la tendencia más importante es el aumento de peso de los gastos de personal. Es decir, los cambios experimentados en los últimos cinco años apuntan a un proceso de profesionalización de estas entidades y de sus servicios. Una tendencia muy positiva que, sin embargo, despierta el escepticismo en algunas de las ONG’s de acción social.

<b>LOS RECURSOS HUMANOS DE LAS ONG's DE ACCIÓN SOCIAL</b>			
<b>(Características básicas)</b>			
<b>Distribución Porcentual</b>	<b>Voluntarios</b>	<b>Asalariados</b>	<b>Total</b>
<b>Sexo</b>			
Hombres	39,28	32,20	37,80
Mujeres	60,72	67,80	62,20
Total = 100			
<b>Edad</b>			
Menores de 25 años	49,41	11,79	42,40
De 25 a 35 años	27,81	51,47	32,16
De 35 a 65 años	18,37	36,10	21,74
Más de 65 años	4,40	0,65	3,71
Total = 100			
<b>Trabajadores con discapacidad en el total</b>			
Con discapacidad	0,72	14,46	3,44
<b>Nivel de estudios</b>			
Sin estudios	2,07	11,49	4,22
EGB	8,50	14,23	9,92
Bachillerato	20,96	16,00	16,76
Formación Profesional (I y II)	11,04	17,44	12,59
Titulación universitaria media	35,95	18,20	34,92
Titulación universitaria superior	20,32	20,78	20,19
Estudio de Postgrado	0,73	1,55	0,98
Otros estudios	0,43	0,31	0,44
Total = 100			
<b>Grupos ocupacionales</b>			
Directivos	4,84	8,77	6,88
Profesionales	89,78	81,88	87,40
Administrativos	5,38	9,36	5,72
Total = 100			

Fuente: Fundación Tomillo. Encuesta sobre perfiles profesionales en las ONG's de acción social. Ed. Expansión & Empleo. 30 y 31 de diciembre de 2000.

A pesar de su creciente importancia tanto en términos cuantitativos como de influencia en la sociedad, no existe en la actualidad una definición que sea comúnmente aceptada del Tercer Sector. Esta laguna en la definición

podiera deberse a la gran cantidad y variedad de organizaciones que en su conjunto lo forman.

El origen de la denominación de Tercer Sector se sitúa en el intento de diferenciarlo de los otros dos sectores que han existido tradicionalmente:

1. Sector Público, que en general lo forman las Administraciones Públicas (Central y Territoriales), las empresas públicas y organismos autónomos y estatales. Su característica común es que el control último corresponde a representantes elegidos por la sociedad.

La composición del sector público se basa en los siguientes puntos más relevantes [Montesinos, 1992, 1]:

De acuerdo con el art. 4 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, el sector público está integrado por:

- La Administración del Estado.
- Las Comunidades Autónomas.
- Las Corporaciones Locales.
- Entidades gestoras de la Seguridad Social.
- Los Organismos Autónomos y
- Las sociedades estatales y demás empresas públicas.

En función de la titularidad de los entes públicos, éstos se integran en los tres sectores o esferas siguientes: Estatal, Autonómico y Local.

Dentro de cada uno de estos sectores, las entidades públicas, atendiendo a su estructura organizativa, pueden ser:



- Administración general.
- Organismos autónomos (administrativos y no administrativos, estos últimos comerciales, industriales y financieros).
- Entidades públicas con estatuto jurídico especial (administrativas y no administrativas).
- Sociedades o empresas públicas (sociedades con participación pública mayoritaria y otras entidades públicas de derechos privado).

El sector público se define como el conjunto de disponibilidades públicas, de medios materiales y personales puestos al servicio de fines comunitarios cuya utilización repercute de una forma u otra en la marcha de la economía, sea su influencia directa, indirecta, principal o subsidiaria, intencional o derivada, intrínseca o extrínseca [Martín Mateo, 1973, 46].

Referente a la finalidad y objetivo de los organismos públicos, es interesante resaltar que al reconocer la Constitución la iniciativa pública en la actividad económica, se reserva a los entes públicos determinados productos o servicios que son de interés general. Por lo que: “Los organismos públicos cumplen así una función social, pues nacen para asumir una responsabilidad sobre problemas socioeconómicos que la colectividad tiene planteados; su función básica radica en colaborar al bienestar de la sociedad para mejorar la calidad de vida de los ciudadanos cubriendo aspectos que no son atendidos con la iniciativa privada porque su realización requiere un volumen de costes superior a la cifra de ingresos” [Muñoz y Norverto, 1995, 25].

Estas organizaciones, al igual que las ESAL no tienen como finalidad principal la obtención del beneficio, por lo que el indicador

de beneficio deja de tener el significado que tiene en las empresas lucrativas, puesto que los objetivos de estas entidades deben ir dirigidos a suministrar bienes o prestar servicios a la colectividad social.

2. Sector Privado lucrativo, que lo forman asimismo las empresas de economía de mercado, que desarrollan su actividad con ánimo de lucro.

El sector privado lucrativo se puede identificar [Uría, 1975, 7] con la actividad económica monopolizada por los empresarios, objeto de estudio del Derecho Mercantil, tal como reflejan los art. 1.665 del Código Civil y 116 del Código de Comercio (lucro común repartible) o el art. 325 del Código de Comercio (en cuanto al ánimo de lucro).

Tanto el sector privado como el público<sup>3</sup>, es decir, tanto el entorno del mercado como el del Estado, presentan puntos en común y contrapuestos [García Roca, 1992, 52]. El mercado ofrece un tipo de prestaciones derivadas principalmente de la oferta y demanda, sometiendo los bienes sociales al interés individual, manteniendo en cada caso la relación precio-coste. En este sentido, existen una serie de servicios básicos como pueden ser gran parte de la educación, la sanidad, la asistencia, que el mercado considera “incomerciables” (al menos en su totalidad), comportándose así de manera insuficiente cuando estos bienes sociales

---

<sup>3</sup> Conviene resaltar una investigación realizada en una Tesis Doctoral, que tiene como objetivo el estudio y análisis del SNL en el ámbito de los Servicios Sociales en España. En función de dicho objetivo se ha realizado un recorrido por las principales aproximaciones teóricas que tratan de explicar la existencia del Tercer Sector, frente al Estado y el mercado. Se ha llevado a cabo un análisis de las ONL y de su contexto a través de estudios empíricos realizados al objeto, lo que ha permitido llegar a conclusiones sobre el modo y la forma en que las ENL se han estructurado en nuestro país, así como el tipo de relaciones institucionales que las caracteriza [Roldán García, 1998].

de interés general no pueden someterse a la ley de la oferta y la demanda ni, en consecuencia al factor de la competencia que exige este sector de mercado. Por su parte el Estado, debería satisfacer de forma colectiva necesidades por razones de eficacia o de equidad a través de un servicio público, pero la realidad demuestra lo contrario. De aquí precisamente, surge el origen del tercer sector que se ocupa básicamente de aquellas actividades y necesidades que no están cubiertas ni por el sector privado mercantil ni por el sector público.

Es necesario que entre el sector público y el sector privado exista otro factor que sustituya el interés individual por el interés colectivo, y a su vez la exclusividad por la universalidad, utilizando criterios flexibles en el momento de determinar los precios a favor del colectivo más frágil. Todas las organizaciones no lucrativas tienen en común el nuevo escenario que constituye su identidad social por la vía negativa, en contraste con el mercado y con el Estado. Estas organizaciones no pertenecen ni al área de actuación del mercado ya que no buscan el beneficio, de esta forma se identifican como ESFL, ni tampoco pertenecen al área del Estado ya que no están reguladas desde fuera de ellas mismas, por lo que se denominan ONG's [García Roca, 1996, 12].

En este sentido, es interesante destacar la investigación que se ha realizado en una Tesis Doctoral [Montserrat Codorniu, 1989], ya que se describe la magnitud y se analiza la eficiencia, en sus diferentes formas de provisión, del gasto público aplicado a los servicios sociales personales. Asimismo, se realizó un ejercicio práctico donde se desarrolla con el análisis de la eficiencia en las “residencias de ancianos” de titularidad pública y titularidad privada no lucrativa. La justificación del motivo de que el Estado asuma la responsabilidad de garantizar un nivel mínimo de oferta, se debe a que ciertos servicios considerados de “interés social”, cuya asignación sea a través del mercado, no se realiza de forma

eficiente. El Estado, se reserva una serie de funciones que son competencia exclusiva, mientras otras como es la gestión puede ser delegada a otros niveles de la Administración o al sector privado. El mecanismo de asegurar un nivel mínimo de provisión de servicios se garantiza mediante la financiación pública. La tendencia actual, pues, es la de reforzar la gestión privada mediante la financiación pública y ello se realiza especialmente a través del sector privado no lucrativo y de ONG's.

En este trabajo de investigación se realizó un análisis comparativo de los costes medios de las residencias de ancianos del sector público y privado no lucrativo, en Cataluña, donde se llegó a la conclusión de que para cumplir con los objetivos sociales, la proporción entre la oferta del sector público y sector privado no lucrativo es del 50% aproximadamente, si bien este reparto no tiene la misma proporción entre todos los programas de servicios sociales, prevaleciendo en algunos los centros de titularidad pública y en otros los de la privada, por lo que la política actual es la de fomentar la contratación externa, como principal argumento de la eficiencia.

En la estructura organizativa cabe identificar, en primer lugar, el nivel de los servicios sociales de atención primaria (en el sentido de necesidades básicas de primer orden), no asociándolo con un área o sector más, sino como el nivel organizativo fundamental [Casado, 1988, 177], en segundo lugar se identifica el segundo nivel del sistema constituido por los servicios sociales personales de carácter secundario, que requieren una concentración de recursos humanos, técnicos o económicos para lograr la eficacia, pero siempre ligados al primer nivel de atención primaria.

En esta línea, existen cinco factores que inciden en la aparición y posterior consolidación del Tercer Sector [Salamon y Anheier, 1994, 9]:

1. La heterogeneidad. En un país donde exista este factor se darán limitaciones en el Sector Público y en el Mercado para cubrir todas las necesidades demandadas.
2. Estado de Bienestar. El sector no lucrativo será mayor, cuanto menor sea el Estado de Bienestar en un país.
3. Nivel de desarrollo. Mayor fortaleza tendrá el Tercer Sector cuanto mayor sea el nivel de desarrollo económico en un país.
4. Marco legal. El Tercer Sector se consolida con mayor facilidad en países regidos por el Derecho Común, que por “Régimen administrativo”, donde se regula legalmente con reconocimiento público previo como condición indispensable para comenzar sus actuaciones.
5. Tradiciones históricas. Factor fundamental para promover el crecimiento de este sector no lucrativo. Existen países como Alemania marcado por el principio de subsidiariedad, basado en ayudas oficiales a personas o entidades, principalmente mediante pensiones o subvenciones, que favorecen el sector.

Partiendo de la idea de necesidad individual se llega a conseguir satisfacer necesidades de interés general; este tipo de casos están presentes constantemente en la sociedad, así por ejemplo, la aparición de múltiples Asociaciones de padres en el campo de las minusvalías, la organización de los barrios en la lucha contra las toxicomanías, la emergencia de grupos de voluntariado ante cualquier necesidad social, la creciente aparición de cooperativas para el apoyo domiciliario y el incipiente desarrollo de grupos profesionales para la gestión de servicios sociales. Todo ello constituye el signo de la aparición de una nueva

tendencia en la que se consigue diversificar el mapa de la protección y que los grandes actores cedan el paso a estos pequeños agentes.

Ahora bien, podemos plantearnos si la cuestión relativa a la frontera existente entre lo público y lo privado es tan nítida como puede parecer [Loza Aguirre, 1991, 65] sobre todo en sistemas de economía mixta o en Economía Social de mercado; o por el contrario, existe una independencia de las organizaciones del Tercer Sector con respecto a los poderes tanto público como privado, ya que la mayoría de las veces, la principal financiación procede de estos sectores, por lo que no resulta en realidad tan fácil dicha separación.

Desde una perspectiva comparada y en general para todo el Tercer Sector a escala mundial, se ha afirmado que [Anheier y Seibel, 1990, 381]:

- Lo público y lo privado en esta materia es una dicotomía y más “privatización” no significa necesariamente menos “pública” y viceversa.
- Las organizaciones que integran el Tercer Sector están interesadas en la prestación de servicios, así como en la realización de actividades de mediación.
- Los modelos nacionales de estructuración del Tercer Sector se configuran más por las funciones de integración sociopolítica que por criterios de eficiencia económica, debido lógicamente a los componentes del Tercer Sector.
- La tipología de la regulación del Tercer Sector por los poderes públicos influye en la orientación del mismo.

En este sentido [Henke, 1984, 12-15] intenta realizar una clasificación de la unidad empresarial universal en dos subdivisiones, encontrándose con el inconveniente que muchas entidades tienen algunas características que se pueden atribuir tanto al ámbito lucrativo como no lucrativo:

- Entidades con finalidad lucrativa: son unidades empresariales que están financiadas una parte por acciones ordinarias, pudiendo ser objeto de venta o negocio entre particulares. En este apartado se incluyen también las organizaciones financiadas por aportaciones de los miembros asociados en los casos en los que los beneficios revierten a dichos miembros.
- Entidades sin finalidad lucrativa: son unidades económicas que no se financian vía acciones que puedan ser vendidas o negociadas entre particulares.

Henke al realizar el análisis de la unidad universal empresarial, intentando realizar la clasificación en dos subdivisiones distintas, llega a la conclusión que la organización y el contenido de un estado financiero de toda entidad tiene que estar relacionado con sus características operativas, por lo que nos resulta fundamental detenernos en el análisis de dichas características, distinguiendo por lo tanto cuatro categorías:

TIPOS DE FINALIDAD	CATEGORÍA DE ENTIDADES
1. FINALIDAD "LUCRATIVA"	1.1. Entidades con finalidad lucrativa puras
	1.2. Entidades con finalidad cuasi-lucrativa
2. FINALIDAD "NO LUCRATIVA"	2.1. Entidades cuasi-no lucrativas
	2.2. Entidades no lucrativas puras

1. Los objetivos operativos primarios de las dos primeras categorías se basan en abastecer y vender productos y/o servicios con la finalidad de obtener beneficios hacia los socios o miembros, incrementándolos en función de normas legales. Ahora bien, hay elementos que hacen posible dicha clasificación:

**1.1. Entidades lucrativas puras:** son entidades que operan con el fin de la obtención del beneficio, por lo que sus estados de explotación tienen que mostrar hasta qué punto se han logrado los objetivos.

Existen entidades empresariales, que funcionan como entidades sin finalidad lucrativa, contando con subentidades que serán autofinanciadas. Por ejemplo, un servicio público, propiedad del municipio es una subentidad dependiente del municipio y orientada al mercado, en la medida que obtienen beneficios.

**1.2. Entidades cuasi-lucrativas:** son unidades empresariales que tienen intereses de participación o de asociación, donde el beneficio se obtiene para los propios asociados. No tratan de proporcionar un beneficio financiero directo a sus miembros, que les diferencia de las entidades lucrativas puras, pero sin embargo, operan con el fin de proporcionar a los miembros sus servicios. Los estados de explotación tienen que ser similares a las entidades lucrativas puras. Por ejemplo, las asociaciones y los clubes privados son unidades empresariales que tienen intereses de participación o de asociación, pudiendo realizar actividades de comercialización. Su finalidad no es proporcionar un beneficio financiero directo a sus miembros, pero operan con la meta de proporcionar a sus socios los servicios concretos de cada asociación.



2. En las dos últimas categorías se agrupan las entidades sin finalidad lucrativa, donde las fuentes de financiación se basan principalmente en tasas y donaciones y cuyos objetivos operativos primarios se fijan en proporcionar servicios socialmente benéficos, distinguiendo a su vez dos tipos de entidades:

**2.1. Entidades cuasi-no lucrativas:** son entidades que obtienen gran parte de sus ingresos de las aportaciones de los usuarios que participan directamente de los servicios que presta la entidad. Operan con la finalidad de recuperar una parte o todos los costes de los servicios prestados ya sean de los beneficiados por los servicios o por terceras personas que actúan en nombre de los beneficiados. Los estados operativos deberían elaborarse resaltando los costes de proporcionar distintos tipos de servicios, más que el beneficio o la pérdida neta. Como ejemplos, destacamos los colegios universitarios, universidades y hospitales.

**2.2. Entidades no lucrativas puras:** se incluyen las unidades gubernamentales, organismos de sanidad y bienestar y las Fundaciones, cuyos servicios están basados totalmente en necesidades sociales. Los estados operativos deberán dar cuenta de los servicios que prestan indicando las fuentes necesarias de recursos para dichas prestaciones y para el sostenimiento de la entidad, es decir, los costes de estructura.

Si indagamos aun más en el origen del Tercer Sector, no sólo en el origen histórico, sino también en el origen económico [Martínez, 1994, 405], nos encontramos con un conjunto de teorías que intentan explicar el motivo que provoca el comienzo de la existencia del Tercer Sector, y que se pueden agrupar en tres bloques:

- Debido a la ineficiencia del Estado y del Mercado. Surgen las ONL como un sistema alternativo ante la provisión de bienes públicos, a causa de la existencia de una demanda insatisfecha, ofreciendo mayores garantías para el participante en la transacción.
- Debido al carácter que poseen totalmente ideológico. Una ONG se constituye con la finalidad de comunicar un conjunto de valores a la sociedad y que sean asumidos por el mayor número de destinatarios.
- Debido al componente donal que poseen estas entidades: es el motor que genera la puesta en marcha de las actividades no lucrativas, buscando los beneficios siempre bajo el interés general.

En el ámbito teórico, se están realizando importantes contribuciones y esfuerzos para delimitar de forma más precisa este sector. De esta forma el concepto de Economía Social hace referencia a un espacio y unas necesidades que tradicionalmente han sido cubiertas por el Estado y que, de forma creciente están siendo objeto de las ONL fundamentalmente y, en menor medida, por empresas privadas que prestan servicios a las entidades anteriores o realizan alguna labor o servicio social por encargo del Estado.

El Centro de Fundaciones nos ofrece la siguiente definición de la Economía Social:

“La Economía Social está compuesta por actividades económicas ejercidas por sociedades, principalmente cooperativas, mutualidades y asociaciones, cuyos principios de actuación se

caracterizan por la finalidad de servicio a los miembros del entorno, la autonomía de gestión, los procesos de decisión democrática y la primacía de las personas y del trabajo sobre el capital en el reparto de los beneficios.”

Basándose en la función principal y en las fuentes de recursos, así como en los sectores institucionales, el Centro de Fundaciones realiza una clasificación de entidades de la Economía Social:

<b>Sectores institucionales</b>	<b>Entidades de Economía Social</b>
Empresas No Financieras	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cooperativas</li> <li>- Sociedades Anónimas Laborales</li> <li>- Sociedades Agrarias de Transformación</li> </ul>
Instituciones de Crédito	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cooperativas de Crédito</li> <li>- Cajas de Ahorro</li> </ul>
Empresas de Seguros	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mutuas</li> <li>- Cooperativas</li> <li>- Mutualidades de Previsión Social</li> </ul>
Instituciones Privadas	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Asociaciones</li> <li>- Fundaciones</li> <li>- Sociedades de Ayuda Mutua</li> <li>- Cofradías de Pescadores</li> <li>- Cruz Roja</li> <li>- Etc.</li> </ul>

Fuente: Centro de Fundaciones.

El término Economía Social, además de definir una metodología y las áreas específicas de indagación económica, como en los casos de: economía de la salud, de la protección social, de la educación, economía alternativa, economía no monetaria, por citar ejemplos, ha hecho tradicionalmente referencia a formas específicas de organizaciones de acción económica, como cooperativas, mutuas, asociaciones, especificando que los componentes de la Economía Social pueden

conducirse a la especificidad de los objetivos que se persiguen, teniendo una connotación en primer lugar social y, de forma secundaria económica [Herrera Gómez, 1998, 93].

El concepto de Economía Social hace posible la distinción de tres tipos de instituciones o tres sectores socioeconómicos: el formado por el sector público (estatal), el empresarial capitalista y el propio de Economía Social. El sector de la Economía Social pretende agrupar el conjunto de instituciones que tienen en común objetivos económicos sociales haciendo que se fomente y se incentive la participación ciudadana añadiendo una condición no negociable basada en la toma de decisiones de sus miembros. El sector de la Economía Social agrupa, por tanto, las instituciones, que a diferencia con los sectores público y privado, buscan compaginar la libertad económica del mercado con la justicia social, como instrumento de solución de los problemas sociales colectivos que se originan [Ruiz Olabuénaga, 2000b, 30].

Una vez que hemos centrado la definición de Economía Social, podemos relacionarla con el sistema de los servicios sociales, cuyas características en el Sistema español son las siguientes [Cabra de Luna, 1985, 10]:

- El Sistema español de servicios sociales es mixto, se trata de un servicio público en el que conviven la gestión directa y la gestión indirecta, a través fundamentalmente de la iniciativa social.
- El Sistema de servicios sociales en el Estado español es descentralizado política y administrativamente, pero con una compleja distribución de competencias en los tres escalones de las Administraciones Públicas: Administración del Estado, Administración Autonómica y Administración Local.

- Está fragmentado a escala institucional. Existen numerosos Organismos públicos con responsabilidades en la materia de la Administración del Estado (Departamentos Ministeriales), Administración Autonómica y Administración Local (Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales).
- El sistema de servicios sociales en España es descoordinado y en él hay ausencia de planificación global. Para evitarlo se tienen que tener en cuenta dos principios clave: la cooperación y colaboración entre todas las Administraciones Públicas competentes en servicios sociales, que en su conjunto deberían constituir el Bienestar Social.
- El sistema de servicios sociales se ha visto sesgado por los planteamientos “benéficos” y “asistencialistas”. Sin embargo esta tendencia histórica se está invirtiendo ya que tanto la Administración central como la autonómica y la local han comenzado a poner en funcionamiento programas de carácter preventivo y comunitario, principalmente a través de centros polivalentes de servicios sociales.
- El sistema español de servicios sociales tiene una tendencia a la participación y como ejemplos podemos citar:
  - a) En el ámbito institucional se han creado Consejos de Participación por las diferentes Comunidades Autónomas y Ayuntamientos: el Consejo General del INSERSO (Orden Ministerial de 17 de enero de 1980), los Consejos Provinciales de esta Entidad Gestora de la Seguridad Social, así como el Consejo Rector de Minusválidos.
  - b) En el ámbito de gestión de centros, se han regulado los Organos de participación y representación de los Centros de

la Tercera Edad del INSERSO, convocatorias de subvenciones a escala central y autonómica, que en algunas Comunidades Autónomas se exige como requisito la democratización de los Centros.

- c) En el ámbito de Administración Local, las Corporaciones Locales tienen que favorecer el desarrollo de las asociaciones para la defensa de los intereses generales.
- El Sistema español de servicios sociales ha tenido y tiene una financiación “sui generis”, fundamentalmente vía impuestos y tasas, con la consiguiente iniciativa social de las exenciones fiscales de las actividades realizadas por las ESAL.

## **2. CARACTERÍSTICAS DEL TERCER SECTOR**

En un principio se podría afirmar que el Tercer Sector está situado entre el Sector Público y el Sector Privado, por lo tanto poseen características que son comunes a todo tipo de instituciones que se encuentran situadas entre lo “puramente público” y lo “puramente privado”. Dichas características son analizadas [Anthony y Young, 1988] resumiéndose en las siguientes:

- Ausencia del objetivo de maximizar los beneficios económicos. El beneficio deja de ser el criterio que orienta la actividad directiva. Su objetivo es la maximización del bienestar de sus socios o usuarios. El beneficio revertirá en sus beneficiarios y no en los accionistas.
- Esta característica marca claramente la distinción que existe entre las ONL ya que el objetivo principal es prestar los mejores servicios y el resto de organizaciones de tipo lucrativo en las que el objetivo es obtener mayores beneficios y maximizar el valor de la empresa.

La clave está, no en el beneficio económico, sino en el reparto del beneficio, que tiene que revertir sobre la propia organización y que en términos no lucrativos sería más correcto denominar excedente. En capítulos posteriores veremos que la Ley de Fundaciones recoge con bastante detalle qué se debe entender por reparto o distribución del excedente.

- Diferencias significativas en el tratamiento tanto fiscal como legal. El tratamiento fiscal diferenciado nace, en algunos casos, como consecuencia del carácter de subsidiariedad en la provisión de bienes de responsabilidad pública y, en general, del propio objetivo de reinvertir las plusvalías generadas.
- Tendencia de comportamiento como organizaciones de servicios. Estas entidades no producen bienes principalmente con finalidad de venta, se decantan más bien ante la prestación de servicios para diversos usuarios.
- Restricciones en los objetivos y estrategias. La mayoría de estas organizaciones tienen menor libertad para variar los objetivos y tienden a modificar sus estrategias más lentamente, ya que sus órganos de decisión son más complejos.
- Órganos de dirección débiles. En estas entidades la mayoría de las veces, la línea de responsabilidad no es clara. La responsabilidad suele recaer en una persona que ha sido elegida más bien por motivos políticos, que por sus capacidades para realizar gestiones. El órgano directivo suele estar insuficientemente informado, lo que puede llevar a la toma de decisiones que no son precisamente óptimas.
- Fuerte dominio de profesionales. La mayor parte de los trabajadores son profesionales. Como es bien sabido en las

organizaciones profesionales priman los criterios basados en la calidad de la gestión de los recursos más que en la eficiencia.

Existe un amplio abanico de instituciones sociales que actúan fuera de los límites del mercado y del Estado, teniendo numerosas denominaciones, tal que “sector no lucrativo”, “sector del voluntariado”, “sociedad civil”, “tercer sector” o “sector independiente”; en este conjunto de instituciones se incluye, en ocasiones, ciertas entidades como hospitales, universidades, clubes sociales, organizaciones profesionales, grupos medioambientales, organismos de asesoramiento familiar, clubes deportivos, centros de formación profesional, organizaciones de derechos humanos, etc. Independientemente de esta amplia relación de entidades e instituciones y aún su diversidad, estas organizaciones comparten algunas características [Salamon y Anheier, 1997]:

- Están constituidas bajo organizaciones, poseen una presencia y una estructura institucional.
- Son instituciones privadas, en el sentido que están separadas institucionalmente del Estado.
- No generan beneficios para sus gestores o el conjunto de “titulares” de la misma, es decir, no reparten beneficios.
- Controlan esencialmente sus propias actividades, se caracterizan por ser organizaciones autónomas.
- La mayoría de estas instituciones poseen la participación de voluntarios ya sea monetaria o no.

A partir de las características propias del Tercer Sector, vemos que existe una línea que divide a las ONL de las organizaciones lucrativas [Guerras Martín, 1995, 459]: la distinción se basa en los objetivos finales que se



persiguen y no tanto en el tipo de actividad que se lleva a cabo, puesto que la misma actividad puede ser realizada por los dos tipos de organizaciones.

En todo tipo de organizaciones, tanto públicas como privadas se producen cambios a lo largo del tiempo. Las ONL por su parte atienden las necesidades y la demanda de la sociedad, las cuales también evolucionan ante el cambio constante que se contempla en todas las organizaciones, por lo que las ONL deben cambiar también en la misma línea<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Prueba de la evolución que sufren las ONL en general, son los numerosos estudios e investigaciones que se están realizando. En este sentido, cabe destacar las siguientes Tesis Doctorales:

1. [Sajardo Moreno, 1994]: El objetivo de esta investigación es justificar la existencia y analizar el papel socioeconómico del sector de ENL en las economías de los países subdesarrollados, en particular en uno de los subsectores que integran la protección social, como es el de los servicios sociales. Se estudian e integran las diversas estructuras analíticas edificadas desde el enfoque del "nonprofit organizations" en un marco teórico común con las siguientes aportaciones: la teoría de la elección institucional, perspectiva de demanda que plantea el estudio de estas entidades a través del análisis de los procesos de elección del demandante entre opciones institucionales alternativas (sector público, sector privado lucrativo y sector de ENL).
2. [Marcuello Servos, 1995]: El objetivo de ese trabajo es analizar los factores que impulsan y frenan la difusión de actividades y organizaciones que no responden a un deseo de lucro personal e investigar las fuerzas internas y externas que aseguran la eficiencia económica cuando dicha eficiencia no se transforma en beneficios directos para quienes la hacen posible. La aportación de esta tesis es profundizar en el análisis teórico y empírico de las ONL en España. Desde el punto de vista teórico, se ha realizado una exhaustiva recopilación y valoración de la literatura económica, y desde el punto de vista empírico, se destacan los factores que influyen en el desarrollo del SNL, sobre el comportamiento de los donantes y sobre la evaluación de la eficiencia de las ONL.

Dentro del Tercer Sector, podemos observar cómo han evolucionado dos subsectores no lucrativos característicos [Vernis Doménech, 1998, 79]:

- Subsector de las donaciones y subvenciones.
- Subsector comercial.

En sus orígenes las ONL obtenían sus ingresos únicamente de donaciones y subvenciones o de cuotas de socios. Posteriormente, a final de los años 80, algunas ONL comienzan a realizar transacciones con bienes y servicios. Hoy en día se puede generalizar prácticamente afirmando que los ingresos de las ONL provienen de una combinación de ambos orígenes: donaciones/subvenciones y venta de bienes y servicios.

Ante estos cambios, lo lógico sería observar modificaciones paralelas en la organización de las entidades para adaptarse a las modificaciones que sufre el mercado; no obstante, vemos que esto no ocurre, es decir, existe un freno basado especialmente en la dialéctica permanente de dos ideas contrapuestas respecto a lo que deben o no ofrecer las ONL:

- Deben mantenerse como organizaciones filantrópicas únicamente.
- Deben buscar un equilibrio entre las dos modalidades para la obtención de ingresos.

Las ONL sirven para responder a las necesidades de la sociedad. Al evolucionar estas necesidades, sería lógico que estas entidades también debieran cambiar. El problema está en que el cambio no es nada fácil, por lo tanto, ante cambios en la sociedad, las ONL deberían adaptar dichos cambios, de acuerdo con el siguiente principio:

“La sociedad está en transformación continua, por lo que es necesario la existencia de organizaciones que no sólo *hagan el bien*, sino que además *lo hagan bien*” [Vernis Doménech, 1998, 80].

Se pueden destacar [Jarre, 1991, 93], cinco funciones principales que desarrollan mayoritariamente las Entidades No Lucrativas en la actualidad:

1. La función de aportar innovaciones. Si comparamos a estas entidades con las estructuras burocráticas, se observa que son más libres en sus decisiones y en sus formas de actuar. De esta forma desempeñan de forma eficaz sus funciones combinando sus métodos con el trabajo que hasta ahora sólo se venía asignando a la empresa.
2. La función de prestar servicios. Las entidades vienen desarrollando esta función fundamentalmente por dos motivos:
  - Para satisfacer una carencia ante la ausencia de servicios existente. En este sentido, se pone de manifiesto una vez más que los poderes públicos no satisfacen actualmente estas necesidades, por lo tanto las entidades no lucrativas se encargan de ello bien sea con carácter temporal de forma experimental para ofrecer su utilidad y necesidad, con objeto de demostrar que es responsabilidad suya proporcionarlos; o bien considerando que el tipo de servicio se presta de manera permanente a sus miembros o a otros que tengan necesidad de ellos.
  - Para permitir al usuario una elección entre varios servicios. En la actualidad las ONL están acogiendo entre sus actividades una mayor diversificación de servicios, contribuyendo de esta

forma las posibilidades de comparación y por lo tanto a estimular la competencia mejorando de esta forma los servicios, ya sean públicos o privados.

3. La función de actuar como defensor. Esta función la realizan de muy diversas formas:

- Defendiendo los intereses de un grupo específico: económico, profesional, etc.
- Luchando contra algunas actitudes que se presentan en la sociedad, por citar un ejemplo, podemos resaltar en este sentido, la campaña que realizan algunas entidades no lucrativas contra el racismo.
- Actuar para que se tomen algunas medidas con la finalidad de realizar cambios en algunas actividades, por ejemplo cambios para mejorar y defender el medio ambiente, concienciación del ciudadano, etc.

4. La función de garantizar valores. Las ONL, debido precisamente a su estructura particular y a sus actividades, se encargan de preservar algunos valores de la sociedad, defendiendo los intereses de las minorías.

5. La función de “estructura mediadora”. De esta forma se estimula al ciudadano para participar activamente en los procesos de decisión dentro del ámbito político, cultural, social y económico.

Desde el punto de vista operativo y partiendo de la base que el Tercer Sector se encuentra configurado y asentado como otro sector más perteneciente a la sociedad, junto con el sector público y privado,

resaltamos cinco elementos que lo definen y caracterizan [Salamon y Anheier, 1992, 135]:

1. Organización formal. Se deben fijar unos objetivos generales, disponiendo de los recursos necesarios para alcanzarlos. La forma jurídica más habitual se basa en asociaciones y fundaciones.
2. Organización privada. Las entidades no tienen necesariamente por qué pertenecer a la Administración Pública, excluyendo en este caso a las entidades donde sus presupuestos estén integrados en los Presupuestos Públicos, y los organismos autónomos de las Administraciones Públicas, Institutos y Patronatos Públicos.
3. Organización sin ánimo de lucro. Característica destacada por todos los autores, cuya idea se centra en el no reparto del beneficio.
4. Organización dotadas de autogobierno. Las entidades deben disponer de sus propios órganos de gobierno.
5. Organización con carácter altruista. En la mayoría de los casos, las actividades son realizadas con la participación del voluntariado, ya sea porque la gestión se haga de forma voluntaria o porque el objetivo sea el interés general.

Como venimos observando, el “no perseguir ánimo de lucro” no se contrapone a la existencia de un beneficio. En la realización de actividades de gestión siempre va asociado la obtención de un resultado, pudiendo ser positivo o negativo. En las actividades mercantiles el resultado se denomina beneficio o pérdida, como es bien sabido. En una actividad financiera presupuestaria (sector público), hablamos de superávit o déficit. Estos conceptos no son ni paralelos ni correlativos y por lo tanto no son términos similares [Rodríguez-Vilariño, 1980, 27], cuando existe lucro en una entidad, existe la posibilidad de que el

beneficio se reparta entre los propietarios; cuando no existe este ánimo de lucro, el beneficio se reinvierte o lo que es lo mismo se incorpora a la autofinanciación, sin una posible distribución exterior. Por lo tanto, la existencia o no de ánimo de lucro en una entidad depende, en gran parte, del fin o destino que se le esté fijando al beneficio.

Aplicar criterios de gestión en entidades que no persiguen el beneficio tiene un peligro: en todo momento deben estar presentes los fines que persigue la entidad y estos van a configurar la guía para poder aplicar las decisiones de gestión. Todo ello supone que la gestión no puede nunca estar por encima de los valores que tenga la organización social. El criterio de gestión que se pretenda seguir dependerá de qué tipo de entidad estemos gestionando, en concreto; al ser nuestra finalidad analizar la gestión de las ONL, debemos tener en cuenta todas las características que llevan asociadas y que ya han sido objeto de descripción, por lo que la gestión en este caso debe estar inspirada por los valores altruistas y por los fines que cada entidad de forma individual pretenda perseguir, para finalmente llevar a cabo un sistema administrativo que está relacionado con el proceso de toma de decisiones, siendo ésta última una fase de ejecución que remata el proceso de estudio, diagnóstico y programación de todos los programas de acción social que se haya propuesto cada entidad [Ander-Egg, 1990, 61], ahora bien cada una de estas fases, dentro de la estructura básica de procedimiento, se realizan antes de proceder a la toma de decisiones, puesto que cada una cumple con una determinada función:

- El estudio-investigación es útil para obtener los datos e información sobre los hechos, necesidades y problemas que configuran una determinada situación.

- El diagnóstico determina cuáles son los problemas, necesidades y recursos más importantes y cuáles son los más urgentes en una determinada organización y entorno social.
- La programación establece qué se quiere hacer, cuánto, cómo, cuándo, por qué, para qué, dónde...

La toma de decisiones, por tanto, es un proceso de elección de una alternativa entre aquellas disponibles, considerando los factores involucrados en el programa social de la institución y sopesando las diferentes posibilidades, de manera que la elección suponga un cumplimiento con el fin de alcanzar las metas y objetivos propuestos.

### **3. CLASIFICACIÓN DE LAS ORGANIZACIONES NO LUCRATIVAS**

Una vez que hemos fijado las funciones de las ONL en la maximización del interés de sus miembros o usuarios en su caso, se puede establecer una primera clasificación [Anthony y Young, 1988]:

- a) Organizaciones de “proyección externa”.** Son aquellas entidades de carácter altruista que persiguen fines de interés general, cuyos beneficiarios son terceras personas que no pertenecen a la entidad y la oferta de los bienes está dirigida a la corrección de desigualdades o a la redistribución externa de rentas, colaborando con el sector público en el sentido de participar con la realización de fines de interés general. Estas entidades son el mejor cauce para el altruismo [Weisbrod, 1988], donde estarían incluidas las Fundaciones y las asociaciones benéficas y filantrópicas.

- b) Organizaciones de “proyección interna”.** Son aquellas entidades cuyos objetivos están dirigidos a incrementar el bienestar de los miembros que pertenecen a dicha organización. Por lo que el colectivo receptor de sus acciones son los propios miembros. Estarían incluidos: Clubes, Cooperativas, Asociaciones civiles o profesionales y Sindicatos.

Esta clasificación que propone Anthony y Young basada en la consideración del colectivo receptor de las actividades no lucrativas, se puede adaptar a su vez y unir con una identificación de la tipología de los bienes y servicios ofertados por las ENL, plasmado en el siguiente cuadro [Monserrat, 1991, 48] con una serie de consideraciones previas:

En las entidades incluidas en el segundo apartado como organizaciones de proyección interna se ofertan bienes y servicios que se caracterizan por ser cuasi-privados. Estas entidades se encuentran más próximas a las características que definen a las entidades lucrativas, en el sentido de compartir las propiedades de consumo rival, pero no practican el principio de exclusión en sentido estricto, sino que aplica de manera parcial por motivos económicos a través del sistema de cuotas para la pertenencia al grupo.

Por otra parte se encuentran las entidades que se incluyen en ENL de proyección externa, donde los bienes y servicios que se proporcionan se identifican de bienes cuasi-públicos, donde se comparten con los bienes públicos las características de consumo no-rival y la presencia de externalidades, no siendo posible una tarifación vía precios. La oferta de estos bienes va dirigida básicamente a la corrección de desigualdades o a la redistribución externa de rentas, colaborando con el Sector Público en la realización de fines de interés general.



	SECTOR PÚBLICO	SECTOR NO LUCRATIVO		SECTOR PRIVADO
	No exclusión	ENL Proyección externa Exclusión parcial (ideológica)	ENL Proyección interna Exclusión parcial (económica)	Exclusión
<b>Redistribución externa rentas</b>	BIENES PÚBLICOS			
<b>Redistribución interna rentas</b>		BIENES CUASI-PÚBLICOS		
<b>Redistribución interna rentas</b>			BIENES CUASI-PRIVADOS	
<b>No redistribución de rentas</b>				BIENES PRIVADOS
	CONSUMO NO RIVAL		CONSUMO RIVAL	

Fuente: Monserrat, J. (1991)

Otro tipo de clasificación basada en el ámbito de actividades y en el tipo de organización que llevan a cabo estas entidades [Ascoli, 1987, 119], es la que se exponen a continuación junto con algunos ejemplos de entidades en concreto, con la finalidad de ofrecer mayor detalle:

1. Organizaciones religiosas.
2. Organizaciones relacionadas con el trabajo: sindicatos, organizaciones profesionales.
3. Organizaciones relacionadas con la instrucción: escuelas en general y organizaciones de investigación.
4. Fundaciones: organizaciones filantrópicas, Fundaciones ligadas a grandes empresas o Fundaciones públicas.
5. Organizaciones culturales: bibliotecas, museos.

6. Organizaciones de servicios: organizaciones que se dedican a prestar servicios sociales.
7. Organizaciones sociales: organizaciones deportivas o étnicas.
8. Organizaciones relacionadas con la sanidad: asociaciones que se ocupen de enfermedades específicas.
9. Organizaciones benéficas: organizaciones que recauden fondos para personas determinadas.
10. Organizaciones políticas.
11. Movimientos de masas organizados.

Si hacemos referencia a las organizaciones sociovoluntarias [Casado, 1988], podemos realizar la siguiente clasificación:

1. Las iglesias, las obras sociales de patrocinio público o privado.
2. Las asociaciones de vecinos y afectados.
3. Las coordinadoras y colectivos de acción cívica.
4. Las fundaciones culturales, educativas y asistenciales.
5. Colegios profesionales.
6. Sindicatos.
7. Asociaciones empresariales.
8. Partidos políticos<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup>Nos resulta indispensable, resaltar una Tesis Doctoral, cuya investigación se ha decantado, en presentar una serie de reflexiones, análisis y conclusiones sobre la situación jurídica, contable y de gestión tanto en las Fundaciones como en los partidos políticos:

Un estudio realizado con la finalidad de elaborar una clasificación internacional de entidades no lucrativas [Salamon y Anheier, 1993, 190], basado en trabajos analizando la “Clasificación de estándares internacionales industriales de las Naciones Unidas” en 1990, en las “Estadísticas europeas de clasificación de actividades económico industriales” en 1985 y en la “Taxonomía nacional de actividades exentas”, realizado en el Centro Nacional de Estadísticas de Entidades no Lucrativas de Estados Unidos en 1990, han propuesto la denominada Clasificación Internacional de Entidades No Lucrativas (ICNPO), identificando la consideración del tipo de actividad económica principal que éstas realizan, clasificándolas en doce grupos mayores de actividad que a su vez son divididos en veinticuatro grupos:

#### GRUPO 1: CULTURA Y OCIO

- 1.1. Cultura y arte
- 1.2. Ocio
- 1.3. Clubes de servicios

#### GRUPO 2: EDUCACIÓN E INVESTIGACIÓN

- 2.1. Educación primera y segunda
- 2.2. Educación superior
- 2.3. Otros tipos de educación
- 2.4. Investigación

#### GRUPO 3: SALUD

- 3.1. Hospitales y Rehabilitación
- 3.2. Guarderías
- 3.3. Intervenciones en salud mental
- 3.4. Otros servicios de salud

---

Para los partidos políticos en concreto, se revisa su contabilidad y los mecanismos de control, tanto para sus actividades de funcionamiento ordinario como las electorales, así como los informes elaborados por el Tribunal de Cuentas sobre la contabilidad relativa al período 1987-1992 y sobre las contabilidades electorales presentadas ante este órgano, poniéndose de manifiesto las principales deficiencias e irregularidades en dichas contabilidades, efectuando una propuesta para una posible adaptación sectorial del PGC a los partidos políticos [Morales Guerrero, 1998].

GRUPO 4: SERVICIOS SOCIALES

- 4.1. Servicios sociales
- 4.2. Alta necesidad y refugiados
- 4.3. Apoyo y mantenimiento de rentas

GRUPO 5: MEDIO AMBIENTE

- 5.1. Medio ambiente
- 5.2. Animales

GRUPO 6: DESARROLLO Y VIVIENDA

- 6.1. Desarrollo económico, social y comunitario
- 6.2. Vivienda
- 6.3. Empleo y formación

GRUPO 7: SERVICIOS LEGALES, DEFENSA Y POLÍTICOS

- 7.1. Entidades para la defensa civil
- 7.2. Servicios legales y jurídicos
- 7.3. Entidades políticas

GRUPO 8: PROMOCIÓN DEL VOLUNTARIADO E INTERMEDIARIOS

- 8.1. Intermediarios filantrópicos

GRUPO 9: ACTIVIDADES INTERNACIONALES

- 9.1. Actividades internacionales

GRUPO 10: ACTIVIDADES RELIGIOSAS

- 10.1. Asociaciones y congregaciones religiosas

GRUPO 11: ASOCIACIONES PROFESIONALES, EMPRESARIALES, Y SINDICATOS

- 11.1. Asociaciones profesionales, empresariales y sindicatos

GRUPO 12: NO CLASIFICADOS

- 12.1. No clasificados

Este último criterio de clasificación ha recibido críticas al no poseer un grado elevado de rigor [Sajardo Moreno, 1996, 54] por los siguientes motivos:

- Dentro de cada grupo mayor quedan recogidas ENL de tipología muy variada, aunque sus actividades principales conducen a una única agrupación, como en el caso de las asociaciones profesionales
- Para un gran número de ENL su actividad real no tiene relación con la actividad con la que fueron constituidas, como el grupo de medio ambiente donde muchas ENL se dedican a ejercer actividades de defensa y reivindicación.
- La naturaleza de una entidad puede variar en función de las circunstancias políticas y del desarrollo de cada país en el que actúen.

De todas las entidades sin ánimo de lucro ya enunciadas, definidas y clasificadas anteriormente, el estudio y análisis del grupo referente a las Fundaciones es el objetivo básico y fundamental en este trabajo.

Existe otro tipo de entidades no lucrativas que pudieran relacionarse y confundirse con las Fundaciones, por sus características similares. Nos estamos refiriendo a las Asociaciones, entendiéndolo por tales aquellas entidades basadas en un conjunto de personas que se unen para alcanzar un fin común a las mismas, sin que dicho fin sea la consecución de un lucro repartible entre los socios.

Los fines de la Asociación han de ser determinados y lícitos y pueden interesar a los miembros de la Asociación exclusivamente o a la colectividad.

Los elementos jurídicos básicos son: acto de constitución, estatutos que recojan los aspectos referentes al funcionamiento y Registro de la Asociación.

Es interesante destacar el concepto asimismo de Asociación de utilidad pública, recogida en la Ley de Asociaciones de 24 de diciembre de 1964, que fue desarrollada por el Decreto 1.440/1965, de 20 de mayo y posteriormente por el Real Decreto 1786/1996, de 19 de julio donde se establece que aquellas asociaciones dedicadas a fines asistenciales, educativos, culturales, deportivos o cualesquiera otros fines que tiendan a promover el “bien común”, puedan ser declaradas de “utilidad pública”, por acuerdo del Consejo de Ministros. Esta calificación les dará derecho a gozar de privilegios de orden fiscal, económico y administrativo.

Existen unas características de las Asociaciones que las distinguen claramente de las Fundaciones, como son:

- Los asociados se benefician del desarrollo de la entidad y sus directivos son los socios.
- Se rigen por principios democráticos en función de los cuales la vida de la asociación está dirigida por personas que los propios socios eligen, los cuales son la base de la entidad.
- Las fuentes de financiación suelen ser de procedencia muy diversa: los propios asociados, la Administración Pública y el sector privado, ya sea lucrativo o no lucrativo.
- La fuente de financiación más típica de las Asociaciones, y que por sus características se puede afirmar que es un ingreso fijo y periódico [Aznar López, 1993, 114], son las cuotas, aportación que

realizan los asociados, aunque no todas las cuotas tienen este carácter de fijo, existiendo así las cuotas extraordinarias.

En la actualidad, el Derecho de Asociación está recogido y reconocido por la Constitución de 1978, en cuyo artículo 22 se establece que: “1. Se reconoce el derecho de asociación. 2. Las asociaciones que persigan fines o utilicen medios tipificados como delito son ilegales. 3. Las asociaciones constituidas al amparo de este artículo deberán inscribirse en un registro a los solos efectos de publicidad. 4. Las asociaciones sólo podrán ser disueltas o suspendidas en sus actividades en virtud de resolución judicial motivada. 5. Se prohíben las asociaciones secretas y las de carácter paramilitar”.

Las Asociaciones tienen menor intervención administrativa que las Fundaciones, pero requieren para ser calificadas de interés público, haber estado funcionando dos años y una declaración administrativa para poder gozar de los beneficios fiscales. Al igual que las Fundaciones, la tipología y clasificación de las Asociaciones es múltiple y variada, pudiéndose destacar regímenes específicos especiales para tipos diferentes de Asociaciones, cuyo detalle no exponemos al no ser el objetivo de este trabajo.

#### 4. LA GESTIÓN EN EL SECTOR NO LUCRATIVO

El crecimiento de las ONL supone no sólo nuevas posibilidades y recursos, sino nuevos retos, exigencias y necesidades a las que tienen que responder. En España, numerosas organizaciones pertenecientes al Tercer Sector afrontan en la actualidad la necesidad de emprender un proceso de organización interna con el objetivo de mejorar la calidad de su trabajo.

“Las mejores organizaciones altruistas consagran una buena parte de su pensamiento a la definición de la misión de la organización. Evitan las sentencias majestuosas y llenas de buena voluntad, para centrarse, en su lugar, en objetivos de claras implicaciones para el trabajo que los miembros realizan tanto los de su personal remunerado como los del voluntariado.”  
[Drucker, 1990,20].

En el ámbito de la gestión económica y financiera, tanto en la gestión empresarial como la gestión pública, existen muchas técnicas aplicables al sector no lucrativo, sin embargo, la especificidad del sector impone cambios cualitativos esenciales en el uso de dichas técnicas, en este sentido, no se debe confundir la inexistencia de ánimo de lucro con la inexistencia de gestión de la organización, puesto que uno de los aspectos a tener en cuenta por los gestores del sector no lucrativo se basa en criterios de rentabilidad [Meunier, 1993, 40], deben “evitar el déficit si quieren asegurar la viabilidad de su organización y deben incluso liberar un excedente si quieren desarrollarla”.

La gestión en las ONL surge como una respuesta a las necesidades actuales y futuras determinadas por una serie de factores interrelacionados:



- La forma en que la sociedad percibe a este sector: actualmente, el mayor conocimiento sobre el Tercer Sector ha tenido como consecuencia un aumento del apoyo social a las organizaciones que lo componen pero, al mismo tiempo, un aumento de los niveles de exigencia en cuanto a eficiencia y transparencia en el uso de fondos y en los propios requisitos para acceder a estos.
- La necesidad del Tercer Sector de afrontar un proceso ineludible: el de adecuación a la realidad social y económica a través de una mayor profesionalización, que permite a estas organizaciones alcanzar mayores niveles de eficiencia y mayor capacidad para aprovechar los recursos disponibles.
- El mayor nivel de conocimiento que el Tercer Sector posee de sí mismo: los años de experiencia de las ONL les ha proporcionado un conocimiento de aspectos clave de su organización, en el sentido de gestión, actividades y financiación, que les permite evaluar dichas experiencias y mejorar el trabajo en dichas áreas.

Desde un punto de vista económico, en las ENL existe escasez de recursos, por lo que es necesario tomar decisiones fundamentalmente en cuanto a decidir cómo se emplean. En este sentido, se puede aplicar el estudio de la economía referente a los criterios para la distribución de los recursos escasos; un criterio que ha dominado la economía ha sido el de la eficiencia [Knapp, 1990, 15], donde existe conexión entre los factores (costes de producción) y los productos (resultados) que se observan como un conjunto de relaciones complejas que relacionan por un lado, los recursos materiales pero también los factores inmateriales y de no-mercado (como el entorno). Las ENL deben buscar la eficiencia mediante la búsqueda de una distribución de los recursos escasos que maximice en general el bienestar social.

Las características específicas de este sector hacen que los conocimientos existentes y experiencias sobre técnicas y modelos de gestión se presenten con cambios cualitativos, y sea necesario el desarrollo y adaptación de dichas técnicas en estas entidades. En esta línea, desarrollamos algunos de los aspectos que se han considerado más complejos [Serra Martín, 1990, 76] en la gestión de las ONL:

- La definición y jerarquización de los objetivos en la organización es altamente compleja por varios motivos: por el carácter intangible de los objetivos propios de algunas entidades, por la coexistencia de más de un objetivo estratégico y por la dificultad en la evaluación de resultados cuando el objetivo no es específicamente económico.
- En general, la función directiva está formada por Juntas de Gobiernos o Patronatos que no están profesionalizados ni remunerados, con dedicación parcial en muchos casos, que hacen posible la existencia de conflicto en el proceso de asignación de funciones y de toma de decisiones.
- La gestión de voluntarios se está convirtiendo en uno de los recursos fundamentales en este sector con alto valor económico y social, planteando a su vez problemas en el proceso de reclutamiento, integración, formación técnica.
- La gestión económica no tiene que tener un planteamiento centrado en la obtención del máximo rendimiento económico, sino en la obtención del máximo volumen posible de recursos económicos que se puedan aplicar a la realización de las actividades que posibilitan a la organización para conseguir sus objetivos.

#### **4.1. Factores que influyen en la gestión de las ONL**

Partimos de la idea que es fundamental que la entidad desarrolle nuevos servicios y actividades si quiere sobrevivir, tratando de maximizar la línea del servicio prestado basado en personas, donde existirá mano de obra no especializada, mano de obra especializada y/o profesionales.

La estrategia en las ONL está basada fundamentalmente en personas, reflejando la estructura del personal remunerado en las entidades sociales, se destacan tres factores significativos [Marbán, 2000, 130]: las entidades sociales son intensivas en mano de obra, existen elevados porcentajes de concentración del personal en aquellas entidades de mayor dimensión (aquellas entidades cuyos ingresos superan el 1% de los ingresos totales) y la existencia de problemas de estabilidad laboral que incide en las relaciones personal-entidad, en el grado de participación así como en los mecanismos de incentivos al trabajador.

Igual que en las empresas de servicios por ejemplo, [Arruñada, 1986, 79] donde la presencia del consumidor en el sistema de producción puede llevar a la satisfacción o insatisfacción del trabajador que presta dicho servicio haciendo que se convierta en un factor principal de la calidad. Esto provoca que sea necesario la selección del personal con una política de relación humana además de la necesaria en una organización de trabajo de empresas de elaboración de bienes.

Pues bien, en las ONL el capital humano es uno de los principales activos debido fundamentalmente al carácter solidario de las actividades desarrolladas en este sector, combinándose eficiencia con altruismo, con mano de obra social desarrollada tanto por el personal remunerado como por el voluntario.

El voluntario en el sector que nos ocupa, configura un concepto fundamental, constituyendo una figura social tan interesante que es necesario el soporte de dos definiciones de carácter operativo [Olabuénaga, 2000a, 67]:

- Voluntario en sentido amplio. Aquellas personas que dedican una hora al mes, como mínimo, a una organización no lucrativa.
- Voluntario en sentido estricto. Aquellas personas que dedican más de 16 horas mensuales a una de estas organizaciones.

En este sentido, el autor citado elabora una doble estimación, en un estudio realizado en 1995: por un lado, el número de voluntarios en sentido amplio se cifra en 2.931.219 y, por otro el de voluntarios en sentido estricto, con una dedicación mínima superior a las 4 horas semanales, cuyo número es de 1.026.482, llegando a la conclusión que el sector que concentra el mayor número de voluntarios en sentido amplio es el de Cultura, Deporte y Actividades recreativas, mientras que el que concentra mayor número de voluntarios en sentido estricto es el de Servicios Sociales.

El voluntariado está adquiriendo una importancia creciente desde el punto de vista de estas organizaciones, actualmente están llevando a cabo incluso funciones de liderazgo, marcando una de las características que les hace diferir con las empresas comerciales [Drucker, 1996, 177].

Hay una serie de elementos básicos a tener en cuenta en la acción de los voluntarios en la organización: cuál es la estructura institucional que posee la organización y del desarrollo organizativo de las mismas que dependerá de la clase jurídica de las entidades voluntarias que se estén tratando (asociaciones, corporaciones, Fundaciones y otras instituciones); qué misión institucional y qué estrategias de acción y mantenimiento se

llevan a cabo y por último qué relaciones poseen los voluntarios dentro del propio sector institucional [Casado, 1998, 169].

Parece evidente la necesidad de una “profesionalidad” del voluntariado, teniendo en cuenta que el término profesional no es sinónimo de “remunerado”, sino de calidad, en el sentido de capacidad contrastada de llevar a cabo adecuadamente una tarea, implica formación y rigor en la ejecución, elementos clave en cualquier organización [Alberich Nistal, 1998, 114].

Cabe pues, resaltar, la creciente importancia que se conceden a los recursos humanos como instrumento central en la actividad de servicio que prestan estas organizaciones, por lo que, en general todas las ONG's gozan de un elemento común que se basa en la centralización en las personas.

En términos generales, se advierte un importante déficit de profesionales (sean voluntarios o contratados) que se dediquen a hacer un empleo eficaz y eficiente de los medios con que cuentan estas organizaciones, es decir, falta gente responsable, formada y capaz de traducir los recursos financieros en ayuda real, de calidad y con un alto sentido práctico.

Las cifras recogidas en el Directorio de ONGD que anualmente publica la Coordinadora de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo-España (CONGDE), muestran que la tendencia sigue siendo descendente en cuanto a los recursos humanos con los que cuentan las ONGD federadas, alcanzando para 1998 una cifra total de 18.919 personas. Esta caída de un 34% respecto al año anterior se debe casi en exclusividad a la introducción de factores correctores en la depuración de la recogida de datos, con el objeto de que estos no reflejen ni personal cuyas funciones no estén ligadas a la cooperación internacional, ni voluntariado que sea

excesivamente esporádico o puntual. De hecho el descenso más acusado se produce en la captación de personal voluntario dentro de los entornos de las delegaciones (un 53% menos que en 1997), el cual se debe a que Manos Unidas ha descontado respecto a 1997 a aquellos voluntarios que sólo participan puntualmente en algunas campañas.

Como tendencia global, se aprecia una ligera recuperación de las cifras del personal, tanto contratado como voluntario, volviendo a lo que ocurría en 1996. No obstante, la Coordinadora de ONGD señala que los únicos descensos, aunque no muy acusados, de volumen de recursos humanos (sin que exista el factor distorsionado antes aludido) se producen entre el personal local con el que cuentan las ONGD en el terreno, tanto contratado como voluntario.

#### **4.2. Desarrollo organizativo de la gestión de las ONL**

La creciente especialización del trabajo de las ONL requiere la utilización de diferentes actuaciones, dependiendo de las características y necesidades de cada organización. La afirmación “el éxito de muchas instituciones sin ánimo de lucro se debe a que en el curso de la última década han descubierto la gestión profesional” [Drucker, 1991, 48], define perfectamente la necesidad de un proceso de gestión en estas entidades. Para ello, las propias ONL se asocian y buscan servicios de análisis de necesidades internas, formación, capacitación y especialización en las siguientes áreas:

<b>1. GESTIÓN Y ORGANIZACIÓN DE LAS ONL</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Recursos humanos: selección, formación y optimización</li> <li>▪ Voluntariado: organización e incentivación</li> <li>▪ Planificación estratégica. Procesos y documentos de estrategia</li> <li>▪ Estructura interna y crecimiento: adecuación y racionalización</li> <li>▪ Gestión financiera y contable</li> <li>▪ Liderazgo y dirección</li> <li>▪ Diseño y gestión de sistemas de información</li> </ul>
<b>2. IMAGEN Y COMUNICACIÓN</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ La identidad corporativa</li> <li>▪ Las relaciones con los medios de comunicación</li> <li>▪ Organización y gestión del gabinete de prensa</li> <li>▪ Internet: uso y aplicaciones para las ONL</li> <li>▪ Creación y utilidades de espacios Web</li> <li>▪ Organización y gestión de servicios de documentación y bancos de imágenes</li> </ul>
<b>3. FINANCIACIÓN</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Creación y desarrollo de un programa de captación de fondos</li> <li>▪ Diseño y puesta en marcha de campañas</li> <li>▪ Técnicas de marketing social</li> <li>▪ Elaboración de propuestas persuasivas de financiación</li> <li>▪ Actividades de captación de fondos a través del voluntariado</li> <li>▪ Organización de actividades y eventos</li> <li>▪ Aprovechamiento de Internet para la captación de fondos</li> <li>▪ Comercio justo y “merchandaising”</li> </ul>

Fuente: Sector3. Información y servicios para el Tercer Sector.

### **1. Gestión y organización de las ONL**

Las ONL deben plantearse en primer lugar el problema o necesidad social que pretenden cubrir, para ello es necesaria la información de los recursos que se necesitan, quién puede estar interesado en contribuir y ayudar (recursos humanos voluntarios o remunerados), qué beneficios sociales se pueden obtener, cuáles son los medios más apropiados para obtener esa ayuda. Para ello, se utilizan herramientas o técnicas que los

economistas pueden ofrecer a estas entidades [Barreno, 1991, 63] como indicadores sociales donde se tiene que conocer en primer lugar, las necesidades de la población y medición posterior de los parámetros necesarios, para homogeneizar y preparar los datos empíricos contables y extracontables.

Han de realizarse estudios de planificación estratégica en el ámbito de análisis de viabilidad, mediante diversos procedimientos y técnicas como valoración de empresas, análisis coste/beneficio, elección de inversiones útiles para el diagnóstico de todo proceso de estrategia basados en que los excedentes no se reparten, sino que se dedican a mejorar la calidad de los servicios o a incrementar las prestaciones sociales.

En cuanto a la gestión financiera y contable se ha de entender como una herramienta para la mejora de la propia gestión y no sólo como un registro de ingresos y gastos para satisfacer necesidades sociales.

## **2. Imagen y comunicación**

En el terreno de la imagen y la comunicación, las organizaciones del Tercer Sector afrontan una necesidad similar a la mencionada en el área de financiación, en cuanto a la diversificación y optimización de los medios empleados. Las ONL deben no sólo utilizar los medios o recursos existentes actualmente, sino aprovechar y aplicar todos aquellos medios tecnológicos que contribuyan a potenciar su imagen y a difundir sus mensajes, facilitando al mismo tiempo el acceso a información relevante para sus actividades. El acceso y la aplicación de las nuevas tecnologías aportan en este sentido una ventaja competitiva en la maximización de recursos.



### 3. Financiación

La creciente sensibilidad por los problemas sociales dentro y fuera de España ha generado la proliferación de organizaciones comprometidas con causas tan diferentes como los derechos humanos, la educación, el bienestar social, la cooperación para el desarrollo, el patrimonio cultural o el medio ambiente. Entre tanta competencia y ante las limitaciones de los recursos oficiales, estas entidades se encuentran en la necesidad de la búsqueda de vías alternativas de financiación para seguir actuando. Las aportaciones de socios o los donativos puntuales no permiten la autosuficiencia, por tanto la contribución de las empresas identificadas con el sector social es primordial.

Se ha realizado un proyecto de estudio comparativo [Salamon, Anheier, 1999], en la Universidad Johns Hopkins para analizar las fuentes de ingresos del SNL en 1995. La recogida de datos incluye 22 países, con la siguiente cobertura:

<b>Europa Occidental</b>	<b>Europa Central y del Este</b>	<b>Otros países Desarrollados</b>	<b>Latinoamérica</b>
Países Bajos Irlanda Bélgica Francia Reino Unido Alemania España Austria Finlandia	República Checa Hungría Eslovaquia Rumania	Australia Estados Unidos Israel Japón	Argentina Perú Brasil Colombia México

Fuente: Salamon, L.M. y Anheier, H.K. (1999).

En el estudio se llegó a las siguientes conclusiones en cuanto a la forma en que estas entidades se financian:

- Se produce una limitada financiación procedente de la filantropía. La filantropía privada no es la principal fuente de ingresos del SNL, todo lo contrario, las donaciones privadas procedentes de personas físicas, empresas y Fundaciones en conjunto, sólo representa el 11% como media de los ingresos del sector.
- Las principales fuentes de ingresos del SNL son las cuotas y los fondos públicos. Las cuotas y otros ingresos comerciales representan casi la mitad de todos los ingresos del SNL (48%), mientras que los pagos del sector público suponen el 41%.

Este es el modelo que presentan como promedio todos los países que han sido analizados, ahora bien existen variaciones importantes respecto a cada país en concreto, por ejemplo, respecto al predominio de cuotas o respecto a los países donde predomina el sector público, pero en general, los autores defienden la conclusión de que la mayoría de los ingresos proceden del sector público y de pagos por servicios, no de la filantropía.

En España se han realizado numerosos estudios acerca de los recursos financieros del Tercer Sector. Las primeras conclusiones según un Avance de Resultados del Informe “El Tercer Sector en España”, realizado por la Fundación BBV en 1998, apuntan a que el Valor añadido Bruto del Sector No Lucrativo en España alcanza los 3,7 billones de ptas., lo que supone el 3,5% del PIB nacional. Por lo que se refiere a los gastos, en el informe se estima que superan los 4.000 millones de ptas., por lo que los ingresos deben, bajo la hipótesis del equilibrio financiero, ser equivalentes.

Según el avance del informe de la Fundación BBV, la distribución de las fuentes de financiación del Sector No Lucrativo en España son las siguientes:

<b>Fuentes de Financiación</b>	<b>Monetario</b>	<b>En Especie</b>
Subvenciones públicas	1.033.253	879.988
Donaciones privadas	605.421	
Trabajo voluntario		
Cuotas y pagos por servicios	1.576.574	
<b>TOTAL</b>	<b>3.215.248</b>	<b>879.988</b>

Fuente: Avance de resultados de la investigación "El Tercer Sector en España". Fundación BBV 1998 (En millones de ptas.).

Dentro de las subvenciones públicas están incluidas las que proceden de la Administración Pública en forma de ayudas y subvenciones tanto mediante convocatorias anuales, como las específicas para la financiación de proyectos concretos.

En los recursos que provienen del sector privado se ha incluido lo correspondiente a actos de mecenazgo y donaciones que realizan tanto personas físicas como jurídicas ya estén vinculadas o no de forma permanente a las organizaciones y que se benefician del conjunto de bonificaciones y exenciones fiscales recogidas en la legislación<sup>6</sup>.

Por último, cabe resaltar la importancia cuantitativa de los recursos provenientes de las organizaciones de voluntariado, pudiendo ser aportaciones periódicas de socios y colaboradores, así como recursos que se pueden derivar del desarrollo de la actividad de la organización.

Entramos pues en uno de los recursos financieros que poseen las ESAL en general, que están teniendo cada vez mayor importancia. Las

---

<sup>6</sup> En este sentido, la LF dedica el Título II, en su Capítulo II, al Régimen tributario de las aportaciones efectuadas a Entidades sin fines lucrativos, especificando si son aportaciones efectuadas por personas físicas o por personas jurídicas, en su Sección 1ª y 2ª respectivamente.

organizaciones de voluntariado son el marco de desarrollo de la actividad voluntaria, según recoge la propia Ley del Voluntariado.

La ley 6/1996, del Voluntariado especifica con relación a las organizaciones que cuentan con la presencia de voluntarios, que habrán de estar legalmente constituidas, dotadas de personalidad jurídica propia, carecer de ánimo de lucro y desarrollar programas dentro de las actividades de interés general.

La Ley del Voluntariado Social de la Comunidad de Madrid de 1994, también define la entidad que ejerce voluntariado social como la persona jurídica legalmente no constituida que desarrolla, sin ánimo de lucro, la totalidad o parte de sus programas de Acción Social, fundamentalmente a través de voluntarios.

Los voluntarios [Analistas Financieros Internacionales, 1999, 67], forman una figura clave en el sector, el peso del voluntariado deber ser importante, si bien no estrictamente necesario, según se deduce de determinadas actividades llevadas a cabo por ONG's, donde se establecen unas exigencias de profesionalización y dedicación por las tareas que desarrollan. Aun así, es tal la importancia que cobra el voluntariado que en el Congreso Europeo del Voluntariado celebrado en Sitges (Barcelona) en 1998 se recogió un Manifiesto aprobado en la última sesión definiendo exhaustivamente la figura del voluntario, concluyendo en la proclamación del Año Internacional de los Voluntarios en 2001 por parte de la Asamblea General de las Naciones Unidas, haciendo un llamamiento a todos los agentes sociales a reconocer, promocionar y facilitar este tipo de colaboración.

Siguiendo estos planteamientos hay muchos autores que apoyan la idea de que la financiación de los servicios sociales gestionados desde la

iniciativa social debe ser coincidente con la planificación de los Servicios Sociales planteada desde la responsabilidad de los poderes públicos, en el sentido de que estos ingresos deben reflejarse desde las aportaciones de las Administraciones Públicas [Bueno Abad, 1988, 86].

De todas formas, existen todavía algunos sectores sociales que siguen considerando que las empresas que emprenden acciones como el mecenazgo, el patrocinio u otras fórmulas de apoyo a causas sociales lo hacen únicamente para incrementar sus ventas y obtener publicidad gratuita. Hoy en día esta generalización no es válida; la sociedad es cada vez más consciente de la necesidad de apoyar ciertas causas y solidarizarse con los grupos más desfavorecidos y la gran mayoría de los empresarios no es ajena a esta tendencia. En los últimos años, se han multiplicado en nuestro país las colaboraciones entre empresas y ONL, con resultados beneficiosos para ambas partes. En la actualidad existen diversas fórmulas de colaboración:

- **Patrocinio.** El patrocinio es una estrategia de marketing defendida por entidades económicas donde se promueve la actuación social. Se consigue un beneficio mutuo entre sociedad y empresa, una mayor presencia social y un fortalecimiento de la imagen de marca.

Se ha definido patrocinio como [De Lorenzo García, 1993, 353]: “cualquier actuación positiva, realizada fundamentalmente por empresas, aunque también por otras instituciones públicas o privadas, en beneficio de la educación, la ciencia, las artes, el bienestar social o la cultura, entendida ésta en el sentido más amplio de la palabra, y que consiste en la aportación de los medios económicos necesarios para la consecución de una producción cultural, científica o de las índoles señaladas, consiguiendo a

cambio una imagen favorable (publicidad)<sup>7</sup> en el conjunto de la sociedad para el patrocinador”.

El contrato de patrocinio tiene su tratamiento sustantivo y fiscal específico en la Ley General de Publicidad, donde se establece en su art. 24 que: “el contrato de patrocinio publicitario es aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador”. Por lo que su régimen sustantivo es el del contrato de difusión publicitaria.

- **Mecenazgo.** El mecenazgo es un concepto y actividad cuyo origen se sitúa en la Edad Media. Se puede definir como la protección dispensada por una persona o entidad a cualquier acción de tipo social. En la actualidad, el mecenazgo comienza a formar parte de la propia estrategia empresarial, si bien necesita desarrollarse la idea de que la acción de mecenazgo posee un valor intrínseco, con independencia de los resultados económicos. Se trata de que la empresa reconozca que su legitimación social es una tarea que va más allá de la consecución de beneficios, distinguiéndolo así de la estrategia de patrocinio. El mantenimiento de una acción de mecenazgo continuada y coherente, mejora y enriquece la imagen de la empresa.

El mecenazgo también ha sido definido [De Lorenzo García, 1993, 352] como: “toda actuación positiva y altruista en beneficio de la enseñanza, la investigación científica, el arte o la cultura, realizada

---

<sup>7</sup>El contrato de patrocinio está regulado por la vigente Ley 30/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

por personas físicas o jurídicas, ya sea de manera directa, ya en colaboración con otras entidades públicas o privadas, mediante la aportación de medios económicos para posibilitar labores de creación o para garantizar la realización de producciones científicas, docentes, humanitarias o culturales en sentido amplio, es decir, incluyendo dentro del término cultura, el deporte, el ocio, la conservación del medio ambiente, la naturaleza o el patrimonio histórico-artístico”.

- **Marketing Social.** El marketing social es una estrategia mediante la cual una ONL se vincula a una empresa para el beneficio de ambas. Para la ONL esta actividad representa nuevas fuentes de financiación, así como una mayor presencia social. Para la empresa, el marketing social proporciona la oportunidad de incrementar el volumen de ventas de sus productos y su reconocimiento social, a la vez que le permite apoyar las causas que a escala corporativa le preocupan, sin olvidar que este tipo de actividades son desgravables fiscalmente<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup>Se ha comprobado que sí es posible mejorar la gestión de una Organización Humanitaria gracias al empleo de un sistema de información de marketing. En este sentido, es interesante destacar una Tesis Doctoral, cuya investigación está dirigida a conocer las posibilidades reales de que una Organización Humanitaria española, como Médicos Sin Fronteras-España, pueda aplicar satisfactoriamente un sistema de información de marketing enfocado a la mejora de la relación de intercambio con sus socios y otros donantes privados. Posteriormente, el propio desarrollo de la investigación añade nuevas cuestiones, que también han sido tratadas, como son el procedimiento tanto de los elementos que conforman el sistema de información de marketing, como de los condicionantes a satisfacer para su correcta puesta en práctica.

Para ello, se han utilizado fuentes de información secundarias (documentación referida a Médicos Sin Fronteras-España) y primarias. La recopilación se realizó mediante el empleo de técnicas de investigación cuantitativas (investigación de

Esta necesidad de financiación externa ha propiciado la aparición en el mercado de empresas especializadas en la captación de recursos destinados a causas solidarias. Nos estamos refiriendo a las primeras iniciativas de *fundraising*<sup>9</sup>, conocida como una técnica que se viene desarrollando en países como Estados Unidos o Gran Bretaña hace décadas, consistente en el desarrollo de programas destinados a la obtención de donaciones privadas, actuando como

---

mercado a los socios de la entidad referida) y cualitativas (entrevistas, dinámicas de grupo, observación) [García Izquierdo, 1998].

En esta línea, nos resultó muy interesante y enriquecedor las investigaciones que se realizaron en las siguientes Tesis Doctorales:

1. [Placer Galán, 1989]: El marketing no lucrativo. Una aplicación de técnicas de análisis multivariable.  
Se efectúa una exposición de lo que se entiende por marketing no lucrativo, ofreciendo el concepto del mismo, sus funciones y tipología, analizando el proceso de intercambio que llevan a cabo las ONG's y se proponen unos elementos básicos de diferenciación entre el marketing lucrativo y no lucrativo, que permiten definir las características propias del marketing no lucrativo. Todo ello se aplica, realizando un estudio de la imagen de la Universidad de León, empleando diversas técnicas de investigación y análisis.
2. [Perianez Cañadillas, 1993]: El marketing en los mercados no lucrativos: marketing político.  
Se analiza la necesidad de extender el marketing a mercados sin ánimo de lucro, delimitando el concepto de marketing político. Se analiza lo necesario que resulta conocer al público objetivo del mercado político, destacando el interés que despierta el tener conocimiento de las necesidades del público objetivo y sus motivos. Este trabajo lo resaltamos por la necesidad que tiene el mercado político (como ENL) de las diferentes acciones concretas de marketing en el proceso de intercambio y la comunicación.

<sup>9</sup> En este sentido, se puede ver: Edles, L.P. (1993).



intermediador entre las ENL y la empresa o el individuo donante. En España es un servicio novedoso que está por explotar.

- **Cesión de derechos de imagen.** Otra estrategia utilizada consiste en un acuerdo legal donde una ONL permite a una empresa utilizar su nombre, logotipo, siglas o productos. Cuando esta operación se diseña ambas partes pueden conseguir beneficios sustanciales en términos financieros y publicitarios.
- **Promociones conjuntas.** Otra modalidad de beneficio mutuo mediante el cual una ONL, a través de sus miembros ayuda a una empresa a promocionar sus productos a cambio de una donación o un porcentaje de las ventas.
- **Convenios de colaboración.** Son los que suscriben las ESAL en los que a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades relacionadas con el fin principal, las ESAL se comprometen a difundir la participación del colaborador en la actividad. En este caso, se prohíbe que dicho compromiso de colaboración consista en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios.

Para las entidades colaboradoras, en el caso de estar formadas por entidades jurídicas, las cantidades satisfechas se consideran gasto fiscalmente deducible con el límite del 5% de la base imponible o del 0,5% por mil del volumen de ventas, no pudiendo implicar la aplicación de este último porcentaje una base imponible negativa. Si nos referimos a empresarios personas físicas y profesionales (en estimación directa normal y simplificada), dicho porcentaje se aplicará a la base imponible que corresponda a los rendimientos

netos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional ejercida [Baker & McKenzie, 1999, 44].

- **Colaboración empresarial.** Además de los donativos y de las actividades regladas por Convenios de Colaboración, existen otras actuaciones de colaboración empresarial con un régimen tributario especial, y se diferencian respecto a las enunciadas anteriormente en que tienen como destinatario un colectivo más amplio que las entidades con régimen fiscal privilegiado, presentando una serie de especificidades sobre la propia participación en el proceso de la empresa colaboradora. El régimen tributario especial sobre la entidad que colabora se aplica a los sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades y a las personas físicas que se encuentren en estimación directa (normal y simplificada) de la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las medidas que se contemplan en este tipo de colaboración empresarial se basan principalmente en las siguientes [Baker & McKenzie, 1999, 45]:

1. Adquisición de obras de arte para oferta de donación: es una figura que existe en el ordenamiento francés, consiste en deducir de la base imponible el valor de adquisición o valor de tasación (el menor de los dos) de las obras de arte que han sido adquiridas para ser cedidas al Estado, Comunidades Autónomas o Entes Públicos establecidos en la LF, en su art. 69, así como las Fundaciones y Asociaciones que tengan un régimen fiscal privilegiado, aunque en este caso no se podría acoger al incentivo fiscal en cuanto a las ofertas de donación efectuadas por sus asociados, fundadores, patronos, gerentes y

los cónyuges o parientes, hasta el cuarto grado inclusive, de cualquiera de ellos<sup>10</sup>.

2. Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes. Se admite la deducción de las cantidades que hayan sido empleadas en la realización de actividades y organización de acontecimientos públicos de tipo asistencial, educativo, cultural, científico, de investigación, deportivo, de promoción del voluntariado social o de cualquiera otro de interés general de naturaleza análoga, de igual forma está incluida la realización de actividades de fomento y desarrollo del cine, teatro, música y danza, industria de la edición de libros, vídeos y fotogramas. Lo más característico de esta deducción es que el evento puede ser organizado por la propia entidad, a diferencia de las restantes figuras que hemos analizado, en las que las personas o entidades colaboradoras se limitan a aportar su colaboración material, bien sea en

---

<sup>10</sup> Para disfrutar del beneficio se requiere el cumplimiento de una serie de requisitos: [Garrigues & Andersen, 1999]

- Que la oferta sea irrevocable y que durante el tiempo que medie hasta la transmisión definitiva del bien a la entidad donataria, éste permanezca disponible para su exhibición pública e investigación en las condiciones que se convengan entre el donante y la entidad donataria.
- El compromiso de transmitir el bien a la entidad donataria tiene un período máximo de 5 años a partir de la aceptación definitiva de la oferta.
- La oferta de donación se debe hacer en el mes siguiente a la compra del bien.
- Durante el período que transcurra hasta la transmisión definitiva, las personas o entidades que se acojan a esta deducción no podrán practicar dotaciones por depreciación correspondientes a los bienes incluidos en la oferta.

metálico o en bienes, pero sin realizar por sí ninguna actividad de interés general<sup>11</sup>.

Una de las vías más frecuentes de financiación de las ONL, se basa en la acción social que llevan a cabo las empresas, las cuales además de ayudar a un colectivo desfavorecido, consiguen mejorar una serie de aspectos como son la imagen corporativa, el clima laboral, el trabajo en equipo y el beneficio al promocionar sus productos.

De esta forma, existe un doble componente estratégico en materia de mecenazgo y patrocinio: por una parte las empresas necesitan diferenciarse entre ellas como vía de competencia y por otra parte, la obtención de beneficios indirectos de imagen les ayuda a aumentar su potencialidad, sobre todo si nos referimos al mundo tan saturado de

---

<sup>11</sup>Se establece un procedimiento al efecto que consiste en comunicar al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria las actividades o acontecimientos a realizar o celebrar, con tres meses de antelación a su celebración, que en los casos que sea imposible la comunicación con dicha antelación, se permite efectuarla hasta el cierre del ejercicio en que se desea deducir el gasto, con las siguientes especificidades [Garrigues & Andersen, 1999]:

- La deducción no podrá exceder del 5% de la base imponible, pudiendo ser el 0,5 por mil de su volumen de ventas, sin que en ningún caso la aplicación de este porcentaje pueda determinar una base imponible negativa.
- Se excluye de la deducción las cantidades invertidas en la realización de actividades o acontecimientos que constituyan el objeto social o finalidad específica de la entidad, puesto que dichas cantidades resultarán deducibles en virtud del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, en tanto los gastos realizados estén correlacionados con la obtención de ingresos.
- En caso de que las actividades o acontecimientos realizados produzcan ingresos, éstos deben integrarse en la base imponible del Impuesto correspondiente.

publicidad en que nos encontramos, sobre todo la televisiva, alcanzando en la actualidad cotas que prácticamente no se pueden superar. Por lo que la figura de mecenazgo está más relacionada a los incentivos fiscales que a su propia regulación sustantiva [Cabra de Luna, 1991, 126].

En este sentido, la empresa está realizando actualmente una línea de programas de responsabilidad social [Expansión, noviembre de 2000]:

1. Programas corporativos. Se incluyen las aportaciones de carácter económico por parte de las empresas hacia organizaciones sociales, mediante patrocinio y mecenazgo, investigación, colaboración en especie, apoyo a la gestión de las organizaciones sociales, formación y empleo de personas desfavorecidas y donación de activos usados a proyectos sociales.
2. Programas relacionados con sus productos y servicios. En este tipo de programas se incluyen donaciones de prestación de servicios logísticos y de apoyo; programas de marketing con causa donde exista un compromiso a medio plazo; comunicación interna entre empresa y organización social con presentación de resultados; código de conducta y coherencia, puesto que no todas las empresas pueden desarrollar este tipo de marketing; calidad de gestión con la acción social integrada en los modelos empresariales.
3. Programas en colaboración con los empleados. Los empleados pueden financiar proyectos sociales, por ejemplo, los empleados de Unión Fenosa dedican de forma voluntaria, un día de sueldo para la realización de un proyecto determinado. O bien realizar actividades de voluntariado, como Marks & Spencer, que cede cien horas al año de sus empleados.

Toda planificación de la gestión en las ONL o planificación estratégica constituye un proceso de reflexión, cuyas ventajas para la organización pueden ser las siguientes [Bobadilla Díaz, 1998, 26]:

1. Favorece el intercambio de información entre las distintas ONL, de forma que comprendan el significado y el sentido de la entidad donde trabajan. Permite que los esfuerzos sean orientados hacia el logro de los objetivos.
2. Identifica los problemas actuales pudiendo prevenir los futuros generando alternativas de solución, definiendo prioridades y acciones óptimas. Posibilita una mayor capacidad de respuesta ante los cambios del entorno social que afectan al desarrollo de la organización.
3. Ofrece una serie de vías para orientar el proceso de toma de decisiones en la misma línea de la información disponible, potenciando las capacidades de los recursos humanos y el uso eficiente de los recursos financieros en relación con los objetivos planteados.
4. Fija unos niveles de control y coordinación entre los miembros de la organización, dependiendo del estilo de gestión que asuma cada ONL.

## **CAPÍTULO 2**

### **MARCO CONCEPTUAL DE LAS FUNDACIONES**

#### **1. HITOS EN LA EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS FUNDACIONES**

La historia de las Fundaciones es fundamental, para comprender su evolución, y cabe apuntar que durante un largo período de tiempo fueron unos instrumentos muy importantes para poder realizar la asistencia a ancianos, enfermos y ayudas a un conjunto amplio de necesitados en general.

##### **1.1. Introducción**

La Fundación definida como una masa patrimonial destinada a un fin socialmente útil y dotada de personalidad propia e independiente de la persona del fundador, se basa principalmente en una idea cuyo origen podríamos situar en el período que va desde la Baja Edad Media, siglo XI, hasta mediados del siglo XIX. Este período tan extenso se conoce como Antiguo Régimen coincidente con el surgimiento del régimen señorial caracterizado por la vinculación de bienes en forma de Mayorazgos, Obras Pías y Capellanías.

En el Antiguo Régimen, las Fundaciones adquieren importancia, reconociéndose que el patrimonio fundacional tenga la característica de ser un patrimonio vinculado. Se reconoce a la Fundación como “persona

ficta” y se intensifica el control eclesiástico de la Fundación, con la posibilidad de Fundaciones Seculares [De Lorenzo García, 1993, 59].

Los Mayorazgos administraban el patrimonio familiar bajo una vinculación de bienes representativa del interés privado, con la finalidad de mantener íntegro el patrimonio familiar que era transmitido “mortis causa” al primogénito. A su vez, las Capellanías y Obras Pías eran vinculaciones para fines benéficos o religiosos, que por estar afectas al bien común, y constituyen la acepción actual de Fundación.

El Derecho de Fundaciones se caracteriza en este amplio período por estar sujeto a una serie de componentes jurídicos, que resultan de la superposición de los Derechos Romano, Germánico y Canónico.

Las Fundaciones en esos momentos se ajustan al concepto de “mano muerta”, es decir, entidades con patrimonio vinculado, que en otros términos vendría a expresarse como entidades con patrimonio inmovilizado, con capacidad para adquirir bienes, pero por el contrario, incapacitadas para la enajenación de tales bienes. Es interesante destacar en este sentido que en determinados momentos era posible su participación en el comercio y en el mercado, ahora bien con determinadas limitaciones y controles por parte de las autoridades competentes.

En la etapa medieval se crearon obras pías que originaron prosperidad económica para las Iglesias, Monasterios y demás Comunidades religiosas. Los bienes que se entregaban para el cumplimiento de fines piadosos estaban exentos de los derechos que el señor feudal imponía a sus vasallos.



Se crea por entonces el “derecho de amortización”, basado en una regalía especial que se impone, para contrarrestar los gastos que las guerras imponían al señor feudal, con la finalidad de mantener la soberanía de aquél [Rico Pérez, 1982, 68].

A lo largo del período que comprende la Baja Edad Media y que llega hasta el siglo XIX, la historia nos ofrece un proceso progresivo de laicización que finaliza con la distinción entre Fundaciones civiles y eclesiásticas, resaltando dos aspectos fundamentales:

- La administración pasa de las manos eclesiásticas a seculares.
- El control pasa a ser regio disfrutando así los entes de exenciones fiscales.

Se producen diversas críticas contra las vinculaciones o manos muertas iniciado ya en el Antiguo Régimen, pero las prácticas reales contra el sistema aparecen en el siglo XIX, impulsadas por la Revolución liberal burguesa, por medio de tres medidas convergentes: la abolición del régimen señorial, la desvinculación y la desamortización.

La desamortización tiene lugar por razones fundamentalmente recaudadoras del Erario (angustia fiscal de la Corona), produciéndose el fenómeno en su mayor parte bajo la vigencia de la Ley de Madoz, conocida como "desamortización general", del 1 de mayo de 1855.

El proceso desamortizador tiene tres grandes hitos que consideraremos posteriormente:

- Normas desamortizadoras de fines del siglo XVIII en el reinado de Carlos IV.
- Desamortización de Mendizábal con las Leyes de 1836-37.

- Ley Desamortizadora de 1855, y de aplicación actual en el Código Civil hacia las Fundaciones de beneficencia particular.

La legislación desvinculadora acaba con las Fundaciones familiares, salvo excepciones, y extingue muchas de las Fundaciones benéficas, aunque prevaleció la idea de subsistencia de éstas en atención a su finalidad asistencial o benéfica y las familiares con igual propósito, como excepción al principio general desvinculador y como consecuencia de la interpretación jurisprudencial de los textos legales de finalidad desvinculadora.

Por último y con la finalidad de situar históricamente estos hechos tan relevantes, cabe resaltar que la Ley Desvinculadora de 11 de octubre de 1820, consigue que los bienes vinculados se consideren definitivamente libres, ahora bien, su plena consolidación no se consigue hasta 1843.

## **1.2. Derecho Romano**

Los orígenes más remotos se encuentran en la cultura bizantina, sin olvidar los orígenes fundacionales del antiguo Oriente y la tradición greco-helenística de Fundaciones hechas a favor de templos, generalmente en relación con el derecho de asilo, tan extendidos en el mundo oriental. Uno de los aspectos a destacar es el desarrollo alcanzado por la beneficencia, fundada en el cristianismo, apoyada por la Iglesia y favorecida por los Emperadores, y más en concreto por Justiniano. Dicha beneficencia se llevaba a cabo mediante el método de hospitalización e internamiento conseguido a través de albergues, establecimientos generales de caridad, hospitales, hogares de niños y de ancianos, que en conjunto constituían la protección social que se desconocía en la época clásica.

En el Derecho Romano de Justiniano se encuentra por tanto, el primer indicio de Derecho de Fundaciones, en el sentido de la existencia de patrimonios afectos a fines benéficos, con autonomía suficiente de gestión y tutela de Autoridad Pública, que en esos momentos es la Eclesiástica [De Lorenzo García, 1993, 59].

La legislación bizantina ofreció un buen funcionamiento y una existencia duradera para asegurar que este tipo de obras, que por entonces estaban encabezadas por la beneficencia, tuvieran una validez legal.

La organización en la legislación bizantina se basaba en dos clases de Casas de Caridad [Badenes Gasset, 1977, 18-24]:

Las primeras procedían de Iglesias o Monasterios, cuyo patrimonio se basaba en donaciones, instituciones de herencias o de legados, o bien pertenecían a la propiedad de la Iglesia o Monasterio. En ambos casos, estas Casas de Caridad se administraban siempre por la casa madre.

Las segundas eran creadas como establecimiento cuyo funcionamiento era independiente y no estaban asociadas a ninguna entidad. Poseían un patrimonio propio, con capacidad de posesión, tenían libertad tanto para ejercer sus derechos como para administrarse de forma autónoma, pero siempre bajo la tutela del Obispo local: en el caso de que la administración de los bienes de las Casas de Caridad funcionara bien, el Obispo las aprueba y en el caso opuesto las corrige.

Por lo tanto, en las dos modalidades de Casas de Caridad, independientemente del origen de los patrimonios, desde el punto de vista del Derecho eclesiástico, ninguna casa podía actuar de forma independiente, puesto que, aunque en cierta manera gozaban de “autonomía”, desde el punto de vista del Derecho Civil, los gerentes o

administradores que eran nombrados por el testador o los herederos, organizaban y administraban las Casas de Caridad, con un patrimonio aparte y bajo su responsabilidad, siempre y cuando dicha actividad estuviera en constante vigilancia por parte del Obispo, quien obligaba en todo momento a la rendición de cuentas.

Por lo tanto, es en este período histórico del Bajo Imperio Romano, cuando comienza la posibilidad de destinar bienes a fines de caridad y beneficencia, con autonomía suficiente de gestión y tutela de Autoridad Pública (Eclesiástica), cuyo reconocimiento por el Derecho es el primer elemento del contenido del Derecho de Fundaciones, que aparece en el Derecho justiniano.

Un elemento que apareció en dicha época fue el no-reconocimiento de la personalidad jurídica de las Instituciones de caridad. Existía la figura del administrador, con calidad de propietario por la obligación que poseían de disponer de los bienes únicamente a favor de sus casas. Aparece, por lo tanto, la figura del administrador de los fondos de caridad, como propietario y no como ejecutor en las transacciones de los bienes, incluso en el caso de enajenación de dichos bienes, pues estaban en posesión de ellos, teniendo la posibilidad, no tanto el derecho, de disposición absoluta aún en contra de los intereses de la Casa de Caridad.

### **1.3. Derecho Germánico**

Esta etapa comienza en la Alta Edad Media, y la característica principal fue la existencia de institutos eclesiásticos, cuyos bienes formaban parte de la propiedad de Dios o de los Santos, siendo Dios el Jefe Supremo y los Santos sus representantes en la tierra.

Se mantenía la idea que los santos eran personas físicas que viven en el Cielo, pero que interfieren entre el hombre y Dios, influyendo sobre el

destino del hombre en la tierra. Por lo que comienzan las donaciones y disposiciones “mortis causa”, en las que los Santos son los propietarios teóricos, acreedores o deudores de los bienes, pero la propiedad efectiva pasa a ser de la Iglesia como persona jurídica.

De esta forma aparecen las **Fundaciones pías** consideradas como Instituciones eclesiásticas. A partir de entonces, se fundan los hospitales o asilos dedicándose a un Santo, ofreciéndoles una capilla en el altar. Estos centros eran propiedad del Santo, pero la dirección y administración de los bienes le correspondía a sus representantes terrenales, que generalmente eran el Papa, Obispos, Abades, Piores...

Otra característica que también destaca en la Edad Media consiste en considerar como sujetos de los bienes de los hospitales o asilos a los destinatarios de cada centro, de este modo, los enfermos, ancianos, etc., se organizaban de forma corporativa, nombrando una comisión para administrar y gestionar cada centro en concreto. Este tipo de donaciones cuyos sujetos de los bienes eran principalmente los destinatarios o beneficiarios directos se denominaban *donaciones pauperibus*. Esta nueva organización pone en peligro la existencia de la institución fundacional, en el sentido de que cuando se quería crear una Fundación, se hacía bajo la forma de un convento para el cuidado de un colectivo necesitado, al que se entregaban los bienes fundacionales con la finalidad de invertirlos en la ayuda de cada necesidad en concreto. El peligro de la existencia de la Fundación comienza con la idea centrada en que las comunidades que formaban los conventos, poseían el afán de incorporarse totalmente los bienes de las Fundaciones vinculados a ellas, por lo que los establecimientos benéficos que ya estaban unidos a los conventos, dejan de ser Fundaciones autónomas, para pasar a formar parte del convento, desapareciendo de esta forma la idea del patrimonio asociado al cumplimiento de fines, bajo la forma jurídica de Fundación.

Al principio de la Edad Media, tal como se ha indicado anteriormente, el centro (hospitales, asilos...) era donado al Santo al que había sido dedicado previamente. Pero con el transcurso del tiempo (siglo XII), dichos centros debían ser donados exclusivamente a las Órdenes de los religiosos que en el futuro se encargarán de dirigir y administrar el Instituto que se va a fundar. Este nuevo tipo de *donaciones de tipo fiduciario* [Badenes Gasset, 1977, 27] sustituye la antigua idea de fundar un centro dedicándolo a un Santo, que intercede ante Dios en la tierra, que conllevan como consecuencia posibles usurpaciones por parte de los religiosos. De esta forma, el patrimonio de los Institutos eclesiásticos pasa a la propiedad de los religiosos, que comienzan a considerarlo como patrimonio propio y la consecuencia inmediata es que los religiosos que viven del patrimonio de la Fundación permanecen inalterables, mientras que los beneficiarios de dicho patrimonio comienzan a disminuir de forma gradual, hasta que desaparecen las Fundaciones y los hospitales o asilos se convierten en monasterios.

En resumen, esta época histórica comienza con la existencia de instituciones con características eclesiásticas que, como consecuencia de la etapa anterior del Derecho justiniano, continúa la idea por parte de los fundadores privados de los centros benéficos, de poseer la facultad de nombrar los administradores de dichos centros, pero a diferencia de la anterior etapa, en los comienzos de la Alta Edad Media, los fundadores pretenden reservarse un derecho de usufructo, con el peligro de convertirse en auténtica propiedad, dando lugar a la Fundación y el hospital propio [Valero Angundez, 1969, 76]. Este poder que adquiere el fundador sobre su obra que se identifica con el derecho de propiedad, hace que la figura de la Fundación resulte degradada, puesto que de esta manera los herederos de los fundadores pueden disponer de la Fundación en beneficio propio, con la consecuencia fulminante de la

desaparición del destino del patrimonio al cumplimiento de los fines fundacionales.

Aparece una figura típicamente germánica, basado en la existencia de un patrimonio perteneciente a un titular, pero vinculado al cumplimiento de un fin específico, por lo tanto, dicho patrimonio irá asociado a un régimen jurídico propio, bajo el control de la autoridad eclesiástica, con la finalidad de asegurarse el cumplimiento del fin fundacional.

De forma paralela surge un factor decisivo que pone en peligro la existencia prolongada de la institución fundacional basada en la idea de las **corporaciones**, definidas como un grupo de personas asociadas con fines de cooperación, que son instituciones fundamentales de la organización social de los pueblos germánicos; las corporaciones aparecían prácticamente en todos los ámbitos de la vida, incluso en el ámbito religioso, influyendo considerablemente en los conventos. En el momento en que se quiere crear una Fundación, se otorga el señorío del patrimonio de las Fundaciones a los conventos, y comienza la corporación desde el punto de vista de agrupación de personas, creando un convento con la finalidad del cuidado de pobres o enfermos. De esta forma se les entregan los bienes fundacionales con el fin primordial de invertirlos en determinados fines fundacionales.

Las Fundaciones de nueva creación y las Fundaciones ya existentes sufren el influjo corporativo, tanto en su administración como en su organización, por lo que los administradores del establecimiento benéfico y sus beneficiarios se enmarcaban bajo el modelo de corporaciones de tipo eclesiástico, dando lugar a que las Fundaciones comiencen a considerarse como una corporación formada por los administradores y beneficiarios, siendo titular del patrimonio fundacional, la propia Fundación.

Se mantiene la idea de que el patrimonio fundacional aun en poder del fundador es patrimonio eclesiástico y está influido por el poder de la Iglesia. Dicho patrimonio fundacional, que pertenece a un titular, constituye un patrimonio vinculado a un fin de carácter eclesiástico, a partir del cual se llegará al pleno desarrollo de la Fundación autónoma, ya no desde la perspectiva que se tenía en la etapa romana, sino desde la óptica de la figura del patrimonio especial constituido por la autoridad eclesiástica.

Es en el Derecho Canónico medieval donde se recogen algunas novedades:

- Se comienza a resaltar como principio básico en la ordenación jurídica de la Fundación que la voluntad del fundador debe ser respetada en cualquier circunstancia.
- Aparece una clara distinción entre las diferentes figuras fundacionales y al mismo tiempo se produce una diferenciación entre sujetos jurídicos, bajo la forma de corporación y la Fundación como masa patrimonial.
- Se establece la conveniencia para presentar y fijar unos requisitos con la finalidad de garantizar el cumplimiento de la voluntad del fundador.
- Exigencia de la intervención de la autoridad eclesiástica cuya facultad exclusiva se basa en suprimir, agregar o segregar Fundaciones.
- Se ha llegado de forma definitiva al reconocimiento de la Fundación autónoma, con las características anteriormente mencionadas.



- De esta forma, durante los siglos XIII y XIV queda definitivamente limitado el concepto del régimen jurídico de la moderna Fundación en sus líneas básicas [Valero Agundez, 1969, 79]:
  - Posibilidad de destinar bienes a la promoción permanente de determinados fines.
  - Conformación del instrumento técnico de la personalidad jurídica como medio para ofrecer efectividad a dicho destino.
  - Elaboración de las garantías oportunas que aseguran la efectividad de aquel destino.

#### **1.4. De la Baja Edad Media a la época de las codificaciones**

La característica principal de esta etapa es la progresiva laicización de la Fundación, enmarcándose históricamente desde la Baja Edad Media hasta el movimiento universal de la secularización, desencadenando el movimiento histórico de la Revolución francesa y que más tarde llegará a las modernas codificaciones.

En la laicización de la Fundación se produce una distinción fundamental entre las Fundaciones civiles y las Fundaciones eclesiásticas, por lo tanto un punto esencial de esta etapa es la idea de que las Fundaciones dejan de ser una institución jurídica exclusivamente de tipo eclesial.

El proceso de laicización se produce esencialmente en dos etapas:

- Primera etapa: se presenta un cambio en la administración, anteriormente estaba en manos eclesiásticas y pasa a estar en manos seculares. Otro cambio se establece en el control, que pasa a ser ejercido por las autoridades civiles.
- Segunda etapa: debido precisamente a la Reforma Protestante, los fines fundacionales que anteriormente eran fines de carácter

exclusivamente religioso, comienzan a cubrir otras áreas de la vida social.

A partir del proceso de secularización, la institución fundacional comienza a sufrir una crisis importante. Los Estados cambian su política: pasan de las medidas impuestas contra la amortización a provocar la desamortización de los bienes anteriormente amortizados. En este sentido la desamortización se considera una manifestación del fenómeno de la secularización, ya que tuvo como consecuencia el despojo de los bienes de las manos muertas por parte del Estado.

En el caso de España, el proceso de desamortización tuvo sus repercusiones: en el Antiguo Régimen, en el Reinado de Carlos IV, por una Real Decisión con fecha 19 de septiembre de 1798, se exigió la venta de todos los bienes pertenecientes tanto a hospitales, hospicios, casas de misericordia, como a seminarios, obras pías, etc., cuyo producto derivado de la enajenación se dispuso en la Real Caja de Amortización bajo el interés anual del 3%, destinado a una finalidad distinta:

- La subsistencia de dichos establecimientos y el cumplimiento de las cargas impuestas sobre los bienes enajenados.
- Promover que las autoridades eclesiásticas comiencen la enajenación de los bienes que provienen de capellanías colectivas u otras Fundaciones de carácter eclesiástico.

La Ley de 27 de septiembre-11 de octubre de 1820 en su artículo 14, establece la “prohibición de constituir mayorazgo, fideicomiso, Patronato, capellanía, obra pía ni vinculación alguna sobre ninguna clase de bienes o derechos, ni directamente su enajenación”.

Esto dio lugar a que los patronos, con la finalidad de atribuirse los bienes de las Fundaciones, intentasen que las Fundaciones fueran eliminadas. La Administración Pública por el contrario, intensificó la tutela de las Fundaciones, para evitar que la finalidad perseguida por los patronos fuera posible y establece que en el desarrollo del proceso de desamortización, al ser vendidos los bienes, el producto de la venta tenga como destino la inversión en bonos o títulos de la Deuda Pública a nombre de las Fundaciones. Es a partir de este momento cuando se reconoce la validez de las Fundaciones.

Las consecuencias más relevantes para España del proceso de desamortización son:

- Pérdida de la propiedad inmueble, debido a la conversión en títulos de Deuda Pública; consecuencia destacable hasta la Ley de 1º de mayo de 1855, ya que a través de una serie de disposiciones, medidas y contramedidas se intentó llevar a cabo el proceso de desamortización.
- Prohibición a las Fundaciones de poseer más bienes inmuebles que los estrictamente necesarios para el funcionamiento. Aquellos bienes que sobrepasen este límite impuesto, deben ser vendidos y convertidos en títulos que se transfieran a la Deuda Pública.

Este proceso culminó en Francia con la Revolución Francesa, y en el resto de Europa entre el siglo XVIII y XIX, con la desaparición de un gran número de Fundaciones, tanto por la adquisición de la propiedad de los bienes por parte del fisco, como por la conversión de las Fundaciones en organismos públicos de beneficencia. Esto hizo que el Estado se encargase de las necesidades que antes cubrían las Fundaciones.

La consecuencia más inmediata, aparte de la desaparición casi global de las Fundaciones, es la desaparición a su vez de la pía causa. Es decir, se anula la figura fundacional, puesto que éstas son absorbidas por las Corporaciones y Establecimientos públicos.

Con el paso del tiempo, el movimiento radical del proceso de secularización llega a su término, y la figura de la institución fundacional vuelve a resurgir. Se produce una sustitución del concepto de Fundación eclesiástica con fines de carácter religioso, que depende a su vez de la Iglesia, por el de Fundación civil para fines de interés común, pero indiscutiblemente sometido a la vigilancia y control del Estado, aunque con un reconocimiento expreso de la Fundación como persona jurídica y establecimiento de tipo benéfico.

Las Leyes desvinculadoras del siglo XIX tuvieron como objetivo principal eliminar las vinculaciones permanentes de bienes y, de esta forma, declararlos libres. Sus acciones se centraron contra los *mayorazgos*, definidos como instituciones mediante las cuales una persona dejaba establecido el destino perpetuo de sus bienes y el régimen de sucesión en los mismos. Cuando se comienza a aplicar esta legislación, los familiares de los fundadores empiezan a reclamar los bienes fundacionales, afirmando que debían ser declarados libres porque dichos bienes suponían una vinculación permanente a un fin.

En esos momentos los Protectorados y los jueces no acceden a dichas pretensiones con la finalidad de evitar, en la medida de lo posible, que el Estado, que en esos tiempos se encontraba en situaciones empobrecidas, tuvieran que encargarse de sostener los “Servicios Sociales”, que hasta entonces venían desarrollando los entes privados en forma de Fundaciones o centros benéficos.

La desamortización supone la venta pública de muchos bienes pertenecientes a las llamadas *manos muertas*, principalmente la Iglesia, Órdenes religiosas, conventos, etc. Aparece en estos momentos la Ley de Beneficencia de 1849, proclamando la subsistencia de los establecimientos de beneficencia privada, de tal forma que cuando un establecimiento de beneficencia tuviera tendencia a desaparecer junto con sus bienes, rentas y derechos, éstos debían incorporarse a otro establecimiento.

Es en la Ley de Beneficencia de 20 de junio de 1849 donde se resuelve el conflicto y se reconoce de forma expresa la existencia de establecimientos de tipo privado de beneficencia y la autoridad estatal comienza a regular el Protectorado, dando lugar a tres características esenciales [Linares Andrés, 1998, 85]:

### **1. La voluntad del fundador es Ley suprema de la Fundación.**

Se establece en dicha Ley, la capacidad plena de obrar por parte del fundador con el condicionante de que las actividades que se realicen por parte de los órganos de gobiernos estén sujetas a la fiscalización del Protectorado, es decir proteger el fin de interés general y el de los posibles beneficiarios. A partir de entonces se impone a los órganos de gobierno y administración de la Fundación, la obligatoriedad de autorizaciones tanto para realizar diversas tareas como gestionar, administrar, invertir y disponer de los bienes que compongan el patrimonio fundacional, como para la rendición de cuentas.

Todo ello sin perjuicio de lo establecido posteriormente en el Real Decreto de la Instrucción de 1899, que establece que en las Fundaciones benéficas particulares se respetaría siempre la voluntad de los fundadores y sus patronos, con independencia del origen legal de su cargo. Queda por tanto admitido el ejercicio de sus derechos.

El problema fundamental se basa en que al ser la voluntad del fundador la Ley suprema de la Fundación, pudiera ser que el propio fundador intentase omitir ciertas obligaciones legales, ciertas normas e incluso elegir sus propios criterios, como los criterios por los que la Fundación debe conducirse para llevar a cabo los fines de interés general, siendo este último motivo el único por el que la idea de Fundación nace ante el Derecho. De esta forma el fundador podría llegar a obtener cierta capacidad para delimitar el campo de actuación de la propia Fundación, en áreas tan diversas como pueden ser: eludir la necesidad de obtener autorizaciones del Protectorado o determinar facultades concretas del Patronato fundacional, dándose casos de eludir así la fiscalización del Protectorado y permitir la venta de bienes de la Fundación sin autorización administrativa, con el único requisito de quedar los patronos responsables de que el valor obtenido vía venta, se reinvirtiera en bienes de igual seguridad hacia la Fundación.

**2. La Fundación adquiere personalidad jurídica desde su válida constitución una vez realizado el negocio jurídico fundacional. Sistema de “libre constitución”.**

Derivado de la propia voluntad del fundador, se otorga con la citada Ley de 1849, personalidad jurídica a la Fundación, sin la exigencia de ningún tipo de trámite al respecto. De igual forma, se le concede el reconocimiento de interés general y la clasificación de la Fundación como benéfica o benéfico docente por parte de la Administración, pero sin la obligación de inscripción en ningún Registro. El único derecho que tenía la Administración sobre las Fundaciones ya clasificadas, era someterlas a la fiscalización del Protectorado, por lo que podían existir Fundaciones sin clasificar y sin estar sujetas a fiscalización pero válidamente constituidas.

### **3. Se admite la posibilidad de crear Fundaciones “a fe y conciencia”.**

Hasta el momento, la regulación legal por parte del Protectorado, se basaba únicamente en el acto administrativo de reconocimiento y clasificación, siempre bajo la voluntad del fundador. Dependía de éste la adquisición de todo tipo de bienes y la fijación de los requisitos necesarios para enajenarlos o gravarlos.

En la Ley de Beneficencia de 1849, se estableció que cuando el fundador relevase a los patronos o administradores de la presentación de cuentas, estos no tendrán la obligación de rendirlas de forma regular, sino simplemente justificar el cumplimiento de las cargas de la Fundación, en el caso de que fueran requeridos por la autoridad competente. Incluso se estableció que: *“cuando por disposición explícita del fundador deja el cumplimiento de su voluntad a la fe y conciencia del patrono o administrador, cesa toda voluntad coercitiva de parte del Protectorado, porque la voluntad de un fundador debe ser respetada en tanto que no se opone a la moral, ni a la naturaleza, ni a las Leyes”*. Se concede, por lo tanto a la voluntad del fundador la potestad para relevar a los patronos o administradores de la obligación de justificar ante el Protectorado la gestión que en un principio les es encomendada.

#### **1.5. Siglo XX**

A partir de la Ley General de Beneficencia de 1849 y de su Reglamento de 14 de mayo de 1852 [Badenes Gasset, 1962, 14], la legislación reguladora de la beneficencia particular se fue completando con el Real Decreto de 27 de septiembre de 1912, relativo a las Fundaciones benéfico-docentes, desarrollado por la Instrucción de 24 de julio de 1913 para el ejercicio del Protectorado del Gobierno en la beneficencia docente particular de enseñanza agrícola, pecuaria o minera, y su Instrucción de

20 de julio de 1926, y, aunque no es legislación propia de beneficencia particular, también encuadra este autor dentro de esta normativa, tanto el Decreto 446/1961, de 16 de marzo, de Fundaciones Laborales y sus normas de aplicación dictadas al amparo de la Orden de 25 de enero de 1962, como la Ley General de la Seguridad Social, Texto Refundido aprobado mediante Decreto 2065/1974, de 30 de mayo, que las equiparó a efectos fiscales a las Fundaciones benéfico-docentes, modificada por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

### **1.5.1. Tipología de las Fundaciones en el siglo XX**

La fragmentación de la normativa reguladora de las Fundaciones benéficas se debe a los Departamentos Ministeriales, debido al control de las entidades benéficas cuyas actividades se desarrollaban en el campo de sus competencias. Así, se disponía de la información de las prestaciones ofrecidas por el sector benéfico, o incluso suprimir algunos de los servicios que prestaban los respectivos Ministerios con el ahorro del gasto público correspondiente. Esta situación desencadenó la distinción de las Fundaciones en función de los fines que desarrollaban: benéficos, docentes, laborales, de construcción y culturales, originando los respectivos Protectorados, dependientes de los Ministerios que controlan las Fundaciones según la materia sobre la que recae su actuación:

#### **- Las Fundaciones benéfico asistenciales**

Las primeras Fundaciones que surgieron a finales del siglo XIX no estaban reguladas expresamente por la Ley General de Beneficencia de 20 de junio de 1849, sino por el Real Decreto de 14 de mayo de 1852 por el que se aprueba el Reglamento de la Ley General de Beneficencia,



realizando un análisis de los diferentes tipos de establecimientos benéficos.

Las Fundaciones benéfico asistenciales se conciben como un patrimonio privado destinado a un fin de interés general basado en la beneficencia. Dicho patrimonio debe ser fructífero, de tal forma que sea capaz de producir suficientes rentas para poder cumplir los fines asignados. En un principio, el patrimonio era colocado en valores seguros, es decir, en Deuda Pública del Estado, produciendo unos intereses con los que satisfacer las necesidades de la entidad. Por entonces no se pensaba que el patrimonio pudiera ser organizado para el ejercicio de una actividad mercantil de la que se obtuviera rentabilidad.

Posteriormente, cuando se eliminó la prohibición de que las Fundaciones pudieran poseer toda clase de bienes y derechos, se les permitía a las Fundaciones benéfico asistenciales el ejercicio de actividades comerciales para el cumplimiento de fines.

#### - **Las Fundaciones benéfico docentes**

La legislación que regula a este tipo de Fundaciones, estaba recogida en el Real Decreto de 27 de septiembre de 1912 y en el Real Decreto de 24 de julio de 1913, en los que se establece que su control debe depender del Protectorado del Ministerio de Instrucción Pública y Bellas Artes.

Estas Fundaciones están constituidas por un conjunto de bienes y derechos, ya que la dotación patrimonial debe estar vinculada a la obtención de unos fines de interés público concretos, como son la enseñanza, la educación y la instrucción e incremento de las Ciencias, Letras y Artes y el elemento patrimonial era considerado como un capital productor de unas rentas anuales con las que se debía mantener en funcionamiento la institución.

El patrimonio estaba constituido por los inmuebles imprescindibles para la realización de la actividad educativa y un capital, invertido en Deuda Pública, que debía producir rentas suficientes para hacer frente a los gastos de la actividad. Por lo tanto, tampoco se les permitía el ejercicio de actividades económicas, puesto que la actividad que coincide con su objeto social debía prestarse de forma gratuita, por lo que el ejercicio de actividades mercantiles independientes de su objeto social les estaba totalmente vedado, al no poder disponer de instalaciones ni capital con el que desarrollar dichas actividades.

- **Las Fundaciones benéfico docentes particulares de enseñanza agrícola, pecuaria o minera**

La normativa que regula a esta clase de entidades se encuentra recogida en el Real Decreto 29 de julio de 1924, de beneficencia particular de enseñanza agrícola, pecuaria o minera, estableciendo que dependían del Protectorado del Ministerio de Fomento sobre las instituciones y Fundaciones benéfico docentes agrarias, pecuarias y mineras.

Estas Fundaciones sólo podían poseer los inmuebles imprescindibles para el desarrollo de su actividad, debiendo enajenar los restantes inmuebles, así como los bienes y derechos que poseyeran y no fueran necesarios para su actividad, invirtiendo el producto de las enajenaciones en Deuda Pública intransferibles.

- **Las Fundaciones benéfico constructoras**

El Decreto de 8 de septiembre de 1939, por el que se aprueba el Reglamento de Viviendas Protegidas, en su art. 15 define a las Sociedades Benéficas de construcción, limitándolas a aquellas Fundaciones que cumplían ciertos requisitos, como gozar de un capital formado por donativos, legados, cuotas de suscripción o subvenciones, y además invirtieran el importe de los alquileres y subvenciones y el precio

de venta de las casas o cuotas de amortización de las mismas, es decir, su capital en sucesivas construcciones o en la adquisición de terrenos para viviendas de renta limitada. Este Decreto fue sustituido por el Decreto de 24 de junio de 1955 que fue desarrollado por la Orden de 5 de noviembre de 1955, destacado por la novedad que incluyó relativo al control de su contabilidad y actividades por la Dirección General del Instituto Nacional de la Vivienda.

Estas Fundaciones estaban definidas como un conjunto de patrimonio adscrito a un fin de interés general que es la construcción de viviendas de renta limitada, en las que por primera vez se permite que el patrimonio tenga un origen público: las subvenciones, y se les permite un desembolso sucesivo de la dotación, a través de las cuotas de suscripción y algo fundamental: se les permite la realización de una actividad mercantil puesto que su actividad consiste en vender o alquilar las edificaciones que lleven a cabo, que se regula posteriormente, en el Decreto 2114/1968, de 24 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Viviendas de Protección Oficial.

#### - **Las Fundaciones laborales**

El Decreto 446/1961, de 16 de marzo, regula las Fundaciones laborales, en el que se destaca que los beneficiarios son los trabajadores de una empresa o de un sector de la actividad laboral y que el patrimonio propio obtenido por la aportación de las empresas y sus trabajadores, tendrá unos fines concretos de interés social para los trabajadores, constando de un órgano de dirección y representación.

Posteriormente, la Orden de 25 de enero de 1962, por la que se dictan normas para la aplicación del Decreto 446/1961, introduce una novedad significativa, cuando se permite una aportación sucesiva de la dotación fundacional constituida por cuotas, que incluso pueden ser satisfechas

por los propios beneficiarios, en este caso, los trabajadores, como contraprestación de los servicios que reciben de la Fundación. Por lo que la Fundación, además de estar constituida por un patrimonio, está habilitada para poseer una fuente permanente y estable de obtención de rentas que le permite desarrollar los fines fundacionales.

#### - **Las Fundaciones culturales privadas**

La Ley 14/1970, de 4 de agosto, General de Educación, en su art. 137, establece la competencia para supervisar las Fundaciones y asociaciones de carácter docente y cultural al Ministerio de Educación y Cultura. Dicha Ley fue posteriormente desarrollada por el Decreto 2930/1972, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de las Fundaciones Culturales Privadas y Entidades Análogas, en la que se define a estas Fundaciones como un patrimonio adscrito a un fin de interés general de educación, investigación científica y técnica y cualquier otra actividad cultural, que está gestionado y organizado en función de lo que dispone el fundador.

En el Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas de 1972 se estableció, en su art. 28<sup>1</sup>, una separación entre lo que es el ejercicio de

---

<sup>1</sup> Art. 28 del Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas de 1972, establece que:

1. "Las Fundaciones podrán realizar las actividades industriales o mercantiles que sean estrictamente necesarias para el mejor cumplimiento del fin fundacional, dando cuenta al Protectorado de la estructuración y funcionamiento de estas actividades.
2. En los demás casos, las Fundaciones no podrán ejercer por sí mismas, actividades industriales o mercantiles, sin previa y expresa autorización del Protectorado.
3. Cuando una Fundación resultare ser accionista mayoritario de una sociedad mercantil o industrial, dará cuenta de ello inmediatamente al Protectorado.
4. En los supuestos contemplados en los números anteriores, el Protectorado podrá establecer las medidas que estime necesarias, acerca del órgano rector de la

una actividad mercantil y lo que es la simple recuperación del coste del servicio de interés general que prestan las Fundaciones sin ningún beneficio, por lo que se les permite a las Fundaciones ejercer indirectamente actividades mercantiles, al poseer acciones de sociedades mercantiles e industriales y permitiendo obtener un rendimiento con el que hacer frente a los gastos de la Fundación.

### **1.5.2. Características de las Fundaciones en esta etapa**

El Reglamento de Fundaciones Culturales y Privadas de 1972 se establece como primer intento de regulación y formalización desde el punto de vista jurídico y legal. Existe una clara tendencia al renacimiento y potenciación de las Fundaciones. Dicho Reglamento supone un cambio radical en el ámbito de aplicación de las Fundaciones y en su regulación interna, pudiendo describirse tres características básicas, que son estudiadas a continuación de forma paralela y comparativa con la etapa anteriormente analizada:

#### **1. La voluntad del fundador debe respetar las normas imperativas del Reglamento de Fundaciones Culturales de 1972.**

El contenido del Reglamento de 1972 es de tipo imperativo, es decir, rompe sustancialmente con la legislación de la etapa anterior, en el sentido de que la voluntad del fundador debe estar sometida a las disposiciones del Reglamento. Ya no existe la idea que la voluntad del fundador es la guía de la Fundación, por lo que empieza a primar el poder fiscalizador del Protectorado. De esta forma, el Reglamento establece normas imperativas destacándose principalmente la

---

Fundación, para evitar perjuicios al patrimonio de ésta. El Protectorado podrá imponer el arrendamiento de la industria o la venta de las acciones, cuando considere que se ha producido una desnaturalización de la Fundación”.

existencia, constitución, gobierno, funcionamiento y contabilidad de las Fundaciones. Se establece como acto obligatorio obtener autorización administrativa otorgada por el Protectorado, para que la Fundación pueda realizar ciertas funciones de forma válida. Para asegurarse de ello, la Ley fija los elementos básicos que debe contener toda Fundación, incluso el campo de actuación del fundador, para que pueda realizar ciertos actos, siempre dentro del marco estipulado en el Reglamento de Fundaciones.

**2. Toda Fundación queda sometida a la acción administrativa del Protectorado tras la inscripción de la Escritura Pública de Constitución en el Registro de Fundaciones.**

Con dicho Reglamento, comienza la obligatoriedad de la inscripción en el momento de la constitución de la Fundación en el Registro de Fundaciones, requisito indispensable para que la Fundación pueda adquirir personalidad jurídica y por ello sometida a la vigilancia obligatoria del Protectorado. En el artículo 3 del Reglamento de 1972 se establece que el incumplimiento del Reglamento daría lugar a la intervención del Protectorado, para ello el Reglamento asimismo fija unas pautas que regulan el funcionamiento y obligaciones del Protectorado de Fundaciones.

**3. No se admite la creación de “Fundaciones a fe y conciencia” en el futuro.**

Por lo tanto, la nota novedosa y de gran importancia es la prohibición expresa de creación de Fundaciones “a fe y conciencia”, pudiendo darse así el caso de que el Patronato tenga que someterse a la rendición de cuentas, contra la voluntad del fundador. El Reglamento no permite la creación de Fundaciones “a fe y conciencia” en el futuro, pero las Fundaciones ya existentes se van a mantener exclusivamente en el caso de que el cumplimiento del Reglamento,

tuviera como consecuencia la extinción porque el fundador así lo hubiera establecido, de las obligaciones respecto del Protectorado.

## **1.6. Época actual de las Fundaciones**

La Constitución Española de 1978, en su artículo 34, reconoce como un Derecho fundamental el derecho de Fundación para fines de interés general con arreglo a la Ley.

Basándose directamente en el artículo 34 de la Constitución, y debido precisamente a la inexistencia de normativa sobre la materia, varias Comunidades Autónomas promulgan algunas Leyes al amparo de las competencias asumidas en sus estatutos de Autonomía, con la finalidad de intentar una máxima regulación de Fundaciones.

Posteriormente se promulgan una serie de Normas Estatales de gran importancia y relevancia en relación con las Fundaciones, como pueden ser:

- Real Decreto 1033/1986, de 25 de abril: Creación del Registro de Entidades que desarrollan actividades de acción social.
- Orden de 23 de junio de 1986<sup>2</sup>: Contabilidad, rendición de cuentas y delegación de facultades en materia de Fundaciones benéfico-

---

<sup>2</sup> Por Orden del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de 23 de junio de 1986 fueron aprobadas las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Fundaciones benéfico-asistenciales. (BOE 3/7/86). Dicha Disposición esta publicada en: *Técnica Contable*. Junio 1987. 313-330.

asistenciales sometidas a Protectorado del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social<sup>3</sup>.

- Real Decreto 666/1987, de 24 de abril: modifica los artículos 3 y 13 del Real Decreto 25 de abril de 1986, de creación del Registro de Entidades que desarrollan actividades sociales.
- Se han promulgado Decretos de traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a las distintas Comunidades Autónomas, referidos a las Comunidades Autónomas de Andalucía, Canarias, Cataluña, Galicia, Navarra, País Vasco y Valencia (anexo II).
- Por lo que respecta a las demás Comunidades Autónomas, la Ley 9/1992, de 23 de diciembre, transfirió competencias a las que accedieron a la autonomía por la vía del artículo 143 de la Constitución Española. La Ley menciona las Comunidades de Asturias, Cantabria, La Rioja, Región de Murcia, Aragón, Castilla-La Mancha, Extremadura, Islas Baleares, Madrid y Castilla León (art. 2). La competencia transferida se refiere a las Fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en la Comunidad Autónoma respectiva (anexo II).

Todos los Estatutos de Autonomía, a excepción de los de Ceuta y Melilla, contienen referencias específicas en materia de Fundaciones. En unos casos, se enumera el carácter que pueden tener éstas: docentes,

---

<sup>3</sup> Las Fundaciones Benéfico Asistenciales reguladas por la Instrucción de Beneficencia de 1899 fueron la base de estudio del borrador de Adaptación sectorial del Plan General Contable para este tipo de Fundaciones que se sometió a la revisión del Instituto de Planificación y que posteriormente fue plasmado en el Plan General para Fundaciones Benéfico Asistenciales publicado en la Orden Ministerial de 23 de junio de 1986. Dicha Orden está desarrollada exhaustivamente en: [Barreno Vara, 1987].



culturales o benéficas por ejemplo, en otros se mencionan las Fundaciones en general, y en otros se refiere a Fundaciones que desarrollan principalmente sus funciones en la Comunidad Autónoma, (en el Estatuto de Canarias aparece el término “esencialmente”, en lugar de “principalmente”; el Estatuto de Galicia se refiere a las Fundaciones de interés gallego; en la legislación navarra se citan a las Fundaciones constituidas con arreglo a las Normas del Derecho foral propio).

Según los decretos que mostramos en el anexo II, se traspasan a las Comunidades Autónomas las funciones que la Administración del Estado realiza respecto de las Fundaciones que desarrollan principalmente sus funciones en el ámbito territorial de cada Comunidad Autónoma.

Para finalizar con esta última etapa del siglo XX en la historia de las Fundaciones, es fundamental destacar la importancia de la actual Ley de 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (en adelante, citada como LF), que fue desarrollada por el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas Cuestiones del Régimen de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General; por el Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal; y por el Real Decreto 384/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal. Y asimismo, el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades (en adelante, Adaptación).

El antecedente de la LF se ubica en el Proyecto de la Ley de Fundaciones<sup>4</sup>, que fue publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 30 de diciembre de 1992, siendo necesario para su tramitación, la preparación de una documentación clasificada convenientemente que presentamos en el anexo de este capítulo.

La Ley Estatal de Fundaciones de 1994, está dirigida a todo tipo de Fundaciones excepto a las Fundaciones laborales:

En la Disposición adicional nº 18 de la LF se establece que: “En el plazo de un año desde la entrada en vigor de esta Ley de Gobierno deberá regular el régimen económico, organizativo y funcional de las entidades constituidas en virtud de convenio colectivo entre las organizaciones empresariales y sindicales, que, a la entrada en vigor de la presente Ley, hayan adoptado la forma de Fundación laboral”.

Existen varias posturas referentes a las Fundaciones preexistentes “a fe y a conciencia”, en la cuestión de la supervivencia o extinción de ellas, marcando diferencias respecto a lo establecido en el Reglamento de Fundaciones Culturales y Privadas de 1972, debido a la aprobación de la actual LF:

1. Las Fundaciones preexistentes “a fe y a conciencia” quedan sometidas a los preceptos de la LF, de manera que subsisten quedando sin aplicación la cláusula “a fe y a conciencia”, estando a salvo aquellas Fundaciones en las que el fundador haya previsto

---

<sup>4</sup> Ver: Sánchez Arroyo (1993b): “Aspectos más característicos relacionados con la contabilidad de las Leyes de Fundaciones”. El autor además de estudiar el Proyecto de Ley de Fundaciones citado, realiza un análisis de las Fundaciones Catalanas, Fundaciones Gallegas y Fundaciones Canarias.

su extinción de tener que someterse a la intervención del Protectorado. No pueden estas últimas subsistir, dado que la sujeción a todos los preceptos legales implica también el sometimiento a los controles públicos, supuesto que ha sido configurado por el fundador como causa que provoca la extinción de la Fundación [Real Pérez, 1995, 64].

2. Las Fundaciones constituidas “a fe y a conciencia” en las que el fundador haya hecho expreso, que en el caso de no ser respetada su voluntad se produzca la extinción de la Fundación, se respetan las cláusulas estatutarias que pugnen con la LF durante un período máximo de 4 años y ordinario de 2. Transcurrido dicho plazo, quedan sujetas a los preceptos de la LF, teniendo que proceder a adaptar sus estatutos. Las Fundaciones constituidas “a fe y a conciencia” sin condición resolutoria, quedan sometidas a los preceptos de la LF, es decir, desde su entrada en vigor se tiene por no puesta la cláusula “a fe y conciencia” [Del Campo Arbulo, 1996, 391].
3. La LF respeta la cláusula “a fe y a conciencia” en todos sus extremos admitiendo en su Disposición Transitoria primera las licencias de las que disfrutaban anteriormente, con la finalidad de preservar la existencia de la Fundación con cláusula resolutoria si así lo estableció el fundador, por lo que dichas Fundaciones sí pueden subsistir tras la aprobación de la LF, quedando sometidas a los preceptos de la LF, salvo aquellos puntos que suponga el cumplimiento de la condición resolutoria, esto es, no se les aplicará lo relativo a la rendición de cuentas, ni estarán sometidas a la intervención del Protectorado [Cabra de Luna, 1995, 679].

La LF pretendía estimular la realización de actividades de interés general a través de un régimen tributario de incentivos fiscales a la participación

privada de las Fundaciones, para ello, se establecen exenciones a la tributación para determinadas rentas relacionadas con la actividad propia, así como reducciones de ciertas cargas tributarias soportadas por estas entidades con el objeto de facilitar la realización de actividades de interés general o utilidad pública que constituyen su finalidad. Por lo tanto, los objetivos de la LF [Castillo Laguarda, 1998a, 1] han sido resumidos en los siguientes puntos clave:

- Acomodar la regulación de las Fundaciones y Asociaciones<sup>5</sup> a la Constitución y a la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas.
- Ofrecer una regulación sistemática, ordenada y precisa acorde con su trascendencia económica, jurídica y social.
- Unificar el régimen aplicable al conjunto de las Fundaciones y garantizar el cumplimiento de sus fines de interés general.

En el art. 2.1 de la LF, se definen los fines que deben perseguir las Fundaciones, incluyendo los fines sanitarios como fines de interés

---

<sup>5</sup> El objetivo de nuestro trabajo lo hemos centrado en las Fundaciones, sin perjuicio de haber analizado las analogías y diferencias con la figura de la asociación. En esta línea nos ha resultado muy interesante la investigación realizada en la Tesis Doctoral: [Salas Murillo, 1997], ya que se analiza el concepto de asociación, defendiendo que el fin no lucrativo de la asociación es compatible con la conveniente y en ocasiones necesaria actividad económica que concebida de modo instrumental, puede ser realizada como actividad (coincidiendo plenamente con lo que estamos investigando en el ámbito de las Fundaciones). La diferencia fundamental es que en las asociaciones, el carácter no lucrativo del fin no obsta para el posible reparto del remanente de la asociación disuelta entre los socios hasta un límite no superior al de sus aportantes, estableciendo una diferencia notoria con la figura fundacional, puesto que en ningún caso, el remanente tendrá como destinatarios a los beneficiarios, sino que revierte a la Fundación, incluso en casos de extinción a nuevas Fundaciones.

general, que si lo relacionamos con el art. 6.4: “las personas jurídico-públicas tendrán capacidad para constituir Fundaciones, salvo que sus normas reguladoras establezcan lo contrario”, por lo que estarían incluidas como Fundaciones hospitalarias las de reciente creación.

En este sentido, es interesante citar la distinción que se ha realizado entre dos conceptos fundamentales [Vaquer Caballería, 1999, 43-51]:

**1. Las Fundaciones en mano pública** han sido definidas como una forma de gestión directa de los servicios públicos, se consideran Fundaciones con finalidad sanitaria, por lo que son formalmente Fundaciones y les resulta aplicable la LF.

El Gobierno dictó el Decreto Ley 10/1996, de 17 de junio convalidado por la Resolución del Congreso de los Diputados de 27 de junio de 1996 y sustituido por la Ley 15/1997, de 25 de abril, para habilitar al Instituto Nacional de la Salud (INSALUD) para nuevas formas de gestión.

En la Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad, no se preveía las Fundaciones como fórmula organizativa de gestión directa. El 22 de noviembre de 1996, el Consejo de Ministros acordó autorizar al INSALUD a constituir las Fundaciones Hospital Manacor y Hospital Alcorcón, aprobándose sus respectivos estatutos y atribuyó al Ministerio de Sanidad y Consumo el ejercicio de su Protectorado<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> La Xunta de Galicia autorizó la constitución de la Fundación Hospital Verín en su reunión del día 23 de agosto de 1993, otorgándose Escritura Pública de Constitución y Protocolización de sus Estatutos en Santiago, el 15 de septiembre.

La Fundación Hospital Verín debe contemplarse dentro de la normativa autonómica que le es de aplicación, es decir, la Ley de 22 de junio de 1983 sobre el Régimen de Fundaciones de Interés Gallego, reformada parcialmente por la Ley 11/1991, de 8 de

**2. Las Fundaciones públicas sanitarias** fueron introducidas como una nueva tipología organizativa de nueva creación por el Grupo Parlamentario Popular en el Senado mediante el Proyecto de la Ley “de acompañamiento” a los Presupuestos Generales del Estado para 1999.

Estas Fundaciones son organismos adscritos al INSALUD y nacen para la gestión y administración de los centros, servicios y establecimientos sanitarios de protección de la salud o de atención sanitaria, por lo que al considerarse organismos públicos, les resulta aplicable el régimen general de las entidades públicas empresariales establecido en la Ley 6/1997, sobre Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado y en la Ley General Presupuestaria.

Las Fundaciones públicas sanitarias son organismos públicos y no se pueden considerar Fundaciones en sentido estricto (jurídico-privado) a los efectos de la LF.

## **2. ESTUDIO DE LA LEY 30/94 DE FUNDACIONES**

Las Fundaciones están enmarcadas en el amplio campo económico y social referente al sector no lucrativo, por lo que en un primer intento de

---

noviembre, de Régimen de las Fundaciones de Interés Gallego y por el Decreto 248/1992, de 18 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del Protectorado de las Fundaciones de Interés Gallego.

Es interesante destacar la investigación realizada del régimen tributario de las Fundaciones dentro del escenario de las nuevas actuaciones realizadas en la Comunidad Autónoma Gallega, centrado en el caso práctico de la Fundación Hospital Verín [Palou Bretones, 1994].

definición, debemos destacar que las Fundaciones son organizaciones constituidas sin ánimo de lucro, cuyo patrimonio está afectado por un tiempo ilimitado a la realización de fines de interés general. Así está definido este concepto en la actual Ley 30/1994 de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

## **2.1. Introducción al concepto de Fundación**

La idea esencial cuando nos referimos a las Fundaciones, es la que gira en torno a: "patrimonio organizado para un fin", teniendo en cuenta que el patrimonio fundacional es esencialmente privado, que la organización es un presupuesto o soporte de una personalidad jurídica necesaria y que el fin que se pretende alcanzar se encuadra en el campo de los fines de interés general.

El concepto más típico de Fundación, según la idea esencial de la misma, aparece recogido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 22 de marzo de 1978, que la define como: "persona jurídica constituida por una masa de bienes, vinculados por el fundador o fundadores a un fin de interés general".

Es interesante destacar una serie de elementos que componen esta definición [De Lorenzo García, 1993, 56-57], y hacerlo de forma comparativa con la anterior regulación de las Fundaciones:

- Se recoge la idea de vinculación de bienes, tradicional en nuestro Derecho con referencia a las Fundaciones, debiendo entenderse tal vinculación fundamentalmente en el sentido global a que alude Morell Ocaña, que pone en relación la vinculación con la nota de permanencia del artículo 16 de la Ley de Beneficencia de 1849, en el sentido de que los bienes de Fundaciones han de estar siempre

afectos al interés general, subsistiendo siempre la vinculación de éstos al fin benéfico ya que, como dice la Ley indicada, "la supresión de cualquier establecimiento de beneficencia, supone la incorporación de sus bienes, rentas y derechos en otro establecimiento de beneficencia" [Morell Ocaña, 1978].

- Se recoge la idea esencial de Fundación como Persona Jurídica, en el sentido destacado por Lacruz Berdejo al señalar que "la personalidad jurídica forma parte del contenido esencial del derecho de Fundación" y que "la Fundación es un sujeto de derecho y ninguna norma jurídica podrá negar esta realidad" [Lacruz Berdejo, 1984].
- Se destaca el carácter o la nota de que el fin de la Fundación ha de ser de interés general, lo que sin duda supone alejamiento de la significación estricta de la beneficencia, pero sin olvidar la conexión esencial con ella, entendida, según la idea general y tradicional de beneficencia, como "liberalidad a cargo de particulares para la cobertura de carencias sociales", pudiendo citarse en este sentido la opinión de Lacruz Berdejo al señalar que "el aspecto altruista entra en el propio concepto de Fundación, debiendo entenderse que ésta necesariamente y con arreglo a su figura tradicional es benéfica", añadiendo este autor que el legislador constitucional se tuvo que mover en el mismo orden de ideas: el término Fundación sin duda "significó lo mismo que para el común de los juristas desde que apareció el Código Civil"<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> El artículo 35 del Código Civil, establece que las personas jurídicas pueden clasificarse en las siguientes:

1. Las corporaciones, asociaciones y Fundaciones de interés público reconocidas por la ley. Su personalidad empieza desde el instante mismo en que, con arreglo a derecho, hubiesen quedado válidamente constituidas.



Los rasgos característicos que en general definen a una Fundación [Sánchez Arroyo, 1990, 45] se pueden agrupar en tres bloques:

- a) *En relación con los sujetos*: La Fundación es una entidad jurídica que no posee propietarios, en la que existen varios grupos de personas: por una parte están los administradores y protectores y por otra parte están el fundador o fundadores y los beneficiarios. La administración de la Fundación se realiza a través de Patronatos, Juntas Rectoras, etc. Todo ello bajo el respeto de la voluntad del fundador.
  
- b) *En relación con el patrimonio*: El objetivo principal del negocio de la Fundación procede de la existencia de una dotación permanente, formada por las aportaciones, en principio, del fundador o fundadores.
  
- c) *En relación con la actividad*: La finalidad principal de la Fundación ha de basarse en el cumplimiento de unos fines de interés general, que no tienen por qué ser identificables con la actividad económica que pueda llevar a cabo dicha entidad.

## **2.2. Elementos que configuran el concepto de Fundación**

Como ya hemos visto, las Fundaciones son organizaciones constituidas sin ánimo de lucro, cuyo patrimonio está afectado de un modo duradero a la realización de fines de interés general, según establece la LF en su art.1.

- 
2. Las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley concede personalidad jurídica propia, distinta de cada uno de sus asociados.

Antes de profundizar en el concepto de Fundación, realizando un recorrido por los elementos relevantes que nos ofrece la LF: fines, patrimonio y organización, vamos a destacar las principales diferencias entre las Fundaciones y las empresas mercantiles [Sánchez Arroyo, 1996, 834]:

- a) En las Fundaciones se cumple el principio de la afectación del patrimonio basado en el cumplimiento de los fines de interés general en virtud de lo que haya fijado el fundador.

En la empresa mercantil se define como el ejercicio profesional de una actividad económica planificada, siendo intermediadores en el mercado de bienes o servicios

- b) Los beneficiarios en las Fundaciones son colectividades genéricas de personas, siempre que no lo sean los fundadores, sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive.

En las empresas los beneficiarios son directamente los socios, sin límites.

- c) En las Fundaciones, el beneficio es el cumplimiento de la actividad hacia los beneficiarios, ya sea participando directamente (utilización de servicios sanitarios) o indirectamente (fines de interés general, como puede ser la defensa del medio ambiente).

Los beneficios de las empresas se reparten a los socios, vía reparto de dividendos o distribución del patrimonio.

- d) Por último, en las empresas existe una necesidad de obtener excedentes, frente a la mera aplicación de medios a fines, que se establece en las Fundaciones.

### 2.2.1. El cumplimiento de los fines en las Fundaciones

Una de las características que distingue a las Fundaciones, como entidades sin ánimo de lucro, es el fin que persiguen, cuyo motor impulsa todas las acciones a lo largo de su vida.

El fin de las Fundaciones debe cumplir una triple misión [Linares Andrés, 1998, 25]:

- *Para qué*: es el objetivo de la Fundación o el efecto que se busca con su creación.
- *Por qué*: es el fundamento, causa o motivo por el cual se crea.
- *Cómo*: es lo que se denomina la “regla de conducta”, que debe orientar sus acciones.

El fin que persigue una Fundación va directamente ligado a su nacimiento, es el motivo principal por el que la Fundación se crea; pero tal y como establece la Constitución Española en su artículo 34, no es suficiente cualquier fin para justificar la creación de una Fundación y para que se le reconozca la figura de persona jurídica fundacional, debe tratarse de un fin de *interés general o interés público*. Por lo tanto, podemos establecer una clasificación de fines y beneficiarios de dichos fines de la actividad fundacional, que son admitidos por la legislación.

El artículo 2 de la LF establece que:

“Las Fundaciones deberán perseguir fines de interés general: de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo de defensa del medio ambiente o de fomento de la economía o de la

investigación, de promoción del voluntariado, o cualesquiera otros de naturaleza análoga”.

En la Ley General de Beneficencia de 20 de junio de 1849, se permitía que las Fundaciones realizaran única y exclusivamente actividades de tipo benéfico, se referían por lo tanto a establecimientos benéficos, tanto públicos como particulares, cuya actividad se basaba en beneficencia o socorro a colectivos de necesitados.

En el Real Decreto de 27 de septiembre de 1912, se comienza a admitir nuevos objetivos fundacionales, entre ellos la figura de la Fundación benéfico-docente, definida como el conjunto de bienes destinados a la enseñanza, la educación, instrucción e incremento de las ciencias, letras y artes.

En el Real Decreto de 30 de julio de 1926 se regula de forma independiente a las Fundaciones benéfico-docente de otro tipo de Fundaciones, como son las Fundaciones de enseñanza agrícola, pecuaria o minera. Se abre por lo tanto, el amplio abanico de Fundaciones dentro del concepto rígido de beneficencia.

La Ley de 19 de abril de 1939, de Viviendas protegidas y numerosos Decretos y Órdenes de desarrollo posteriores a la misma, que regularon las Fundaciones constructoras-benéficas dedicadas a la construcción de viviendas de protección oficial. En esta materia, es interesante destacar el Decreto de 8 de septiembre de 1939, por el que se aprueba el Reglamento de Viviendas Protegidas, el Decreto de 24 de junio de 1955 sobre Viviendas Protegidas, la Orden de 5 de noviembre de 1955 reguladora de las entidades benéfico-constructoras y el Decreto 2114/1968, de 24 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Viviendas de Protección Oficial.

El Decreto de 24 de junio de 1955: Ley de viviendas de renta limitada, amplía aún más los fines posibles de la Fundación, admitiendo la posibilidad de la Fundación benéfica de construcción, cuya actividad principal se basa en la inversión de su capital en construcción o adquisición de terrenos para la construcción de viviendas de renta limitada.

El Decreto 446/1961 de 16 de marzo, introduce el concepto de Fundaciones laborales.

La Ley 14/1970, de 4 de agosto, General de Educación y Financiación de la reforma educativa y su desarrollo reglamentario recogido en el Decreto 2930/1972, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de las Fundaciones Culturales Privadas y Entidades análogas y de los servicios administrativos encargados del Protectorado sobre las mismas, que vino a derogar la Ley anteriormente citada que regulaba las Fundaciones benéfico-docentes.

Por lo tanto se abre ampliamente el abanico de posibilidades de fines que las Fundaciones pueden y deben perseguir. El Consejo de Estado en su Dictamen de 18 de mayo de 1972 proporciona un intento de volver a la idea originaria del concepto de fines de tipo benéfico, de este modo establece que: la delimitación del concepto de beneficencia y de los tipos de Fundación que puedan acogerse a sus normas puede efectuarse por la Administración en vía reglamentaria dentro de ciertos límites legales que aseguren que realmente la Fundación es de interés público y se ajusta a los criterios legales en orden al concepto de beneficencia.

El concepto histórico de beneficencia al que se quiere retornar, queda en vías de expansión debido precisamente a la publicación del Reglamento de Fundaciones Culturales de 21 de junio de 1972 estableciendo que: "los beneficiarios de sus prestaciones que 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 habrán de distribuirse en atención a los méritos de los a ella aspirantes”. Se admite, por tanto, la posibilidad de que las Fundaciones realicen actividades cuyas prestaciones no sean de carácter exclusivamente gratuito, ampliando definitivamente el campo de actuación de las Fundaciones y por consiguiente de sus fines propios.

La Constitución, en su artículo 34, recoge el derecho a “fundar” para “fines de interés general”, por lo que, en un principio se acepta la posibilidad de constituir Fundaciones para fines de interés general. La LF, por su parte, realiza una enumeración de dichos fines. En este sentido, la Constitución amplía el concepto de fines de interés general, pudiéndose entender cualquier tipo de fines de interés general, estén o no incluidos en la relación de fines que se establece en la LF. Profundizando en dicho artículo de la LF [De Prada González, 1995, 46], cuando establece una enumeración de fines de interés general “... o cualesquiera otros de naturaleza análoga”, se podría plantear la cuestión de la existencia de un fin concreto que persiga una Fundación que no se adapte exactamente a la enumeración que se cita en la Ley. Los Protectorados deben tener en cuenta este tipo de casos, en el que el fin perseguido no esté citado en la Ley y no se tenga seguridad de que sea un fin de interés general de “naturaleza análoga”, presentando un informe favorable del fin perseguido como de interés general en el momento de su constitución.

En el art. 2.4 de la LF se amplían los fines indicados anteriormente, haciendo referencia a la finalidad de conservación y restauración de bienes del patrimonio histórico español.

Por último, en la Disposición Adicional 2ª de la citada Ley, se establece como fines aquellos que se fijan en las Fundaciones religiosas, en función de los convenios existentes.

### **2.2.2. Beneficiarios de las Fundaciones**

Una vez fijados y determinados los fines de las Fundaciones, el siguiente paso es preguntarnos por los beneficiarios a quienes son dirigidos tales fines de interés general.

En la Instrucción para el ejercicio del Protectorado del Gobierno en la Beneficencia Particular de 14 de marzo de 1899 se establecía en su artículo 1 que: “el Protectorado de las instituciones de beneficencia comprenderá las facultades necesarias para lograr que sea cumplida la voluntad de los fundadores, en lo que interese a colectividades indeterminadas, con el cumplimiento probado de la voluntad del testador”.

En el Reglamento de Fundaciones Culturales de 21 de julio de 1972 se establece un requisito necesario a cumplir en el momento de crear una Fundación: “que los destinatarios de sus beneficios sean esencialmente colectividades indeterminadas de personas”.

La legislación de distintas Comunidades Autónomas hace énfasis en el mismo concepto:

- Ley de Fundaciones Catalana (art. 2.2): la finalidad de la Fundación debe beneficiar a personas no individualmente determinadas.
- Ley de Fundaciones Canaria (art. 8.3): el fin a realizar debe beneficiar a destinatarios susceptibles de determinación.
- Ley de Fundaciones del País Vasco (art. 3.1): la finalidad debe beneficiar a un colectivo no determinado individualmente.

- Ley 44 de la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra: la Fundación debe perseguir un interés social evidente.

Por lo tanto, el colectivo al que van destinados las prestaciones de la Fundación no debería estar determinado de antemano, sino que previamente deben estar fijados los objetivos y las finalidades que persigue la entidad y en función de éstas, surgirán los beneficiarios, que serán conocidos posteriormente. En virtud del art. 9.1.d) las reglas básicas para la determinación de los beneficiarios se harán constar en los estatutos, por tanto, posteriormente a la determinación del colectivo potencialmente beneficiario de la actividad de la Fundación, el Patronato, en función de la propia actividad de la Fundación y en su desarrollo a lo largo del tiempo, podrá realizar modificaciones manteniendo en todo momento la línea prefijada y establecida en los estatutos de la Fundación. Los beneficiarios de los fines de la Fundación (beneficiarios potenciales) deben estar definidos a priori, basándose fundamentalmente en criterios de imparcialidad y no-discriminación (art.21.c). De esta forma la LF trata de evitar la creación de Fundaciones de interés particular.

La LF (art.2.2) establece que la finalidad fundacional debe “beneficiar a colectividades genéricas de personas”, incluyendo en dicha colectividad a los trabajadores de una o varias empresas y sus familiares. Se podría pensar que dicho artículo basa su referencia en las Fundaciones Laborales, las cuales podrán ser creadas en virtud de pacto o concierto entre las empresas y sus trabajadores.

Continúa el art. 2.3 estableciendo que “en ningún caso podrán constituirse con la finalidad de destinar sus prestaciones a los cónyuges o parientes del fundador hasta el cuarto grado inclusive”, dicha prohibición tiene su origen en la intención del legislador de provocar un alejamiento ante la posibilidad de creación de Fundaciones familiares. Esta prohibición no impide que esos



parientes del fundador puedan ser beneficiarios, en el caso de que sean beneficiarios en iguales condiciones que otros no familiares; es decir, que los parientes de los fundadores, -incluso los propios fundadores- puedan llegar tanto en el presente como en el futuro, a cumplir los requisitos que, según los estatutos debe poseer todo beneficiario, establecido para ello en los estatutos.

### **2.2.3. El patrimonio en las Fundaciones**

El segundo de los elementos fundamentales que conforman el concepto de Fundación, es la afectación que hace el fundador de un conjunto de bienes necesarios para crear la realización de un fin de interés general. La creación de la Fundación debe comenzar con una dotación inicial mínima, que debe ser suficiente y adecuada para poder lograr los fines y objetivos que persigue. Posteriormente, las Fundaciones podrán recibir aportaciones provenientes de terceros para completar la ayuda necesaria para cumplir dichos objetivos.

Las Fundaciones a lo largo de la historia, han sufrido limitaciones a la propiedad de bienes que debían ser convertidos en inscripciones de la Deuda Perpetua con el fin de evitar que se convirtieran en “manos muertas”:

- La Ley 1/5/1855 declaró en estado de venta los bienes que poseían los establecimientos de beneficencia y de las demás manos muertas, excepto los edificios que ocupasen. También se encontraban en esta situación aquellos bienes que recibieran por legado o donación. Los beneficios de estas ventas debían invertirse en Deuda Pública.
- El Real Decreto 1899 establece que eran bienes propios de la beneficencia particular todos los que formaban parte de su

propiedad, o a los que tuviera derecho, o bien los que adquiriera vía limosnas, donación, herencia o cualquiera otro de los medios establecidos en Derecho común. En este sentido se aplica a los establecimientos de beneficencia todas las disposiciones desamortizadoras con la finalidad de que las Fundaciones puedan adquirir todo tipo de bienes, sin incluir los bienes inmuebles (con la excepción de los que se destinaran al cumplimiento de los fines propios de la Fundación).

Los bienes que constituían el capital permanente de las Fundaciones, debían convertirse, si no lo estaban ya, en inscripciones intransferibles de la deuda perpetua del 4 por 100. Si estos bienes consistían en inmuebles o derechos reales, el Real Decreto 1899 ordenaba que se inscribieran en el plazo de un año en los Registros de la Propiedad respectivos, a nombre de las Fundaciones a que pertenecieran, hasta que se realizara su venta cuando procediese, dándose cuenta por los representantes legítimos de dichas Fundaciones de haberlo verificado a la Dirección General.

Estas medidas junto al hecho de tratarse de una época de gran inflación, provocaron una lenta erosión del patrimonio fundacional. Por ello, la Jurisprudencia y los Protectorados fueron suavizando la rigidez de dicha norma, en el sentido de permitir la no-aplicación de las Leyes desamortizadoras, excepto a aquellas Fundaciones que poseyeran bienes que estuvieran vinculados, porque el fundador había prohibido la posibilidad de enajenación, es decir bienes poseídos por manos muertas.

En la actualidad las Fundaciones pueden adquirir y poseer todo tipo de bienes, en virtud el artículo 38 del Código Civil, superando de esta forma la mentalidad de considerar a las Fundaciones como entes pasivos dotados

de una masa de bienes o activos seguros que produjeran por sí mismos rentas, sin necesidad de una administración y control de su patrimonio.

El concepto tradicional del patrimonio fundacional basado en un elemento estático generador de rentas, ha pasado a tener connotaciones de gestión patrimonial empresarial. Actualmente a las Fundaciones se les permite poseer todo tipo de bienes y derechos. De esta forma, los elementos más novedosos que están favoreciendo a las Fundaciones se basan fundamentalmente en lo siguiente:

- Les está permitido recibir contraprestaciones por sus servicios.
- Pueden invertir en títulos valores.
- Tienen posibilidad de realizar actividades mercantiles.

En la LF 30/94, (art.17) se establece que el patrimonio de la Fundación podrá estar constituido por toda clase de bienes y derechos susceptibles de valoración económica. En este sentido se podría entender como patrimonio fundacional tanto las aportaciones dinerarias como las no dinerarias. Entre las aportaciones no dinerarias se pueden incluir:

- Los bienes muebles e inmuebles.
- Los derechos reales, derechos de crédito.
- Empresas, establecimientos.
- Bienes inmateriales...

El artículo 17 de la LF, en su apartado 2, establece que la administración y disposición del patrimonio corresponde al Patronato de acuerdo con lo que se haya establecido en los estatutos.

Esto tenemos que relacionarlo con lo dispuesto en el art. 12.2 de la LF, en el que se establece que el Patronato debe cumplir los fines fundacionales y de igual modo debe administrar los bienes y derechos que forman el

conjunto del patrimonio de la Fundación, haciendo especial hincapié en que todo ello tendrá que realizarse manteniendo plenamente el rendimiento y utilidad de los mismos.

Una vez definido el patrimonio fundacional, hay que distinguir dos elementos esenciales incluidos en tal concepto: la dotación y el resto del patrimonio.

### **2.2.3.1. La Dotación fundacional**

En el artículo 10 de la LF se recoge todo lo relacionado con la dotación, pero sin ofrecer de una forma explícita su definición. En la Ley se recogen dos ideas claves:

- Sobre su contenido: “ la dotación podrá consistir en bienes y derechos de cualquier clase...”.
- Sobre su aptitud: “... ha de ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales”.

“Tradicionalmente se ha entendido que la dotación es la primitiva atribución patrimonial que realiza el fundador al ente que crea. El objeto de dicha atribución patrimonial es afectado de modo duradero a la realización de un fin de interés general. El acto fundacional es por tanto un acto de destinación de un patrimonio a un fin que supone la creación de una persona jurídica nueva y no un acto de atribución patrimonial a un ente creado. La dotación es un presupuesto para la creación de la Fundación, forma parte del negocio jurídico fundacional” [Linares Andrés, 1998, 132].

Del concepto de dotación, se podría destacar [Del Campo Arbulo, 1996, 141]:

- Es el resultado de una atribución económica sin necesidad de aceptación, puesto que la declaración de voluntad del fundador va dirigida a un colectivo que, al ser indeterminado, no puede aceptarla.
- La dotación puede ser: inicial o posterior.
  - a) La dotación inicial surge en la Fundación como condición “sine qua non” para que llegue a adquirir su propia personalidad jurídica. En este sentido la LF, en su art. 8.c) establece como elemento básico de la Carta fundacional, la dotación, tanto su valoración y forma, como la realidad de su aportación.
  - b) La dotación posterior no se ve comprometida en el negocio jurídico fundacional. Se supone que ya existe personalidad jurídica de la Fundación y en este sentido la dotación posterior funciona como incremento de la dotación inicial, por lo tanto, dicho incremento puede ser voluntario o automático.
    - El incremento voluntario de la dotación no tiene como único origen la voluntad del fundador, aunque se establezca en el art. 10.2 de la LF que la consideración legal de dotación la tengan los bienes y derechos que, durante la existencia de la Fundación, se afecten por el fundador o el Patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales.

El incremento voluntario de la dotación puede tener otro origen: que sea efectuado por terceras personas por propia decisión, puesto que, esta posibilidad se contempla en uno de los requisitos que se establecen para la justificación de los donativos efectuados (art. 66 de la citada Ley).

- El incremento automático de la dotación aparece como consecuencia de la aplicación de rentas e ingresos formalizado en los artículos 25 y 42.1b) de la Ley. Este apartado se verá en

los siguientes capítulos de este trabajo con más detenimiento. En concreto se refiere a un incremento que tiene carácter residual y viene cuantificado en el 30% de las rentas e ingresos netos que después de impuestos haya obtenido la Fundación, una vez deducidos los gastos de administración que la misma tuviera.

Con el propósito de distinguir la dotación fundacional inicial y las aportaciones posteriores por el mismo concepto, es interesante destacar una propuesta basada en la habilitación de una serie de registros contables, para desglosar la dotación fundacional en el máximo número de cuentas posibles, estableciendo de esta forma, un punto de partida que permita simplificarlo posteriormente en función de los objetivos o el análisis que la Fundación pretenda desarrollar [Esteban Salvador, 2001, 103].

### **2.2.3.2. El resto del patrimonio fundacional**

Una de las características del patrimonio fundacional es la dedicación a subvenir el coste que supone las prestaciones fundacionales, a diferencia de la dotación fundacional que sirve de fondo patrimonial para la producción de las rentas o medios económicos que hagan posible tales prestaciones.

El patrimonio fundacional está afectado de manera permanente a los fines patrimoniales; por lo tanto, los actos derivados de la enajenación o gravamen de los bienes y derechos que formen el patrimonio, deberán poseer una autorización administrativa, en el caso que la cuantía derivada de dicha enajenación represente un valor superior al 20% del activo de la Fundación.

La enajenación o gravamen de elementos que formen parte de la dotación fundacional, ya sean bienes o derechos, al estar afectados de forma permanente a los fines fundacionales, deberán estar sujetos siempre a una autorización previa del Protectorado.

La LF diferencia el régimen de enajenación y gravamen de los bienes y derechos que forman parte de la dotación respecto del resto de los bienes y derechos que se incluyen en el resto del patrimonio de las Fundaciones. Las variaciones que sufra la dotación fundacional deben inscribirse en el Registro de Fundaciones, expresando su valoración, realidad y forma de aportación, tal y como lo establece el art. 10 de la LF y el art. 8.1 del Reglamento del Registro de Fundaciones, mientras que ante variaciones del resto del patrimonio sólo es necesario constar su titularidad con la finalidad de control (art. 18 de la LF).

Del mismo modo, desde el punto de vista fiscal también existen diferencias entre tales conceptos. Si seguimos el art. 50 de la LF, cuando se determina la base imponible de las Fundaciones, se ve reflejada una deducción del 30% de los rendimientos derivados de los arrendamientos de los bienes inmuebles que constituyan el patrimonio fundacional, mientras que la deducción para aquellos bienes que configuren la dotación es del 100%.

La dotación fundacional debe distinguirse del resto de los bienes y derechos que pertenecen a la Fundación, que son los que verdaderamente hacen posible la realización de los fines fundacionales a través de su consumo, siendo menores también las posibles trabas para su enajenación y gravamen por parte del patronato. El motivo de esta distinción [Morillo González, 1999, 36] es que el legislador se basa en una concepción patrimonial de la Fundación, en el sentido de que la Fundación pueda poseer un conjunto de bienes que produzcan rentas para garantizar la supervivencia. Para ello, se limita la disposición de la dotación fundacional,

bajo la supervisión del Protectorado que tendrá que verificar si la operación que la Fundación pretenda realizar supone fines beneficiosos sin desembocar en un problema de descapitalización.

### **2.2.3.3. La Dotación fundacional: Analogías y diferencias entre la Ley de Fundaciones 30/94 y la Ley de Sociedades Anónimas**

Las características exigidas en el art. 10 de la actual LF se podrían equiparar a lo establecido en la Ley de Sociedades Anónimas para las aportaciones de las sociedades empresariales anónimas. Aunque el legislador al redactar la LF se basara en aquellas cuestiones aplicables de la Ley de Sociedades Anónimas, se recogen dos conceptos totalmente distintos.

Podemos hacer así, una comparación entre la dotación de una Fundación y el capital social inicial de una sociedad anónima, aunque en ningún momento se puede concluir que existe entre ambos conceptos identidad ni siquiera similitud en su naturaleza.

Así, analizamos comparativamente aquellos aspectos que establece el art. 10 de la LF y la Ley de Sociedades Anónimas, en sus artículos correspondientes, con la finalidad de destacar aquellos puntos en común y diferenciadores que poseen entre sí:

<b>Ley de Fundaciones 30/1994 – Art.10-</b>	<b>Ley de Sociedades Anónimas</b>
La dotación podrá consistir en <i>bienes y derechos de cualquier clase</i> , siempre que sean susceptibles de valoración económica.	Art. 36: Formarán parte de las aportaciones aquellos <i>bienes o derechos patrimoniales</i> susceptibles de valoración económica.



<p>Si la dotación consiste en aportaciones dinerarias, su cuantía se fijará en pesetas.</p> <p>Deben especificarse los criterios de valoración utilizados.</p>	<p>Art. 37: Las aportaciones dinerarias deben establecerse en moneda nacional.</p>
<p>Si la dotación es no dineraria, es necesario cuantificarlo en igual forma que las dinerarias.</p> <p>Se debe acreditar, en todo tipo de aportación <i>ante el notario</i> actuante la realidad de las aportaciones.</p>	<p>Art. 38: Las aportaciones no dinerarias deben ser objeto de un informe elaborado por uno o <i>varios expertos independientes designados por el Registrador mercantil</i>, fijado en el procedimiento que se disponga de forma reglamentaria.</p>
<p>La dotación ha de ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales, no estableciéndose ningún límite.</p>	<p>Art.4: El capital social ha de ser como mínimo de diez millones de ptas., expresándose en dicha moneda.</p>
<p>La dotación se puede aportar de forma sucesiva, fijándose una cuantía mínima: el 25% de la dotación fundacional.</p> <p>El resto se deberá hacer efectivo en un plazo que no supere los cinco años, desde la fecha de constitución de la Fundación en escritura pública.</p>	<p>Art. 12: En el momento de la constitución de la sociedad, el capital debe estar suscrito y desembolsado, al menos, en la cuarta parte del valor nominal de las acciones.</p> <p>Art.40: La parte del capital que esté pendiente de desembolso, deberá indicarse el procedimiento y forma de efectuarlas.</p>
<p>Está incluido en el concepto de dotación el compromiso de aportaciones de terceros, en el caso de que estén garantizadas.</p> <p>No se considerará dotación el mero propósito de recaudar donativos.</p>	<p>Art. 39: El aportante queda obligado a garantizar la entrega y saneamiento, en su caso, si las aportaciones pendientes de desembolso, se trataran de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bienes muebles e inmuebles o derechos asimilados a ellos.</li> <li>- Derecho de crédito</li> <li>- Empresa o establecimiento...</li> </ul>

Como ya se ha expuesto, la LF en su art. 10.1, establece que la dotación ha de ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines

fundacionales. Para ello, el Protectorado debe emitir un informe favorable acerca de la suficiencia de la dotación, requisito indispensable para que la Fundación pueda inscribirse en el Registro correspondiente (art. 36.2 LF 30/94). Dicho informe favorable sólo deberá manifestarse en cuanto a la suficiencia de la dotación y nada se establece en cuanto a que la dotación sea *adecuada*.

La Ley no hace ninguna concreción referente a lo que se tiene que entender como dotación suficiente, y podemos pensar que hace referencia a que dicha dotación esté formada por un contenido patrimonial mínimo, lo que iría en contra de una de las características que hemos resaltado anteriormente, al diferenciarlo de lo dispuesto en la Ley de Sociedades Anónimas, en el sentido de no establecer ningún mínimo en la dotación inicial en la constitución de la Fundación.

Existen Fundaciones que necesitan un patrimonio relativamente pequeño o escaso, debido a que desarrollan su labor mediante la gestión de forma desinteresada por parte de los patronos. En este tipo de Fundaciones, no es tan importante el patrimonio, desde el punto de vista cuantitativo, y prevalece el aspecto organizativo que aportan los patronos.

Por otra parte, existen Fundaciones, que al contrario de las anteriores, poseen aportaciones patrimoniales importantes de carácter cuantitativo, con las que tienen que cumplir sus fines. Este tipo de Fundaciones que con el transcurso del tiempo llegan a estar constituidas por inmensos patrimonios, tales como las Fundaciones Reales o Patronatos Reales, en el momento en que tengan problemas financieros, pasan a depender financieramente del Patrimonio Nacional.

En España, hemos visto que no existe un límite mínimo en la cuantía de la dotación fundacional. En otros países, con la intención de proponer soluciones y objetivar en lo posible el concepto de dotación *suficiente* y

*adecuada*, establecen en general que al constituir una Fundación debe realizarse con una aportación derivada de un patrimonio mínimo fijado y cuantificado con antelación. Así por ejemplo, tenemos:

- **Dinamarca:** Ley de 6 de junio de 1984. La dotación debe ser como mínimo de 200 mil coronas. Aquellas Fundaciones que posean una dotación inicial inferior, se pueden constituir, siempre que se estime *razonablemente adecuada* para el desarrollo de las finalidades que se prevean.
- **Francia:** Ley 23 de julio de 1987. La dotación debe estar incluida dentro de una banda de máximo y mínimo fijada entre 5 y 7 millones de francos. Con estos requisitos lo que se pretende es evitar a las Fundaciones con límites exagerados tanto por exceso como por defecto.
- **Argentina:** Ley de Fundaciones 19.836/72. La dotación ha de ser *suficiente* para los fines que se planteen en el momento de la constitución. Para evitar el problema de la objetividad del término “dotación suficiente”, se aplica el principio de *capacidad potencial*, según el cual, en los casos en los que no se demuestre la existencia de la dotación, se ofrece la posibilidad de autorización al Registro de la Fundación en función de la solvencia del fundador o fundadores, del volumen del personal contratado, del alcance de los objetivos a cumplir y de la ponderación de todo tipo de circunstancias.

Al no establecerse una cuantía mínima en la dotación, sino simplemente requerirse que la dotación tenga que ser coherente con los fines que pretenda perseguir la Fundación, se posibilita al fundador elegir la cuantía inicial de la dotación, puesto que al constituirse la Fundación se plantea los

fines que ha de perseguir. Simplemente manifestando que dichos fines son amplios y genéricos, podrá establecer que la dotación es adecuada a los fines. De esta forma quien decide si la dotación es suficiente, es el propio fundador y no quedará por lo tanto a juicio del Protectorado.

La dotación inicial y las aportaciones posteriores a la creación de la Fundación están exentas de tributación, pues supone para la Fundación incrementos de patrimonio exentos. La Ley establece un Régimen tributario de las aportaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos, diferenciando entre: Aportaciones efectuadas por personas físicas (art.59), y aportaciones efectuadas por personas jurídicas (art.63).

Una característica que define a la dotación patrimonial de la Fundación es que carece de titular. El fundador es quien se desprende del patrimonio, por lo tanto no es el titular, pero tampoco son titulares ni los administradores ni los beneficiarios. Ahora bien, con independencia de la titularidad última de la dotación patrimonial, en función de la finalidad que lleven asociadas las diferentes aportaciones, ya sean por personas físicas o por personas jurídicas, es fundamental en el momento de establecer el régimen tributario aplicable. Por lo que hay que distinguir entre [Barceló Rico-Avelló, 1996, 185]:

- Aportaciones altruistas, generalmente conocidas como donativos, que darán lugar a una deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, mientras que en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades son deducibles en la base imponible.
- Aportaciones realizadas en el ámbito de la colaboración empresarial. En la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año se publica una relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo, de duración temporal limitada, a

desarrollar tanto por las entidades contempladas en la LF como por las entidades incluidas en la Disposición Adicional Primera, respecto de los cuales los porcentajes de deducción por donativos podrán elevarse en un 20% como máximo.

#### **2.2.4. La Organización en las Fundaciones**

Una vez que se han definido los fines que una Fundación debe perseguir, los beneficiarios de dichos fines y el patrimonio con que una Fundación puede y debe contar para ello, es necesario desarrollar una organización que esté dirigida al buen cumplimiento del fin fundacional. Debemos plantearnos cómo se rige el órgano de gobierno de la Fundación y las reglas establecidas para ello en los estatutos.

En los órganos representativos de la Fundación actúa una voluntad ajena, la figura del fundador, por lo que no puede desconocerse la importancia del elemento organizativo. La voluntad del fundador debe estar representada en el exterior, y el patrimonio debe estar organizado para que se lleve a cabo la aplicación de los medios al fin propuesto. Para la consecución de la organización, es imprescindible la presencia de los siguientes elementos, que posteriormente analizaremos detalladamente:

##### **2.2.4.1. Concepto de Patronato**

La LF dedica el capítulo III en su título I a definir el gobierno de la Fundación, basándose en las figuras del Patronato y los Patronos, siendo el Patronato el máximo órgano de gobierno y representación de la Fundación.

El Patronato inicial debe designarse en la escritura de constitución de la Fundación (art.8 de la LF), pudiendo sufrir modificaciones a lo largo de su vida. Tal es el caso de Fundaciones que con el objeto de cumplir el

requisito que la Ley designa, en la escritura constitutiva figura un Patronato puramente instrumental en espera de que se decida la composición estable que ha de tener.

El Patronato tiene la obligación no sólo de cumplir los fines fundacionales y administrar los bienes y derechos que integran el patrimonio de la Fundación, manteniendo plenamente el rendimiento y utilidad de los mismos, tal y como establece la LF, en su art.12.2, sino que además debería tener la obligación de incrementar el rendimiento y utilidad de los bienes integrantes del patrimonio fundacional, sin olvidar la figura del fundador, cuya voluntad es en principio coincidente con la obligación del Patronato. En esta línea, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 1948 proclama que el Patronato además de regir la Fundación, está llamado a “interpretar, según la mente del fundador, las dudas que en la marcha de aquélla pudieran surgir, y, con ello, a mantener con la mayor precisión posible el espíritu que animara al referido fundador”.

En la práctica, la función que debe poseer el Patronato de interpretación de la voluntad del fundador, sería llevada a cabo de forma más comprensible en el caso de que el propio fundador estuviera integrado en el Patronato. En este sentido, se puede ofrecer el caso de Patronatos formados únicamente por los fundadores, cuando los cofundadores son tres o más personas físicas que se autonoman en la escritura pública de constitución como únicos patronos.

Cuando el fundador no forme parte del Patronato [Corona Romero, 1995, 83], no posee la función de controlar o dirigir la Fundación, aunque haya sido la figura creadora, puesto que en el momento de desprenderse de su patrimonio destinándolo a la Fundación persiguiendo fines de interés general, se crea una persona jurídica con personalidad propia, independiente del fundador, regida por el Patronato, determinado en

escritura pública de constitución, junto con la composición de dicho Patronato, y la decisión de antemano de no figurar en él.

#### **2.2.4.2. Composición del Patronato**

Entrando en la composición del Patronato [Del Campo Arbulo, 1996, 176], debemos resaltar la opción que elige la LF del principio de colegialidad, que se centra en los siguientes requisitos básicos:

- La pluripersonalidad.
- La igualdad en el momento de tomar decisiones.

Frente al principio monocrático que fácilmente se puede establecer en aquellas Fundaciones de Patronato individual, cuyas características se basan en que:

- La función del Patronato queda en manos de una sola persona, independientemente de que exista pluralidad de miembros, sólo en el caso de facultades deliberantes o consultivas, nunca decisorias.

En legislaciones anteriores, tanto en la Ley de Beneficencia de 1849 como en el Reglamento de Fundaciones Culturales de 1972, se admitía la posibilidad que los fundadores, como personas físicas, podrían asignarse las competencias que les eran atribuidas a los órganos de gobierno de la Fundación. Esto dio lugar a que los patronos como persona única estuvieran establecidos vía testamentaria y dentro de la rama familiar. Aún así, el Reglamento de Fundaciones Culturales que mantiene la posibilidad de un Patronato monocrático de carácter vitalicio, establece que en el caso de no haber sido expresamente dispuesto, se admite la forma colegiada en

la organización de las Fundaciones. Así en el artículo 11.2 de dicho Reglamento se establecía que en los supuestos en que el fundador no haya establecido expresamente una estructura determinada para el órgano de gobierno de la Fundación, éste habrá de ser colegiado.

Como ya hemos expuesto, en la actual LF, se admite el principio de colegialidad, y así el Patronato siempre ha de ser colegiado y debe estar formado por un mínimo de tres miembros. El problema reside en aquellas Fundaciones pequeñas, en las que se observa la existencia de Patronato individual, basado en la falta de necesidad de un especial esfuerzo para ser administradas, debido precisamente a la organización simple que posee, pudiéndose llevar a cabo por una sola persona, que normalmente es el propio fundador.

Estas Fundaciones de tipo familiar, tras la entrada en vigor de la LF, se ven obligadas a introducir modificaciones en los estatutos correspondientes, excepto aquellas Comunidades Autónomas que cuenten con legislación propia en materia fundacional, y que a excepción de la catalana, todas ellas admiten el Patronato único, dentro de la posibilidad asimismo del principio de colegialidad.

En esta línea, la Ley gallega en su artículo 13 establece que cuando el fundador fije una composición más reducida para el órgano de gobierno, el Patronato puede estar formado por menos de tres miembros; la Ley canaria en su artículo 9.3 acentúa dicha posibilidad indicando que, salvo que el fundador haya establecido otra composición, el Patronato será colegiado y se compondrá “al menos” por tres miembros; la Ley vasca en su artículo 10.3 y 10.4 es más radical al respecto, sancionando de forma explícita la posibilidad del Patronato cuya característica sea personal vitalicio.



En la LF actual existe un único cargo con carácter obligatorio, es la figura del presidente. Y así lo establece en su artículo 13.1: “ El Patronato estará constituido por un mínimo de tres miembros que elegirán entre ellos un presidente si no estuviera prevista de otro modo la designación del mismo en la escritura de constitución o en los estatutos...”. En dichos estatutos se deben reflejar las diferentes funciones que debe ejercer, tales como:

- Ostentar la representación del órgano de gobierno de la Fundación o Patronato.
- Acordar la convocatoria de las sesiones y la fijación del orden del día.
- Presidir las sesiones y dirigir el desarrollo de las mismas, etc.

El Secretario del Patronato es otra figura representativa en la organización de las Fundaciones, aunque no de carácter obligatorio, con el requisito especial de poder darse el caso de no formar parte del Patronato y con la condición de tener voz pero no voto. En los estatutos deberán reflejarse todos los aspectos relacionados con el Secretario, tales como:

- La forma de su designación.
- La posibilidad de que su nombramiento pueda recaer en persona que no sea patrono.
- Delimitar sus funciones: asistir a las reuniones que, dependiendo de que forme parte o no del Patronato, tendrá voz y/o voto; efectuar la convocatoria de las sesiones del Patronato por orden del presidente y las citaciones de los demás patronos; redactar y autorizar actas, etc.

#### **2.2.4.3. Personas que pueden ser patronos**

La LF (art.13.2) destaca con detalle quiénes pueden formar parte del Patronato. De esta forma se establece que pueden ser patronos de la

Fundación las personas jurídicas, ya sean privadas o públicas, y las personas físicas, pudiendo el Patronato de una Fundación estar formado por ambas figuras a la vez.

Si el Patronato lo constituyen personas jurídicas, se debe nombrar una persona física que la represente, de lo contrario, se establece que en la escritura pública de la Fundación o en los estatutos, estén recogidas las normas para designar la persona física que represente a la persona jurídica, miembro del Patronato, con la finalidad de desarrollar las funciones que correspondan. Por lo tanto, es habitual que en la constitución de la Fundación se prevea la representación física en el caso de que un miembro del Patronato lo forme una persona jurídica.

Si el Patronato lo constituyen personas físicas, la Ley establece que:

- Deben tener plena capacidad para obrar, por lo tanto no pueden ser personas menores de edad o incapacitados.
- No pueden estar inhabilitadas para el ejercicio de cargos públicos.

Cabría la posibilidad de plantearse la duda sobre la capacidad de obrar de las personas menores de edad emancipadas. A este respecto, se proponen varias cuestiones [Corona Romero, 1995, 83]:

1. El menor que esté emancipado, según el Código Civil (art. 323) se encuentra en situación de capacidad para regir su persona y bienes como si fuera mayor de edad, haciendo especial hincapié en una serie de negocios jurídicos que no puede celebrar por sí mismo, sino con el apoyo de sus padres. Por lo tanto, se puede afirmar que el menor aun emancipado, no posee *plena capacidad de obrar*.

2. Una vez que se han fijado en el Código Civil los diferentes negocios jurídicos que los menores emancipados no pueden celebrar, se podría pensar que la capacidad de actuación del Patronato dependiera del negocio jurídico que el órgano de gobierno de la Fundación pretenda llevar a cabo. Esto no sería lógico, porque con ello, se perjudicaría a la Fundación, en el sentido que se verían limitadas las facultades de actuación de dicho órgano de gobierno.

Incluso, se podría dar el caso de posible compensación de la falta de capacidad de un menor de edad emancipado que forme parte del Patronato, con la actuación del resto de patronos; se amplía así el caso de aquel Patronato que estuviera formado por todos sus miembros menores de edad emancipados.

3. La finalidad que persigue el Código Civil es salvaguardar el patrimonio del menor emancipado, por lo tanto no tiene sentido su integración como miembro del Patronato, cuando tenga que responder en la Fundación con su propio patrimonio de cualquier daño ocasionado por actos contrarios a la Ley o a los estatutos.

#### **2.2.4.4. Ejercicio del cargo de patrono**

Un paso previo al desarrollo de las actividades que deben desempeñar los patronos, es la aceptación de forma expresa del cargo, pudiéndose realizar de tres formas diferentes: en documento público, documento privado con firma legitimada por notario o mediante comparecencia realizada en el Registro de Fundaciones, tal y como expresa la LF en su artículo 13.3.

Las características que definen el desarrollo del cargo del patrono, son fundamentalmente gratuidad y ejercicio personal:

La característica relativa a la gratuidad del cargo del patrono, viene expresada en el art. 13.4 de la LF: *“Los patronos ejercerán su cargo gratuitamente sin que en ningún caso puedan percibir retribución por el desempeño de su función”*.

Ahora bien, al ser dicha característica aplicable a todos los miembros del Patronato, tendremos que plantearnos el caso en que el secretario pueda o no formar parte del Patronato. Pensamos que, en aplicación de lo dispuesto en la Ley, si el secretario forma parte del Patronato, tendría que ajustarse a la característica de “cargo gratuito”, a no ser que el fundador, los estatutos, o en su caso, el propio Patronato, lo hubiera dispuesto de otra forma; si por el contrario, no formara parte del Patronato, su cargo en la Fundación deberá ser reembolsado, igual que ocurre con aquellos cargos dentro de la Fundación que no tienen por qué formar parte del Patronato, como son el tesorero, gerente, director, etc.

En los casos de miembros que formen parte del Patronato, que se aplique la característica de “gratuidad”, deberá asimismo aplicarse lo establecido en la LF (art.13.6), es decir, que en aquellas labores realizadas por los patronos, en las que, por el ejercicio de su cargo, hayan generado gastos, han de ser reembolsados de dichos gastos. Todo ello respetando el límite establecido en la Ley, en la disposición transitoria tercera:

*“Los gastos de administración no podrán sobrepasar el 10 por 100, salvo que, de acuerdo con la legislación anteriormente vigente, el Protectorado ya hubiera autorizado una proporción superior.”*

Por gastos de administración se entiende aquellos que directamente se encuentren relacionados con actividades relativas a los órganos de gobierno, derivados de la administración de los bienes y derechos que conforman el patrimonio de la Fundación. Por lo tanto están incluidos todos

aquellos gastos que hayan sido ocasionados por los cargos que representen los patronos y que estén debidamente justificados.

Como ya vimos, el art. 13.5 de la LF establece que, en caso de que el patrono recaiga en persona física, el cargo debe ejercitarse de forma personal. Todo lo aplicable a los patronos como personas físicas también es aplicable a los patronos como personas jurídicas puesto que éstas deben tener un representante de carácter físico. El ejercicio personal del cargo de patrono ya sea persona física o jurídica, posee una excepción [Corona Romero, 1995, 88]: *El patrono nato*, definido como aquella persona que debido al cargo que desempeña, tanto público como privado, es patrono de la Fundación. En este caso, la Ley admite la posibilidad de que pueda actuar como patrono, y en su nombre pueda actuar una persona como sustitución de su cargo, siempre y cuando dicha sustitución se lleve a cabo en la forma prevista en los estatutos. Si en los estatutos no se prevé nada para el caso de la existencia de patronos natos, deberá procederse a su modificación, tal y como se establece en el art. 27 de la LF.

En este sentido, tras la posible existencia de patronos natos en una Fundación, sería contradictorio que en sus estatutos no se contemple nada al respecto, ni siquiera mecanismos para su sustitución. De lo contrario se desencadenarían modificaciones posteriores en los estatutos.

#### **2.2.4.5. Responsabilidad de los patronos**

La LF dedica un capítulo completo para establecer la responsabilidad de los patronos (art.15), destacando de esta forma la configuración de los miembros del órgano de administración y la importancia que se deriva del régimen de su responsabilidad, contribuyendo a distinguir las características necesarias y la función que estos miembros deben cumplir.

En el primer punto, se establece la conducta del “representante leal”. Podríamos relacionarlo con lo exigido en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas a los órganos de personas jurídicas, como son los administradores de dichas sociedades, que en su artículo 127.1 dispone que “los administradores desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal”. La expresión “representante leal”, es común a ambas legislaciones, sin embargo en la LF no se destaca una posible definición, lo único que se pone de manifiesto es la trascendencia del patrono como gestor de intereses ajenos, sin establecer una serie de criterios acerca de la organización interna.

Si analizamos lo dispuesto en el punto 2 del art.15 de la LF, vemos que se asigna a los patronos la responsabilidad por los daños y perjuicios que causen a la Fundación por actos que hayan realizado contrarios a la Ley o a los estatutos de forma negligente. A aquellos miembros que se hubieran opuesto expresamente al acuerdo que hubiera determinado dicha acción o en su caso no hubieran participado en la adopción, la Ley les considera exentos de toda responsabilidad.

En esta línea podríamos plantearnos si la responsabilidad puede configurarse como un acto individual o colectivo. Para ello, tenemos que tener en cuenta el origen del daño y las competencias que se atribuyen a cada patrono en concreto. Para evitar posibles contradicciones, se deberían fijar las funciones que correspondan de forma indelegable a cada patrono; de esta forma la responsabilidad sería un acto individual; ahora bien, si se establecen funciones que corresponden al Patronato en su conjunto, estaríamos ante una responsabilidad colectiva.

Una vez definida la responsabilidad, ya sea individual o colectiva, el art. 15.3 de la LF establece cómo se llevará a cabo la acción de la responsabilidad, siempre en nombre de la Fundación y ante la jurisdicción ordinaria, dando lugar a dos posibles opciones:

- La acción de responsabilidad se puede ejercitar por el propio órgano de gobierno de la Fundación afectada, es decir, por el Patronato. En este caso es necesario un previo acuerdo del Patronato, para que se decida el ejercicio de la acción de responsabilidad contra el patrono responsable. En dicho acuerdo no debe participar el patrono o patronos sobre los que se pretenda el ejercicio de la acción, debido precisamente a su interés directo y personal.
- La acción de responsabilidad se puede ejercitar, en nombre de la Fundación afectada, por el Protectorado, en los casos en que el Patronato, por las razones que fueran, no decidiera ejercitarlo. En este sentido, el Protectorado está legitimado para ejercitar la correspondiente acción de responsabilidad, tal y como se expresa en el art. 32.

#### **2.2.4.6. Modificaciones en la figura del patrono: sustitución, cese y suspensión**

La LF dedica su artículo 16 a las tres modalidades que pueden tener las modificaciones en el cargo de los patronos. Los tres primeros apartados definen de forma amplia cada uno de las modalidades incluyendo todos los casos posibles que se puedan dar y realizando una distinción entre sustitución y cese, en el sentido de que en toda sustitución existe de forma implícita un cese, pero no en todo cese se tiene que dar obligatoriamente una sustitución. Esta diferencia hace que la Ley separe dichas categorías en las modificaciones que estamos tratando:

- a) La sustitución de los patronos** debe preverse en los estatutos desde un principio, definiendo las reglas específicas de la sustitución, tanto de los patronos como de los órganos unipersonales del Patronato, es decir, del vicepresidente, presidente, etc. En aquellos casos en los que no se

contemple la sustitución, se debe realizar una modificación en los estatutos con el fin de salvaguardar la falta de reglas que deberían reflejarse en dichos estatutos. En unos casos, el Protectorado queda facultado para designar a la persona o personas que transitoriamente deben formar parte del resto del Patronato. Esta solución se verá dificultada en el caso de que el Patronato quede reducido por debajo del número mínimo legal de tres miembros, y no pueda llevarse a cabo la sustitución ni siquiera de manera transitoria y por consiguiente se vería afectado el quórum requerido en los estatutos para adoptar acuerdos.

Las personas que hayan sido designadas con la finalidad de sustituir a los patronos, deben aceptar el cargo con las mismas condiciones que se establecieron en su momento para cualquier miembro que formara parte del Patronato, igual ocurre para los patronos designados provisionalmente por el Protectorado, mientras se procede a la modificación correspondiente de los estatutos.

**b) El cese de los patronos** puede ser originado por varias causas. El art. 16.2 de la LF realiza una enumeración de las causas de cese del cargo de patrono, que podríamos agrupar en los siguientes puntos:

- Cuando se trate de personas físicas: fallecimiento o declaración de fallecimiento; si son personas jurídicas: cuando se produzca una disolución y cese en su correspondiente cargo.
- Incapacidad, inhabilitación e incompatibilidad: para ser nombrado patrono, debe poseer una serie de requisitos, ya citados, no sólo en el nombramiento, sino durante el ejercicio de su cargo.
- En caso de existencia de “patronos natos”, se producirá el cese en el momento que cesen a su vez en el cargo por razón del cual fueron nombrados miembros del Patronato.



- Incumplimiento de la diligencia debida: en el momento en que los patronos no desempeñen el cargo con la diligencia de un representante leal, que deberá ser declarada judicialmente.
- Resolución judicial, en casos en los que se acoja la acción de responsabilidad debido a actos contrarios a la Ley o a los estatutos realizados por parte de algún miembro del Patronato.
- El vencimiento del período del mandato, en aquellos casos en los que han sido nombrados por un determinado plazo. A su vez, en los estatutos se puede determinar plazos de prórrogas, incluso un sistema de renovación proporcional de los componentes del Patronato.
- La renuncia o dimisión al cargo por el patrono en particular. En este sentido, la Ley aplica un régimen similar al de la aceptación del mismo, es decir, deberá realizarse mediante documento público o en documento privado con firma legitimada por notario, que se hará efectiva en el momento en que se notifique al Protectorado.

**c) La suspensión de los patronos.** Se trata de una medida de carácter judicial, en el sentido de que sólo puede ser determinada por el Juez y de carácter provisional para evitar que se llegue a un cese. Sólo se permite la suspensión cuando se entable una acción de responsabilidad, contra los patronos.

## **ANEXO I: DOCUMENTACIÓN PREPARADA PARA LA TRAMITACIÓN DEL PROYECTO DE LEY DE FUNDACIONES**

**(BOCG Congreso de los Diputados de 30 de septiembre de 1992)**

### **1. DOCUMENTACIÓN ESPAÑOLA**

#### **1.1. LEGISLACIÓN ESTATAL:**

- Constitución (arts. 22, 34, 53, 149.1.1º, 149.1.6ª y 149.1.8ª).
- Código Civil (arts. 35-39).
- Ley de 20 de junio de 1849 por la que se crea en Madrid una junta general de beneficencia, juntas provinciales y municipales en las provincias, y por la que se fijan las atribuciones de estos institutos.
- Real Decreto de 14 de mayo de 1852 por el que se aprueba el reglamento para la ejecución de la ley de beneficencia expedida el 20 de junio de 1849.
- Real Decreto de 3 de febrero de 1881, de promulgación de la ley de enjuiciamiento civil (arts. 741-761).
- Real Decreto de 14 de marzo de 1899 por el que se dictan las disposiciones necesarias a fin de que las Fundaciones de beneficencia particular lleven a cabo cumplidamente la obligación que tienen de rendir cuentas al protectorado.
- Real Decreto de 27 de septiembre de 1912 por el que se dispone que los servicios de Administración, referentes a Fundaciones benéfico-docentes sean ejercidos en lo sucesivo por el Ministerio de Instrucción Pública, con arreglo a las disposiciones del presente decreto.
- Real Decreto de 24 de julio de 1913 por el que se aprueban las instrucciones para el ejercicio del protectorado del Gobierno en la beneficencia docente particular.
- Real Decreto de 29 de agosto de 1923 por el que se regula la enajenación de los bienes inmuebles no amortizados pertenecientes a las Fundaciones benéfico-particulares o de carácter mixto.
- Real Decreto de 20 de julio de 1926 por el que se aprueban las instrucciones para el ejercicio del protectorado del Gobierno en las instituciones y Fundaciones benéfico-docentes de enseñanza agrícola, pecuaria o minera.

- Real Decreto de 28 de mayo de 1928 suprimiendo el derecho de tanteo concedido a los arrendatarios de bienes inmuebles no amortizados pertenecientes a Fundaciones benéfico-particulares o de carácter mixto, en caso de enajenación de los mismos, así como la exención del requisito de la subasta para dicha enajenación que tal derecho lleva consigo.
- Decreto 446/1961 de 16 de marzo, por el que se regula la creación y fines de las Fundaciones laborales.
- Orden de 25 de enero de 1962 sobre normas de aplicación del decreto de 16 de marzo de 1961 regulador de las Fundaciones laborales.
- Ley 191/1964 de 24 de diciembre reguladora de las asociaciones.
- Decreto 1440/1965 sobre asociaciones. Normas complementarias de la ley de 24 de diciembre de 1964.
- Ley 14/1970, de 4 de agosto, general de educación y financiación de la reforma educativa (art. 137).
- Decreto 2930/1972, de 21 de julio, por el que se aprueba el reglamento de las Fundaciones culturales privadas y entidades análogas y de los servicios administrativos encargados del protectorado sobre los mismos.
- Decreto 2065/1974, de 30 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la ley general de la seguridad social (art. 183.2).
- Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades (arts. 5 y 13).
- Real Decreto 1762/1979, de 29 de junio, por el que se delimitan las competencias de los Ministerios de Educación y de Universidades e Investigación y de Cultura en materia de Fundaciones culturales privadas y entidades análogas.
- Real Decreto legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (arts. 59 y 60).
- Ley 23/1982, de 16 de junio, reguladora del patrimonio nacional.
- Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el reglamento del impuesto sobre sociedades (arts. 30, 121, 123 y 349-356).
- Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (arts. 12 y 16).
- Real Decreto 589/1984, de 8 de febrero, sobre Fundaciones religiosas de la Iglesia Católica.
- Ley 16/1985, de 25 de junio, del patrimonio histórico español.
- Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la ley 16/1985, de 25 de junio, del patrimonio histórico español (art. 63).

- Orden de 23 de junio de 1986 sobre contabilidad, rendición de cuentas y delegación de facultades en materia de Fundaciones benéfico-asistenciales, sometidas a su protectorado.
- Resolución de 27 de agosto de 1986, de la Dirección General de Acción Social, por la que se fijan las normas de cumplimiento de los requisitos establecidos en la orden de 23 de junio de 1986, sobre contabilidad, rendición de cuentas y delegación de facultades en materia de Fundaciones benéfico-asistenciales.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones (art. 32.4 y disposición final cuarta).
- Ley 34/1988, de 11 de noviembre, general de publicidad (art. 24).
- Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales (arts. 9.2, 83 y 106.2).
- Real Decreto 195/1989, de 17 de febrero, por el que se establecen los requisitos y procedimiento para solicitar ayudas para fines de interés social, derivadas de la asignación tributaria del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- Real Decreto 1112/1989, de 28 de agosto, por el que se modifica el Real Decreto 195/1989, de 17 de febrero que establece los requisitos y procedimientos para solicitar ayudas para fines de interés social, derivadas de la asignación tributaria del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- Real Decreto 223/1991, de 22 de febrero, por el que se modifica el artículo 2º del Real Decreto 825/1988, de la asignación tributaria del impuesto sobre la renta de las personas físicas, y los artículos 1º y 2º b), del Real Decreto 195/1989, de 17 de febrero, por el que se establecen dichos requisitos y procedimientos para solicitar ayudas para dicha asignación.
- Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (art. 78.6.c).
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto del patrimonio (arts. 4.1, 4.2 y 4.3).
- Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el acuerdo de cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (art. 11.3)
- Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el acuerdo de cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España (art. 11.3).
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (arts. 20.1 8º, 12º, 14º y 20.3).
- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento del impuesto sobre el valor añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real

Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria (anexo, art.6).

## **1.2. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA**

- Estatutos de autonomía: artículos sobre la materia.

### **Andalucía**

- Decreto 89/1995, de 2 de mayo, por el que se crea el Registro de Fundaciones privadas de carácter cultural y artístico, asociaciones y entidades análogas.
- Orden de 3 de julio de 1985, por la que se regula el funcionamiento del Registro de las Fundaciones privadas de carácter cultural, artístico, asociaciones y entidades análogas.

### **Canarias**

- Orden de 9 de abril de 1986, de la Consejería de la Presidencia, de regulación del Registro de Fundaciones privadas en Canarias.
- Ley 1/1990, de 29 de enero, de Fundaciones canarias.
- Decreto 188/1990, de 19 de septiembre, por el que se aprueba el reglamento de organización y funcionamiento del protectorado de las Fundaciones canarias.
- Decreto 72/1992, de 22 de mayo, por el que se modifica parcialmente el decreto 188/1990, de 19 de septiembre, por el que se aprueba el reglamento de organización y funcionamiento del protectorado de las Fundaciones canarias.

### **Castilla y León**

- Decreto 62/1989, de 13 de abril, por el que se crea el Registro de Fundaciones culturales de Castilla y León.
- Orden de 21 de julio de 1989, de la Consejería de Cultura y Bienestar Social, por la que se regula la organización y funcionamiento del Registro de Fundaciones culturales de Castilla y León.

## **Cataluña**

- Ley 1/1982, de 3 de marzo, de Fundaciones privadas.
- Decreto 160/1982, de 27 de mayo, por el que se aprueba la instrucción para la organización y funcionamiento del protectorado de la Generalidad sobre las Fundaciones privadas de Cataluña.
- Decreto 322/1983, de 7 de julio, de modificación de la instrucción para la organización del protectorado de la Generalidad sobre las Fundaciones privadas de Cataluña.
- Ley 21/1985, de 8 de noviembre, de modificación de la ley 1/1982, de 3 de marzo, de Fundaciones privadas catalanas.
- Decreto 37/1987, de 29 de enero, por el que se aprueba la instrucción para la organización y el funcionamiento del protectorado de la Generalidad sobre las Fundaciones privadas catalanas.

## **Extremadura**

- Decreto 2/1987, de 27 de enero, por el que se crea el Registro de federaciones, asociaciones, Fundaciones culturales y entidades afines de Extremadura.
- Orden de 9 de febrero de 1987, de la Consejería de Educación y Cultura, por la que se regula el funcionamiento del Registro general de las federaciones, asociaciones, Fundaciones culturales y entidades afines de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

## **Galicia**

- Ley 7/1983, de 22 de junio, de régimen de las Fundaciones de interés gallego.
- Decreto 193/1984, de 6 de septiembre, sobre el reglamento de organización y funcionamiento del protectorado de las Fundaciones de interés gallego.
- Decreto 189/1986, de 12 de junio, por el que se modifica el reglamento de 6 de septiembre de 1984, del protectorado de las Fundaciones de interés gallego.
- Decreto 180/1987, de 24 de junio, por el que se modifican los artículos 16 y 48 del decreto 193/1984, de 6 de septiembre, que regula la organización y funcionamiento del protectorado de las Fundaciones de interés gallego.
- Decreto 444/1987, de 3 de diciembre, por el que se modifica el decreto 156/1987, de 24 de junio, que dio nueva redacción a los artículos 16 y 48 del decreto 193/1984, de 6 de septiembre, que regula la organización y funcionamiento del protectorado de las Fundaciones de interés gallego.

- 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.
- Decreto 248/1992, de 18 de junio, por el que se aprueba el reglamento de organización y funcionamiento del protectorado de las Fundaciones de interés gallego.

### **Islas Baleares**

- Decreto 40/1985, de 16 de mayo, sobre Fundaciones culturales asumidas por la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.
- Orden de 5 de abril de 1991 de la Consejería de Cultura, Educación y Deportes, que regula el Registro de Fundaciones culturales privadas de las Islas Baleares.

### **Navarra**

- Ley 1/1973, de 1 de marzo, por la que se aprueba la compilación del Derecho civil foral de Navarra. (Leyes 44-47).

### **País Vasco**

- Orden de 21 de octubre de 1983, del Departamento de Educación y Cultura, por la que se crea el Registro de Fundaciones culturales privadas y entidades análogas.
- Decreto 359/1985, de 12 de noviembre, sobre creación del Registro de Fundaciones y asociaciones benéfico-asistenciales y entidades análogas.
- Orden de 14 de mayo de 1986, del Departamento de Educación, Universidades e Investigación, por la que se crea el Registro de Fundaciones.
- Ley 3/1988, de 12 de febrero, de asociaciones.

### **Valencia**

- Decreto 146/1983, de 21 de noviembre, del Consejo de la Generalidad Valenciana, de creación del Registro de Fundaciones y asociaciones docentes y culturales privadas y entidades análogas.
- Decreto 15/1991, de 21 de enero, del Consejo de la Generalidad Valenciana, de creación del Registro de Fundaciones.

### **1.3. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

- STC 18/1984, de 7 de febrero. Interacción Estado-sociedad y consecuencias en el mundo del Derecho. Naturaleza de las Cajas de Ahorro.
- STC 49/1988, de 22 de marzo. Naturaleza de las Cajas de Ahorro.
- STC 164/1990, de 29 de octubre. Necesidad de autorización administrativa para ejercitar acciones judiciales.



## **ANEXO II: LEGISLACIÓN ACTUAL DE FUNDACIONES**

### **I. CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA**

- Constitución Española (*BOE* nº 311-1, de 29 de diciembre de 1978).

### **II. LEGISLACIÓN ESTATAL**

#### **A) LEGISLACIÓN GENERAL**

- Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. (*BOE* nº 282, de 25 de noviembre de 1994).
- Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regula determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. (*BOE* nº 123, de 24 de mayo de 1995).
- Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal. (*BOE* nº 57, de 6 de marzo de 1996).
- Real Decreto 384/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal. (*BOE* nº 77, de 29 de marzo de 1996).
- Real Decreto 1786/1996, de 19 de julio, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública. (*BOE* nº 209, de 29 de agosto de 1996).
- Orden de 31 de mayo de 1996, por la que se delegan atribuciones en la Secretaría General del Protectorado de Fundaciones Culturales. (*BOE* nº 136, de 5 de junio de 1996).
- Instrucción de 26 de junio de 1996, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre legalización y depósito de cuentas de las entidades jurídicas en el Registro Mercantil. (*BOE* nº 165, de 9 de julio de 1996; corrección de errores en *BOE* nº 178, de 24 de julio).
- Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades. (*BOE* de 14 de mayo de 1998; corrección de errores en *BOE* de 3 de julio de 1998).
- Código Civil.
- Código Penal.
- Ley de Enjuiciamiento Civil.

- Real Decreto 1778/1994, de 5 de agosto, por el que se adecuan a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, las normas reguladoras de los procedimientos de otorgamiento, modificación y extinción y autorizaciones. (BOE nº 199, de 20 de agosto de 1994; corrección de errores en BOE nº 250, de 19 de octubre).

## **B) LEGISLACIÓN SECTORIAL**

### **B.1) Fundaciones benéficas y asistenciales**

- Ley de 20 de junio de 1894, General de Beneficencia.
- Real Decreto de 14 de marzo de 1899, sobre reorganización de servicios de la Beneficencia particular e Instrucción para el ejercicio del Protectorado del Gobierno.
- Orden de 23 de junio de 1986, sobre contabilidad, rendición de cuentas y delegación de facultades en materia de Fundaciones benéfico-asistenciales. (BOE nº 158, de 3 de julio de 1986; corrección de errores en BOE nº 192, de 12 de agosto).
- Resolución de 27 de agosto de 1986, de la Dirección General e Acción Social, por la que se fijan las normas de cumplimiento de los requisitos establecidos en la Orden de 23 de junio de 1986, sobre contabilidad, rendición de cuentas y delegación de facultades en materia de Fundaciones benéfico-asistenciales. (BOE nº 219, de 12 de septiembre de 1986; corrección de errores en BOE nº 248, de 16 de octubre).

### **B.2) Fundaciones culturales y docentes**

- Decreto 2.930/1972, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de las Fundaciones Culturales Privadas y entidades análogas y de los servicios administrativos encargados del Protectorado sobre las mismas.

### **B.3) Fundaciones laborales**

- Ley 31/1995, de 8 de noviembre, de Prevención de Riesgos Laborales. (BOE nº 269, de 10 de noviembre de 1995).
- Decreto 446/1961, de 16 de marzo, por el que se regulan la creación y fines de las Fundaciones laborales. (BOE nº 67, de 20 de marzo de 1961).
- Orden de 25 de enero de 1962, sobre normas de aplicación del Decreto de 16 de marzo de 1961, regulador de las Fundaciones laborales. (BOE nº 38, de 13 de febrero de 1962).

#### **B.4) Fundaciones religiosas**

- Acuerdo de 3 de enero de 1979, entre el Estado español y la Santa Sede, ratificado por Instrumento de 4 de diciembre de 1979. (BOE nº 300, de 15 de diciembre de 1979).
- Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio de Libertad Religiosa. (BOE nº 177, de 24 de julio de 1980).
- Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España. (BOE nº 272, de 12 de noviembre de 1992).
- Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España. (BOE nº 272, de 12 de noviembre de 1992).
- Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España. (BOE nº 272, de 12 de noviembre de 1992).
- Real Decreto 142/1981, de 9 de enero, sobre organización y funcionamiento del Registro de Entidades Religiosas. (BOE nº 27, de 31 de enero de 1981; corrección de errores en BOE nº 40, de 16 de febrero).
- Real Decreto 589/1984, de 8 de febrero, sobre adquisición de personalidad jurídica civil por las Fundaciones erigidas canónicamente. (BOE nº 75, de 28 de marzo de 1984).
- Orden de 11 de mayo de 1984, sobre publicidad del Registro de Entidades Religiosas. (BOE nº 125, de mayo de 1984).
- Resolución de 11 de marzo de 1982, de la Dirección General de Asuntos Religiosos, sobre inscripción de Entidades Religiosas. (BOE nº 76, de 30 de marzo de 1982).

#### **B.5) Fundaciones canónicas**

- Código de Derecho Canónico de 25 de enero de 1983.

#### **B.6) Fundaciones públicas de servicios**

- Decreto de 17 de junio de 1955, por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales. (BOE nº 196, de 15 de julio de 1955; corrección de errores en BOE nº 202, de 22 de julio).

### **B.7) Voluntariado**

- Ley 6/1996, de 15 de enero, del Voluntariado. (BOE nº 15, de 17 de enero de 1996).
- Orden de 9 de octubre de 1995, por la que se regula el voluntariado cultural. (BOE nº 255, de 25 de octubre de 1995).

## **III. LEGISLACIÓN FISCAL**

### **A) IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE nº 310, de 28 de diciembre de 1995; corrección de errores en BOE nº 187, de 3 de agosto de 1996).

### **B) IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE nº 312, de 29 de diciembre de 1992; corrección de errores en BOE nº 33, de 8 de febrero de 1993).

### **C) IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS**

- Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. (BOE nº 251, de 21 de octubre de 1993).

## **IV. ESTATUTOS DE AUTONOMÍA Y REALES DECRETOS DE TRANSFERENCIA A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

- Estatuto de Autonomía del País Vasco. (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre). (BOE nº 306, de 22 de diciembre de 1979).
- Real Decreto 2.209/1979, de 7 de septiembre, sobre transferencia de competencias de la Administración del Estado al Consejo General del País Vasco en materia de agricultura, sanidad y trabajo. (BOE nº 227, de 21 de septiembre de 1979).
- Real Decreto 2.768/1980, de 26 de septiembre, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad

Autónoma del País Vasco en materia de sanidad y servicios y asistencia sociales. (BOE nº 331, de 27 de diciembre de 1980; corrección de errores en BOE nº 301, de 17 de diciembre de 1981).

- Real Decreto 3.069/1980, de 26 de septiembre, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de Fundaciones y asociaciones culturales, libro y bibliotecas, cinematografía, música y teatro, juventud y promoción sociocultural, patrimonio histórico-artístico y deportes. (BOE nº 31 de 5 de febrero de 1981; correcciones de errores en BOE nº 230, de 25 de septiembre de 1981; BOE nº 301 de 17 de diciembre de 1981; BOE nº 49, de 26 de febrero de 1982, y BOE nº 76, de 3 de marzo de 1982).
- Real Decreto 840/1985, de 8 de mayo, sobre traspaso de servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de Fundaciones docentes. (BOE nº 136, de 7 de junio de 1985).
- Estatuto de Autonomía de Cataluña. (Ley Orgánica 7/1979, de 18 de diciembre). (BOE nº 306, de 22 de diciembre de 1979).
- Real Decreto 2.210/1979, de 7 de septiembre, sobre transferencia de competencias de la Administración del Estado a la Generalidad de Cataluña en materia de agricultura, cultura, sanidad y trabajo. (BOE nº 227, de 21 de septiembre de 1979).
- Real Decreto 1.010/1981, de 27 de febrero, sobre traspaso de servicios en materia de libro y bibliotecas, cinematografía, música y teatro, patrimonio histórico-artístico, promoción sociocultural, difusión cultural y Fundaciones y asociaciones culturales. (BOE nº 130, de 1 de junio de 1981).
- Real Decreto 3.526/1981, de 29 de diciembre, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Generalidad de Cataluña en materia de asociaciones. (BOE nº 47, de 24 de febrero de 1982).
- Real Decreto 1.966/1982, de 30 de julio, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Generalidad de Cataluña en materia de Fundaciones docentes. (BOE nº 196, de 17 de agosto de 1982; corrección de errores en BOE nº 218, de 11 de septiembre).
- Real Decreto 2.020/1983, de 29 de junio, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Generalidad de Cataluña en materia de Fundaciones benéfico-asistenciales. (BOE nº 182, de 1 de agosto de 1983; corrección de errores en BOE nº 259, de 29 de octubre de 1985).
- Estatuto de Autonomía de Galicia (Ley Orgánica 1/1981, de 6 de Abril). (BOE nº 101, de 28 de abril de 1981).
- Real Decreto 1.763/1982, de 24 de julio, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de educación. (BOE nºs 182 y 193, suplemento, de 31 de julio y 13 de agosto).

- Real Decreto 2.411/1982, de 24 de julio, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de servicios y asistencias sociales. (BOE nº 232, de 28 de septiembre de 1982).
- Real Decreto 2.412/1982, de 24 de julio, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de trabajo. (BOE nº 232, de 28 de septiembre de 1982).
- Real Decreto 1.754/1987, de 18 de diciembre, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de Universidades. (BOE nº 16, de 19 de enero de 1988).
- Real Decreto 2.170/1994, de 4 de noviembre, sobre ampliación del traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de servicios y asistencias sociales. (BOE nº 306, de 23 de diciembre de 1994).
- Real Decreto 4.043/1982, de 29 de diciembre, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de trabajo. (BOE nº<sup>os</sup> 29 y 30, de 3 y 4 de febrero de 1983).
- Real Decreto 3.936/1982, de 29 de diciembre, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de educación. (BOE nº<sup>os</sup> 19 a 87, de 22 de enero a 12 de abril de 1983; corrección de errores en BOE nº 298, de 13 de diciembre).
- Real Decreto 2.974/1983, de 2 de noviembre, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de Fundaciones benéficas y laborales. (BOE nº 288, de 2 de diciembre de 1983).
- Real Decreto 864/1984, de 29 de febrero, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de cultura. (BOE nº 113, de 11 de mayo de 1984; correcciones de errores en BOE nº 161, de 6 de julio de 1985, y BOE nº 15, de 17 de enero de 1986).
- Real Decreto 1.734/1986, de 13 de junio, sobre traspaso de servicios de la Administración del Estado a la Junta de Andalucía en materia de Universidades. (BOE nº 202, de 23 de agosto de 1986).
- Estatuto de Autonomía para Asturias (Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre). (BOE nº 9, de 11 de enero de 1982).
- Real Decreto 3.149/1983, de 5 de octubre, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado al Principado de Asturias en materia de cultura. (BOE nº 309, de 27 de diciembre de 1983; correcciones de errores en BOE nº 132, de 2 de junio de 1984, y BOE nº 57, de 7 de marzo de 1985).

- Real Decreto 844/1995, de 30 de mayo, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado al Principado de Asturias en materia de Fundaciones. (BOE nº 161, de 7 de julio de 1995).
- Estatuto de Autonomía para Cantabria (Ley Orgánica /1981, de 30 de diciembre). (BOE nº 9, de 11 de enero de 1982).
- Real Decreto 3.547/1983, de 28 de diciembre, sobre traspaso de competencias, funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Cantabria en materia de cultura. (BOE nº 56, de 6 de marzo de 1984).
- Real Decreto 1.378/1996, de 7 de junio, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Cantabria en materia de Fundaciones. (BOE nº 156, de 28 de junio de 1996).
- Estatuto de Autonomía de La Rioja (Ley Orgánica 3/1982, de 9 de junio). (BOE nº 146, de 19 de junio de 1982).
- Real Decreto 3.023/1983, de 13 de octubre, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de cultura. (BOE nº<sup>os</sup> 291 y 302, de 6 y 19 de diciembre de 1983; correcciones de errores en BOE nº 64, de 15 de marzo de 1985, y BOE nº 305 de 21 de diciembre).
- Real Decreto 210/1996, de 9 de febrero, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de Fundaciones. (BOE nº 52, de 29 de febrero de 1996).
- Estatuto de Autonomía de la Región de Murcia (Ley Orgánica 4/1982, de 9 de junio). (BOE nº 146, de 19 de junio de 1982).
- Real Decreto 3.031/1983, de 21 de septiembre, sobre transferencia de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Región de Murcia en materia de cultura. (BOE nº 293, de 8 de diciembre de 1983).
- Real Decreto 372/1995, de 10 de marzo, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de La Región de Murcia en materia de Fundaciones. (BOE nº 92, de 18 de abril de 1995).
- Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana (Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio). (BOE nº 164, de 10 de julio de 1982).
- Real Decreto 4.105/1982, de 29 de diciembre, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Valenciana en materia de trabajo. (BOE nº 48, de 25 de febrero de 1983).
- Real Decreto 2.093/1983, de 28 de julio, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Valenciana en materia de educación. (BOE nº<sup>os</sup> 187 a 218, de 6 de agosto a 12 de septiembre de 1983; corrección de errores BOE nº 225, de 19 de septiembre de 1985).

- Real Decreto 3.066/1983, de 13 de octubre, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Valenciana en materia de cultura. (BOE nº 296, de diciembre de 1983; corrección de errores BOE nº 293, de 7 de diciembre de 1985).
- Real Decreto 303/1985, de 23 de enero, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Valenciana en materia de Fundaciones benéficas y laborales. (BOE nº 62, de 13 de marzo de 1985; corrección de errores BOE nº 152, de 26 de junio).
- Orden de 14 de julio de 1986, por la que se aprueba el listado de Fundaciones benéfico-asistenciales a que se refiere el Real Decreto 303/1985, de 23 de enero, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Valenciana en esta materia. (BOE nº 235, de 1 de octubre).
- Real Decreto 2.633/1985, de 10 de noviembre, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Valenciana en materia de Universidades. (BOE nº 18 de 21 de enero de 1986).
- Estatuto de Autonomía de Aragón (Ley Orgánica 8/1982, de 10 de agosto). (BOE nº 195, de 16 de agosto de 1983).
- Real Decreto 3.065/1983, de 5 de octubre, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de cultura. (BOE nº 296, de 12 de diciembre de 1983; corrección de errores BOE nº 27, de 1 de febrero de 1984).
- Real Decreto 569/1995, de 7 de abril, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de Fundaciones. (BOE nº 111, de 10 de mayo de 1995).
- Estatuto de Autonomía de Castilla La Mancha (Ley Orgánica 9/1982, de 10 de agosto). (BOE nº 195, de 16 de agosto de 1982).
- Real Decreto 3.296/1983, de 5 de octubre, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla La Mancha en materia de cultura. (BOE nº 8, de 10 de enero de 1984; corrección de errores BOE nº 58, de 8 de marzo de 1986).
- Real Decreto 385/1995, de 10 de marzo, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla La Mancha en materia de Fundaciones. (BOE nº 93, de 19 de abril de 1995).
- Estatuto de Autonomía de Canarias (Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto). (BOE nº 195, de 16 de agosto de 1982).
- Real Decreto 2.091/1983, de 28 de julio, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de educación. (BOE nº<sup>os</sup> 187 a 210, de 6 de agosto a 2 de septiembre de 1983; corrección de errores BOE nº 264, de 4 de noviembre de 1985).



- Real Decreto 3.409/1983, de 21 de diciembre, de traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de Fundaciones benéficas y laborales. (BOE nº 34, de 9 de febrero de 1984).
- Real Decreto 3.355/1983, de 28 de octubre, de traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de cultura. (BOE nº 23, de 27 de enero de 1984).
- Real Decreto 1.033/1984, de 11 de abril, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de trabajo. (BOE nº 131, de 1 de junio de 1984).
- Real Decreto 1.205/1985, de 3 de julio, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de asociaciones. (BOE nº 175, de 23 de julio de 1985).
- Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra. (BOE nº 195, de 16 de agosto de 1982).
- Real Decreto 274/1986, de 24 de enero, de traspaso de servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Foral de Navarra en materia de Fundaciones benéfico-asistenciales. (BOE nº 39, de 14 de febrero de 1986; corrección de errores en BOE nº 102, de 29 de abril).
- Real Decreto 274/1986, de 24 de enero, de traspaso de servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Foral de Navarra en materia de cultura, deportes y asistencia social y promoción sociocultural. (BOE nº 43, de 19 de febrero de 1986).
- Real Decreto 1.070/1990, de 31 de agosto, sobre traspaso de servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Foral de Navarra en materia de enseñanza no universitaria. (BOE nº 210, de 1 de septiembre de 1990).
- Estatuto de Autonomía de Extremadura (Ley Orgánica 1/1983, de 25 de febrero). (BOE nº 49, de 26 de febrero de 1993).
- Real Decreto 3.039/1983, de 21 de septiembre, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de cultura. (BOE nº 295, de 10 de diciembre de 1983; corrección de errores BOE nº 137, de 8 de junio de 1985).
- Real Decreto 639/1995, de 21 de abril, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Fundaciones benéficas y laborales. (BOE nº 117, de 17 de mayo de 1995).
- Estatuto de Autonomía para las Islas Baleares (Ley Orgánica 2/1983, de 25 de febrero). (BOE nº 51, de 1 de marzo de 1983).
- Real Decreto 3.040/1983, de 5 de octubre, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares en materia de cultura. (BOE nº 295, de 10 de

diciembre de 1983; corrección de errores *BOE* nº 28, de 2 de febrero de 1984, y *BOE* nº 95, de 20 de abril de 1985).

- Real Decreto 101/1996, de 26 de enero, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Las Islas Baleares en materia de Fundaciones. (*BOE* nº 52, de 29 de febrero de 1996; corrección de errores en *BOE* nº 82, de 4 de abril).
- Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid (Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero). (*BOE* nº 51, de 1 de marzo de 1983).
- Real Decreto 680/1985, de 19 de abril, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Madrid en materia de cultura. (*BOE* nº 119, de 18 de mayo de 1985; corrección de errores *BOE* nº 155, de 29 de junio).
- Real Decreto 935/1995, de 9 de junio, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Madrid en materia de Fundaciones. (*BOE* nº 164, de 11 de julio de 1995).
- Estatuto de Autonomía de Castilla y León (Ley Orgánica 4/1983, de 25 de febrero). (*BOE* nº 52, de 2 de marzo de 1983).
- Real Decreto 3.019/1983, de 21 de septiembre, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla y León en materia de cultura. (*BOE* nº 291, de 6 de diciembre de 1983; corrección de errores *BOE* nº 63, de 13 de marzo de 1984, y *BOE* nº 133 de 4 de junio).
- Real Decreto 830/1995, de 30 de mayo, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla y León en materia de Fundaciones. (*BOE* nº 160, de 6 de julio de 1995; corrección de errores en *BOE* nº 174, de 22 de julio).
- Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre, de transparencia de competencias a las Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del artículo 143 de la Constitución. (*BOE* nº 308, de 24 de diciembre de 1992).

## V. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA

### A) PAÍS VASCO

- Ley 12/1994, de 17 de junio, de Fundaciones del País Vasco. (*BOPV* nº 135, de 15 de julio de 1994).
- Decreto 404/1994, de 18 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de Organización y Funcionamiento del Protectorado y del Registro de Fundaciones del País Vasco. (*BOPV* nº 226, de 28 de noviembre de 1994).

- Norma Foral 5/1995, de 5 de diciembre, de las Juntas Generales de Gipuzkoa, sobre Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. (BOG nº 64, de 3 de abril de 1995).
- Norma Foral 9/1995, de 5 de diciembre, de las Juntas Generales de Bizkaia, sobre Régimen Fiscal de las Fundaciones y Asociaciones de utilidad pública y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. (BOB nº 247, de 29 de diciembre de 1995).
- Norma Foral 13/1996, de 24 de abril, de las Juntas Generales de Álava, sobre Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. (BOTH A Nº 55, de 17 de mayo de 1996).

## B) CATALUÑA

- Ley 1/1982, de 3 de marzo, de Fundaciones Privadas. (DOGC nº 206, de 10 de marzo de 1982).
- Decreto 37/1987, de 29 de enero, por el que se aprueba la Instrucción para la organización y el funcionamiento del Protectorado de la Generalidad sobre las Fundaciones privadas de Cataluña. (DOGC nº 807, de 23 de febrero de 1987; corrección de errores en DOGC nº 833, de 29 de abril).
- Decreto 184/1994, de 26 de julio, de adecuación de los procedimientos que afecten al Departamento de Justicia en materia de academias, asociaciones, colegios profesionales, justicia, prisiones y Fundaciones a la Ley de 26 de noviembre de 1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. (DOGC nº 1929, de 3 de agosto de 1994).
- Decreto 73/1995, de 7 de marzo, sobre declaración de interés cultural de asociaciones y Fundaciones. (DOGC nº 2031, de 29 de marzo de 1995):

## C) GALICIA

- Ley 7/1983, de 22 de junio, de régimen de las Fundaciones de Interés Gallego. (DOG nº 89, de 20 de junio de 1983).
- Decreto 248/1992, de 18 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del protectorado de las Fundaciones de Interés Gallego. (DOG nº 161, de 19 de agosto de 1992; corrección de errores en DOG nº 213, de 2 de noviembre).

## D) ANDALUCÍA

- Decreto 89/1985, de 2 de mayo, por el que se crea el Registro de Fundaciones Privadas de Carácter Cultural y Artístico, Asociaciones y Entidades Análogas de Andalucía. (BOJA nº 58, de 4 de junio de 1985; corrección de errores en BOJA nº 65, de 25 de junio).

- Orden de 3 de julio de 1985, por la que se regula el funcionamiento del Registro de Fundaciones Privadas de Carácter Cultural y Artístico, Asociaciones y Entidades Análogas de Andalucía. (BOJA nº 73, de 23 de julio de 1985)

#### E) ASTURIAS

- Decreto 38/1985, de 2 de mayo, de creación del Registro de Fundaciones Culturales. (BOPA, de 13 de mayo de 1985).
- Decreto 18/1996, de 23 de mayo, por el que se crea y regula el Registro de Fundaciones Asistenciales de Interés General del Principado de Asturias. (BOPA nº 134, de 10 de junio de 1996).

#### F) CANTABRIA

- Decreto 118/1996, de 26 de noviembre, por el que se regula el ejercicio de las competencias transferidas en materia de Fundaciones. (BOC nº 249, de 12 de diciembre de 1996).
- Decreto 26/1997, de 11 de abril, por el que se crean y regulan el Protectorado y el Registro de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Cantabria. (BOC de 18 de abril de 1997).

#### G) LA RIOJA

- Decreto 14/1996, de 15 de marzo, por el que se asumen y distribuyen las funciones y servicios traspasados por la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de Fundaciones. (BOR nº 37, de 21 de marzo de 1996).

#### H) MURCIA

- Decreto 16/1995, de 31 de marzo, por el que se regula la obra benéfico-social de las Cajas de Ahorro. (BORM nº 88, de 17 de abril de 1995).
- Decreto 29/1995, de 5 de mayo, de atribución de funciones y servicios en materia de ferias internacionales, instalaciones radiactivas de segunda y tercera categoría, industria, colegios oficiales o profesionales, cámaras agrarias, defensa contra el fraude y calidad agroalimentaria, Fundaciones, gabinetes técnicos provinciales del Instituto Nacional de Seguridad e Higiene en el Trabajo, cooperativas, calificación y Registro administrativo de sociedades anónimas laborales y programas de apoyo al empleo y trabajo. (BORM nº 119, de 24 de mayo de 1995).
- Decreto 28/1997, de 23 de mayo, de atribución de competencias en materia de Fundaciones. (BORM de 27 de septiembre).

#### I) COMUNIDAD VALENCIANA

- Decreto 215/1993, de 23 de noviembre, por el que se regula la obra benéfico-social de las Cajas de Ahorro con domicilio social en la Comunidad Valenciana. (*DOGV* nº 2.161, de 10 de diciembre de 1993).
- Decreto 60/1995, de 18 de abril, por el que se crean el Registro y el Protectorado de Fundaciones de la Comunidad Valenciana. (*DOGV* nº 2.501, de 5 de mayo de 1995).
- Decreto 116/1995, de 6 de junio, por el que se crea el Registro de Fundaciones benéfico-asistenciales y laborales de la Comunidad Valenciana. (*DOGV* nº 2.543, de 4 de julio de 1995).
- Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana.

#### J) ARAGÓN

- Decreto 140/1985, de 6 de noviembre, por el que se crea el Registro de Asociaciones Culturales, Fundaciones Culturales y Entidades análogas. (*BOA* nº 105, de 28 de noviembre de 1985; corrección de errores en *BOA* nº 111, de diciembre).
- Decreto 99/1995, de 9 de mayo, por el que se asignan al Departamento de Presidencia y Relaciones Institucionales las competencias transferidas por la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de Fundaciones. (*BOA* nº 60, de 22 de mayo de 1995).
- Decreto 276/1995, de 19 de diciembre, por el que se regulan las competencias en materia de Fundaciones y se crea el Registro de Fundaciones. (*BOA* nº 1, de 3 de enero de 1996).

#### K) CANARIAS

- Ley 1/1990, de 29 de enero, de Fundaciones Canarias. (*BOCA* nº 14, de 31 de enero de 1990; corrección de errores en *BOCA* nº 92, de 23 de julio).
- Decreto 188/1990, de 19 de septiembre por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del Protectorado de las Fundaciones Canarias. (*BOCA* nº 127, de 10 de octubre de 1990).

#### L) NAVARRA

- Ley 1/1973, de 1 de marzo, por la que se aprueba la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra. (*BOE* nº 57 a 63, de 7 a 10 y 12 a 14 de

marzo de 1973; corrección de errores en *BOE* nº 129, de 30 de mayo de 1974).

- Decreto Foral 613/1996, de 11 de noviembre, por el que se regulan la estructura y el funcionamiento del Registro de Fundaciones. (*BON* nº 142, de 22 de noviembre de 1996; corrección de errores en *BON* nº 148, de 6 de diciembre).
- Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las Fundaciones y de las actividades de patrocinio. (*BON* nº 86, de 17 de julio de 1996).

#### M) EXTREMADURA

- Decreto 2/1987, de 27 de enero, por el que se crea el Registro de Federaciones, Asociaciones, Fundaciones Culturales y Entidades afines de la Comunidad Autónoma de Extremadura. (*DOE* nº 9, de 3 de febrero de 1987).
- Decreto 13/1995, de 2 de mayo, por el que se asignan a la Consejería de Presidencia y Trabajo las funciones y servicios en materia de Fundaciones. (*DOE* nº 54, de 9 de mayo de 1995).

#### N) ISLAS BALEARES

- Decreto 40/1985, de 16 de mayo, sobre Fundaciones culturales asumidas por la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares. (*BOCAIB* nº 16, de 10 de junio de 1985).
- Decreto 34/1996, de 7 de marzo, por el que se asumen y distribuyen las competencias transferidas por la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares en materia de Fundaciones. (*BOCAIB* nº 35, de 19 de marzo de 1996).
- Decreto 10/1997, de 23 de enero, por el que se crea el Consejo Superior de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares. (*BOCAIB* de 8 de febrero de 1997):

#### O) MADRID

- Decreto 45/1995, de 25 de mayo, por el que se adscriben las competencias, funciones y servicios estatales transferidos en materia de Fundaciones. (*BOCM* nº 138, de 12 de junio de 1995).
- Decreto 26/1996, de 29 de febrero, de creación del Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid. (*BOCM* nº 63, de 14 de marzo de 1996).
- Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid. (*BOCM* nº 153, de 5 de marzo de 1998).

## P) CASTILLA Y LEÓN

- Decreto 227/1995, de 9 de noviembre, de atribución de funciones y servicios en materia de Fundaciones. (*BOCL* nº 218, de 14 de noviembre de 1995).
- Decreto 121/1996, de 9 de mayo, por el que se crea el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Castilla y León. (*BOCL* nº 91, de 14 de mayo de 1996).

## **CAPÍTULO 3**

# **DIMENSIÓN SOCIOECONÓMICA DE LAS FUNDACIONES EN ESPAÑA**

### **1. DIMENSIÓN SOCIAL DE LAS FUNDACIONES ESPAÑOLAS**

Una vez acotados el concepto de Fundación y sus elementos esenciales, en concreto:

- El patrimonio como vinculación de bienes y derechos.
- El fin al que debe ir dirigida toda la actividad fundacional, que en definitiva debe ser el interés general.
- Y la organización como elemento estructural que está basado en la personalidad jurídica, sirviendo de soporte a los elementos anteriores.

En el presente capítulo se realiza un estudio de las Fundaciones en la Sociedad española, haciendo referencia a diferentes análisis y estudios elaborados:

- El Centro de Fundaciones, jurídicamente conformado por ADENLE (Asociación de Directivos de Entidades No Lucrativas Españolas), siendo constituida en 1977, con el propósito prioritario de reunir en una asociación de ámbito nacional, a directivos de Fundaciones españolas y de promover un órgano de comunicación y cooperación a su servicio. Este nacimiento fue la consecuencia de una larga gestación en los "Coloquios de Buitrago" que se venían



celebrando desde el año 1973 y que recogían a su vez pasados intentos de la Asociación para el Fomento de Entidades Benéficas (FOEBE).

- La Confederación Española de Fundaciones (CEF), entidad que ha sido constituida en 1995.
- Y por último, el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales.

### **1.1. El Centro de Fundaciones**

El Centro de Fundaciones es una Asociación que está inscrita en el Registro Nacional de Asociaciones por acuerdo de 13 de febrero de 1978 y declarada de utilidad pública por acuerdo del Consejo de Ministros de 1 de diciembre de 1978. Está dedicada a la difusión de las actividades de las Fundaciones españolas, ofreciendo servicios de diferente índole a sus asociados como: asesoría jurídica, consultoría sobre el régimen sustantivo de las Fundaciones; informes y dictámenes legales; elaboración de estatutos, adaptaciones y modificaciones estatutarias; solicitud de autorizaciones administrativas; asesoría contable y fiscal, asesoría en comunicaciones, y asesoría en *fundraising* -asesoramiento sobre la creación de campañas o consultoría sobre planificación de donaciones de individuos, corporativas o de otras Fundaciones-.

El Centro de Fundaciones ha elaborado un Directorio, basándose en la información que contienen los archivos de los diferentes Protectorados, y mediante información suministrada por las Fundaciones a través de encuestas. De esta forma disponemos de una amplia información que plasma la realidad sociológica de las Fundaciones y su entorno de actuación, en la actualidad en España.

El Centro de Fundaciones realizó un trabajo censal en 1977, en el que aparece la existencia de más de 6.000 Fundaciones; y se llegó a la conclusión que existía la posibilidad de una relación entre los objetivos

que planteaban los fundadores y las preocupaciones sociales y morales de la sociedad en cada momento de la historia.

El Directorio de las Fundaciones españolas fue publicado por el Centro de Fundaciones en 1986, con la colaboración de la Fundación San Benito de Alcántara, y en él se reúnen datos sobre un total de 1.311 Fundaciones, haciendo una primera depuración de las 6.000 Fundaciones existentes ya citadas que podían funcionar en España y se ofrece una serie de índices que aportan mayor información para el conocimiento del panorama fundacional en nuestro país.

Se analizan a continuación, las Fundaciones inscritas en el Centro de Fundaciones, tomando como base dos tipos de clasificaciones: áreas de actividad y por Comunidades Autónomas.

### **1.1.1. Clasificación de las Fundaciones por áreas de actividad**

En el primer Directorio publicado en 1986, las Fundaciones estudiadas se dividieron en diferentes bloques, dependiendo de las áreas de actividad y los períodos en que fueron constituidas, dando lugar a una amplia gama de clasificaciones, que se ha considerado hasta la fecha como una clasificación tradicional, seguida en todo estudio que se realice en torno a las Fundaciones.

El siguiente inventario general de Fundaciones españolas se elaboró en 1994, contiene información de 2.716 Fundaciones, respetando la misma fuente y con el mismo método y clasificación que el Directorio elaborado en 1989.

En el Directorio de las Fundaciones españolas publicado en 1994, se destacan ocho grandes bloques básicos para realizar la clasificación:

- Beneficencia.

- Asistencia social.
- Educación.
- Investigación.
- Cultura.
- Desarrollo comunitario.
- Relaciones internacionales.
- Conmemorativas.

Posteriormente, en noviembre de 1999, se ha elaborado un último estudio basado en la actualización de los datos ya publicados, sobre un número de Fundaciones que asciende a 4.079, y que está pendiente de publicación. No obstante, el Centro de Fundaciones presentó la clasificación efectuada sobre el total de Fundaciones, establecida siguiendo el mismo método ya empleado en Directorios anteriores, pero con la diferencia de los bloques para realizar la clasificación. Teniendo en cuenta además de las actividades ya enunciadas, hay que destacar la existencia de dos bloques novedosos en virtud de la ampliación de necesidades reales la sociedad:

- Medio ambiente
- Salud

Algunas Fundaciones aparecen en varios de los bloques en los que se ha diferenciado este estudio, debido a la diversificación de actividades que realizan las entidades. Normalmente cada Fundación se especializa en uno o dos de los bloques como actividades principales, sin embargo existen otras actividades secundarias diferentes de las anteriores, por lo que es lógico que el número de Fundaciones objeto de estudio no se corresponda con las sumas parciales de los diferentes bloques.

Cada bloque correspondiente a las actividades ya especificadas se ha subdividido en cuatro etapas, teniendo en cuenta la fecha de constitución

de las Fundaciones, con la finalidad de ampliar y matizar el conocimiento tanto de las actividades como del radio de acción:

- Anteriores a 1960
- Constituidas entre 1960 y 1975
- Constituidas entre 1975 y junio de 1994
- Constituidas entre junio de 1994 y noviembre de 1999

Es necesario resaltar que todos los datos que se ofrecen, se refieren a períodos que cubren espacios de tiempos desiguales, destacando que en el primer período se han reflejado Fundaciones muy antiguas junto con otras más recientes. Por lo tanto, las comparaciones dependerán siempre del período que estemos analizando:

1. Anteriores a 1960. España en el período anterior a 1960 era un país de estructura tradicional, básicamente agraria y rural<sup>1</sup>, en cuanto a la política y la economía, vivía de forma aislada derivada en buena medida de las consecuencias de la guerra civil. La sociedad se caracterizaba por amplias capas en situación de pobreza, y se comienza a establecer las bases de una nueva organización política y social diferente a la existente hasta entonces, influenciada por la organización implantada en países que destacaban por su Estado de Bienestar.

---

<sup>1</sup> En este sentido, es interesante destacar la realización de una Tesis Doctoral, cuya investigación principal se decantó en determinar cuántas Fundaciones privadas, de las más de 6.100 existentes en el momento, poseen patrimonio agrario, resultando propietarias 772 Fundaciones, con un patrimonio agrario conjunto de 121.336 hectáreas.

En dicho trabajo, se analiza la estructura de la propiedad de la tierra de estos titulares, estudiando y estableciendo las relaciones estructurales en este conjunto de instituciones y en el patrimonio poseído: su distribución por áreas, regiones y provincias; los caracteres físicos del patrimonio; grado de parcelación del patrimonio y grado de concentración de la propiedad de las Fundaciones [Yusta García, 1987].

2. Constituidas entre 1960 y 1975. Con los primeros Planes de Desarrollo, a partir de 1960 y muy marcado por la evolución económica y social, se produce un cambio hacia una sociedad industrial, con el consecuente aumento del nivel de vida y la aparición de un sistema empresarial consistente. El progreso material alcanza paulatinamente a las capas medias de la población y el país comienza a caminar hacia su integración en Europa.
3. Constituidas entre 1975 y 1994. El hecho más llamativo y de mayor interés es la instauración de un régimen democrático de tipo parlamentario que consigue aproximar la situación política española a la de los países de Occidente, en el que se venía desarrollando con mayor fuerza y libertad la idea de las Fundaciones como representación del pluralismo ideológico y social.

La nueva Constitución Española aprobada en 1978, reconoce en su artículo 34 el derecho de Fundación “para fines de interés general de acuerdo con la Ley”, como ya ha sido objeto de análisis en el capítulo anterior de esta tesis.

4. Constituidas entre 1994 y 1999. En este período se producen grandes cambios en torno a la normativa, tanto legal como contable, de las entidades sin ánimo de lucro y en concreto de las Fundaciones. Nos referimos básicamente a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general (Ley 30/94 de 24 de noviembre), y a las Normas de adaptación del PGC y normas de información presupuestaria de Entidades sin fines lucrativos.

#### **1.1.1.1. Fundaciones de Beneficencia y Asistencia Social**

Dentro de este área de actividades, es interesante destacar la gran cantidad de Fundaciones médico-hospitalarias y de residencias de

ancianos de la Comunidad Catalana. De las 508 Fundaciones que se censaron hasta 1994, 143 corresponden a Cataluña, y de ellas, 90 a Barcelona.

Las Fundaciones de asistencia social y de beneficencia, de acuerdo con los datos que el Centro de Fundaciones ofrece y que vamos a presentar a continuación, representan una parte considerable de la historia de las Fundaciones españolas. Históricamente, la creación de las Fundaciones que constituyen este área, cubre un tipo de necesidades que posteriormente son atendidas por el Estado, siendo la escala de valores tanto desde el punto de vista económico, como político y social muy distinta a la del momento actual.

Un gran número de Fundaciones, tal y como se ha reflejado en las referencias históricas del capítulo anterior, dependía de la Iglesia. De esta forma, la pérdida de influencia en la Iglesia en los últimos años, puede explicar en buena medida, tanto los cambios sociales como el decrecimiento de este tipo de Fundaciones.

- **Fundaciones de Beneficencia**

El término beneficencia, en principio, es más estricto que el de asistencia social, reflejando una concepción de la acción asistencial menos adaptada a la sensibilidad social y a la ideología predominante en la actualidad. La evolución de este tipo de entidades queda reflejada en el siguiente cuadro:

Período	Anteriores a 1960	1960 – 1975	1975 - 1994	1994 - 1999
<b>Nº Fundaciones</b>	129	17	64	260

**- Fundaciones de Asistencia Social**

En el primer y último período analizados, fueron creadas la mayor parte de las Fundaciones tanto del sector de la beneficencia como del de asistencia social. En los períodos intermedios se ha mantenido su constitución, pero en una proporción cuantitativamente menor.

Las Fundaciones constituidas en los últimos años se han ocupado especialmente de la asistencia a minusválidos y de la ayuda a Centros e Instituciones Benéficas, siguiendo una política que complementa lo público y lo privado, y que es la característica que se afirma cada vez más en la actualidad.

Período	Anteriores a 1960	1960 – 1975	1975 - 1994	1994 – 1999
Nº Fundaciones	263	61	184	690

**1.1.1.2. Fundaciones de Educación**

Estas Fundaciones registran un aumento estable en los dos primeros períodos, con un ligero aumento en el tercero, pero con un considerable aumento en el último período. Las Fundaciones con fines que están relacionadas con la enseñanza han crecido de forma notable, debido principalmente a la preocupación por la enseñanza especializada y tecnológica y por las ayudas que se ofrecen a los estudiantes. La causa de este aumento la encontramos en las nuevas necesidades que presenta una sociedad en desarrollo, que valora la educación y los estudios tecnológicos.

Aumenta el número de Fundaciones que conceden becas y ayudas, con un crecimiento en ayudas para la formación del profesorado y la innovación educativa, la mayoría creadas después de 1975. Si tenemos

en cuenta los niveles de enseñanza, destacan las Fundaciones creadas en el segundo período, probablemente derivado de la Ley de Formación Profesional de 1955. La evolución de las Fundaciones con fines educativos se mantiene de forma constante en los tres primeros períodos, marcando un aumento considerable a partir de 1994, con mayor atención al problema educativo.

Período	Anteriores a 1960	1960 – 1975	1975 - 1994	1994 – 1999
Nº Fundaciones	161	54	270	1.019

### 1.1.1.3. Fundaciones de Investigación

Las Fundaciones que integran este área de actividad se dedican a proporcionar ayuda a la investigación científica y tecnológica. De esta forma están, en cierto modo, complementando la labor del Estado y de otras iniciativas privadas en el ámbito de lo lucrativo. Del total de Fundaciones, este área representa un alto porcentaje debido a la escasa atención que se le concedía a la investigación en España en los períodos anteriores. El crecimiento ha sido considerable en el tercer y cuarto período básicamente. El último período no ha aumentado tanto numéricamente porque una gran parte de Fundaciones se han clasificado en otras áreas, como se explica a continuación.

Dentro de este área es interesante destacar que las Fundaciones dedicadas a la investigación de las ciencias médicas y de la salud son las más numerosas (a partir de 1994 se ha demostrado un especial interés hacia las ciencias médicas y la salud, y por ello precisamente en el último Directorio elaborado por el Centro de Fundaciones se ha introducido un área nueva dedicada a la Salud). Las Fundaciones de investigación orientadas hacia las ciencias sociales y económicas han experimentado



un crecimiento en los últimos años, que coincide prácticamente con el período de democratización político social de España.

Período	Anteriores a 1960	1960 – 1975	1975 – 1994	1994 – 1999
<b>Nº Fundaciones</b>	38	41	395	261

#### 1.1.1.4. Fundaciones de Cultura

Las Fundaciones dedicadas a la promoción de la cultura, junto con las Fundaciones que se clasifican en el área de educación, forman uno de los grupos más numerosos. Es un dato lógico de acuerdo con la evolución que ha sufrido este país hacia una sociedad libre y plural. Este desarrollo está en continuo crecimiento a partir de la implantación del régimen democrático en España y de forma paralela con una mejora en la calidad de vida, ya que la cultura juega un importante papel. Este área dedicada a la cultura no está muy delimitada, porque agrupa a Fundaciones con fines muy diversos, debido fundamentalmente al proceso de diversificación que está teniendo lugar últimamente en las Fundaciones tanto respecto al establecimiento de sus fines, como a la delimitación de sus áreas de actividad. Dichas Fundaciones tienen importancia desde el punto de vista económico por estar ligadas a la demanda y las expectativas de la sociedad. No obstante, estas Fundaciones son considerablemente más valiosas en el ámbito cualitativo, que por su tamaño numérico o económico.

Período	Anteriores a 1960	1960 – 1975	1975 – 1994	1994 – 1999
<b>Nº Fundaciones</b>	100	36	463	792

#### 1.1.1.5. Fundaciones de Desarrollo Comunitario

Los objetivos de este área de actividades se centran en los problemas de desarrollo y mejoras en la comunidad. En la última etapa registra un gran crecimiento, debido principalmente al gran interés que existe por parte de las instituciones públicas y privadas en el fomento de las preocupaciones sociales y el sentido colectivo del individuo.

Período	Anteriores a 1960	1960 – 1975	1975 – 1994	1994 – 1999
<b>Nº Fundaciones</b>	112	22	33	187

#### 1.1.1.6. Fundaciones de Relaciones Internacionales

En este área se agrupan las Fundaciones cuyo objetivo se centra en fomentar las relaciones internacionales e interinstitucionales entre España y otros países. Inicialmente su existencia era mínima, observándose un alto crecimiento en los últimos años, debido a la nueva situación histórica que se corresponde con la tercera etapa en el contexto internacional y que está caracterizada por la superación de los viejos nacionalismos cerrados y la plena aceptación de la cooperación transnacional en la escena mundial con el correlativo aumento de las relaciones internacionales.

A partir de esta nueva situación, se amplía el campo de actuación de estas Fundaciones, ratificando su presencia y cubriendo de esta forma, las insuficiencias y vacíos estatales, para solucionar problemas concretos. Concretamente en la tercera etapa, de las 40 Fundaciones existentes, 10 tienen como objetivo principal las relaciones con Iberoamérica.

Período	Anteriores a 1960	1960 – 1975	1975 – 1994	1994 – 1999
<b>Nº Fundaciones</b>	2	2	40	145

### 1.1.1.7. Fundaciones Conmemorativas

Este conjunto de Fundaciones está destinado fundamentalmente a honrar la memoria y conservar el legado intelectual, artístico y moral de personalidades relevantes en el ámbito del pensamiento, de las artes, de las ciencias o de la política, con la finalidad de perpetuar las obras de hombres eminentes y prolongar en el tiempo la ejemplaridad de sus logros humanos. La finalidad de este tipo de Fundaciones está alejada de las Fundaciones benéficas y religiosas que inicialmente existieron, reflejando así su adaptación a los nuevos requerimientos de la sociedad actual.

Período	Anteriores a 1960	1960 – 1975	1975 – 1994	1994 – 1999
Nº Fundaciones	12	9	47	75

### 1.1.1.8. Fundaciones de Medio Ambiente

Esta nueva tipología de Fundación se ha creado para incluir aquellas dedicadas a la conservación de monumentos que llegarían a desaparecer o deteriorarse gravemente sin una iniciativa que se preocupe por impedirlo. Muchas Fundaciones de estas características son creadas por empresas agrícolas, por Consejerías de Medio Ambiente, Turismo y Cultura, Ayuntamientos, etc. Son muchos los monumentos recuperados o tutelados por Fundaciones, verbigracia la Fundación Otero Pedrayo para la conservación de la Casa Museo de Trasalba; la Fundación Buenafuente del Sistol, para el mantenimiento de dicho monasterio; el Patronato Mirabel del Monasterio de Yuste; la Fundación Casas Históricas

Singulares; la Fundación Monasterio de Santa María del Real; la Fundación Castillo de Transmoz, para la restauración de dicho castillo, y en general Fundaciones cuyos fines son vigilar y asegurar el mantenimiento de edificios, promocionar el desarrollo y la reconstrucción de monumentos, velar por el patrimonio paisajístico y arquitectónico, defensa y conservación de casco antiguo de ciudades de España, entre otros.

El medio ambiente ha pasado, por lo tanto, a ser una prioridad en los últimos años en el contexto general de las preocupaciones de la sociedad. Una prueba palpable de esta situación fue la constitución en 1997, de la Fundación Entorno, Empresa y Medio Ambiente, que dos años después, en 1999, fue reconocida con el Premio Nacional de Medio Ambiente, al término de un intenso proceso de optimización de sus actividades.

Período	Anteriores a 1960	1960 – 1975	1975 – 1994	1994 – 1999
Nº Fundaciones	0	0	0	170

#### 1.1.1.9. Fundaciones de Salud

Desde hace muchos años, la ciencia y la tecnología, en España han ido siempre con un cierto retraso respecto a lo que venían haciendo los países más desarrollados. En España, no ha existido una amplia tradición de apoyo a la ciencia vía Administración Pública, ni tampoco ha existido una prolongada tradición investigadora ni un reconocimiento social al papel que desempeña el investigador. En los últimos años, esta situación

está cambiando y las tareas con finalidad investigadora comienzan a contemplarse como un elemento valioso para la sociedad y el país<sup>2</sup>.

En este apartado, se engloban aquellas Fundaciones que centran su actividad en la investigación científica o el desarrollo tecnológico, con la finalidad de promover iniciativas, estudios que contribuyan al progreso de la investigación médica, como son: Fundación de Estudios Neurológicos, cardiopatías infantiles, fibrosis quística, leucemia y linfoma, síndrome de Down, urologías, endocrinología, cardiovasculares, oncología...

Período	Anteriores a 1960	1960 – 1975	1975 – 1994	1994 – 1999
Nº Fundaciones	0	0	0	452

---

<sup>2</sup> Véase a este respecto: [Sáenz de Miera, 2000, 4].

### 1.1.10. Conclusiones finales

Reflejamos a continuación en una sola tabla el resumen la situación actual, es decir, recogiendo únicamente el último período de estudio (1994-1999), y teniendo en cuenta que el total de Fundaciones que están inscritas en el Centro de Fundaciones es de 4.079, aunque debido a que muchas Fundaciones no tienen una única actividad, sino varias, el resultado de la tabla alcanza la cifra de 6.606, asimismo los porcentajes están calculados en función de esta cifra final, por lo que, representan en mayor medida el peso sobre la actividad que sobre el número de entidades:

AREA DE ACTIVIDAD	Nº Fundaciones	Porcentaje
ASISTENCIA SOCIAL	1.198	18.1 %
BENEFICENCIA	470	7,1 %
CONMEMORATIVAS	143	2,1 %
CULTURA	1391	21 %
DESARROLLO COMUNITARIO	354	5,4 %
EDUCACIÓN	1.504	22,8 %
INVESTIGACIÓN	735	11,1 %
MEDIO AMBIENTE	170	2,6 %
RELACIONES INTERNACIONALES	189	2,9 %
SALUD	452	6,9 %

El número de Fundaciones en España ha crecido en los últimos años de una forma considerable, sin olvidar su continua evolución que parece no estabilizarse. Ahora bien, dicho crecimiento no se ha producido por igual en todas las áreas de actividad analizadas. Aquellas áreas que están relacionadas y tienen una vinculación directa con el cambio social que se está o se ha producido en su momento en la sociedad española, han

provocado un mayor aumento de Fundaciones. Nos estamos refiriendo concretamente a las áreas dedicadas a la educación, cultura, asistencia social e investigación.

Se han constituido Fundaciones con fines específicos, que seguían la línea tradicional en que esa institución se movía, pero en la actualidad se crean Fundaciones con fines más amplios y diversificados. Las Fundaciones en España, hoy en día, no se dedican exclusivamente a fines de asistencia social, sino que intentan cubrir un mayor abanico de necesidades actuales de la sociedad.

Junto con estas reflexiones iniciales y utilizando como soporte la evolución que han experimentado las Fundaciones a lo largo del tiempo, se obtienen las conclusiones que han tenido lugar en el último período de análisis:

<b>AREAS DE ACTIVIDAD \ ETAPAS</b>	<b>1ª</b>	<b>2ª</b>	<b>3ª</b>	<b>4ª</b>
ASISTENCIA SOCIAL	263	61	184	690
BENEFICENCIA	129	17	64	260
CONMEMORATIVAS	12	9	47	75
CULTURA	100	36	463	792
DESARROLLO COMUNITARIO	112	22	33	187
EDUCACIÓN	161	54	270	1.019
INVESTIGACIÓN	38	41	395	261
MEDIO AMBIENTE	0	0	0	170
RELACIONES INTERNACIONALES	2	2	40	145
SALUD	0	0	0	452

Es interesante destacar las dos nuevas líneas que han surgido dentro de las diferentes áreas de actividad, concretamente las áreas que se refieren a Medio Ambiente y Salud. En estas dos áreas hay que resaltar que las nuevas Fundaciones que han aparecido son las indicadas en el cuadro

para la última etapa, teniendo en cuenta que anteriormente aunque existían Fundaciones dedicadas a estas áreas, eran de escasa cuantía, y se venían recogiendo englobándolas en otras áreas.

Para analizar la evolución que han sufrido las Fundaciones en cada área, representamos a continuación, las variaciones sufridas en cada etapa respecto a la anterior, manteniendo la misma clasificación de actividades (calculando para ello, los datos acumulados por períodos de estudio):

AREAS DE ACTIVIDAD \ ETAPAS	1ª	2ª	3ª	4ª
ASISTENCIA SOCIAL	263	324	508	1198
	-	23%	57%	136%
BENEFICENCIA	129	146	210	470
	-	13%	44%	124%
CONMEMORATIVAS	12	21	68	143
	-	75%	224%	110%
CULTURA	100	136	599	1.391
	-	36%	340%	132%
DESARROLLO COMUNITARIO	112	134	167	354
	-	20%	25%	112%
EDUCACIÓN	161	215	485	1504
	-	34%	126%	210%
INVESTIGACIÓN	38	79	474	735
	-	108%	500%	551%
MEDIO AMBIENTE	0	0	0	170
	-	-	-	-
RELACIONES INTERNACIONALES	2	4	44	189
	-	100%	10%	330%
SALUD	0	0	0	452
	-	-	-	-

Las conclusiones finales pueden agruparse, de forma resumida en las diferentes áreas de actividad:



1. La gran mayoría de las Fundaciones de Relaciones Internacionales se han creado en el último período, destacando las relaciones centradas en Iberoamérica, que en el tercer período se convirtió en el 100%. Estas Fundaciones son una gran novedad, en el sentido de que amplían, de forma muy significativa, el campo de acción de estas instituciones sociales, confirmándose así su especial disposición para adaptarse a las nuevas necesidades históricas.
2. Las Fundaciones enmarcadas en el área de Desarrollo Comunitario han crecido considerablemente, destacando el aumento existente en el tercer período, debido al desarrollo industrial, y especialmente desde la instauración del régimen democrático. Es necesario resaltar que dicho aumento se debe principalmente a la evolución de las nuevas preocupaciones sociales; así han aumentado las Fundaciones destinadas a la promoción de la mujer trabajadora y a la inserción social de jóvenes marginados.
3. Las Fundaciones dedicadas especialmente a la Cultura reflejan una evolución progresivamente ascendente a partir de 1975. Es en esta tercera etapa en la que tenemos que destacar que, en relación con las otras áreas de actividad, las más numerosas son las que tienen carácter cultural.
4. Las Fundaciones de Beneficencia y Asistencia Social son importantes numéricamente. Si las consideramos como un bloque, se observa que en el último período se han constituido 690 Fundaciones de Asistencia Social y 260 de Beneficencia, frente a las 792 Fundaciones constituidas dentro del área Cultural.
5. Las Fundaciones englobadas en el área de Investigación científica y tecnológica registran un gran crecimiento en el tercer período que continúa en el siguiente. Estos aumentos en análoga proporción, reflejan la preocupación social e institucional por la investigación, en el

mundo occidental, a partir del tercer período. Es una preocupación que parece estar llegando a España como una de las más urgentes necesidades de nuestra sociedad y de su futuro, con especial interés en las ciencias relacionadas con la salud, pero también en las ciencias sociales, que buscan los mecanismos más adecuados para mejorar la calidad de vida y el desarrollo económico.

### 1.1.2. Clasificación de las Fundaciones por Comunidades Autónomas

La información que a continuación exponemos ha sido facilitada por el Centro de Fundaciones, tomada de su base de datos (22-11-99):

<b>ANDALUCIA</b>	<b>297</b>	<b>ARAGÓN</b>	<b>115</b>
Almería	10	Huesca	9
Cádiz	29	Teruel	10
Córdoba	33	Zaragoza	96
Granada	42		
Huelva	32		
Jaén	13		
Málaga	49		
Sevilla	89		
<b>PRINCIPADO DE ASTURIAS</b>	<b>69</b>	<b>BALEARES</b>	<b>47</b>
Oviedo	69	Palma de Mallorca	47
<b>CANARIAS</b>	<b>40</b>	<b>CANTABRIA</b>	<b>26</b>
Las Palmas de G. Canaria	25	Santander	26
Santa Cruz de Tenerife	15		
<b>CASTILLA LA MANCHA</b>	<b>58</b>	<b>CASTILLA LEÓN</b>	<b>166</b>
Albacete	14	Ávila	7
Ciudad Real	11	Burgos	27
Cuenca	5	León	26
Guadalajara	3	Palencia	14
Toledo	24	Salamanca	26
		Segovia	7

		Soria	7
		Valladolid	43
		Zamora	9
<b>CATALUÑA</b>	<b>1.006</b>	<b>EXTREMADURA</b>	<b>20</b>
Barcelona	830	Badajoz	10
Gerona	76	Cáceres	10
Lérida	40		
Tarragona	60		
<b>GALICIA</b>	<b>441</b>	<b>LA RIOJA</b>	<b>14</b>
La Coruña	202	Logroño	14
Lugo	72		
Orense	55		
Pontevedra	112		
<b>MADRID</b>	<b>1.158</b>	<b>MURCIA</b>	<b>41</b>
Madrid	1.158	Murcia	41
<b>NAVARRA</b>	<b>23</b>	<b>C. VALENCIANA</b>	<b>292</b>
Pamplona	23	Alicante	62
		Castellón	36
		Valencia	194
<b>PAIS VASCO</b>	<b>233</b>		
Álava	38		
Guipúzcoa	78		
Vizcaya	117		

Fuente: Centro de Fundaciones (22/11/99).

En la distribución geográfica, por Comunidades Autónomas, existe una clara diferencia entre Madrid y Cataluña con respecto al resto de España. En general, se puede decir que hay una relación directa de proporcionalidad entre el número de Fundaciones de cada Comunidad y su nivel de desarrollo económico y densidad demográfica. Las 1.006 Fundaciones catalanas y las 1.158 madrileñas superan en mucho a las existentes en cada una del resto de comunidades. Aunque estos factores mencionados no sean los únicos que explican dicha distribución geográfica; así, los aspectos ligados a la tradición cultural, asistencial, investigadora o de cooperación internacional de cada región pueden ser relevantes para hallar una explicación de su crecimiento desigual.

## **1.2. La Confederación Española de Fundaciones**

La CEF es una Asociación de Fundaciones que se constituyó en marzo de 1995. Es un centro de cauce de representación de las Fundaciones, una institución de servicios y asesoramiento para éstas, que contribuye al desarrollo del movimiento fundacional, ofreciendo una respuesta a las nuevas demandas sociales e incorporando procedimientos que permitan una apertura de horizontes y objetivos, a la vez que una mejor gestión de los recursos dedicados al interés general. En estos años, la CEF ha incrementado sus acciones y servicios de acuerdo con estos propósitos iniciales, pero también empujada por unas realidades sociales que están ampliando las expectativas fundacionales y las maneras con que éstas pueden concretarse.

Uno de los objetivos en su nacimiento era servir de lugar de encuentro de las Fundaciones asociadas, tratando de fomentar las relaciones y la realización de actividades comunes a fin de optimizar recursos y reforzar la cohesión del sector.

La CEF se beneficia de la colaboración entre organizaciones. Del total de las actividades desarrolladas durante los primeros años, un 66% se han llevado a cabo en cooperación con Fundaciones y empresas de su entorno. Es miembro fundador de la Confederación Iberoamericana de Fundaciones, entidad que asocia a más de 19 países y sirve de nexo común y acercamiento entre las Fundaciones Iberoamericanas.

Su objetivo fundacional es expreso: “ser una voz que represente a las Fundaciones y que dialogue con otros interlocutores desde una perspectiva de estricta defensa de los intereses del sector, desde la cooperación y la solidaridad, así como representando posiciones pluralistas” [La Gaceta, 28 de octubre de 1999].

La CEF ha asumido cada vez mayores responsabilidades en la representación del mundo de las Fundaciones ante los poderes públicos, como fue la intervención en la fase de tramitación de las leyes de las Comunidades de Madrid y Valencia, así como la preparación de diversos reglamentos de desarrollo de la Comunidad de Madrid, o formulando con éxito propuestas de mejora al proyecto inicial de las normas de adaptación del PGC a las ESFL y normas de información presupuestaria de estas entidades.

Hay que resaltar la buena acogida que ha estado recibiendo las propuestas de mejora normativa en el ámbito estatal que elaboró la CEF hace años, y que ahora están asumiendo otras organizaciones de Fundaciones o representativas del Sector No Lucrativo. En este sentido, la mayor parte de las propuestas de la CEF fueron incorporadas, siendo destacable el capítulo fiscal de la LF, ya que ha sido intensa la mediación de la CEF para hacer valer los derechos patrimoniales de las Fundaciones españolas.

Durante el año 2000, la CEF ha seguido manteniendo la misma línea de trabajo representando a las Fundaciones asociadas y, en general a todas las Fundaciones de España, ante las Administraciones Públicas, defendiendo sus intereses en relación con los asuntos jurídicos, fiscales, contables, etc., que les afectan. En este sentido, es interesante destacar, el resultado de este trabajo, que la CEF ha publicado en la Memoria de gestión correspondiente al año 2000, dividido en las siguientes áreas de trabajo:

#### **1. Hacienda:**

- En enero de 2000 comenzó a aplicarse la obligación de que las Fundaciones informen exhaustivamente a la Hacienda Pública sobre sus donantes. La CEF presentó varias propuestas para flexibilizar el

rigor de la obligación, principalmente en lo que se refiere a aquellas Fundaciones que reciben los datos de sus donantes fuera de plazo.

- En marzo de 2000, la Dirección General de Tributos acogió las propuestas que la CEF había venido formulando durante varios años y admitió que los patronos de las Fundaciones pudiesen ser remunerados bajo determinadas condiciones.
- La CEF elaboró diversas propuestas técnicas para la denominada plataforma de las ONG's que se tradujeron, entre otras, en la reforma de la LF que entró en vigor el 1 de enero de 2000, por la que las Fundaciones que obtuvieran una exención en el IVA para determinadas actividades económicas sociales disfrutarían automáticamente de una exención en el Impuesto sobre Sociedades en los beneficios de aquellas actividades.
- La Ley de acompañamiento que entró en vigor el 1 de enero de 2000 también recogió la petición de la CEF para ampliar los bienes (donaciones en especie) que dan derecho a deducción fiscal cuando son donados a las Fundaciones.

## **2. Medidas de Fomento:**

- En marzo de 2000, la CEF presentó ante los principales partidos políticos un conjunto de propuestas de mejora para las Fundaciones españolas, tales como el alivio de sus cargas burocráticas y fiscales, la asunción de una política de transparencia de estas entidades, acciones para mejorar su percepción social, la modernización de los protectorados, la potenciación de las funciones de asesoramiento y fomento de los protectorados, el acceso a los registros de Fundaciones por Internet (para conocer las Fundaciones y que éstas puedan presentar sus escritos fácilmente), la puesta en funcionamiento del Consejo Superior de Fundaciones, la asunción de

políticas que acerquen el nivel de las Fundaciones españolas a los países más avanzados.

- Reconocimiento de la antigüedad de las asociaciones que se convierten en Fundaciones. Ante la extensión del fenómeno y la pérdida de la antigüedad para percibir subvenciones como consecuencia de las lagunas legales, la CEF propuso a los principales Ministerios que conceden subvenciones, el reconocimiento de la antigüedad de las nuevas Fundaciones. El Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales ha aceptado la propuesta de la CEF, y la ha recogido en un proyecto de Bases Generales para la concesión de ayudas a las ONGD's que se desarrollará a lo largo de este año 2001. Además, esta solución se ha incorporado a la propuesta de reforma de la LF que ha formulado la CEF.
- Se logró una alternativa para que las empresas obligadas a mantener un porcentaje de personas minusválidas en su plantilla pudiesen cumplir esta obligación haciendo ciertas donaciones a las Fundaciones (Real Decreto 27/2000).
- La reforma de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas que entró en vigor en marzo de 2000 incorporó una disposición por la que se otorga preferencia a las Fundaciones de carácter social en relación con la adjudicación de contratos relacionados con la finalidad fundacional.

### **3. Fundaciones del Sector Público:**

- Las propuestas de la CEF han logrado aclarar el régimen de control presupuestario y económico de las Fundaciones del sector público estatal contenido en diversas leyes y proyectos de ley. Soluciones que han sido recogidas en las Leyes de acompañamiento para 2000 y 2001.

#### **4. Reforma fiscal y del Mecenazgo:**

- Varios miembros de la CEF se incorporaron a una comisión técnica creada en el Ministerio de Economía y Hacienda para analizar la reforma tributaria de las Fundaciones y de los mecenazgos. La CEF presentó varios documentos en los que se recogían las líneas maestras de una futura ley del mecenazgo y la fiscalidad de las Fundaciones. Algunas de ellas en concreto las referidas a la exención en determinadas actividades económicas y a la no penalización de las Fundaciones por motivos de libre competencia, tuvieron muy buena acogida.
- Después de la formación del nuevo gobierno y la división del antiguo Ministerio de Economía y Hacienda, la CEF ha mantenido numerosas reuniones con los nuevos responsables del Ministerio de Hacienda, tras las cuales, en diciembre de 2000, la CEF presentó un texto alternativo completo a la actual regulación fiscal de las Fundaciones. Las propuestas, que fueron aprobadas, son las que se exponen a continuación:
  - La exención fiscal casi total de las Fundaciones acogidas al régimen más beneficioso.
  - El incremento de los beneficios fiscales para las empresas y particulares que colaboran con las Fundaciones.
  - La simplificación de las exenciones fiscales de las Fundaciones en los tributos locales y autonómicos.
  - La simplificación y mejora del tratamiento tributario de las Fundaciones en el IVA.
  - El reconocimiento fiscal a los voluntarios de su esfuerzo a favor de las Fundaciones.

#### **5. Reforma de la Ley de Fundaciones:**



- Ante el proceso iniciado por el Gobierno para la reforma de la LF, la CEF constituyó en julio de 2000 una comisión de expertos para que formularan una propuesta de texto legal alternativo a la actual ley, elaborándose un primer documento sobre las líneas de la reforma que, tras ser presentado a la junta directiva de la CEF, en diciembre se elevó al Gobierno para su consideración, cuyos elementos principales se resumen en los siguientes:
  - La depuración técnica de algunas imprecisiones de la legislación vigente.
  - La regulación flexible y clara del patronato de las Fundaciones, adaptándolo a las nuevas formas organizativas del altruismo.
  - La regulación ágil del patrimonio de las Fundaciones.
  - El reconocimiento y delimitación de las actividades económicas como fuente de financiación y de realización de sus fines por las Fundaciones.
  - La flexibilización en el uso de las distintas personas jurídicas.
  - Una mejor definición del cometido de los protectorados y los registros, evitando duplicidades con otras administraciones.

La CEF nos facilitó un listado de términos normalizados, en el que figura una clasificación de las Fundaciones asociadas a dicha Confederación, basada principalmente en las actividades principales que realiza cada Fundación, con los siguientes datos:

DESCRIPTOR	Nº DE APARICIONES
ARTE	7
ASISTENCIAL	176
COMUNICACIÓN	1
COOPERACIÓN AL	17

DESARROLLO	
CULTURAL	115
DEPORTIVA	13
DESARROLLO REGIONAL	6
DISCAPACITADOS	63
DOCENTE	127
DROGODEPENDENCIA	3
ECONOMÍA	5
INFANCIA	7
INTEGRACIÓN	1
INVESTIGACIÓN	54
JUVENTUD	2
MIXTA	1
MÚSICA	2
POLÍTICA	2
RELIGIOSA	4
SALUD	70
TERCERA EDAD	18
UNIVERSITARIA	20
MEDIO AMBIENTE	11
<b>TOTAL</b>	<b>725</b>

Fuente: Confederación Española de Fundaciones (2000).

El total de Fundaciones asociadas a la CEF es de 429, y en la base de datos facilitada aparece un máximo de tres descriptores por Fundación, por lo que una Fundación puede estar presente en varias áreas de actividad en la misma clasificación.

Para agrupar a las Fundaciones por áreas de actividad, se han creado diversos grupos sectoriales que, lógicamente, en la actualidad, representan un bajo porcentaje de participación, tales como: Fundaciones universitarias, con un 2,7% del total, de la salud (9,6%), deportivas (1,7%) y medio ambiente (1,5%), frente a las áreas que más participación

presentan como son: las Fundaciones asistenciales (24%), las Fundaciones docentes (17,5%) y las Fundaciones culturales (15%).

Los objetivos de estos grupos por actividades son: fomentar un conocimiento personal de los profesionales de los sectores, promover el intercambio de experiencias, tratar de resolver problemas conjuntos y potenciar el cumplimiento de los fines fundacionales, en cooperación con otras instituciones similares.

### **1.3. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales**

La Dirección General de Acción Social, del Menor y de la Familia, integrada en la Secretaría General de Asuntos Sociales, ha elaborado un nuevo Directorio de Fundaciones, de estructura esencialmente idéntica a la de su precedente de 1995, pero lógicamente con un contenido actualizado a diciembre de 1999, y limitado a las Fundaciones de competencia estatal, bajo el Protectorado que ejerce dicho Departamento a través de la Secretaría General de Asuntos Sociales.

En la presentación de este nuevo Directorio, como instrumento de publicidad de las Fundaciones, hay que destacar una plena concordancia con una de las directrices más destacadas del momento: el principio de transparencia o de máxima información a los ciudadanos, al servicio del principio de complementariedad, que controla hoy la gestión compartida del bienestar social entre las Entidades de solidaridad y el Estado Social, puesto que actualmente no está siendo monopolizada por el Estado.

El Estado ha sido el responsable de satisfacer las necesidades sociales durante mucho tiempo, siendo el agente más destacado, es decir, el soporte máximo en el Estado del Bienestar, pero actualmente reconoce una participación más intensa de la sociedad civil en este campo, ya que surge la Sociedad del Bienestar, sin que ello permita hablar en términos absolutos de un desplazamiento del centro de gravedad en orden a la

cobertura de necesidades sociales, sino, a lo sumo, de la entrada en una etapa caracterizada por una gestión concurrente del Bienestar Social, en el sentido de cooperación Estado y Sociedad.

Existe una pauta general de transparencia por parte del Estado, que actúa como inexcusable instrumento para garantizar la publicidad e información completa a los ciudadanos. Dicha idea de transparencia como “derecho de acceso a la información” se reflejó en la Declaración número 17 del Tratado de Maastricht y posteriormente se ha desarrollado su aplicación práctica en el Derecho Interno.

La normativa vigente en materia de Fundaciones, es decir, la LF y los Reglamentos que la complementan y desarrollan, asume una idea general de obligada publicidad desde un doble punto de vista: la publicidad propia de un Registro técnico-jurídico y una mera publicidad informativa de hechos, sin propia eficacia jurídica.

El Registro de Fundaciones, responde a los clásicos principios registrales, fuertemente orientados a la protección de terceros que se relacionan jurídicamente con la Fundación. Así, y en aplicación de lo establecido en la LF, en su art. 36, se crea dicho Registro en el Ministerio de Justicia e Interior, teniendo por objeto la inscripción de las Fundaciones de competencia estatal.

El principio de transparencia está recogido en la LF en su art. 32.2.d) al establecer que el Protectorado, que será ejercido por la Administración General del Estado, está obligado a ofrecer publicidad sobre la existencia y actividades de las Fundaciones, pero en razón del interés social que la propia Fundación comporta y no del interés particular de terceros, procurando la más eficaz actuación del principio de solidaridad, dando a

conocer la existencia de tales prestaciones y permitiendo comprobar la concurrencia de los requisitos precisos para el acceso a ellas.

En el caso concreto del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, el Protectorado está atribuido a la Secretaria General de Asuntos Sociales que ha elaborado un Directorio de Fundaciones, ofreciendo una recopilación de los datos más significativos de estas instituciones, con una idea de utilidad para los representantes de Organismos e Instituciones que desarrollan su actividad en las áreas de actuación de las Fundaciones, en especial en la de Asuntos Sociales, a los profesionales del sector, a la sociedad en general y a los posibles usuarios de los servicios y prestaciones que ofertan las Fundaciones.

Los datos de identificación y descripción de la entidad contenidos en el Registro de Fundaciones correspondiente a este Protectorado y los datos referidos a la actividad fundacional proceden de la Memoria anual. En ambos casos se ha utilizado la información generada y recibida hasta el 31 de diciembre de 1999 constando las Fundaciones clasificadas y/o registradas que no se haya producido su extinción o baja o que, al menos, no conste formalmente dicha baja. Se incluye el texto literal de los fines fundacionales tal como aparece en los estatutos o, en su defecto, en la Orden de Clasificación, y la composición y relación nominal de las personas que integran el Patronato, según la última modificación comunicada al Protectorado en la fecha que se indica, que en muchos casos viene a coincidir con la de clasificación y/o inscripción.

La actividad que realiza una Fundación en cumplimiento de sus fines se puede desarrollar desde un Centro, entendido como tal un local físico y diferenciado en el que se prestan determinados servicios según sea la función principal del centro, o desde un Servicio de gestión de prestaciones sociales y económicas, que suele coincidir con el domicilio social de la Fundación.

El problema que surge de la clasificación por fines y sectores de población atendida, estriba en la frecuencia con que una Fundación tenga fines diferentes y actúe en más de un sector de población y en algunos casos en múltiples sectores, por lo que su inclusión en uno determinado puede resultar inexacta.

El Directorio elaborado, ante estas dificultades, opta por el criterio siguiente: si la Fundación tiene fines diferentes, según la relación abierta que establece la LF, aparece repetida en todos los fines que tenga. En cuanto a la primera de las finalidades que aparece en la clasificación: “fines de asistencia social”, al ser la finalidad que más Fundaciones tratan (60%), se ha realizado una subclasificación en función de la diferente tipología de dichos fines de asistencia social.

**Clasificación de las Fundaciones inscritas en el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales en función de la tipología de las actividades principales que realizan:**

ACTIVIDADES PRINCIPALES	Fundaciones	
	Nº	%

A. FINES DE ASISTENCIA SOCIAL	298	60%
01. Población necesitada en general	81	
02. Familia	27	
03. Infancia	30	
04. Juventud	28	
05. Mujer	13	
06. Tercera edad	43	
07. Minusválidos	47	
08. Presos y exreclusos	1	
09. Minorías étnicas	1	
10. Marginados	6	
11. Toxicómanos	10	
12. Emigrantes e inmigrantes	8	
13. Otros grupos	3	
B. FINES CIENTÍFICOS	3	0,6%
C. FINES CÍVICOS	9	1,8%
D. FINES DE COOPERACIÓN PARA EL DESARROLLO	57	11,4%
E. FINES CULTURALES	15	3%
F. FINES PARA LA DEFENSA DEL MEDIO AMBIENTE	6	1,2%
G. FINES EDUCATIVOS	9	1,8%
H. FINES PARA EL FOMENTO DE LA ECONOMÍA	17	3,4%
I. FINES PARA EL FOMENTO DE LA INVESTIGACIÓN	16	3,3%
J. FINES PARA LA PROMOCIÓN DEL VOLUNTARIADO	17	3,4%
K. FINES SANITARIOS	46	9,3%
L. OTROS FINES	4	0,8%
<b>TOTAL</b>	<b>497</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de datos ofrecidos por la Secretaría General de Asuntos Sociales. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales (2000).

## 2. DIMENSIÓN ECONÓMICA DE LAS FUNDACIONES ESPAÑOLAS

Es indudable la importancia económica cada vez más creciente de este sector. También hay que constatar la escasa información de carácter económico de la que se dispone puesto que hasta la década de los setenta, este sector ha sido prácticamente desconocido. No obstante, tiene un gran interés hacer el esfuerzo necesario para, de alguna manera, acotar las características e importancia desde el punto de vista económico de las Fundaciones.

Con la finalidad de destacar la importancia cada vez mayor del peso económico de las Fundaciones en España, vamos a presentar una panorámica basada en datos ofrecidos por los censos de Fundaciones y sobre sus datos económicos, y en concreto, sobre el volumen de movimiento de capital derivado de las actividades tanto principales como secundarias.

Aunque en la actualidad se carece de unas cifras que consoliden el conjunto de datos que las Fundaciones presentan anualmente a sus respectivos Protectorados, hemos creído de interés utilizar un conjunto de estudios actualmente disponibles, para aproximarnos al conocimiento de la realidad económica y financiera de las Fundaciones. Dichos estudios se analizan en los siguientes epígrafes.

### **2.1. Presupuesto y Patrimonio de las Fundaciones benéfico-asistenciales en 1985**

Por encargo de la Dirección General de Acción Social del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, se realizó un informe bajo la dirección de G. Barreno Vara denominado “Estudio de las capacidades potenciales de las Fundaciones como instrumento del bienestar social en áreas o sectores específicos”, a través del Consejo General de Colegios Oficiales de Diplomados en Trabajo Social y Asistentes Sociales, publicado en Madrid en 1985.

El estudio se realizó sobre una base formada por 100 Fundaciones asistenciales y residencias de la tercera edad en las Comunidades Autónomas de Castilla León, Castilla La Mancha y Madrid, lo que representaba el 32,46% de las 308 Fundaciones más importantes que rendían cuentas. Es interesante destacar que hasta ese momento las Fundaciones benéficas y asistenciales se consideraban mayoría, no sólo cuantitativamente, sino también desde el punto de vista sociológico.



Los datos obtenidos de dicho estudio, expresado en millones de ptas., se basan en los presupuestos de ingresos y gastos y el valor del patrimonio:

<b>Comunidades Autónomas</b>	<b>Número Fundaciones</b>	<b>Importe Presup. Ingresos</b>	<b>Importe Presup. Gastos</b>	<b>Valor del Patrimonio</b>
Castilla León	47	1.039,7	854,0	2.394,2
Castilla La Mancha	17	193,5	163,4	537,4
Madrid	36	1.551,7	1.463,0	4.028,2
	<b>100</b>	<b>2.784,9</b>	<b>2.480,4</b>	<b>6.959,8</b>

Fuente: G. BARRENO VARA (1985). Consejo General de Colegios Oficiales de Diplomados en Trabajo Social y Asistentes Sociales.

Las conclusiones extraídas de la encuesta se pueden resumir en las siguientes:

- Treinta y siete Fundaciones poseían un patrimonio que supera los 50 millones de pesetas.
- Cincuenta y cinco Fundaciones tenían la vía testamentaria como origen jurídico.
- La mayor parte de las Fundaciones eran residencias de ancianos, niños o minusválidos, de las cuales más del 80% fueron constituidas antes de 1960.
- Los Patronatos estaban formados, en su mayoría, o bien por personas vinculadas a Instituciones o bien designados por los fundadores. Los patronos eran: Alcaldes, Jueces, Gobernadores civiles, Presidentes de Diputación, Rectores de Universidad, Obispos, Párrocos..., que por su condición, delegaban habitualmente en el administrador u otros cargos, que se ocupaban realmente del funcionamiento de la Fundación.
- La gestión económico-financiera era prácticamente inexistente. Los ingresos tenían su origen en subvenciones institucionales, donativos, rentas de sus patrimonios, pensiones asistenciales del antiguo Fondo

Nacional de Asistencia Social (FONAS), que pasó a ser el Fondo de Asistencia Social (FAS).

- El patrimonio estaba constituido básicamente por fincas rústicas y urbanas, valores mobiliarios y tesorería. La sede social representaba para bastantes Fundaciones, el patrimonio fundamental.
- Las Fundaciones ofrecían empleo a 1.093 personas de diferentes cualificaciones. En la encuesta realizada para elaborar este Informe, de cada mil habitantes de las Comunidades Autónomas estudiadas, 2,5 personas recibían ayuda de las Fundaciones.
- El patrimonio de las Fundaciones que se configuraban como residencias de ancianos, no tenía tantas posibilidades de generar rentas, por lo que obtenían de sus residentes la mayor parte de sus ingresos. En cambio, las Fundaciones que no eran residencias obtenían rentabilidad de su patrimonio con mayor éxito, aunque era insuficiente para realizar los fines estatutarios.

## 2.2. Composición del Patrimonio de las Fundaciones benéfico-asistenciales en el período 1984/1986

En el período 1984/1986 se realizó otro estudio [Barreno Vara, 1990, 158 y ss] basado en 336 Fundaciones benéfico-asistenciales, con independencia del ámbito de actuación y de la Comunidad Autónoma donde realizaban las actividades. Se recogieron datos mediante una encuesta sobre 241 Fundaciones acerca de la composición del patrimonio, los datos del resto de Fundaciones encuestadas se consideraron poco fiables:

Elementos patrimoniales que proceden rentas directamente	Total 241 Fundaciones	Resid. 3ª Edad 86 Fundaciones	Otros fines 155 Fundaciones
Tesorería	1.235,3	468,6	766,7
Fincas urbanas	2.731,4	865,8	1.865,6

<b>Fincas rústicas</b>	2.811,7	2.245,3	566,4
<b>Cartera de valores</b>	5.751,0	679,6	4.071,4
<b>Total patrimonio</b>	12.529,4	4.259,3	8.270,1
<b>Sede social</b>	4.527,6	1.485,8	3.041,8
<b>TOTAL</b>	<b>17.057,0</b>	<b>5.745,1</b>	<b>11.311,9</b>

Fuente: G. BARRENO VARA (1990): "Aspectos económicos y patrimoniales". Ed. Cívitas.

El objetivo de este estudio fue analizar la rentabilidad de los elementos que conforman el patrimonio, llegando a la conclusión que dichos elementos patrimoniales obtenían una rentabilidad mínima, por lo que la supervivencia de las Fundaciones tenía que basarse en los ingresos que procedían de contraprestaciones o servicios a los usuarios. Sin embargo, estas fuentes de financiación estaban prohibidas por el Real Decreto de 14 de marzo de 1899.

### 2.3. Ingresos económicos de las Fundaciones Culturales Estatales en 1987

Un estudio elaborado con la información de 175 Fundaciones que estaban inscritas en el Registro del Ministerio de Cultura [Cánovas Sánchez, 1989], destaca el origen de los ingresos de este tipo de Fundaciones:

<b>CONCEPTO</b>	<b>Importe (millones ptas.)</b>	<b>Porcentaje</b>
Donaciones privadas	1.330	42,56
Subvenciones públicas	696	22,27
Tasas prestación de servicios	350	11,20
Excedentes ejercicios anteriores	194	6,21
Rendimientos capital	134	4,29
Otros conceptos	421	13,47
<b>TOTAL</b>	<b>3.125</b>	<b>100</b>

Fuente: Cánovas Sánchez, F. (1989).

Los elementos predominantes de las fuentes de financiación de estas Fundaciones son las donaciones y las aportaciones del sector privado, seguidas por las subvenciones que concede el Estado y los ingresos por prestación de servicios, junto con los rendimientos de capital, por lo que se puede concluir afirmando que las Fundaciones culturales son un medio eficaz para captar fondos privados [Cabra de Luna, 1998], con la particularidad que sólo existen subvenciones por el 50% de las donaciones que captan.

Volviendo a la idea histórica de que existe un elemento que distingue a las entidades no lucrativas de las lucrativas y que está basado en la retribución al capital en las lucrativas, aparece la idea de que las Fundaciones deben generar un excedente, que claramente no se distribuye como las entidades lucrativas, pero que es fundamental para promover una estabilidad de la Fundación y como consecuencia un desarrollo de sus actividades.

#### **2.4. Gastos por áreas de actividad de las Fundaciones Culturales Estatales en el período 1987/1988**

En este mismo informe [Cánovas Sánchez, 1989], que hemos citado en el apartado anterior, se recoge además un presupuesto de gastos de las mismas 175 Fundaciones pertenecientes al Protectorado del Ministerio de Cultura, en el que se habían estudiado con anterioridad los ingresos económicos, y la distribución del gasto por áreas de actividad. En este sentido, cabe destacar la evolución en el período objeto de estudio: el presupuesto de gastos de las Fundaciones culturales estatales ofrece un incremento del 92,89%, con la distribución que se expone a continuación

en la tabla. El mayor porcentaje de gastos, independientemente del período al que nos estemos refiriendo, se destina a programas de actividades contemplados en los fines fundacionales y el resto a gastos generales.

ÁREAS DE ACTIVIDAD	Gasto (en millones de pesetas)		Porcentaje	
	1987	1988	1987	1988
Promoción cultural	1.842	2.000	62,34	35,08
Difusión ideológica	485	700	16,41	12,28
Arte y patrimonio histórico	412	500	13,94	8,77
Literatura, Bibliotecas y Archivos	114		3,86	
Música	94	2.500	3,18	43,87
Cine y audiovisuales	8		0,27	
<b>TOTAL</b>	2.955	5.700	100	100

Fuente: Cánovas Sánchez, F. (1989).

## 2.5. Informe de la situación económica de las Fundaciones en España en el período 1989/1995

Los datos que exponemos a continuación han sido objeto de un estudio muy completo [Cabra de Luna, 1998], desde el año 1989 hasta el año 1995, realizando una clasificación de las Fundaciones en: Fundaciones estatales y Fundaciones autonómicas, con la siguiente línea de trabajo:

A. Fundaciones estatales, haciendo referencia principalmente a:

- Fundaciones culturales
- Fundaciones asistenciales
- Fundaciones docentes y de investigación
- Fundaciones canónicas

B. Fundaciones autonómicas, en concreto:

- Fundaciones de Cataluña

- Fundaciones del País Vasco
- Fundaciones de Canarias
- Fundaciones de Andalucía
- Fundaciones de la Comunidad Autónoma Valenciana
- Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Madrid

### 2.5.1. Fundaciones culturales

La evolución que presentan los gastos de las Fundaciones culturales de ámbito estatal se caracteriza por fuertes incrementos, principalmente entre los años 1990 y 1992, provocados por eventos puntuales que tuvieron lugar en 1992 (Exposición Universal de Sevilla y Olimpiadas de Barcelona) y por el aumento de donaciones particulares, debido a los incentivos fiscales que fija la cuota del I.R.P.F., junto con la participación cada vez más frecuente de las Fundaciones de empresa.

Es interesante destacar algunos casos concretos de Fundaciones de diferentes áreas culturales inscritas en el Ministerio de Cultura:

FUNDACIÓN	Gastos (millones de ptas.)
“Caja de Madrid”	4.000
“Patronato Universitario”	1.500
“Fomento de Fundaciones-Fundación Internacional”	1.000
“Tabacalera”	840
“Juan March”	650
“Banco Bilbao-Vizcaya”	585
“Isaac Albéniz”	4100
“Arte y Tecnología”	250

Fuente: Cabra de Luna, M.A. (1998).

No se puede establecer una relación directa entre el patrimonio fundacional, en términos cuantitativos, y el volumen de actividades que puede realizar una Fundación. Lo mismo ocurre con las dotaciones de las Fundaciones, ya que la mayor parte de las Fundaciones culturales de ámbito estatal inician sus actividades con un patrimonio reducido. La distribución de la dotación de las Fundaciones, en función de la actividad principal que realizan (clasificación por orden de importancia) es la siguiente:

ÁREAS DE ACTIVIDAD	Dotaciones fundacionales (millones ptas.)	Porcentaje
Promoción y fomento de la cultura	39.900	85,30%
Fundaciones conmemorativas	3.500	7,48%
Promoción y desarrollo de la ciencia aeronáutica	500,5	1,07%
Fomento y difusión de las bellas artes	450	0,96%
Satisfacción de necesidades; promoción integral de las personas	406	0,87%
Conservación del patrimonio histórico-artístico	400	0,86%

Fuente: Cabra de Luna, M.A. (1998)

El resto de actividades de Fundaciones que están inscritas en el Ministerio de Cultura se destina fundamentalmente a investigación científica y tecnológica (0,66%), presencia social de la empresa - desarrollo comunitario- (0,54%), protección y defensa del medio ambiente (0,39%), mantenimiento de museos (0,29%), etc.

Cabe destacar la diferencia tan fuerte que existe entre el importe de las dotaciones de las Fundaciones destinadas a la promoción y fomento de la cultura y el resto de actividades. El motivo radica en el peso de cuatro de las Fundaciones, ligadas a entidades financieras, que forman parte de dicha actividad: Fundación BBV, Fundación Banesto, Fundación Caja de

Madrid y Fundación Central Hispano, ya que entre todas ellas suman un total de patrimonio inicial de 38.300 millones de pesetas.

Las Fundaciones conmemorativas ocupan el segundo lugar en importancia, debido básicamente al peso de la Fundación Gala-Salvador Dalí, con una dotación fundacional de 3.200 millones de pesetas.

En general, podemos afirmar que, en el período objeto de estudio (1990-1995) ha aumentado considerablemente el presupuesto de las Fundaciones culturales de ámbito estatal y que la promoción cultural hoy en día es una de las actividades en las que más capital se invierte.

### 2.5.2. Fundaciones asistenciales

En este apartado, resaltan dos características que definen a las Fundaciones asistenciales:

- La evolución que ha sufrido la distribución del patrimonio y el gasto anual de las Fundaciones asistenciales.
- Las fuentes de financiación.

En el año 1991 la muestra se obtuvo de 485 Fundaciones; en el 1992, la muestra fue de 499 Fundaciones, (aunque en este período sólo se tienen datos de gastos y no de patrimonio); en el año 1993 de 481 Fundaciones y en el año 1994 la muestra fue de 265 Fundaciones:

#### A. DISTRIBUCIÓN DEL PATRIMONIO Y DEL GASTO ANUAL DE LAS FUNDACIONES ASISTENCIALES ( en millones de ptas. )

PATRIMONIO	31/12/91	31/12/92	31/12/93	31/12/94
Tesorería	7.029	—	6.954	10.604
Valores	39.361	—	46.266	49.692
Inmovilizado Material	38.056	—	42.801	24.675



<b>TOTAL PATRIMONIO</b>	<b>84.446</b>		<b>96.021</b>	<b>84.971</b>
-------------------------	---------------	--	---------------	---------------

<b>GASTOS</b>	<b>31/12/91</b>	<b>31/12/92</b>	<b>31/12/93</b>	<b>31/12/94</b>
GASTO ANUAL en cumplimiento de fines	18.400	28.584	32.942	24.210
Porcentaje	(87,3%)	(81,2%)	(95,9%)	(90,3%)
<b>GASTO TOTAL ANUAL</b>	<b>21.077</b>	<b>35.186</b>	<b>34.341</b>	<b>26.821</b>

Fuente: Ministerio de Asuntos Sociales.

En este estudio debemos resaltar dos aspectos fundamentales:

- Por una parte vemos la evolución que ha sufrido la distribución del patrimonio, marcando fuertes diferencias, ya que en el estudio realizado por Barreno Vara en 1990, se recogía un patrimonio de 17.000 millones de pesetas perteneciente a un total de 241 Fundaciones benéfico-asistenciales para el año 1985, mientras que en 1994 dicho patrimonio alcanza la cifra de 85.000 millones de pesetas aproximadamente.
- Por otra parte, en cuanto a la totalidad del gasto anual, es interesante destacar que cerca de un 90% está destinado al cumplimiento de fines, que supera bastante al porcentaje exigido en la Ley 30/94, dato que se explica porque la mayoría de estas Fundaciones asistenciales son centros residenciales, siendo los gastos de administración bastante elevados.

#### **B. FUENTES DE FINANCIACIÓN (en millones de ptas. )**

<b>FUENTES DE FINANCIACIÓN</b>	<b>31/12/91</b>	<b>31/12/92</b>	<b>31/12/93</b>	<b>31/12/94</b>
	485	499	491	265
	Fundaciones	Fundaciones	Fundaciones	Fundaciones

F. ajenos privados	6.648	30,6%	12.197	37,5%	14.797	31,4%	11.719	41,6%
F. propios	10.330	47,5%	11.288	34,7%	21.838	46,6%	8.869	31,5%
F. ajenos públicos	4.765	21,9%	9.009	27,7%	10.452	22,2%	7.574	26,9%
<b>TOTAL</b>	<b>21.743</b>		<b>32.494</b>		<b>47.087</b>		<b>28.162</b>	

Fuente: Ministerio de Asuntos Sociales.

En el período comprendido entre 1991 y 1994, vemos que las fuentes de financiación de las Fundaciones asistenciales dependieron, de los fondos privados ajenos entre un 30 y un 41%, de las aportaciones públicas entre un 22 y 28%, los fondos propios representan entre un 31 y un 47% del total de la financiación.

En general, se puede afirmar que el 40% de media de las fuentes de financiación analizadas, provienen de los fondos propios, acudiendo sólo a las subvenciones (fondos ajenos públicos) en un 25% como media aproximadamente. Esto nos indica que las Fundaciones asistenciales prestan servicios sociales adecuados a un precio (aporte económico público) muy razonable para las Administraciones Públicas.

Además, es necesario resaltar que los fondos ajenos privados (especialmente donaciones y prestación de servicios) representan como media un 35%.

### 2.5.3. Fundaciones docentes y de investigación

La base de datos utilizada para la elaboración del trabajo por parte de Cabra de Luna, tuvo su origen en el Protectorado del Ministerio de Educación y Ciencia, referidas al año 1988 y a las últimas rendiciones de cuentas de las Fundaciones docentes y de investigación, principalmente del año 1995, en general, el 64% del total de las Fundaciones inscritas. Dichas Fundaciones alcanzaban un volumen de ingresos de 23.604

millones de ptas., que comparados con los de las Fundaciones culturales existentes en 1987, cuyos ingresos fueron de 3.125 millones de ptas., destaca la importancia económica que está teniendo actualmente este tipo de Fundaciones.

La importancia del volumen de ingresos de las Fundaciones docente y de investigación en 1988, así como las dotaciones iniciales constituidas desde enero de 1990 y octubre de 1996, es la siguiente:

**A. VOLUMEN DE INGRESOS DE LAS FUNDACIONES DOCENTES Y DE INVESTIGACIÓN BAJO EL PROTECTORADO DEL MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CIENCIA (1988)**

<b>NÚMERO DE FUNDACIONES</b>	<b>Volumen de ingresos (en millones de ptas.)</b>
6	Más de 1.000
4	De 500 a 1.000
17	De 100 a 500
15	De 50 a 100
31	De 20 a 50
350	Menos de 20.000 (inactivas)

Fuente: Protectorado del Ministerio de Educación y Ciencia.

El volumen de ingresos alcanzados por una muestra de 600 Fundaciones docentes y de investigación es muy superior al de otro tipo de Fundaciones. De todas formas, resulta interesante ver la evolución, si lo comparamos con los datos referentes al año 1995 puesto que, en una muestra de 250 Fundaciones docentes y de investigación, el volumen de ingresos alcanza 131.106 millones de ptas [Cabra de Luna, 1998, 897].

Respecto al volumen de gastos, cabe señalar que en 1988 los gastos ascendieron a 21.541 millones de ptas., destinándose un 77,38% al cumplimiento de fines fundacionales y el resto (22,62%) en otros gastos, mientras que en 1995 se observa un cambio cuantitativo dado que los

gastos liquidados por las 250 Fundaciones ascienden a 124.996 millones de ptas.

**B. FUNDACIONES DOCENTES Y DE INVESTIGACIÓN ESTATALES CONSTITUIDAS EN EL PERÍODO ENERO/1990 A OCTUBRE/1996 (distribución por dotaciones iniciales en millones de ptas.)**

<b>DOTACIONES INICIALES</b>	<b>Número de Fundaciones</b>	<b>Porcentaje</b>
Hasta 1	65	40,12%
De 1 a 10	68	41,98%
De 10 a 50	16	9,88%
De 50 a 100	3	1,85%
De 100 a 500	6	3,70%
De 500 a 1.000	4	2,47%
Más de 1.000	-	-
<b>TOTAL</b>	<b>162</b>	<b>100</b>

Fuente: Cabra de Luna, M.A. (1998).

Al igual que ocurría con las Fundaciones culturales, la mayor parte de las Fundaciones disponen de un patrimonio inicial de menos de 10 millones de ptas., que se ve incrementado a lo largo del tiempo, pero con un aspecto común que diferencia las Fundaciones docentes, con mayor dotación económica, de las Fundaciones de investigación, con menores patrimonios iniciales.

**C. DISTRIBUCIÓN DE LAS DOTACIONES INICIALES EN FUNCIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE LAS FUNDACIONES DOCENTES Y DE INVESTIGACIÓN ESTATALES CONSTITUIDAS EN EL PERÍODO ENERO/1990 A OCTUBRE/1996.**

<b>FUNDACIONES / ACTIVIDAD</b>	<b>Número de Fundaciones</b>	<b>Importe (en millones de ptas.)</b>
--------------------------------	------------------------------	---------------------------------------

Fundaciones docentes	70	2.600,8
Fundaciones de investigación	84	1.669,6
Otras Fundaciones	8	1.485,5
<b>TOTAL</b>	<b>162</b>	<b>5.755,9</b>

Fuente: Cabra de Luna, M.A. (1998).

Dentro de las Fundaciones Docentes se han considerado diferentes tipos de actividades: promoción, fomento y desarrollo de la enseñanza en general; becas, bolsas de estudio, premios; difusión cultural en general, incluyendo actividades deportivas; ayudas al estudio en los distintos niveles de enseñanza; fomento y desarrollo de la formación profesional; desarrollo integral de la persona; satisfacción de necesidades culturales y sociales; intercambios culturales y científicos; bibliotecas, archivos y formación del profesorado. Por otra parte, dentro de las Fundaciones de investigación se han incluido las siguientes actividades: ciencias médicas y de salud; fomento y desarrollo de la investigación en general; ciencias sociales y económicas; humanidades; ciencias de la educación; defensa y conservación del medio ambiente, incluyendo naturaleza, fauna y flora; innovación tecnológica y aplicaciones industriales y ciencias biológicas, físicas y químicas. Y por último, dentro del apartado otras Fundaciones se han considerado las actividades: conmemorativas; cooperación al desarrollo y relaciones internacionales.

La actividad que más dotación inicial posee, dentro de las Fundaciones docentes, es la de promoción, fomento y desarrollo de la enseñanza con 1.291,5 millones de ptas. Dentro de las Fundaciones de investigación la actividad más importante cuantitativamente, es la investigación en ciencias sociales y económicas con 1.069,8 millones de ptas. Por último cabe destacar que, en el apartado de "otras Fundaciones" en la actividad

de relaciones internacionales, están incluidas únicamente dos Fundaciones con una dotación inicial de 1.475 millones de ptas.

## **2.6. Informe de la situación económica de las Fundaciones en España en el período 1996/1997**

El Anuario de Estadísticas Laborales y de Asuntos Sociales recopila los principales datos sociolaborales de nuestro país. Su estructura consta de seis grandes apartados. Los cuatro primeros contienen información estadística referida a las áreas temáticas de Mercado de Trabajo, Formación Profesional y Medidas de Apoyo al Empleo, Condiciones de Trabajo y Relaciones Laborales; Protección Social y Asuntos Sociales. El quinto apartado, denominado: Otra Información Socio-laboral y Económica, incluye las macromagnitudes básicas de la Contabilidad Nacional de España y otra información que, sin tener carácter estrictamente estadístico es fundamental para enmarcar en su contexto los datos de los apartados anteriores. En el sexto y último apartado, Estadísticas Internacionales, se ofrecen los datos básicos sobre mercado de trabajo, protección social y diversos aspectos económicos referidos, principalmente, a los países de la Unión Europea. El período de referencia temporal es el año 1998, aunque se proporciona para las principales variables, información referente a 1997.

Se expone a continuación los datos obtenidos de la Subsecretaría de Trabajo y Asuntos Sociales, en el departamento de Subdirección General de Estadísticas Sociales y Laborales del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, en lo referente a las Subvenciones que concede la Administración por tipo de entidad que las recibe y según la Administración que las concede. Para ello, es necesario que previamente presentemos una relación de las entidades objeto de estudio clasificadas por el tipo de entidad:

### **A. CLASIFICACIÓN DE LAS ENTIDADES QUE RECIBEN SUBVENCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN**

TIPO DE ENTIDAD	1994	1995	1996	1997
Comunidad Autónoma	121	23	27	230
Diputación Provincial	45	76	56	53
Ayuntamiento	3.192	3.277	2.530	2.329
Asociación sin fin de lucro	8.837	8.852	7.831	8.036
Federación de Asociac. sin fin de lucro	208	314	279	310
FUNDACIÓN	713	825	882	948
Establecimiento Asistencial	58	84	70	74
Otras instituciones sin fin de lucro	568	533	607	348
Empresa	500	558	500	780
Cooperativa	179	224	107	49
Otras instituciones con fin de lucro	37	148	120	572
No consta	172	141	74	105
<b>TOTAL</b>	<b>14.630</b>	<b>15.055</b>	<b>13.083</b>	<b>13.834</b>

Fuente: Anuario de Estadísticas Laborales y de Asuntos Sociales (1998).

La información contenida en este apartado se refiere a las entidades que desarrollan actividades en el campo de los servicios sociales y que están vinculadas a la Administración Central, de la Seguridad Social o a la Autónoma por la vía de registro, tutela o subvención, así como los centros y servicios que dependen de dichas administraciones o entidades y las subvenciones que conceden a las distintas entidades las citadas administraciones.

En la información suministrada no se recogen datos relativos a Castilla La Mancha y Navarra para el período 1994; sin datos de Baleares, Castilla La Mancha, Extremadura y Navarra correspondiente al período 1995 y por último, sin datos para los períodos 1996 y 1997 de Andalucía, Canarias, Castilla La Mancha, Extremadura y Navarra.

#### B. SUBVENCIONES E IMPORTE, SEGÚN EL TIPO DE ENTIDAD QUE LAS RECIBE

TIPO DE ENTIDAD	Subvenciones	Importe (miles de ptas.)
-----------------	--------------	-----------------------------

	1996	1997	1996	1997
Diputaciones Provinciales	14	23	1.483.683	1.516.128
Ayuntamientos	848	882	4.386.958	5.578.427
Asociación sin fin de lucro	2.566	2.841	10.439.495	11.354.987
Federación de Asociac. sin fin de lucro	127	184	4.246.303	4.968.113
FUNDACIÓN	186	217	3.208.974	2.528.793
Establecimiento Asistencial	13	28	94.248	240.454
Otras instituciones sin fin de lucro	102	124	5.858.046	6.010.169
Empresas	11	23	228.691	283.579
Cooperativas	15	7	393.602	19.472
Otras instituciones con fin de lucro	2	8	471	28.004
No consta	157	4	158.582	40.100
<b>TOTAL</b>	<b>4.041</b>	<b>4.314</b>	<b>30.499.053</b>	<b>32.568.226</b>

Fuente: Anuario de Estadísticas Laborales y de Asuntos Sociales (1998).



**C. SUBVENCIONES E IMPORTE, SEGÚN ADMINISTRACIÓN QUE LAS CONCEDE, POR TIPO DE ENTIDAD QUE LAS RECIBE**

<b>B.1.) ADMINISTRACIÓN CENTRAL</b>				
<b>TIPO DE ENTIDAD</b>	<b>Subvenciones</b>		<b>Importe (miles de ptas.)</b>	
	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>
Diputaciones Provinciales	1	-	20.000	-
Ayuntamientos	-	-	-	-
Asociación sin fin de lucro	214	263	3.949.326	4.620.887
Federación de Asociac. sin fin de lucro	69	124	2.621.416	2.997.823
FUNDACIÓN	50	68	1.690.064	1.089.850
Establecimiento Asistencial	-	6	-	133.979
Otras instituciones sin fin de lucro	21	24	5.367.304	5.686.799
Empresas	-	-	-	-
Cooperativas	1	1	365.000	6.500
Otras instituciones con fin de lucro	-	-	-	-
No consta	-	1	-	7.900
<b>TOTAL</b>	<b>356</b>	<b>487</b>	<b>14.013.110</b>	<b>14.543.738</b>

<b>B.2.) ADMINISTRACIÓN AUTONÓMICA</b>				
<b>TIPO DE ENTIDAD</b>	<b>Subvenciones</b>		<b>Importe (miles de ptas.)</b>	
	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>
Diputaciones Provinciales	13	23	1.463.683	1.516.128
Ayuntamientos	848	882	4.386.958	5.578.427
Asociación sin fin de lucro	2.352	2.578	6.490.169	6.734.100
Federación de Asociac. sin fin de lucro	58	60	1.624.887	1.970.290
FUNDACIÓN	136	149	1.518.910	1.438.943
Establecimiento Asistencial	13	22	94.248	106.475
Otras instituciones sin fin de lucro	81	100	490.742	323.370
Empresas	11	23	228.691	283.579
Cooperativas	14	6	28.602	12.972
Otras instituciones con fin de lucro	2	8	471	28.004
No consta	157	3	158.582	32.200
<b>TOTAL</b>	<b>3.685</b>	<b>3.854</b>	<b>16.485.943</b>	<b>18.024.488</b>

Fuente: Anuario de Estadísticas Laborales y de Asuntos Sociales (1998).

El total de entidades sin ánimo de lucro, objeto de estudio, son las que se presentan a continuación, indicando los porcentajes que representan respecto del total de ESAL:

TIPO DE ENTIDAD	1994	1995	1996	1997
Asociación sin fin de lucro	85,1%	83,3%	81%	83%
Federación de Asociac. sin fin de lucro	2%	3%	3%	3%
FUNDACIÓN	7%	8%	9%	9,7%
Establecimiento Asistencial	0,5%	0,7%	0,7%	0,7%
Otras instituciones sin fin de lucro	5,4%	5%	6,3%	3,6%
<b>TOTAL</b>	<b>10.384</b>	<b>10.608</b>	<b>9.669</b>	<b>9.716</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales.

Las entidades que tienen mayor peso en el Registro del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales son principalmente las asociaciones sin fin de lucro, y no experimentan variaciones significativas en el período que estamos analizando. En segundo lugar, se encuentran las Fundaciones, cuyo peso está bastante por debajo del de las anteriores entidades, y que experimenta un ligero aumento en los últimos años. Por último y prácticamente manteniendo la misma proporción, se encuentran en general, el resto de instituciones sin ánimo de lucro, las federaciones de asociaciones sin ánimo de lucro y los establecimientos asistenciales.

Es importante, no sólo la variación cuantitativa de estas entidades, sino la de los recursos que principalmente reciben y que son las subvenciones de la Administración. Para ello, es necesario centrar los datos de los que disponemos respecto al número de entidades de cada tipología que estamos analizando, el número de subvenciones que recibe cada entidad, independientemente de las cantidades recibidas y por último la totalidad de subvenciones recibidas por entidad en miles de ptas., diferenciando dos períodos de estudio para incidir en sus variaciones:

<b>1996</b>	<b>(1)</b>	<b>(2)</b>	<b>(3)</b>	<b>(4)</b>	<b>(5)</b>
Nº Entidades	7.831	279	882	70	607
Nº Subvenciones	2.566	127	186	13	102
Subvenciones (miles ptas.)	10.439.495	4.246.303	3.208.974	3.208.974	94.248
<b>1997</b>	<b>(1)</b>	<b>(2)</b>	<b>(3)</b>	<b>(4)</b>	<b>(5)</b>
Nº Entidades	8.036	310	948	74	348
Nº Subvenciones	2.841	184	217	28	124
Subvenciones (miles ptas.)	11.354.987	4.968.113	2.528.793	240.454	6.010.169

- (1): Asociación sin fin de lucro  
 (2): Federación Asociación sin fin de lucro  
 (3): FUNDACIÓN  
 (4): Establecimiento Asistencial  
 (5): Otras instituciones sin fin de lucro

En el siguiente cuadro se reflejan los porcentajes de las subvenciones que recibe cada entidad, así como los datos obtenidos de las anteriores tablas, para los períodos indicados:

<b>TIPO DE ENTIDADES</b>	<b>Subvenciones (%)</b>		<b>Importe miles/Subvenc.</b>		<b>Importe miles/entidad</b>	
	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>
Asociación sin fin de lucro	43,7%	47,6%	4.068	3.996	1.333	1.413
Federac. Asociac. sin fin de lucro	17,8%	20,8%	33.435	27.000	15.219	16.026
FUNDACIÓN	13,4%	10,6%	17.252	11.653	3.638	2.667
Establecimiento Asistencial	0,39%	1%	7249	8.587	1.346	3.249
Otras instituciones sin fin de lucro	24,5%	25,2%	57.431	48.469	9.650	17.270
<b>TOTAL</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>119.435</b>	<b>99.705</b>	<b>31.186</b>	<b>40.625</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales.

Las entidades que reciben más subvenciones (en miles pesetas) son las asociaciones sin fines de lucro, incrementándose además en el año 1997, seguidas de otras instituciones sin fines de lucro, de las federaciones de asociaciones sin fines de lucro y de las Fundaciones. Es interesante

destacar que, si bien las asociaciones sin fines de lucro son las que más subvenciones reciben, sin embargo, si realizamos un análisis del importe que por término medio reciben de cada subvención, son otras instituciones sin ánimo de lucro, las entidades que más importe medio reciben. En el caso que nos ocupa, las Fundaciones están en tercer lugar, pero sufren una disminución de dicha variable en el año 1997.

Si analizamos el importe de subvenciones recibidas por entidad, son las Federaciones de Asociaciones sin ánimo de lucro las que más subvenciones reciben por cada entidad, aumentando en el año 1997. En el caso de las Asociaciones, aún siendo las más numerosas tanto en número de entidades como en las subvenciones recibidas en miles de pesetas, observamos que están por debajo de las Fundaciones, en cuanto a subvenciones recibidas por entidad, siendo la diferencia significativa, no sólo respecto a las Fundaciones, sino también respecto a las Federaciones de Asociaciones principalmente.

## **2.7. Situación económica actual de las Fundaciones inscritas en el Registro de la Comunidad de Madrid**

El siguiente estudio se ha realizado tomando como base de información, los datos económicos de 54 Fundaciones dependientes actualmente del Protectorado de la Consejería de Educación de la Comunidad de Madrid. Se han obtenido las tablas de las magnitudes financieras y económicas más significativas del conjunto de Fundaciones consideradas, procediendo a exponer un breve análisis sobre la dimensión, composición y distribución de este sector, realizada por dicha Consejería de Educación.

### **2.7.1. Dimensión y composición del activo**

La mayor parte de las Fundaciones analizadas que fueron constituidas en fechas remotas, ofrecen datos referentes a su patrimonio no actualizados,

lo que se traduce en una infravaloración de la cifra del activo total que arroja la base de información que se ha tomado como referencia.

Se han considerado un total de 54 Fundaciones de las que, cuatro de ellas, no presentan datos referentes al período objeto de estudio (1998/1999), por lo que el volumen total de activos de las Fundaciones analizadas (50 Fundaciones), supera prácticamente los 17.600 millones de ptas.

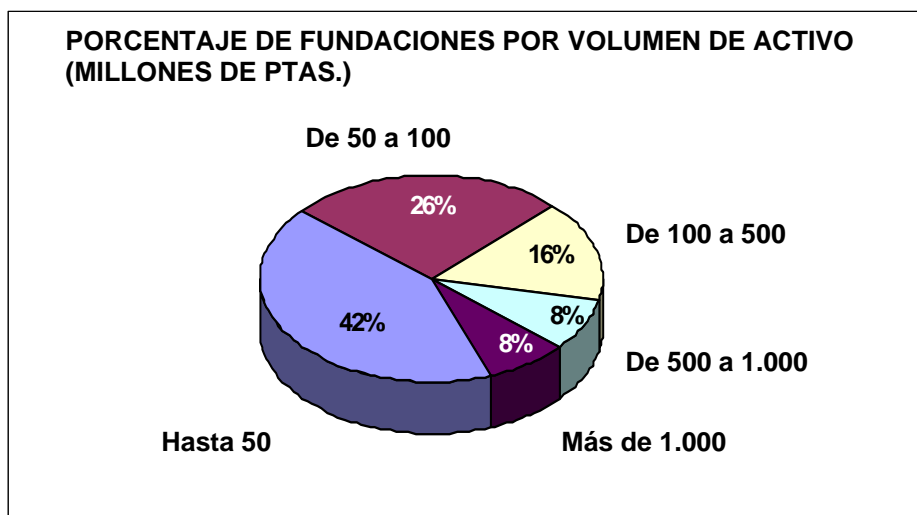
A continuación mostramos los datos representativos del volumen de activo de las Fundaciones analizadas, cuyos porcentajes se han obtenido sobre el total de Fundaciones que presentan datos en el ejercicio 1998 (50 Fundaciones de las 54 que han presentado cuentas anuales al Protectorado):

<b>VOLUMEN DE ACTIVO (En millones de pesetas)</b>				
<b>EJERCICIO 1998</b>	<b>Nº Fundaciones</b>	<b>% Fundaciones</b>	<b>Total activo por tramo</b>	<b>% s/activo total</b>
Hasta 50	21	42 %	287.685.497	1,63 %
De 50 a 100	13	26 %	900.232.456	5,11 %
De 100 a 500	8	16 %	1.884.804.765	10,70 %
De 500 a 1.000	4	8 %	2.958.026.931	16,79 %
Más de 1.000	4	8 %	11.583.208.268	65,76 %

Fuente: Consejería de Educación de la Comunidad de Madrid (2000).

En una primera aproximación a los datos, se observa que existe una gran disparidad de volúmenes cuantitativos, coexistiendo Fundaciones con importes apenas superiores al millón de ptas. con otras cuyas cifras alcanzan los miles de millones; se observa asimismo una significativa concentración de los mismos, puesto que entre las prácticamente tres cuartas partes de las Fundaciones (68%) no alcanzan el 7% del activo

total, 1.188 millones, mientras que dieciséis Fundaciones, representa algo más de la cuarta parte del total de las Fundaciones (32%) y aglutinan más del 93% del total agregado, es decir 16.000 millones de pesetas:



### 2.7.2. Dimensión y composición de la dotación fundacional

El volumen total de la dotación fundacional de las Fundaciones analizadas alcanza la cantidad de 3.500 millones de pesetas, cifra que tiene la misma falta de actualización que se ha señalado respecto al volumen de activo.

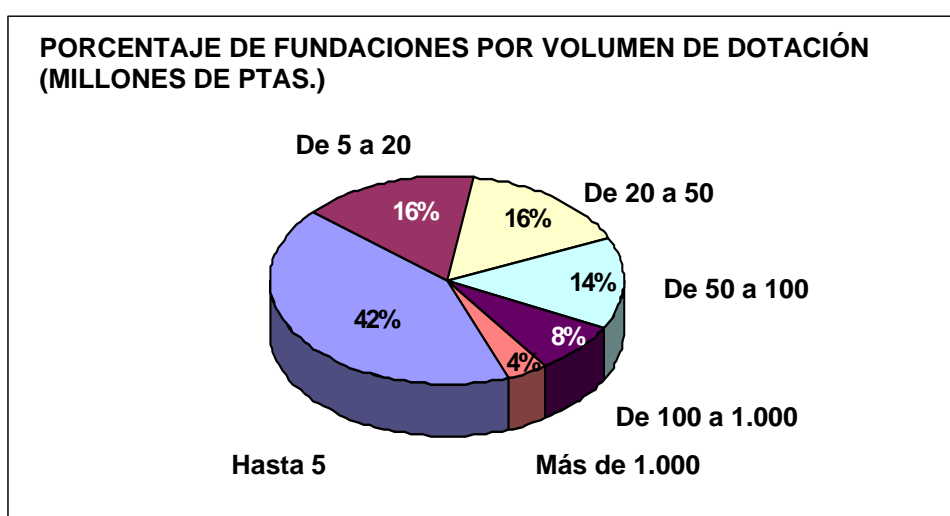
El volumen de dotación fundacional en la misma muestra de 50 Fundaciones, ofrece la misma disparidad y concentración de volúmenes que en el caso de los activos:

**VOLUMEN DE DOTACIÓN FUNDACIONAL (En millones de pesetas)**

EJERCICIO 1998	Nº Fundaciones	% Fundaciones	Total Dotación Fundacional por tramo	% s/ Dotación Fundacional Total
Hasta 5	21	42 %	27.503.120	0,77 %
De 5 a 20	8	16 %	87.980.278	2,46 %
De 20 a 50	8	16 %	293.399.520	8,21 %
De 50 a 100	7	14 %	477.419.851	13,37 %
De 100 a 1.000	4	8 %	609.244.195	17,06 %
Más de 1.000	2	4 %	2.076.594.037	58,13 %

Fuente: Consejería de Educación de la Comunidad de Madrid (2000).

La mayoría de las Fundaciones (74%) agrupan algo más de la décima parte de la dotación fundacional total, un 11,44%; mientras que el resto de Fundaciones (26%) tienen concentrado prácticamente el 90% de la dotación global. De las Fundaciones analizadas, un 42% tienen una dotación fundacional inferior a 5 millones de pesetas y sólo un 4% de dichas Fundaciones tienen un volumen de dotación fundacional que supera los 1.000 millones de pesetas, representando el 58% de la cuantía total del sector. La dotación fundacional supone un 20% del activo total del conjunto de las Fundaciones:



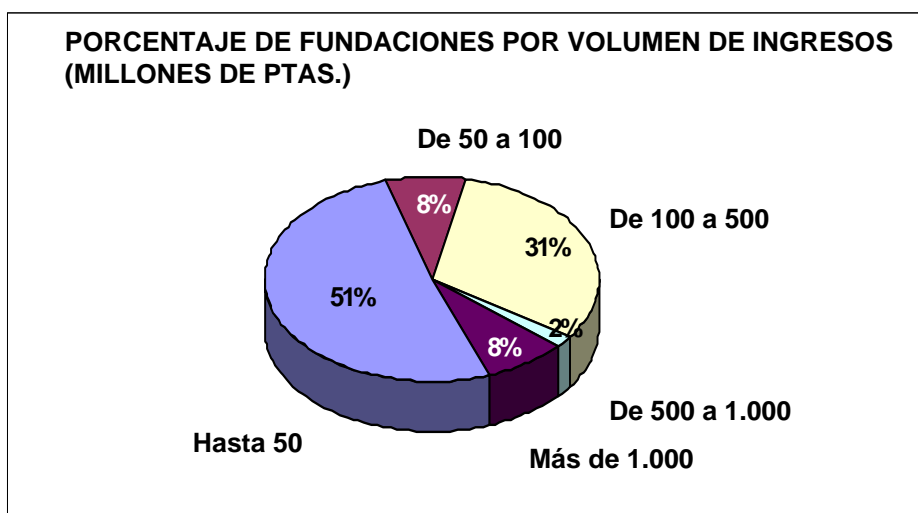
### 2.7.3. Dimensión y composición de los ingresos

El volumen total de los ingresos alcanza prácticamente la cifra de 13.000 millones de pesetas, con una característica significativa cual es la dispersión y concentración ya aparecidas en los apartados anteriores. El 60% de los ingresos totales se concentran en 4 Fundaciones, sin embargo el 51% no llega a obtener el 3% de los ingresos del sector:

VOLUMEN DE INGRESO (En millones de pesetas)				
EJERCICIO 1998	Nº Fundaciones	% Fundaciones	Total ingreso por tramo	% s/Ingreso Total
Hasta 50	25	51,02 %	340.516.336	2,63 %
De 50 a 100	4	8,16 %	303.708.029	2,35 %
De 100 a 500	15	30,61 %	3.700.768.119	28,61 %
De 500 a 1.000	1	2,04 %	811.439.288	6,27 %
Más de 1.000	4	8,16 %	7.779.910.030	60,14 %

Fuente: Consejería de Educación de la Comunidad de Madrid (2000).

En relación con la composición de ingresos, la cuarta parte de ellos proviene de subvenciones y el 3,5% de donaciones. En general, el sector arroja un resultado positivo en el ejercicio (en el sentido de excedente), como consecuencia de resultados positivos que proceden de la mayor parte de las Fundaciones que son objeto del análisis que se está realizando:





## **CAPÍTULO 4**

### **LA ACTIVIDAD DE LAS FUNDACIONES Y LA CONTABILIDAD FINANCIERA EXTERNA**

#### **1. MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS**

La elaboración de un marco conceptual para la emisión de normas de contabilidad ha sido desarrollado por Financial Accounting Standard Board (FASB), a través de sus documentos “Statement of Financial Accounting Concepts” (SFAC):

- SFAC nº 2: “Qualitative Characteristics of Accounting Information” (1980).
- SFAC nº 4: “Objetives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations” (1980). Este documento se configura como una adaptación a las ESAL del SFAC nº 1: “Objetives of financial Reporting for Business Enterprises” (1978), referente a las empresas de negocios.
- SFAC nº 6: “Elements of Financial Statements” (1985), que sustituye al SFAC nº 3, y declara aplicable el SFAC nº 2, en lo relacionado con las ESAL, incorporando para ello, 40 párrafos nuevos.

El FASB, en su informe, analiza la información que han de proporcionar los estados financieros elaborados por las ESAL, llegando a la conclusión que no deben ser más rigurosos que los que ofrecen las empresas lucrativas. El problema fundamental se centra en las necesidades de información de los

usuarios, puesto que dicha información será útil para determinados usuarios externos, pero sin embargo resulta limitada. Por otra parte, para los órganos de control externos, como el Protectorado, aún teniendo las mismas limitaciones que los usuarios externos, en cuanto a la información recibida mediante los estados financieros, poseen autoridad suficiente para obtener la información necesaria.

Como introducción al desarrollo y análisis de todos aquellos aspectos más novedosos, que se han de destacar en la rendición de cuentas de las Fundaciones, creemos necesario hacer referencia a los siguientes elementos básicos en la contabilidad de las Entidades No Lucrativas.

### **1.1. Objetivos de la información contable**

El Financial Accounting Standards Board, en su SFAC nº4, párrafos 33 y 55, detalla los objetivos de la información contable para organismos sin ánimo de lucro, distinguiendo los siguientes:

- I. Información que resulte útil para que los usuarios puedan llevar a cabo una toma de decisiones racional acerca de la asignación de recursos en estas organizaciones.
- II. Información que ayude a los usuarios a conocer los servicios que presta la organización y su capacidad para continuar prestándolos.
- III. Información que resulte útil a los usuarios para conocer cómo los gestores de los organismos sin ánimo de lucro han hecho frente a su responsabilidad en la administración y los logros por ellos alcanzados.
- IV. Información acerca de los recursos económicos, obligaciones y recursos netos de la organización, y los efectos de las

transacciones, hechos y circunstancias que modifican los recursos y los intereses puestos en ellos.

- V. Información acerca de los logros alcanzados por la organización durante el período. En este contexto, la información más útil es la concerniente a la medición periódica de los cambios en la cantidad y composición de los recursos netos de la organización.
- VI. Información acerca de la manera en que la organización obtiene y emplea sus recursos líquidos, sus endeudamientos y la forma en que se les hace frente, y sobre otros factores que pueden afectar a la liquidez de la organización.
- VII. Explicaciones e interpretaciones que permitan a los usuarios comprender la información suministrada.

## **1.2. Usuarios de la información contable**

EL SFAC nº4 emitido por el FASB, destaca que los grupos de usuarios de la información elaborada por las entidades sin ánimo de lucro son:

- Los suministradores de recursos (acreedores, comerciales o financieros, miembros o contribuyentes de fondos a la entidad).
- Los beneficiarios de los servicios.
- Los organismos supervisores de la actividad desarrollada por las ESAL.
- Los directivos de la entidad.

Ante un conjunto tan amplio de usuarios interesados en conocer la trayectoria de la Fundación, las necesidades de información que se les asigna a las cuentas de las Fundaciones son diferentes, por lo que se pueden clasificar en los siguientes [Fullana Belda, 1998, 309]:

**1. Usuarios externos:** Protectorado, fundadores, donantes de fondos, tanto públicos como privados, Hacienda Pública, deudores y acreedores, beneficiarios de los servicios prestados por la entidad y la sociedad en su conjunto; puesto que la finalidad de las Fundaciones es la realización de actividades de interés general.

A este tipo de usuarios se les ha de suministrar información en torno a la situación patrimonial en todos los sentidos, es decir, composición del patrimonio, valoración económica, mantenimiento, etc.; información sobre el cumplimiento de los objetivos fijados, desde el doble punto de vista jurídico-económico, es decir información tanto de la ejecución de los presupuestos como el cumplimiento de sus obligaciones legales y por último información acerca de la fijación de objetivos para el ejercicio próximo. Y además, al Protectorado se le ha de suministrar toda aquella información que sea objeto de su actividad de control.

**2. Usuarios internos:** gestores y Patronato de la Fundación. Estos usuarios a través de su gestión, se responsabilizan de la supervivencia de la entidad.

A los usuarios internos les interesa la información que se deriva del sistema de contabilidad de gestión, en concreto conocer los costes de los procesos y los centros que intervienen en la generación de los servicios, con la intención de controlar y optimizar el consumo de los recursos utilizados.

### **1.3. Necesidades de información de los usuarios**

Las necesidades de los usuarios de la información contable, se pueden relacionar con las siguientes [Anthony, 1978]:

- Situación o viabilidad financiera de la organización.
- Cumplimiento de estatutos o normas de funcionamiento adoptadas; principalmente todo lo que se refiere al gasto (regularidad).
- Actuación de los gestores, en términos de eficacia, eficiencia y economía.
- Coste de los servicios prestados.

En el SFAS 117, se enuncian como características a satisfacer por la información contable de estas entidades las correspondientes a relevancia, comprensibilidad y comparabilidad, exigiendo para ello métodos de registro de la información para que resulte útil para la toma de decisiones.

En esta línea, el SFAS 117 dispone que el objetivo primario de los estados financieros de las ENL es proporcionar información relevante que satisfaga los intereses comunes de donantes, miembros, acreedores y otros que suministran recursos a estas entidades. Los intereses comunes de tales usuarios externos de los estados contables consisten en determinar:

- Los servicios proporcionados por la entidad y su capacidad para seguir proporcionándolos.
- La manera en que los gestores de la entidad desempeñan sus responsabilidades y otros aspectos de su actuación.

El FASB considera que la presentación de la información en forma agregada referente a la organización como una unidad, facilita la comprensión absoluta de su posición financiera, de los resultados de sus operaciones y de los flujos de tesorería; pero sin embargo el SFAS 117 no impide que la información sea presentada de una forma desagregada mediante fondos individuales o grupos de fondos, puesto que su utilidad se hace constar en términos de control de gestión, contabilidad interna, y

garantizar el uso fijado por los recursos financieros donados con finalidades específicas.

En este sentido, el FASB sigue un criterio similar a las entidades lucrativas, puesto que considera que las ESAL deben disfrutar de la misma libertad en el momento de distinguir la información que sea más significativa. Para ello, las normas para la presentación de los estados financieros, deben centrarse en su contenido, que es la información básica que han de suministrar en su formato.

Por lo tanto, se produce un cambio de perspectiva en la elaboración de la información que suministran las ESAL, siendo más flexible a partir de un estándar mínimo establecido por el SFAS 117, que por su influencia en el análisis de la información financiera, que desarrollaremos en posteriores capítulos.

## **2. REGLAS GENERALES DE ACTUACIÓN DE LAS FUNDACIONES**

El artículo 21 de la LF establece los principios de actuación que rigen a las Fundaciones, siendo unas normas básicas de funcionamiento o criterios que deben orientar su actividad. Esta normativa va a generar unas determinadas necesidades de información contable, que deberán condicionar el proceso de rendición de cuentas y de auditoría. Dichos principios de actuación u obligaciones básicas se centran en tres elementos fundamentales que se van a desarrollar a continuación, tales como el destino del patrimonio y sus rentas a los fines fundacionales, ofrecer información de los fines y actividades que se van a realizar y por último, fijar los criterios de imparcialidad y no discriminación de los beneficiarios.

## **2.1. El patrimonio y sus rentas deben destinarse a los fines fundacionales**

La propia definición de las Fundaciones como instituciones que realizan actividades sin ánimo de lucro y que tienen unos objetivos sociales, es la base para este primer principio de actuación. Las Fundaciones son etimológicamente “un fondo adscrito a un fin”, ya que los recursos se destinan a unos fines sociales, culturales o educativos determinados y los beneficiarios suelen ser sectores de la sociedad que más lo necesitan.

Se puede definir a las Fundaciones [Serra Rodríguez, 1995, 51] desde el punto de vista jurídico, como un negocio fundacional consistente en una declaración de voluntad dirigida a constituir una persona jurídica, que consta de dos partes: una orgánica y otra patrimonial, lo que supone un doble contenido para un único negocio fundacional: como disposición patrimonial y como acto de organización, que permite al fundador determinar la estructura organizativa precisa para la realización de fines.

Hay muchos más “fines en busca de fondos” que fondos adscritos a un fin, en el sentido de que las Fundaciones consisten frecuentemente en instituciones bien intencionadas, que se constituyen con la finalidad de recaudar fondos, que, a su vez, reinvierten en las actividades que les movieron a asociarse [Mayor Zaragoza, 1993, 30]. Las características que definen a las Fundaciones deben ser: disponer de unos medios, de unas voluntades bien definidas y especificadas.

La afectación del patrimonio de la Fundación y sus rentas al cumplimiento de fines, no quiere decir que tal afectación se realice por partes iguales. Para evitar cualquier problema de cumplimiento de esta obligación es frecuente que en los estatutos de la Fundación se presenten cláusulas como:

“La precedente enumeración de fines no entraña la obligación de atender a todos, ni les otorga orden de prelación alguno”.

“La Fundación, atendidas las circunstancias de cada momento, tendrá plena libertad para proyectar su actuación hacia cualquiera de las finalidades expresadas, según los objetivos concretos que, a juicio de su Patronato, resulten prioritarios”.

“Los recursos de la Fundación se entenderán afectos o adscritos sin determinación de cuotas a la realización de los fines fundacionales”.

Dichas previsiones estatutarias persiguen evitar posibles interpretaciones rígidas del Protectorado, debido a que en las Fundaciones existen fines de diferente naturaleza y, de esta forma, el Patronato tiene mayor libertad de actuación en la obligación de perseguir la totalidad de los fines, tanto si afectan a su patrimonio como a sus rentas.

Ahora bien, debemos distinguir patrimonio y dotación y, a su vez, determinar los criterios que permiten individualizar, en el ámbito del patrimonio fundacional, los bienes que están incluidos en la dotación para diferenciarlos del patrimonio en general [Rebollo Alvarez-Amandi, 1994, 35]. Si nos apoyamos en la LF podemos obtener una definición del concepto dotación:

“Es la aportación inicial del fundador (art.8) que una vez homologada por el Protectorado como adecuada y suficiente para los fines previstos (art.10 y 36), viene a constituir el capital permanente y productivo de la Fundación, capaz de incrementarse con las aportaciones sucesivas que expresamente se hagan con este carácter (art.10) para asegurar el cumplimiento duradero de los fines de la Fundación (art.1)”.



Como consecuencia de fines de diferente naturaleza, pudiera darse el caso de cambios de competencia de los órganos que desempeñan funciones de Protectorado<sup>1</sup>, en el sentido de que, si los fines de interés general que persigue la Fundación no son de la misma naturaleza, la competencia de un Protectorado en concreto se podrá referir a aquellos fines que se persigan *con mayor intensidad* [Del Campo Arbulo, 1996, 249].

Por ello, el hecho de que una Fundación cambie de prioridad sobre los fines que persigue, puede hacer que se desplace la competencia ministerial de un Departamento a otro, pudiendo derivar en un problema que no se concreta en ninguna legislación sobre Fundaciones. Creemos necesario, por tanto, tener presente las etapas de la reclasificación de la Fundación por parte de los Protectorados:

- El Protectorado exige a la Fundación un acuerdo de su Patronato para que en las actuaciones que se realicen se persigan fines cuyo control esté atribuido a un Departamento ministerial distinto.
- Solicitud de un informe a dicho departamento de la competencia que va a actuar sobre los nuevos fines.
- Cuando el informe sea positivo, el Departamento que originariamente ejercitaba el Protectorado adopta el acuerdo de ceder su competencia al llamado a ejercerlo en lo sucesivo y le remite cuantos antecedentes de la Fundación obren en su poder.
- La eventual disparidad de criterios entre los Departamentos implicados da lugar al planteamiento de un conflicto de atribuciones.

---

<sup>1</sup> El Protectorado está atribuido a la Administración General del Estado generalmente y su ejercicio concreto se lleva a cabo por los Departamentos Ministeriales más directamente relacionados con los fines fundacionales por razón de materia.

Hay autores que critican la LF en cuanto a la función que se le atribuye al Protectorado para la inscripción de las Fundaciones [Piñar Mañas, 1995a, 68], basándose en que el sistema que se establece en el art. 36.2 de la LF, exige un informe favorable sobre la persecución de fines de interés general y la determinación de la suficiencia de la dotación, del Órgano “al que corresponda el ejercicio del Protectorado” para poder inscribir la Fundación; lo cual no parece que sea un régimen acertado, porque se está dejando en manos de unidades administrativas distintas la decisión sobre si se inscribe o no una Fundación. Dado que el informe debe ser favorable, al ser órganos distintos del Protectorado, se está dejando la decisión de la inscripción de la Fundación, ya no sólo a una única unidad administrativa, sino a órganos administrativos diferentes.

Una vez fijados los fines fundacionales pudiera darse el caso de que exista imposibilidad de realización de tales fines, ya sea material o jurídica o bien referida al fin mismo o a los medios necesarios para llevarlo a cabo. La imposibilidad de la realización de fines fundacionales puede ser originada por un cambio en las circunstancias de la Fundación o internas a la misma. En esta línea, [Nieto Alonso, 1996, 423] estima que dicha imposibilidad pudiera ser causa de extinción de la Fundación, por lo que se debe encontrar un punto de equilibrio entre el objeto y el fin fundacional.

En caso de extinción de la Fundación, hay que destacar los efectos sobre los bienes y derechos resultantes de la liquidación, ya que la LF en su art. 31, excluye la reversión al fundador o a sus familiares y establece que el producto de la liquidación deberá destinarse a Fundaciones o entidades no lucrativas que cumplan tres requisitos: que sean privadas, que persigan fines de interés general y que tengan afectados sus bienes a la consecución de aquéllos. En estos casos de liquidación de Fundaciones hay autores que mantienen la tesis de la posibilidad de establecer la

reversión de los bienes de la Fundación a favor de los herederos del fundador [Martínez Lafuente, 1999]. Nos planteamos la duda de la aplicación de la LF en todos los supuestos de efectos de la liquidación sobre el cumplimiento de los fines fundacionales.

## **2.2. Facilitar información suficiente de sus fines y actividades**

El artículo 2 establece que las Fundaciones deben perseguir fines de interés general, tales como: asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo..., o cualesquiera de naturaleza análoga, beneficiando a colectividades genéricas de personas.

Por su parte el artículo 21b) establece que las Fundaciones deben ofrecer información suficiente de sus fines y actividades para que sean conocidos por los beneficiarios y demás interesados. En primer lugar, al ser el colectivo de beneficiarios indeterminado, cabría plantearse la necesidad de informar públicamente y la forma de llevarlo a cabo. En esta línea, la Ley Canaria, igual que el resto de Comunidades Autónomas sanciona el principio de publicidad. Lo resuelve estableciendo en su artículo 13, la obligación de publicación en el Boletín Oficial de Canarias de un extracto de la Memoria anual de la Fundación, incluyendo un resumen del inventario-balance y de las actividades realizadas. A esta tarea también contribuye el Protectorado, puesto que una de las funciones que le están atribuidas y que la LF establece en su artículo 32.2, es la de “dar publicidad a la existencia y actividades de las Fundaciones”.

En segundo lugar, la LF no especifica qué se entiende por *dar información suficiente*. Se podría considerar [Cabra de Luna, 1995, 178] que la información no debe limitarse a las memorias o informes generales entendidos como una obligación, sino que debe formar parte de las

actividades normales de la Fundación y ser considerada como una oportunidad para explicar sus objetivos y problemas. En este sentido el mismo autor afirma que este principio supone una “actitud proactiva” de las Fundaciones y de los entes en que éstas se asocien para que se puedan conocer sus fines y actividades. Además considera que es necesario resaltar la diferencia entre la información que se materializa *ex ante*, mediante proyectos, convocatorias de ayudas, etc., de la información *ex post*, por las actividades realizadas, que es la que se obtendría de las Administraciones, resaltando la importancia tanto del primer tipo de información como del segundo.

### **2.3. Actuar con criterios de imparcialidad y no discriminación de sus beneficiarios**

El artículo 21.1.c de la LF, establece que las Fundaciones deben tratar por igual a los beneficiarios que reúnan los requisitos exigidos por el fundador para poder recibir el beneficio fundacional. Este principio de actuación deriva directamente del principio de igualdad reconocido en el art.14 de la Constitución Española<sup>2</sup>.

La especificidad de estas reglas básicas para la determinación de los beneficiarios, es de obligado cumplimiento y debe recogerse en los Estatutos fundacionales, tal y como se establece en el artículo 9.1.d. de la LF: “En los estatutos de la Fundación se hará constar las reglas básicas para la aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines fundacionales y para la determinación de los beneficiarios”. Ahora bien, es frecuente proclamar en los estatutos la libertad absoluta del Patronato

---

<sup>2</sup> Art. 14 de la Constitución Española establece que: “Los españoles son iguales ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”.

para la selección de beneficiarios, dentro de los fines generales y programas concretos de la Fundación [De Prada González, 1994, 244].

Se está estableciendo por tanto, el *principio de no discriminación*, que opera como garantía de la igualdad de los miembros del colectivo beneficiario; aun cuando, en realidad, los Patronatos se otorgan ciertas facultades para la selección del destinatario de la prestación.

En cuanto a la modificación de los estatutos a voluntad o iniciativa del Patronato [Durán Rivacoba, 1996, 190] hay una serie de observaciones que el citado autor tiene en cuenta:

- Reconoce que lo más razonable hubiera sido que la LF hubiese requerido una decisión amplia, cuando no la unanimidad, para la variación de los estatutos.
- Rechaza la posibilidad de invalidar la prohibición de modificación de los estatutos impuesta por el fundador, estableciendo la posibilidad de la autorización de dicha modificación por el Protectorado.
- Destaca el limitado alcance de la prohibición del fundador a la modificación de estatutos, que puede ser salvada por la previa licencia o autorización del Protectorado.

Puede ser incluso el propio fundador el que determine los límites del ámbito de los posibles beneficiarios de la Fundación, pues si realizamos un análisis de lo establecido en la LF, en varios artículos ya citados en este apartado, podemos concluir que el fundador puede establecer las condiciones necesarias para obtener las prestaciones de la Fundación, siempre que la finalidad fundacional beneficie a colectividades genéricas de personas.

Existen autores [Piñar Mañas, 1987, 129] que mantienen que existe un verdadero derecho a favor de los beneficiarios, en los casos en que éstos están objetiva y precisamente delimitados en los estatutos, sin que la Fundación pueda desviarse en ello de lo dispuesto. En cuanto al derecho del beneficiario a controlar la actividad de la Fundación, es inadmisibles, entendiéndose que tal control sólo le corresponde a la Administración.

### **3. ACTIVIDADES MERCANTILES E INDUSTRIALES**

Históricamente a las Fundaciones se les han puesto grandes obstáculos respecto a la posibilidad de realizar actividades económicas. En la actualidad ya no se discute que las Fundaciones, para llevar a cabo sus fines fundacionales, puedan funcionar como las empresas. Una de las diferencias que destacan en las Fundaciones y que las hacen diferentes de las entidades mercantiles, tal y como establece [Guijarro Arrizabalaga, 1992, 138] es que los excedentes revierten a la Fundación para sus fines, y no se reparten entre el Patronato. En todo lo demás puede funcionar como una empresa, pero, al final, la distinción última consiste en que no hay excedentes repartibles sino que revierten a los fines de la Fundación.

Desde el punto de vista jurídico, el problema se centra en la posibilidad de que las Fundaciones, con la finalidad de perseguir el interés general, actúen en el mismo ámbito jurídico en el que desarrollan sus actividades las empresas lucrativas.

Dicha posibilidad [Piñar Mañas, 1997, 246] no es inviable en el Derecho español, pero en la práctica puede generar problemas, en el sentido de que la Fundación podría entrar en competencia desleal con otras empresas, debido al régimen fiscal favorable del que disfrutaban las Fundaciones y no las empresas.

Tanto las Fundaciones que realicen actividades mercantiles, como las que desarrollen únicamente actividades fundacionales, están obligadas a respetar las normas que prohíben la competencia desleal y la realización de prácticas restrictivas de la competencia o de abuso de posición dominante. Tendrán derecho a utilizar signos distintivos en el ejercicio de su actividad económica: nombre comercial, rótulo, marcas. Se someterán a las normas reguladoras del régimen de Patentes de invención (Ley 11/1986 de 20 de marzo), modelos de utilidad, dibujos industriales y Propiedad Intelectual (22/1987 de 11 de noviembre). De la misma forma, se les aplicarán las disposiciones de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad<sup>3</sup>, puesto que son las mismas normas destinadas a todos los “operadores económicos del mercado” por cuenta propia con autonomía de decisión o independencia y autonomía patrimonial. También la Ley 26/1984 de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, contiene un concepto de oferente de servicios o productos muy amplio.

Por lo tanto, las Fundaciones no pueden vulnerar las normas de protección de la libre competencia. Aunque no esté prevista expresamente en el articulado del régimen sustantivo de las Fundaciones, sí existe una mención expresa al tratar el régimen tributario. Tanto en el art. 48 de la LF, referente a la exención del Impuesto de Sociedades, como en el art. 58<sup>4</sup> de la misma, sobre el Impuesto de Actividades

---

<sup>3</sup> La Ley 34/1988 de 11 de noviembre, General de Publicidad, en su art. 2 establece que se aplica siempre que una persona física o jurídica, pública o privada, en el ejercicio de una actividad comercial, industrial, artesanal o profesional, realiza cualquier forma de comunicación con el fin de promover de forma directa o indirecta la contratación de bienes muebles o inmuebles, servicios, derechos y obligaciones.

<sup>4</sup>Art. 58.2 de la LF, establece que: “...a estos efectos, se entenderá que las explotaciones económicas coinciden con el objeto o finalidad específica de la entidad cuando las actividades que en dichas explotaciones se realicen persigan el cumplimiento

Económicas, condicionan la exención a que las explotaciones económicas en que se hayan obtenido los resultados coincidan con el objeto o finalidad específica de la entidad, en los términos que se desarrollen reglamentariamente [Linares Andrés, 1998, 248].

En esta línea, nos tenemos que plantear cuándo se considera que concurre el concepto de competencia desleal para denegar la exención y a qué se refiere la LF al referirse a actividades que generen competencia desleal. Existen argumentos que, en intentos de interpretar la LF, plantean varias hipótesis: para que no exista competencia los precios que se cobren han de estar de acuerdo con los normales de mercado, lo que reporta un diferencial de beneficio sobre los competidores, habida cuenta de la exención fiscal; que el precio sea superior, para neutralizar la ventaja, que no sería una solución conveniente, al generar más margen que la competencia; o que se cobre menos, lo que no sería admisible pues se atrae clientes, que al final perjudicaría a los competidores. En concreto, lo que la LF pretende es que se cobre lo normal en el sector de que se trate, que es como menos distorsiones se crean en la competencia, lo que no quiere decir que no se puede cobrar menos del precio de mercado, ya que se condenaría a sectores enteros de lo no lucrativo a desaparecer, como son las entidades de carácter social y humanitario [Giménez-Reyna, 1995, 433].

Existen opiniones que defienden la posibilidad de que la Fundación desarrolle una actividad mercantil, como medio para alcanzar sus objetivos de interés general, aunque apuntan un inconveniente que “puede provenir no tanto de su acomodación a las leyes del mercado, sino precisamente de su vulneración, al poder incurrir en una competencia desleal” [Rebollo, 1994,218].

---

de los fines contemplados en el art. 42.1.a), que no generen competencia desleal y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas”.



Por otra parte, a las Fundaciones les resulta difícil competir con las empresas, pues las empresas disponen de sistemas mucho más rápidos para la toma de decisiones, como herramienta fundamental en la actividad empresarial. Esta última hipótesis se ha venido defendiendo hasta la actualidad, sin embargo creemos que las Fundaciones están comenzando a desarrollar sus actividades fundacionales, prácticamente con los mismos sistemas de gestión que las empresas mercantiles, con la diferencia lógica de la peculiaridad de sus finalidades fundacionales, encontrándose con un problema añadido y es que las Fundaciones deben solicitar autorizaciones al Protectorado para llevar a cabo actos jurídicos de envergadura, lo que hace que se ralenticen sus actividades.

En cuanto a la obligación que tienen las Fundaciones de solicitar al Protectorado del Gobierno autorización, es interesante citar la STS de 7 de mayo de 1987, que eximía de dicha obligación a las Fundaciones para el amplio ejercicio de sus funciones y del desarrollo de todas sus actividades. En esta línea, las facultades que tenía el Patronato aumentan y no necesitan contar con la previa autorización del Protectorado; lo cual como expresa [Piñar Mañas, 1992, 86] no quiere decir que exista una absoluta libertad exenta de cualquier control ni de responsabilidad. Con dicha STS las facultades del Patronato se consideran “a fe y a conciencia” en la medida que el fundador lo haya establecido, por lo que la Fundación puede quedar exenta de la obligación de rendir cuentas y de la necesidad de contar con la autorización del Protectorado para llevar a cabo actividades, que de otro modo la necesitarían.

En el capítulo segundo de este trabajo ya expusimos que la LF actual no admite la cláusula “a fe y a conciencia” con la finalidad de eludir el control público, como se venía haciendo hasta entonces, atribuyendo la gestión de la Fundación a la acción única del Patronato [Piñar Mañas, 1995b, 376] que por lo tanto, no rendía cuentas a ningún organismo ni solicitaba

autorizaciones para actuar, y menos aún ofrecía información al Protectorado de las actividades de la Fundación<sup>5</sup>.

La realización del fin fundacional no es el simple fruto de una declaración retórica de intenciones, o el cumplimiento de determinados requisitos administrativos, sino “el resultado de una acción económica y socialmente eficaz” [Alvarez de Mon, 1997, 12]. La mejor forma de asegurar este cumplimiento de fines es mediante la concreción de actividades que sirvan para su ejecución y no se puede obviar que para ello, es necesaria la aplicación de medios económicos.

Anteriormente a la aprobación de la LF, algunos autores eran contrarios a que las Fundaciones pudieran realizar actividades empresariales que no coincidieran con su finalidad específica. Algunas normas autonómicas son tributarias de esta limitación, tal es el caso de la LF del País Vasco, que en su art.25 únicamente permite que las Fundaciones realicen directamente actividades empresariales, cuando estén relacionadas con su actividad específica. En los demás supuestos, la Fundación deberá realizar dichas actividades a través de sociedades, incluidas las de economía social, que tengan limitada la responsabilidad de los socios, y en todo caso, deberá ponerlo en conocimiento del Protectorado.

La ley de Fundaciones del País Vasco [Recalde Díez, 1999, 55], opta por un doble criterio, según las actividades tengan relación o estén al servicio de los fines empresariales, o no. La actividad empresarial sólo puede ser ejercida directamente por la Fundación en el primer caso, mientras que, cuando se esté en el segundo caso, la Fundación debe realizar la

---

<sup>5</sup> La cláusula “a fe y conciencia” estaba admitida por la Instrucción de 1899 (art. 5 y 6). Actualmente se recoge en la Ley 46 de la Compilación de Derecho Foral de Navarra, de 21 de julio de 1972 que obligó a las Fundaciones docentes y culturales a someterse al Protectorado.

actividad empresarial a través de sociedades que tengan limitada la responsabilidad, con la finalidad de proteger la dotación y la misma existencia de la Fundación, y para ello, no es necesario autorización previa del Protectorado, sino una simple comunicación, lo que supone una superación del recelo sobre el régimen administrativo de funcionamiento.

Se está asumiendo, en la LF citada anteriormente, la idea de un patrimonio dinámico en continua adaptación al medio, en contra de la rigidez absoluta de un capital estático y congelado, que habilita a las Fundaciones para que actúen a través de sociedades, consiguiendo que se generen empleos a través de figuras empresariales de la economía social, como son las Cooperativas, Sociedades Anónimas Laborales, etc., siempre que se salvaguarde la dotación fundacional y la propia existencia de la Fundación [Cabra de Luna, 1995, 186].

La Ley Estatal de Fundaciones permite, que las Fundaciones desarrollen actividades mercantiles ya sea directamente, o bien a través de sociedades. Por lo tanto, las Fundaciones en la actualidad pueden realizar cualquier tipo de actividad mercantil con las limitaciones que se desarrollan a continuación.

### **3.1. Participación en sociedades mercantiles**

El artículo 22 de la LF establece que las Fundaciones podrán realizar actividades mercantiles e industriales, ahora bien, no regula la realización directa de este tipo de actividades, sino tan sólo las actividades que indirectamente pueda llevar consigo la participación en capitales de sociedades, imponiendo ciertas limitaciones como son:

- Pueden tener participaciones en sociedades mercantiles, siempre que no respondan personalmente de las deudas sociales.
- Si dicha participación forma parte de la dotación fundacional y además se trata de una participación mayoritaria, la Fundación tiene la obligación de promover la transformación de la sociedad con la finalidad de adoptar una forma jurídica en la que la responsabilidad de la Fundación quede limitada.
- Por último, cuando la Fundación posea participaciones mayoritarias en sociedades no personalistas, deberán informar al Protectorado, con la mayor brevedad posible.

Este último punto hace referencia a la posibilidad que tienen las Fundaciones de acogerse a un régimen fiscal especial, ya que uno de los requisitos precisos para poder disfrutar de este régimen es, según el art. 42.1. c) de la LF, que, en aquellos casos en los que la Fundación posea participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, y la titularidad de las mismas colabore con el mejor cumplimiento de los fines fundamentales de actuación de la entidad fundacional, debe acreditarlo ante el Ministerio de Economía y Hacienda, a través del Protectorado.

Esta posibilidad que se les ofrece a las Fundaciones de participar mayoritariamente en sociedades mercantiles, que se establece en la LF, tiene su reflejo en la Adaptación, que regula en su Disposición adicional primera las Cuentas Anuales Consolidadas de las Fundaciones, puesto que en estos casos, dichas Fundaciones deberán formular cuentas anuales consolidadas en los términos previstos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, que deberán ser depositadas en el Registro Mercantil conforme a lo dispuesto en la Sección 2ª del Capítulo III del Título III de su Reglamento.

Surge por lo tanto, la idea de “grupo” en las Fundaciones y de hecho así se recoge en la Adaptación, en el sentido que se han habilitado cuentas específicas para recoger los siguientes conceptos más significativos:

- Deudas con entidades del grupo y asociadas.
- Inversiones financieras en entidades del grupo y asociadas.
- Provisiones por depreciación de valores negociables a largo plazo de entidades del grupo y asociadas.
- Proveedores, entidades del grupo.
- Clientes, entidades del grupo, etc.

Para disfrutar del régimen fiscal especial al que hacemos referencia, las Fundaciones deben cumplir una serie de requisitos que vienen recogidos en el art. 42.1.a) que establece que: “Las Fundaciones deben perseguir fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga”.

Los requisitos que se establecen en la LF resultan ambiguos y opinables, lo que ha llevado a la necesidad de una precisión y concreción efectuada posteriormente en el Real Decreto 765/1995, que en su art.1 establece dos circunstancias en las que la participación mayoritaria no coadyuva a la realización de los fines previstos en el art. 42.1. a) de la LF, o vulnera los principios fundamentales de actuación de las entidades fundamentales:

- Cuando la actividad de la sociedad participada no tenga relación con el fin de interés general de la Fundación, ya sea directamente, mediante la prestación de servicios accesorios o subordinados, o

indirectamente contribuyendo económicamente a la realización de los fines de interés general a través de los rendimientos obtenidos por dicha participación en el capital.

- Cuando la actividad principal de la Fundación sea la tenencia o gestión de las empresas participadas.

La primera circunstancia incluye la posibilidad de que la Fundación se financie con rendimientos procedentes de empresas cuyo objeto social no coincida con la Fundación. En este caso la Fundación debe acreditar que los rendimientos obtenidos se dedican en su mayor parte a la financiación de las actividades fundacionales, no presentando ninguna dificultad especial.

### **3.2. Realización de actividades mercantiles**

La LF permite la realización de actividades empresariales o mercantiles a las Fundaciones, estableciéndolo el legislador a lo largo del texto bajo diferentes puntos de vista, esto es:

La primera referencia se observa en el artículo 22, pero como hemos demostrado no especifica exactamente el tipo de actividades que pueden llevar a cabo, por lo tanto, tenemos que referirnos a las conexiones fiscales que pueden derivarse de este tipo de actividades. En el art. 42.2 se establece que no se consideran ESFL, aquellas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles. La LF, deja bastante claro que se permite a las Fundaciones la explotación mercantil, ahora bien, siempre que signifique para la entidad una vía de obtención de ingresos útiles para su actividad principal, pero nunca representando la propia actividad principal.

El límite que establece el art. 42.2 se basa en que la actividad mercantil no sea la actividad principal que alteraría los fines y objetivos de la Fundación, de modo que lo instrumental o accesorio no pase a desempeñar el papel central en los cometidos de la misma.

Antes de aprobarse por el Gobierno el Proyecto de LF<sup>6</sup>, el texto presentado al Consejo de Ministros por el entonces Ministerio de Justicia establecía, en el art. 22.1 que: “Las Fundaciones sólo podrán realizar directamente actividades mercantiles o industriales cuando éstas tengan relación y estén al servicio de los fines fundacionales”. Dicho texto se comenzó a tramitar en la IV Legislatura, pero posteriormente decayó y no llegó a aprobarse al haberse convocado Elecciones Generales; el Gobierno en la V Legislatura cambió el texto, en la línea que contempla actualmente la LF, en su art. 22.1, remitido a las Cortes, y que no sufrió variación.

De hecho, las Fundaciones necesitan de la realización de actividades mercantiles que, en la mayoría de los casos, no tienen relación con su actividad principal, pero hubiera sido negativo que en la LF se hubiera negado esta actividad ya que en su caso, muchas Fundaciones habrían tenido problemas de supervivencia, tal y como afirman algunos autores [Serrano Chamorro, 2000, 225].

En la misma línea de argumento se pronuncian otros autores [Del Campo Arbulo, 2000, 214] cuando afirman que hay un tipo de Fundaciones que

---

<sup>6</sup> El Proyecto de Ley de Mecenazgo (1992), antecedente directo del Título II de la LF, prohibía a las Fundaciones realizar actividades mercantiles que carecían de relación con sus finalidades de interés general, estableciendo en la Memoria del Proyecto que: “... se pretende evitar que el régimen fiscal especial se convierta en un aliciente para tratar de instrumentar bajo la personalidad de este tipo de entidades, actividades mercantiles que concurren en el mercado de bienes y servicios”.

realizan actividades mercantiles y que tienen no las mismas, sino más obligaciones en el plano contable, que el resto de Fundaciones que no realizan dichas actividades para llevar a cabo sus fines fundacionales.

No tendría sentido [Jiménez Díaz, 1998, 126] una exención subjetiva justificada por la finalidad que persigue el sujeto al que se exime, cuando el sujeto pierde de vista su finalidad de interés general y se desvía hacia la realización de actividades lucrativas en los mismos o parecidos términos que la empresa que actúa en el mercado con ánimo de lucro. Lo más frecuente son las Fundaciones cuya finalidad se desarrolla a través de una explotación que proporcione rendimientos a la entidad, por lo que hay que separar el aspecto exterior de la actividad (la presencia en el mercado ofreciendo ciertos bienes y servicios) de la finalidad última perseguida (obtención de lucro) a la que se encaminan las empresas, con lo que no coinciden con las ENL, incluidas las Fundaciones.

Debemos remitirnos al art. 58 de la LF ya que se establecen los tributos locales aplicables a las Fundaciones; concretamente en el punto 2 se determina cuándo las explotaciones económicas coinciden con el objeto o finalidad específica de la entidad: “Se entenderá que coinciden cuando las actividades que en dichas explotaciones se realicen, persigan el cumplimiento de los fines contemplados en los artículos 2.4 y 42.1.a), que no generen competencia desleal y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas”.

En la 3ª sección de la LF, dedicada al Impuesto sobre Sociedades, y más concretamente el art. 48, con relación a los rendimientos e incrementos de patrimonio exento, se establece el ámbito de la exención<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Art. 48 de la LF:

1. Las entidades que cumplan los requisitos previstos en las secciones anteriores, gozarán de exención en el Impuesto de Sociedades por los resultados obtenidos en



A partir del estudio de los artículos 22 y 24 de la LF, algunos autores han destacado la figura de la Fundación-empresa [García Andrade, 1997, 216-218]. El artículo 22 permite que el patrimonio de la Fundación pueda estar integrado por participaciones en sociedades mercantiles, pero además permite que las Fundaciones desarrollen una actividad empresarial a través de estas personas jurídicas. No se puede considerar a la Fundación como una empresa en un sentido formal, pero la Fundación sí puede ser titular de estas empresas en sentido formal. En este sentido, el autor considera más oportuno referirse a la Fundación-empresario que a la Fundación-empresa, pues en un sentido formal la Fundación será el sujeto titular de la sociedad, pero nunca la sociedad misma. Basándose en el artículo 24 de la LF, parece que se defiende la existencia de la Fundación-empresa, el autor estima que no se puede sostener el carácter de empresa de las Fundaciones por la posibilidad que se les ofrece de poder percibir ingresos derivados de sus actividades, puesto que la aptitud para que las Fundaciones obtengan ingresos es una condición necesaria para su calificación como empresa, pero no suficiente.

---

el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica, así como por los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como de transmisiones a títulos lucrativos, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

2. Los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica resultarán gravados, si bien el Ministerio de Economía y Hacienda podrá, a solicitud de la entidad interesada, extender la exención mencionada anteriormente a estos rendimientos siempre y cuando las explotaciones económicas en que se hayan obtenido coincidan con el objeto social o finalidad específica de la entidad, en los términos que se desarrollen reglamentariamente.

A estos efectos, se entenderá que las explotaciones económicas coinciden con el objeto o finalidad específica de la entidad cuando las actividades que en dichas explotaciones se realicen persigan el cumplimiento de los fines contemplados en el art. 42.1.a) que no generen competencia desleal.

Por consiguiente, la Fundación puede desarrollar dos actividades bajo una misma organización, una empresarial y otra asistencial, cultural, etc. La LF ha invertido los términos de la organización: mientras la empresa consiste en la ordenación de unos elementos bajo la racionalidad impuesta por el mercado, la Fundación es la ordenación de esos mismos elementos bajo la racionalidad impuesta, esta vez, por los fines generales [García Andrade, 1997, 218].

Se puede afirmar por tanto que la Fundación es verdadera “empresa”, en el sentido de poder desempeñar una actividad económica, dirigida a la producción de bienes y servicios que la comunidad precisa para la satisfacción de las necesidades humanas; por lo que, aunque la Fundación no se constituye con la finalidad esencial de obtención de lucro, ello no quiere decir que no pueda obtener, como consecuencia de su actividad, ganancia o beneficio, ya que lo único que institucionalmente se le prohíbe es la derivación o reparto de esa ganancia fuera del círculo natural de beneficiarios de la propia Fundación [Blanco Ruiz, 1987, 56].

Por último cabe destacar el artículo 23 de la LF que desarrolla todo lo relacionado con la contabilidad, auditoría y presupuestos de las Fundaciones; en el punto 2, se establece que la contabilidad que deben llevar a cabo las Fundaciones se debe de ajustar a lo dispuesto en el Código de Comercio, en los casos en los que se realicen directamente actividades mercantiles o industriales. Debido a la importancia del desarrollo del contenido de dicho artículo de la LF, dedicamos el siguiente apartado de este capítulo a su análisis conceptual.

#### **4. LA RENDICIÓN DE CUENTAS EN LAS FUNDACIONES**

El artículo 23 de la LF, abarca contenidos tan amplios como son la contabilidad de las Fundaciones, la auditoría de los estados económico-financieros de estas entidades y también aquellos aspectos relativos a la elaboración y presentación de los presupuestos.

Aunque la LF engloba de forma sintética temas de gran desarrollo conceptual, su concreción se realiza más extensamente en el Real Decreto 316/1996 de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal (BOE nº 57 de 6 de marzo). Dichos contenidos se especifican en los siguientes artículos:

- Artículo 12: Régimen presupuestario y contable.
- Artículo 13: Auditoría externa.
- Artículo 14: Destino de rentas e ingresos. Gastos de administración.

A continuación procedemos a desarrollar, los contenidos del artículo 23 de la LF, enlazándolos con aquellos otros artículos y Disposiciones adicionales de la misma Ley, que están íntimamente relacionados con la problemática contable derivada de la rendición de las Cuentas Anuales en las Fundaciones. Nos referimos básicamente a los siguientes puntos:

- El Balance y la Cuenta de Resultados.
- El Inventario.
- La Memoria.
- La liquidación del Presupuesto de Ingresos y Gastos.
- El Cuadro de Financiación.
- El informe de Auditoría.
- La presentación de las Cuentas ante el Protectorado.

#### **4.1. La Memoria y el Cuadro de Financiación**

El citado artículo 23 continúa con la exigencia de elaboración de una Memoria expresiva de las actividades fundacionales y de la gestión económica que incluirá también, "de forma obligatoria" el Cuadro de Financiación, así como la especificación del exacto grado de cumplimiento de los fines fundacionales. En esa Memoria se han de determinar tanto las variaciones patrimoniales como los cambios en los órganos de gobierno, dirección y representación.

Estos dos documentos contables deben contener una serie de características esenciales [Barato Risoto, 1995], principalmente:

**La Memoria** es un documento informativo con una doble finalidad:

- Explicar las actividades fundacionales incluyendo la vertiente social y organizativa.
- Explicar la gestión económica de la Fundación, incluyendo, en este caso, la vertiente económico-financiera y la patrimonial.

**El Cuadro de Financiación** es un documento que se incluye en la Memoria referido a la gestión económica, y que nos indica:

- Cuál ha sido la financiación suministrada a una Fundación a lo largo del ejercicio, y
- Cómo se ha utilizado o invertido esa financiación.
- Es, por tanto, un estado que requiere un análisis dinámico, puesto que precisa la comparación de balances (años consecutivos) para su formación.

La documentación contable que se le está exigiendo a las Fundaciones constituye, en su conjunto, lo que en los ámbitos mercantil y público denominamos Cuentas Anuales. A las Fundaciones se les exige presentar los mismos documentos contables que a los empresarios: el Balance, la

Cuenta de Resultados y la Memoria. Pero nos encontramos con una notoria diferencia en la presentación de la Memoria: el artículo 23 establece, como ya hemos expresado, que en la Memoria, de forma obligatoria, debe incluirse el Cuadro de Financiación, para dar una idea acerca del grado de cumplimiento de los fines de la Fundación.

La presentación de la Memoria, incluyendo el Cuadro de Financiación [Gay Saludas, 1997, 23] es obligatoria para todo tipo de Fundaciones, lo que nos da una idea sobre el grado de exigencia que se marca para este tipo de entidades, puesto que la presentación del Cuadro de Financiación: "no reviste carácter obligatorio para aquellas sociedades que puedan formular el Balance y, por tanto, la Memoria abreviada en consonancia con lo dispuesto en el ordenamiento jurídico mercantil".

#### **4.2. El Inventario y la liquidación del Presupuesto de Ingresos y Gastos**

En las Fundaciones, debido a la naturaleza y especiales características de este tipo de entidades, se requiere la preparación de otros documentos, tal y como establece la LF. Efectivamente: "con carácter anual, el Patronato de la Fundación confeccionará el inventario..." y, además, en el artículo 23.2 se establece que: "el órgano de gobierno de la Fundación practicará la liquidación del presupuesto de Ingresos y Gastos del año anterior".

La LF, establece que, el inventario se concibe como un documento contable con un fin específico: informar de los activos propiedad de la Fundación, mediante la descripción de todos los bienes y derechos que se reflejan en el Balance de Situación, indicando el valor neto contable.

El inventario [Barato Risoto, 1995, 247] también se puede definir como "la relación de elementos patrimoniales de la entidad, clasificados por cuentas,

referidos a una fecha determinada, expresados en unidades físicas de cuenta y cuantificados en pesetas".

El inventario, a diferencia de con lo que ocurre en las empresas con fines de lucro, se justifica en las Fundaciones porque, en estas entidades, pueden existir también distintos tipos de bienes:

- Bienes que se hallen afectos a explotaciones económicas.
- Bienes que se encuentren cedidos a terceros.
- Bienes utilizados para otros fines que no sean los de explotaciones económicas.

Por lo tanto, el fin último de la obligatoriedad de la formulación del Inventario, es la de controlar el patrimonio de las Fundaciones, puesto que en los últimos tiempos se está produciendo un problema básico, debido fundamentalmente a la realización, por parte de las Fundaciones de actividades de carácter mercantil. En nuestra opinión, es fundamental la distinción clara y objetiva de aquellos bienes que estén afectos a estas actividades con finalidad lucrativa y aquellos bienes que sean utilizados para otros fines.

Junto con toda la documentación contable, a las Fundaciones se les exige la elaboración de la liquidación del Presupuesto de Ingresos y Gastos, como ya hemos comentado anteriormente; por lo que dicho Presupuesto comienza a adquirir una relevancia extraordinaria para todas las entidades sin ánimo de lucro, ya sean deportivas, culturales, educativas, etc., al constituir una herramienta indispensable para su gestión.

### **4.3. Problemática en la presentación del Presupuesto de Ingresos y Gastos**

El Patronato tiene que elaborar y remitir al Protectorado, en los tres últimos meses de cada ejercicio, el presupuesto correspondiente al año siguiente, el cual debe ir acompañado de una memoria explicativa.

El Presupuesto de ingresos y gastos se presentará al Protectorado para su control, pues es la entidad a la que corresponde su examen, para verificar su adecuación formal y material de acuerdo con la LF<sup>8</sup>. Ahora bien, el control del Protectorado en este caso, se conforma como un control de legalidad, que no tiene por qué afectar a los criterios de gestión adoptados para establecer una particular ordenación de las partidas presupuestarias. Todo ello, sin perjuicio de la facultad de intervención que se le reconoce, en el art. 34 de la LF y el art. 20 del Reglamento de Fundaciones, con carácter excepcional al Protectorado en casos de irregularidades en la gestión que puedan poner en peligro la subsistencia de la Fundación [Salelles Climent, 1997, 98].

De acuerdo con el apartado 4 del artículo 23, la Fundación debe presentar al Protectorado, entre otros documentos, la liquidación del Presupuesto de Ingresos y Gastos del año anterior. Ahora bien, si el Protectorado no tiene competencia para aprobar estos presupuestos de la Fundación, no entendemos por qué, además, hay que presentar los Presupuestos *ex-ante*.

---

<sup>8</sup> En la tramitación parlamentaria se presentaron enmiendas de supresión íntegra del párrafo 5 del art. 23 de la LF con el fin de reformar la autonomía de la Fundación frente al Protectorado. Así, en la Enmienda nº 298, presentada por el Grupo Popular en el Congreso y nº96 presentada por el Grupo Parlamentario Catalán en el Senado, se entendió que la aprobación del presupuesto correspondía exclusivamente al Patronato: por no figurar entre las competencias del Protectorado ninguna acerca de ese documento contable, no se encontraba justificación alguna a la presentación exigida.

En este sentido, la Ley nos plantea una gran dificultad para llevar a cabo este requisito obligatorio puesto que las Fundaciones no pueden establecer una programación de sus presupuestos sin antes tener un conocimiento de los resultados del ejercicio, en los que ese presupuesto se ha de basar. Las Fundaciones se encuentran pues ante el conflicto de tener que elaborar el presupuesto antes de cerrar sus cuentas, situación en la que se encuentran asimismo, las empresas lucrativas y los organismos públicos.

Existen argumentos que consideran que la exigencia de un presupuesto previo deriva especialmente del interés de los usuarios: los potenciales beneficiarios deben conocer las actividades a las que pueden acogerse o las ayudas a las que pueden optar [Olmos Vicente, 1999, 140]. En este sentido, coincidimos con dicha opinión pues es necesario conocer la política de actuaciones que la Fundación va a llevar a cabo durante el ejercicio siguiente, aun con la problemática en cuanto a su elaboración en términos previsionales se refiere.

Además de la redacción del punto 5 del artículo 23, existe una propuesta de modificación legislativa referente a cuestiones problemáticas en la Ley 30/94<sup>9</sup>, que expresa que: "El presupuesto es un documento interno que no tiene por qué ser presentado al Protectorado y que aún menos, puede ser razonablemente elaborado antes del cierre de cada ejercicio".

El presupuesto es un documento interno, aunque sea necesario presentar su liquidación al Protectorado, pero siempre con efectos informativos [Cabra de Luna, 1995, 206], en ningún caso para su autorización, como establecía

---

<sup>9</sup>Propuesta de modificación a la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General y su desarrollo reglamentario (Borrador). Nota elaborada por la asesoría del Centro de Fundaciones.



la anterior normativa. Por lo tanto, el presupuesto se elabora como un instrumento de planificación y control.

En principio, la LF no establece ningún formato concreto para la realización del presupuesto, por lo que se podría pensar en una planificación a corto plazo (un año); asimismo el presupuesto en las Fundaciones, ha de ser flexible, pudiéndose establecer una clasificación en:

- Presupuesto por programas, útil para la toma de decisiones.
- Presupuesto por responsabilidades, útil para el control de la gestión.
- Presupuesto basado en la estructura presupuestaria del Plan General de Contabilidad.

#### **4.4. Obligatoriedad de presentación de Cuentas Anuales de las Fundaciones que realicen actividades mercantiles**

Como ya se ha dicho, las Fundaciones pueden llevar a cabo actividades empresariales tanto en la gestión de su patrimonio como en la realización de sus prestaciones, pudiéndose establecer la siguiente clasificación de Fundaciones [Ramos Stolle, 1996]:

- **Fundaciones "puras"**. Su actividad se lleva a cabo mediante la obtención de ingresos a través de donaciones y subvenciones, o procedentes de rentas de su patrimonio, cuya aplicación se realizará de acuerdo con sus fines.
- **Fundaciones "empresa"**. Además de las anteriores actividades, realizan actividades de carácter empresarial que, aún no siendo necesario para llevar a cabo sus fines fundacionales, según el artículo 42.2 de la LF, deben someterse a dichos fines y a los límites establecidos.

El artículo 23 de la LF concluye, en el punto 6, estableciendo que aquellas Fundaciones que realicen "directamente actividades mercantiles o industriales", deben ajustarse a lo dispuesto en el Código de Comercio, y está en relación con el artículo 44 de la misma Ley, que se refiere a las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades para las entidades exentas, contempladas en la Ley 43/95, estableciéndose además la obligatoriedad de llevar la contabilidad exigida por el Código de Comercio y disposiciones complementarias cuando realicen alguna explotación económica.

En un principio, podríamos pensar que si una Fundación no lleva a cabo actividades económicas, sería suficiente que llevaran una "*simple contabilidad*"; es decir, contabilidad por partida simple, sin embargo esta cuestión, queda desvirtuada por tres circunstancias:

1. Todas las Fundaciones son sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, por lo tanto, deben llevar la contabilidad exigida por las disposiciones reguladoras de tal tributo, que están reflejadas en la Disposición adicional séptima:

*"Todos los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades que, en virtud de la normativa reguladora de este impuesto, vinieran obligados a llevar la contabilidad exigida en la misma, deberán legalizar sus libros y presentar sus cuentas anualmente en la forma establecida con carácter general en la legislación mercantil para los empresarios".*

2. La adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos, que se enuncia en la Disposición adicional Octava, será extensiva a todas las Fundaciones, realicen o no actividades mercantiles.

3. La obligación de rendición de cuentas, establecido en el artículo 23 de la LF, lleva implícita una detallada contabilidad, anualmente exigible por el Protectorado.

Por lo tanto, nos encontramos que, en virtud de lo establecido en el artículo 23 de la LF y la Disposición adicional séptima de la misma, exigiendo a todos los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, incluidas las entidades protegidas y especialmente protegidas, como son las Fundaciones, que, en virtud de la normativa reguladora de este impuesto, vinieran obligados a llevar la contabilidad detallada en la misma, deberán legalizar sus libros y presentar sus cuentas anualmente en la forma establecida con carácter general en la legislación mercantil para los empresarios. Por ello, nos planteamos la duda de si la Fundación que realice actividades mercantiles, además de depositar sus cuentas ante el Registro Mercantil, tiene la misma obligación ante el Registro de Fundaciones. Si fuera así, nos encontramos ante una duplicidad de obligación por la presentación de la misma información ante entidades distintas.

Al respecto, existe una propuesta de modificación para la reforma de la LF, elaborado por la asesoría del Centro de Fundaciones, respecto de la Disposición adicional séptima de la Ley, citada anteriormente, y en relación con el artículo 12.7 del Reglamento:

"La contabilidad de las Fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio cuando realicen directamente actividades mercantiles o industriales".

Esta propuesta de modificación establece que las Fundaciones, realicen o no actividades mercantiles, únicamente deberán presentar sus cuentas una

vez, ante el Protectorado, evitando su segunda presentación en el Registro Mercantil.

La Ley de Impuesto de Sociedades, en su art. 139.1 establece que los sujetos pasivos del tributo deben llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o en las normas por las que se rigen y sin ninguna peculiaridad para las entidades exentas. Por su parte, el Reglamento del Impuesto de Sociedades, en su art. 282, establecía un régimen simplificado que se aplica a las Fundaciones, basado en los siguientes libros registros:

- Cuando obtengan exclusivamente ingresos sometidos a retención, un registro de ingresos y retenciones practicadas.
- Cuando obtengan exclusivamente rendimientos derivados de la cesión de su patrimonio, un registro de ingresos y otro de gastos correspondientes.
- Cuando obtengan rendimientos de explotaciones económicas, lo exigido por el Código de Comercio.

Ahora bien, en la Disposición adicional primera de la Adaptación del PGC a las ESAL, se cierra toda posibilidad de criterios diferentes referentes a la presentación de las cuentas, al establecer que las Fundaciones que realicen directamente actividades mercantiles deberán depositarlas en el Registro Mercantil. Asimismo, se plantea que las Fundaciones que, además de lo expuesto, posean participaciones en sociedades mercantiles, deberán formular sus cuentas anuales consolidadas de acuerdo con lo previsto en el RD 1815/1991, de 20 de diciembre, con lo que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas que, al igual que las Fundaciones que realicen actividades mercantiles, deberán depositar sus cuentas en el Registro Mercantil.

La Ley del Impuesto de Sociedades no hace distinción entre las entidades a que realicen o no explotaciones económicas o actividades mercantiles o industriales, disponiendo que los sujetos pasivos deben llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o en las normas por las que se rigen. Por otra parte, hemos visto que la LF prevé que las Fundaciones tienen las mismas obligaciones contables previstas en las normas que regulan el Impuesto de Sociedades para las entidades exentas. Según algunos autores [Martín Fernández, 1996, 99] la Ley del Impuesto de Sociedades no contempla a las Fundaciones, por lo que todas deberán llevar su contabilidad de acuerdo con las normas del Código de Comercio, aunque conlleve algunas dificultades de aplicación, ya que muchas de estas ENL carecen de un departamento administrativo capaz de desarrollar dicha obligación.

## **5. EL REGISTRO DE FUNDACIONES**

El art. 36 de la LF crea un Registro de Fundaciones, que pertenecerá al Ministerio de Justicia e Interior, teniendo por objeto la inscripción de Fundaciones de competencia estatal. Dicho Registro se configura por la LF y los dos Reglamentos que la desarrollan (R.D. 316/1996 de 23 de febrero por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal y el R.D. 384/1996 de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia Estatal), como el instrumento de publicidad de la situación jurídica de las Fundaciones, de sus estatutos, de la identidad de sus patronos y representantes, de los actos que afecten a su estructura y su dotación y de las cargas duraderas impuestas sobre bienes para la realización de fines de interés general.

Como paso previo a la inscripción en el Registro de Fundaciones y con la finalidad de controlar la legalidad, se ha de llevar a cabo una calificación

regstral, en la que el encargado del Registro efectuará una revisión del acto que va a ser inscrito, indicando la validez de los documentos presentados. Dicho encargado realiza el control de legalidad que está superpuesto al que ha debido realizar el notario en su momento, por lo tanto estamos ante una doble calificación notarial y regstral que resultan complementarias y contribuyen a la perfección del sistema.

Uno de los órganos competentes en materia de Fundaciones, tal como hemos expresado, es el Registro que tiene un problema de dualidad regstral [López Nieto y Mallo, 1996, 123] en la siguiente línea:

#### **1. Registro de Fundaciones del Ministerio de Justicia:**

La novedad que incluye la LF es el Registro para las Fundaciones de competencia estatal, siendo un Registro que se configura como constitutivo y de publicidad para terceros; incluso de su inscripción depende la adquisición de personalidad jurídica. Es un registro que se aleja de los típicos registros administrativos para asemejarse más al Registro Mercantil, tal como establece el art. 36.4 de la LF. El régimen del Registro de Fundaciones no afecta al Registro de la Propiedad ni al Registro Mercantil que son los que pueden incidir en la vida de las actividades de las Fundaciones.

#### **2. Registro de Fundaciones autonómicas:**

Las Fundaciones que ejerzan principalmente sus funciones en el territorio de una Comunidad Autónoma, deben inscribirse en un Registro que no será estatal. La organización del Registro en cada Comunidad Autónoma es distinta. En unos casos es un Registro donde se incluyen también personas jurídicas que no son Fundaciones como asociaciones y entidades análogas (Andalucía), en otros existen varias secciones dentro del Registro por Fundaciones clasificadas (Galicia).

En el caso de la Comunidad Autónoma de Madrid, el Registro de Fundaciones fue creado por el Decreto 26/1996, de 29 de febrero. Es uno de los registros que más se ajusta en su estructura al articulado en el Reglamento para las Fundaciones de competencia estatal y ofrece una clasificación de las Fundaciones por razón de sus fines, no sólo a efectos registrales, sino a efectos del ejercicio del Protectorado. Según sea clasificada la Fundación por la comisión creada por Decreto a tal fin, la Fundación quedará sometida al Protectorado de una u otra Consejería de la Comunidad de Madrid, tal como se establece en su art. 8.

En este sentido, en la LF de la Comunidad de Madrid, no se ha resuelto la formalización del Registro de Fundaciones, así como la obligatoriedad de regirse por la Adaptación, ya que sólo es de obligado cumplimiento para las Fundaciones de competencia estatal [Giménez Barriocanal, 1998, 81].

En aquellas Fundaciones que realicen actividades mercantiles, nos planteamos la duda de si tienen obligación además de presentar sus cuentas en el Registro de Fundaciones, presentarlas en el Registro Mercantil. Así nos basamos en la Disposición adicional séptima de la LF:

“Todos los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades que, en virtud de la normativa reguladora de este impuesto, vinieran obligadas a llevar la contabilidad exigida en la misma, deberán legalizar sus libros y presentar sus cuentas anualmente en la forma establecida con carácter general en la legislación mercantil para los empresarios”.

Existen argumentos para opinar que la lectura simple de dicha Disposición es precipitada y que no tiene sentido la obligación de depósito de las cuentas en el Registro Mercantil [Arias Velasco, 1995, 27]:

- El término utilizado “presentar” no tiene por qué ser sinónimo de “depositar”, pues si utilizamos la definición que nos ofrece el Diccionario de la Academia del término presentar, éste se refiere a “tener ciertas características o apariencias”. Por lo que, presentar las cuentas según se establece en la legislación mercantil para los empresarios, podría significar que las cuentas de las Fundaciones tienen que tener la misma estructura que la establecida en el Código de Comercio para las entidades lucrativas.
- La finalidad de presentar las cuentas de las Fundaciones en el Registro Mercantil es el control y la publicidad de la información como garantía de los intereses de terceros, finalidad que se consigue con el depósito de las cuentas en el Registro de Fundaciones, tal y como expone el art. 23 de la LF, del cumplimiento suficiente de las finalidades de control y publicidad.
- Entre los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades que están obligados a llevar la contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio por realizar actividades económicas, figuran los partidos políticos, que también, en situaciones ocasionales, pueden realizar explotaciones mercantiles (el citado autor desarrolla el ejemplo de la venta de comidas y bebidas en las organizaciones de fiestas). En consecuencia deberían también presentar sus cuentas en el Registro Mercantil, situación que no es cierta en la realidad.

Cuando la información depositada en otros Registros Públicos, como el Registro Mercantil o el Registro de la Propiedad, coincida con lo depositado en el Registro de Fundaciones, constituirá una duplicación



innecesaria y la verdadera garantía de seguridad jurídica vendrá proporcionada por los Registros Públicos patrimoniales declarados preferentes. En caso de no coincidir, puesto que en el Reglamento del Registro de Fundaciones no se ha previsto ninguna norma que garantice la coordinación entre el Registro de Fundaciones y el Registro de la Propiedad o Mercantil, “la publicidad en el Registro de Fundaciones no sólo no será una garantía para quienes, relacionados jurídicamente con la Fundación, confíen en su contenido sino que vendrá a producir un efecto contrario de profunda inseguridad y distorsión ya que, por un lado en caso de no coincidir ambas publicidades prevalece la de los otros Registros, y por otro, no hay mecanismos que garanticen la coordinación entre ellos y el de Fundaciones” [Poveda Bernal, 1999, 193].

“El Registro, tal y como lo concibe la ley es un control de legalidad añadido a la solemnidad de la escritura, y por eso mismo tal vez injustificado en los términos en que se presenta: es una burocratización innecesaria, que no sólo no añade garantías sino que puede cercenarlas” [De la Cuesta, 1995, 13].

Todas las afirmaciones manifestadas por los autores citados vienen a desarrollar lo establecido en el art. 37.1 de la LF, al manifestar el principio de fe pública registral respecto del tercero que de buena fe se relaciona con una Fundación amparado en la presunción *iuris tantum* de que la realidad que resulta del contenido del Registro de Fundaciones coincide con la realidad extrarregistral.

En este sentido, la fe pública registral constituye un principio básico aplicado a otros Registros Públicos, y así en el art. 37.2 se contempla la cautela de que la fe pública registral resultante del Registro de Fundaciones se entiende sin perjuicio de la normativa reguladora de los

demás Registros Públicos existentes que, a su vez contemplan expresamente idéntico principio registral.

## **6. AUDITORÍA EXTERNA DE LAS CUENTAS ANUALES**

El artículo 23.3 de la LF, establece el requisito de sometimiento de la información económica y financiera a la auditoría externa, cuya obligatoriedad no afecta de la misma forma a todo tipo de Fundaciones. Este artículo, al igual que ocurre con las Sociedades Mercantiles, establece unos supuestos y va fijando unos parámetros por encima de los cuales las Fundaciones sí estarán obligadas a someter sus cuentas a la auditoría externa.

Se establece de forma clara la obligatoriedad de la auditoría de las Cuentas Anuales cuando, en la fecha de cierre del ejercicio y durante dos años consecutivos, en las Fundaciones se den al menos dos de las siguientes características<sup>10</sup>:

---

<sup>10</sup> La Ley 8/1998, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana amplía los supuestos por los que la Fundación debe ser auditada, en cuatro más [Giménez Barriocanal, 1999, 95]:

- Precios recaudados de beneficiarios que suponen más del 50% de los ingresos.
- Contratos realizados con patronos o familiares de importe global superior al 15% de los ingresos.
- Participaciones societarias superior al 50% del patrimonio.
- Ventas de bienes superiores al 50% del patrimonio.

Todo ello, con la finalidad de poner límites a situaciones usuales como las Fundaciones familiares, el problema derivado de la autocontratación y las denominadas “Fundaciones holding”.

- Que el total de su patrimonio supere los 400 millones de ptas.
- Que el importe neto de su volumen anual de ingresos sea superior a 400 millones de ptas. y
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a cincuenta.

A través de estas características que cita la Ley para la obligación del requisito de auditoría externa [Sánchez Arroyo, 1995, 46], se está distinguiendo entre entidades de tamaño pequeño, que no requieren la práctica de la auditoría con expertos independientes, y entidades de mayor tamaño, que están obligadas a la auditoría externa.

El primer problema que encontramos es delimitar el contenido de los parámetros fijados, que si bien en el art. 13 del Reglamento de Fundaciones se resuelve, ha sido objeto de una serie de comentarios [Ortega Carballo, 1997, 198]: El límite fijado respecto al patrimonio se refiere al activo que figura en el balance de la entidad por dos motivos: por una parte, en el art. 17 de la LF, define al patrimonio como el conjunto de bienes y derechos que posee una entidad, identificándose con el activo y por otra parte, en la legislación mercantil se ha establecido la misma obligación de auditoría con unos parámetros similares.

El término “patrimonio” es equívoco, puesto que no determina si debe considerarse en términos brutos o netos. En principio, deberíamos entenderlo como patrimonio neto, aunque hubiera sido preferible una mención al “activo”, como ocurre en la Ley de Sociedades Anónimas [Cabra de Luna, 1995, 212].

En cuanto al importe neto del volumen anual de ingresos, por similitud a la legislación mercantil respecto al volumen de la cifra de negocios, se debe entender que se refiere a los ingresos obtenidos por la actividad ordinaria de

la Fundación; es decir, se identifica con los ingresos normales o típicos, partiendo de la idea de que la obligación de auditoría se establece como una obligación estable, no vinculada a parámetros excepcionales, por lo que parece adecuado que no se incluyan circunstancias extraordinarias.

En la Adaptación, en la norma 4ª, establece que dichos importes, se calcularán sumando las partidas de “Ingresos de la entidad por actividad propia” y “Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil”, que figuran en el haber de la cuenta de resultados.

Referente al número de trabajadores, y en la misma línea que lo reflejado anteriormente, se trata de establecer un promedio de trabajadores que ha habido durante todo el ejercicio en la Fundación. Lo que nosotros planteamos es la duda de a qué trabajadores se está refiriendo el legislador, puesto que, como ya indicamos, las Fundaciones y todas las ONL en general, realizan sus actividades con la ayuda de trabajadores remunerados y no remunerados. Estamos aludiendo lógicamente a los voluntarios, que si bien, podrían considerarse como una circunstancia extraordinaria, en muchas Fundaciones pudiera ser el único sistema de mano de obra.

El análisis del artículo 23 de la Ley demuestra cómo las Fundaciones, en su normativa, se ven influenciadas por nuestra legislación mercantil, aunque las características de una Fundación sean diferentes. Sin embargo, basándonos en la citada norma, entendemos que todas aquellas cuentas que establezca el Patronato de la Fundación o del Protectorado, que estén relacionadas tanto con la cuantía del Patrimonio como con el volumen de la gestión, se deben someter a auditoría externa siempre y cuando presenten especiales circunstancias que así lo aconsejen. De esta forma se verá la clara diferencia con las sociedades mercantiles; puesto que, de lo que realmente se está hablando, es de una "*auditoría excepcional*", que puede ser acordada tanto por el Protectorado como por el Patronato, siempre y

cuando sea oportuno en favor de una mayor transparencia de la gestión fundacional.

El problema estará en conocer cuándo puede estar el Protectorado facultado para ordenar la auditoría y de acuerdo con qué criterios se puede realizar la misma. Este problema se podrá ver agravado cuando estos criterios estén en contradicción con los del Patronato de la Fundación.

Si seguimos este criterio, basado en el carácter propiamente intervencionista del precepto, se puede establecer que bastará con que el Protectorado estime conveniente la auditoría externa para que la Fundación tenga que realizarla.

Otro aspecto a tener en cuenta, es que estaríamos ante un caso de una actuación *ex-officio* del Protectorado, por lo que tendría que asumir todos los gastos de la auditoría que se haya realizado con la oposición del Patronato, aunque inevitablemente estos gastos tendrían que satisfacerse con los fondos de la Fundación.

De acuerdo con la LF, las Fundaciones deben, en los seis primeros meses del ejercicio siguiente, presentar los siguientes documentos:

- El Inventario.
- El Balance de Situación.
- La Cuenta de Resultados.
- La Memoria.
- La liquidación del Presupuesto de Ingresos y Gastos del año anterior.

En cambio, el informe de auditoría se tiene que presentar al Protectorado en un plazo de tres meses a partir de su fecha de emisión. El Protectorado debe examinar todos los documentos, comprobar que están elaborados de

acuerdo con las normas vigentes, y por último debe depositarlos en el Registro de Fundaciones.

Se plantea una confusión en cuanto al papel del Protectorado en relación con la verificación de “cuentas” que presenten especiales circunstancias, en relación con la cuantía del patrimonio o el volumen de gestión, puesto que el art. 23.3 establece que “se someterán a auditoría externa aquellas cuentas que, a juicio del Patronato de la Fundación o del Protectorado, y siempre en relación con la cuantía del Patrimonio o el volumen de gestión, presenten especiales circunstancias que así lo aconsejen”. Por una parte, podemos interpretar que se trata de las Cuentas Anuales completas de las Fundaciones y, por otra, resulta extraño que se utilicen dos parámetros, similares a los empleados para establecer la obligación general de auditarse [Corona Romero y otros, 1995, 163].

Por último, al tener en cuenta las condiciones establecidas para la obligación de auditar y la presentación de los modelos normal y abreviado de las cuentas anuales por un lado, y la realización de actividades mercantiles por otro, se han establecido [Esteban Salvador, 2000, 40] dos opciones:

- Una Fundación que no realice actividades mercantiles, puede aplicar las circunstancias cuantitativas del art. 23.3 de la LF para los requisitos de obligación de auditoría, que coinciden con los requisitos establecidos en la Adaptación para la elaboración de modelos de cuentas anuales.
- Una Fundación que sí realice actividades mercantiles, se puede regir por los límites para la obligación de auditoría establecidos en el TRLSA, modificados por el RD 572/1997, en virtud del art. 23.6 de la LF que obliga a ajustar la contabilidad a lo dispuesto en el Código de Comercio cuando las Fundaciones realicen actividades

mercantiles. Por lo que, al aplicar la normativa mercantil, las sociedades que puedan presentar balance abreviado, no están obligadas a auditar sus cuentas. Por otra parte, las Fundaciones al realizar actividades mercantiles, están obligadas, presenten o no, balance abreviado, a auditar sus cuentas, por lo que estamos ante una desventaja respecto a las sociedades mercantiles.

Para concluir, vamos a exponer las ventajas de la auditoría de cuentas en el sector de las Fundaciones [Cabra de Luna, 1995, 213]:

- Conferir credibilidad frente a terceros con un interés legítimo en la Fundación.
- Contribuir a la transparencia en la información y a la mejora de los sistemas de control interno contable de la Fundación.
- Modificar los hábitos de trabajo de la Fundación y favorecer una organización más abierta y rigurosa.
- Permitir un análisis anticipado de aquellas circunstancias que pudieran afectar negativamente la formulación de cuentas. En consecuencia, facilita un cierre adecuado de las mismas.

## **7. NORMAS DE ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS**

### **7.1. Introducción**

En la disposición adicional octava de la LF se establece que el Gobierno aprobará la Adaptación del PGC a las ESFL. Para ello, en enero de 1994 el ICAC constituyó un grupo de trabajo para adaptar el actual PGC a las características específicas y la naturaleza de las actividades de estas entidades, teniendo como referencia el modelo de borrador confeccionado a finales de 1991 para Fundaciones benéfico-asistenciales por la

Subdirección General de Acción Social del Ministerio de Asuntos Sociales<sup>11</sup>.

Antes de desarrollar los aspectos más destacables de la Adaptación, es interesante destacar que, es prácticamente unánime el criterio de que las normas contables que se aplican a las ENL no tienen por qué diferir de las ya establecidas con carácter general para las entidades lucrativas, puesto que aunque existen diferencias de concepto y finalidades ya apuntadas anteriormente, la Adaptación tiende a no desarrollar normas contables específicas sino a que los principios contables sean aplicables, con carácter general a todo tipo de entidades, ya sean lucrativas o no, considerando únicamente aquellos aspectos particulares de cada sector en concreto. En esta línea, existen argumentos que lo apoyan, como son, entre otros:

- El FASB en su SFAC nº4 establece que: “no es necesario desarrollar un marco conceptual independiente para cada categoría de organizaciones en particular. Más bien el objetivo ha de consistir en desarrollar un marco conceptual integrado que tenga relevancia para todas las entidades y que proporcione consideraciones adecuadas sobre cualquier tipo de objetivo o concepto y pueda aplicarse sólo a determinado tipo de entidades” [Volumen II Original Pronouncements Accounting Standards, 1994, 1059].

---

<sup>11</sup> Los antecedentes de este modelo se ubican en la Orden Ministerial de 23 de junio de 1986, sobre contabilidad, rendición de cuentas y delegación de facultades en materia de Fundaciones benéfico-asistenciales bajo el Protectorado del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (actual Ministerio de Asuntos Sociales). Dicha Orden Ministerial recoge las normas de Adaptación del PGC de 1973.



- “Las peculiaridades contables de las entidades sin ánimo de lucro del sector privado no plantean la necesidad de una regulación contable especial, como sucede en el caso de las entidades públicas, sino que la regulación del Plan General de Contabilidad establece el marco global necesario para, previa Adaptación apropiada, establecer las normas necesarias, tanto en lo que se refiere a adaptaciones sectoriales, como en ausencias de ellas” [Gabás Trillo, 1992, 102].
- “La postura más unánime desde el punto de vista doctrinal es la que minimiza las diferencias entre contabilidad empresarial y contabilidad de entidades sin ánimo de lucro” [Vela BARGUES, 1995, 92].
- “Se deben considerar para las Fundaciones los mismos criterios contables que los aplicables para las empresas, sin perjuicio de las especificaciones en la aplicación de los principios contables a las Fundaciones” [Corona Romero, 1995, 73].
- “Las entidades no lucrativas son instituciones híbridas que combinan aspectos de las empresas de negocios y de organismos públicos, existiendo todo un rango de entidades que van, desde aquellas en las que claramente dominan las características de organizaciones que no son de negocio, hasta las que presentan la totalidad de rasgos de empresas lucrativas, por lo que sería adecuado seguir el PGC como referencia, con las adaptaciones oportunas” [Weisbrod, 1991, 2].
- “La información económica de una entidad sin fines de lucro deberá elaborarse con los mismos principios que los de cualquier otra entidad, ya sea mercantil o no, aspecto que permite lograr la comparabilidad de la información económica de las distintas unidades económicas” [Ortega Carballo, Ros Amorós, 1999, 173].

Aunque la postura es coincidente respecto a minimizar las diferencias en el reflejo contable de las ESFL con respecto a las empresas lucrativas, es necesario tener en cuenta del mismo modo, aquellos argumentos contrarios que se basan en resaltar precisamente dichas diferencias existentes, en las Cuentas Anuales, de tal forma que, a continuación vamos a señalar algunas de ellas:

- La naturaleza de las organizaciones sin ánimo de lucro, deriva en una necesidad de marcar diferencias sustanciales en la contabilidad. Por ello, es necesario modificar los conceptos de la información financiera en las entidades sin afán de lucro, basado fundamentalmente en la relación entre actividad productiva, el cash-flow, las medidas del beneficio, la distinción entre activos y el papel del mantenimiento de capital [Mautz, 1988]<sup>12</sup>.
- En las organizaciones sin ánimo de lucro, es conveniente distinguir partidas que presentan diferencias conceptuales, mediante una separación de los activos comunitarios, que son los que presentan una función social para la comunidad en general, de los activos ordinarios. Todo ello, con la finalidad de reflejar un análisis claro de la posición financiera y de los logros alcanzados por la gerencia [Pallot, 1990]<sup>13</sup>.
- “Un modelo contable para las Administraciones Públicas no debe tener la estructura de un modelo contable para las empresas de negocios, por la sencilla razón de que se trata de sistemas de la circulación de valor diferente, con estructuras diferentes y fines diferentes” [García y García, 1994, 43].

---

<sup>12</sup> El trabajo de R. K. Mautz está traducido en: [Vela Bargues, 1991].

<sup>13</sup> El trabajo de Pallot está traducido en: [Vela Bargues, 1991].

- La contabilidad de las ENL aplica la mayoría de los principios correspondientes a las empresas lucrativas, ahora bien, esto no debe generalizarse, ya que es influyente la naturaleza y el tipo de actividad en el que están encuadradas las ENL [Sánchez Arroyo, 1990, 454].

Dicha adaptación incorpora una norma contable aplicable con carácter general a las ESFL. El Real Decreto establece la obligatoriedad de aplicarla a todas las Fundaciones de competencia estatal, como así lo indica el art. 23 de la LF y a las asociaciones declaradas de utilidad pública, tal como se establece en el art. 6 de la Ley 191/1964, de 24 de diciembre.

Para llevar a cabo la Adaptación se tuvieron en cuenta tres aspectos relevantes [Vela Bargues, 1995, 103]:

- El papel de la rendición de cuentas como objetivo de la información contable.
- La desagregación de la información.
- La aplicación del principio de devengo.

La estructura de las normas de Adaptación es similar al PGC: consta de cinco partes, precedidas por una introducción, en la que se explican las diferentes características de la actividad que llevan a cabo las ESFL, así como las modificaciones introducidas para realizar su adaptación y justificación.

Es interesante destacar la información presupuestaria adicional que forma parte de la Memoria, ya que se aprueban los modelos del presupuesto y sus normas de elaboración con la finalidad de normalizar la información sobre la liquidación del mismo.

A continuación procedemos al análisis de los aspectos más relevantes que presenta dicha Adaptación, manteniendo el orden de la estructura que en la misma se establece:

## 7.2. Principios contables

El artículo 23 de la LF establece que, con carácter anual, el Patronato de la Fundación tiene que confeccionar el Inventario, el Balance de Situación y la Cuenta de Resultados, añadiendo que en dichos documentos tiene que constar "de modo cierto" la situación económica, financiera y patrimonial de la Fundación.

El legislador ha utilizado la expresión "de modo cierto", en lugar de la ya conocida "imagen fiel", se entiende que para evitar caer en el intento de descripción de tal concepto, que ha resultado tan polémico hasta ahora. Este planteamiento ha sido criticado [Corona Romero y Olmos Esteban, 1995, 224-227] al afirmar que la LF, en su artículo 23.1 utiliza la expresión "de modo cierto" de una *forma deficiente*, pues sería más correcto utilizar el término "imagen fiel", aunque realmente estemos ante dos formas de decir lo mismo, y lo más importante es reflejar la imagen fiel de la situación económica, financiera y patrimonial de la Fundación.

Esta "imagen fiel", se conseguirá generalmente a través de la aplicación de los principios contables, pero ¿qué principios se van a utilizar en las Fundaciones?. Con carácter general, serán todos los contenidos en el PGC, ahora bien, es necesario tener en cuenta la naturaleza de las entidades sin finalidad de lucro, ya que pudiera derivar en la aplicación específica de algunos principios contables, fundamentalmente en lo referente a las características concretas de las actividades fundacionales.

En la primera parte de la introducción de la Adaptación del PGC referente a los principios contables se destaca que: no existen modificaciones respecto al PGC. Aún así, fue objeto de discusión en el grupo de trabajo del ICAC, la aplicación del principio de devengo frente al de caja, como veremos a continuación. Otro de los principios que se resaltan es el principio de correlación de ingresos y gastos, basado en las características que definen a las ESFL, por lo que se exige poner de manifiesto la relación entre los gastos realizados por una entidad y los ingresos necesarios para su financiación.

Previamente al análisis de los principios contables más polémicos, cabe resaltar la afirmación [Anthony, 1989, 25] de la idea de que la Cuenta de Resultados de estas entidades no mide el beneficio, sino si la organización mantiene su capital financiero. La diferencia hay que buscarla en el significado del excedente<sup>14</sup> y no en la forma en que se calcula, por lo que los principios aplicables deberían ser los mismos que para las empresas con finalidad lucrativa:

**- Principio de prudencia.**

Existen argumentos para afirmar que en ausencia de ánimo de lucro, este principio no tendría carácter preferencial, siendo además matizado, al considerar que en las Fundaciones existen escasos riesgos de

---

<sup>14</sup> En relación al término “excedente”, la Adaptación establece en su introducción (punto 10), que: “Una de las características significativas a resaltar en la información económica de estas entidades, es el distinto significado del resultado en relación con el obtenido por una empresa. Este término ha sido denominado en la presente Adaptación como “excedente” y representa, al no ser objeto de distribución, el ahorro o desahorro generado por la entidad en un ejercicio económico. Si el excedente es positivo se pone de manifiesto la mayor capacidad de la entidad para cumplir fines en el futuro; si por el contrario, esta magnitud es negativa indica, en general, que se están cumpliendo fines con el ahorro procedente de ejercicios anteriores”.

descapitalización debido a la falta de distribución de dividendos [Vela BARGUES, 1995, 102].

Este principio, al igual que el resto que comentamos a continuación, es aplicable en las Fundaciones de la misma forma que en las entidades lucrativas, con los matices propios derivados de la característica tan distintiva como es la existencia de ánimo de lucro. El principio de prudencia es esencial si tenemos en cuenta la finalidad de las Fundaciones que no es si la entidad tiene o no excedentes, sino el cumplimiento de los objetivos que se han fijado y, lo más importante, en el mantenimiento del patrimonio de la entidad, que es sustancial en la Fundación, por lo que planteamos la duda respecto a que en estas entidades existan escasos riesgos de descapitalización si no pueden mantener el patrimonio de la entidad.

#### **- Principio de devengo.**

Este principio contable ha sido el más debatido, tal y como hemos indicado. Su aplicación en estas entidades está vinculada con la discusión de qué base de reconocimiento resulta más conveniente, por lo que, es necesario señalar las diferentes bases de reconocimiento que se han tenido en cuenta, y las diferentes posibilidades que se ofrecen [Vela BARGUES, 1995, 99]:

- Base de caja. Se reconocen únicamente los flujos de cobros y pagos, por lo que los ingresos y gastos sólo se reconocen en los casos que impliquen el cobro o pago. Esta base de reconocimiento fue la más utilizada hasta la aprobación de la Adaptación, con los problemas derivados de la imposibilidad de contabilizar los derechos de cobro derivados de los ingresos, ni las obligaciones de pagos correspondientes a los gastos.

- Base de compromisos. Supone el reconocimiento de las transacciones cuando la organización ya está comprometida con respecto a ellas; es decir, no se contabiliza cuando se produce el flujo de cobros y pagos ni cuando se emiten o reciben las facturas, sino cuando se emiten o reciben las correspondientes órdenes. La finalidad de esta base de compromiso está dirigida hacia el control del presupuesto.
  
- Base de devengo modificado. Se consideran las fuentes de ingresos y los diferentes grados en que los ingresos pueden reconocerse en función de su devengo. Por ello, se admite la posibilidad de reconocer los ingresos según un criterio de caja, cuando no sean susceptibles de ser reconocidos en función del devengo. Se plantean las diferentes posibilidades de reconocer en los ingresos la aplicación del devengo:
  1. Cuando el ingreso se pueda medir de forma objetiva.
  2. Cuando el ingreso esté disponible. Entendiendo por disponibilidad, cuando sea legalmente utilizable para financiar los gastos del período o cuando pueda ser recaudado en el período actual o en un plazo razonable, una vez finalizado éste, para hacer frente a las obligaciones del ejercicio.
  
- Base de devengo. Reconoce los ingresos en función de su devengo, sin contemplar la posibilidad de la aplicación del principio de caja.

La utilización de una base de reconocimiento determinada, es absolutamente fundamental puesto que hace que varíe la medición del excedente y por lo tanto su significado económico. Por ello, se optó por la

aplicación del devengo, que es el enfoque utilizado en el campo empresarial, basado en un concepto de resultado expresado en función del coste de los bienes y servicios y no en las fuentes y usos de los recursos financieros.

Muchos son los autores que coinciden con nuestra opinión, defendiendo la aplicación del principio de devengo en la contabilidad económico-patrimonial que presentan las Fundaciones [Vela BARGUES, 1995; Esteban Salvador, 1999; Arnau Paradís, 1998a]; ahora bien, es necesario plantear una serie de matices, en función de las actividades realizadas por la Fundación, tal y como analizaremos en el capítulo siguiente.

Un ejemplo práctico de la aplicación del principio de devengo es la contabilización de las subvenciones y donaciones recibidas, que debido a su problemática, vamos a desarrollar a continuación:

Existen dos métodos para el tratamiento contable de las subvenciones:

- Método del capital: la subvención se abona directamente a las cuentas del neto patrimonial, como ingreso (principio de caja).
- Método de la renta: la subvención se contabiliza como ingreso a distribuir (principio de devengo).

La IASC considera que el método más adecuado es el de la renta, puesto que las subvenciones se reconocen en la cuenta de resultados sobre una base sistemática y racional a lo largo de los períodos necesarios, para de esta forma compensarlos con los costes relacionados, y siguiendo así el principio de correlación de ingresos y gastos.

El FASB, en su SFAS 116, establece que las subvenciones deben ser reconocidas como ingresos o ganancias en el período en que se reciben y la contrapartida como activos, disminución de deudas, o gastos



dependiendo del beneficio recibido. Las ESAL deben distinguir entre subvenciones recibidas con restricciones permanentes impuestas por el donante o la normativa, con restricciones temporales y sin restricciones, y como consecuencia de ello, se reflejarán los activos netos permanentemente restringidos o temporalmente restringidos.

La Adaptación establece que para la contabilización de las subvenciones y donaciones, es de aplicación el criterio de devengo, de la siguiente forma:

La Norma de valoración 21<sup>a</sup> establece que las subvenciones, donaciones y legados de carácter no reintegrable, se contabilizarán como ingresos a distribuir en varios ejercicios y se imputarán dependiendo de su finalidad, a resultados, como ingresos propios de la entidad, si corresponden a la actividad propia, o como ingresos extraordinarios, si su finalidad es la actividad mercantil.

Por lo tanto, en la Adaptación se está haciendo la clasificación por actividades, de tal forma que se está siguiendo el principio de devengo. Ahora bien, la imputación a resultados en el período se llevará a cabo, siguiendo en este caso el principio de correlación de ingresos y gastos, es decir, se traspasará a resultado del ejercicio la parte correspondiente de la subvención, en función de la generación del coste del activo que en su caso esté subvencionando, de acuerdo a una serie de reglas que, asimismo establece la Norma de valoración correspondiente.

De las reglas que establece la Norma, conviene resaltar una de ellas: si la subvención se materializa en tesorería, se han de tener las siguientes consideraciones, para realizar la imputación a resultados:

- Si se conceden sin asignación a una finalidad concreta, se reconocerán como ingresos del ejercicio en que se conceden.
- Si se conceden con asignación a una finalidad concreta, se imputarán a resultados de acuerdo con las reglas establecidas, en función de la finalidad a que se haya asignado la subvención, donación o legado.

El caso problemático se deriva del primer caso, puesto que no se permite su distribución en varios ejercicios, encontrándonos con la dificultad de si la Fundación recibe una subvención en un año para un proyecto de gastos de varios años, es decir, gastos con proyección plurianual. En este caso, la Adaptación lo considera ingreso del ejercicio en que se ha recibido.

En nuestra opinión, en el caso planteado, se debería realizar el conveniente ajuste de periodificación, que de acuerdo con el principio de correlación de ingresos y gastos, se realizaría traspasando al resultado del ejercicio la parte equivalente de la realización de los gastos de los programas de la actividad, puesto que nos basamos en que el resultado de la Fundación es indicativo de la gestión, y de lo contrario produciría importantes desequilibrios en la Cuenta de resultados de la Fundación, afectando por consiguiente a la imagen fiel de la entidad.

**- Principio de correlación de ingresos y gastos.**

La comisión formada por el equipo de trabajo de las Normas de Adaptación consideró que aunque su redacción coincide con el PGC, debido a sus características de las ESAL en las que la consecución de sus fines exige poner de manifiesto la relación entre los gastos realizados por la entidad y los ingresos necesarios para su financiación, el resultado está por lo tanto constituido por los ingresos de dicho período

menos los gastos necesarios para su obtención [Flores y Rivero, 1999, 70].

Se plantean problemas en la aplicación de este principio [Arnau Paradís, 1998a,3], en el sentido que las Fundaciones parten de una previsión de ingresos, con los que poder hacer frente a las actividades que realizan mediante los gastos, por lo que, el límite de los gastos vendría determinado por el nivel de ingresos y no al contrario como en las empresas lucrativas.

Nuestra opinión no es coincidente con tal problema, puesto que en las Fundaciones, sí se aplica este principio, pero con una ligera adaptación, es decir, se debería interpretar como el “principio de correlación de los gastos con los ingresos”, en la línea de que estas entidades realizan y llevan a cabo determinadas actividades (gastos) en función de la previsión de las fuentes de financiación que se les ofrece (ingresos). La interpretación de este principio contable debería estar en la línea de la correlación existente entre los ingresos necesarios que una Fundación ha de recaudar para llevar a cabo la realización de determinados gastos.

En las Fundaciones se aplica el principio de correlación de gastos e ingresos con los matices indicados, por lo que no observamos ningún problema de aplicación sino todo lo contrario. Nos parece un principio de fundamental aplicación, si tenemos en cuenta además que, en la realidad, es absolutamente necesaria una previsión de ingresos y por otra parte, es obligatoria, la elaboración del Presupuesto de ingresos y gastos.

**- Principio de entidad en funcionamiento.**

Este principio es imprescindible para las Fundaciones, si tenemos en cuenta que el fin de la dotación fundacional es que sus rentas sean suficientes para hacer frente a los gastos necesarios para cumplir con el

fin fundacional [García Arthus, 1993, 150]. Considerando que la Fundación tiene una duración ilimitada, se podría haber optado por un enunciado más adecuado que debería ser “principio de Fundación en marcha” [Morales Guerrero, 1999, 56].

A diferencia del Plan General de Contabilidad Pública, se ha contemplado el principio de entidad contable, que permite crear subentidades cuyo sistema contable está debidamente coordinado con el sistema central. En este sentido, la Adaptación no ha tenido en cuenta que la mayoría de las Fundaciones poseen fuentes de financiación, ya sean permanentes o esporádicas, destinadas a financiar una determinada actividad, es decir, fondos con aplicaciones propias; por lo que, en la realidad existen Fundaciones que se podrían definir como entidades separadas desde el punto de vista contable, porque sólo pueden utilizar dichos recursos para una actividad en concreto [Giménez Barriocanal, 1995b, 66].

La fuente de principios de contabilidad se remite al Código de Comercio, en los casos en que las Fundaciones realicen actividades mercantiles fundamentales en los resultados de las empresas. Existen opiniones al respecto [Sánchez Arroyo, 1995, 46] que admiten que cuando las Fundaciones no realicen actividades mercantiles, realizando únicamente actividades “típicas”, los principios que deben regir son los siguientes:

- Afectación de patrimonios y rentas a los fines fundacionales. En este caso, sería de aplicación por lo tanto, el principio de desafectación establecido en el PGCP<sup>15</sup>. Al tratarse de un principio

---

<sup>15</sup> Uno de los principios desarrollados en el PGCP, es el principio de desafectación, que establece que: “Con carácter general, los ingresos de carácter presupuestario se destinan a financiar la totalidad de los gastos de dicha naturaleza, sin que exista relación directa entre unos y otros. En el supuesto de que determinados gastos presupuestarios

presupuestario, y dado que tanto en las ONL como en las Administraciones Públicas es obligatorio la elaboración de un presupuesto, este principio contable también debería haberse contemplado en la normativa [Arnau Paradís y Balaguer Coll, 2000, 931].

- Conservación y ampliación de la dotación patrimonial, siguiendo la filosofía del principio de mantenimiento del capital de Hicks.
- Imparcialidad en la determinación de beneficiarios. El problema de este principio, reside en su reflejo en las Cuentas Anuales, por lo que se debería dar debida información de ello, en uno de los puntos que configuran la Memoria, de forma complementaria a lo dispuesto en los estatutos fundacionales.

Desde el punto de vista del análisis contable, es interesante destacar qué se entiende por actividad “típica”, puesto que muchas Fundaciones, incluso al realizar su actividad fundacional, están implicando la realización de actividades económicas, y por ello, es complicado la distinción entre actividad fundacional con actividad económica y sin actividad económica, y establecer en cada caso, si han de aplicar los principios contables establecidos en la Adaptación. Por lo tanto, opinamos que los principios alternativos que se han planteado por Sánchez Arroyo, serían de aplicación en los casos de las Fundaciones que realicen actividades fundacionales sin ningún tipo de explotación mercantil.

### **7.3. Cuentas Anuales de las Fundaciones**

Las Cuentas Anuales pueden seguir dos modelos: modelo normal y modelo abreviado. Las Fundaciones se tendrán que ajustar a uno u otro modelo de cuentas anuales, en función de los parámetros que varían

---

se financien con ingresos presupuestarios específicos a ellos afectados el sistema contable debe reflejar esta circunstancia y permitir su seguimiento”.

dependiendo de si la entidad realiza o no actividades de carácter mercantil. La Adaptación establece dichos parámetros de la siguiente forma:

A) Si la entidad no desarrolla actividades de carácter mercantil, los límites para elaborar cuentas anuales normales o abreviadas son los mismos que establece la LF a efectos de delimitar la obligación de someterse a auditoría externa. Cuando la entidad supere, en la fecha de cierre del ejercicio, durante dos años consecutivos, al menos dos de los siguientes límites, estará obligada a emitir cuentas anuales en modelo normal:

- Que el total de partidas del activo sea superior a 400 millones de pesetas.
- Que el importe neto del volumen anual de ingresos sea superior a 400 millones de pesetas, y
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

B) Si la entidad realiza conjuntamente con sus actividades propias, actividades de carácter mercantil, deberá formular cuentas anuales de acuerdo con el modelo normal, si supera durante dos años consecutivos a la fecha de cierre del ejercicio dos de los límites establecidos en la legislación mercantil para formular cuentas abreviadas, que actualmente son las siguientes:

- Volumen de activos superior a 395 millones de pesetas.
- Importe neto del volumen anual de ingresos superior a 790 millones de pesetas. El importe neto del volumen anual de ingresos es la suma de las partidas "Ingresos de la entidad por

actividad propia” y “Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil”.

- Número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio superior a 50.

### **7.3.1. Estructura del Balance de Situación**

El ICAC establece en las Normas de adaptación del PGC y normas de información presupuestaria de las ESFL, el modelo de Balance de Situación que deben adoptar dichas entidades, que no contienen variaciones respecto a la estructura establecida en el PGC. La diferencia reside en la incorporación de nuevas cuentas que recogen las distintas peculiaridades de la actividad que desarrollan las Fundaciones.

El modelo de Balance de Situación refleja el conjunto de bienes y derechos propiedad de la Fundación y de las obligaciones contraídas en la fecha de cierre del ejercicio. El Balance agrupa dichos conceptos en subgrupos de manera homogénea, clasificados de menor a mayor liquidez en el caso de activos y de menor a mayor exigibilidad en el caso de los pasivos.

El Balance de Situación conserva el esquema del PGC, con las adaptaciones lógicas a las necesidades que plantean las ENL, incluyendo nuevas cuentas con las que reflejar contablemente las situaciones derivadas de las circunstancias propias de estas entidades, ante la posibilidad de realizar, de forma paralela a sus actividades propias, actividades de carácter mercantil.

Las principales novedades en el Balance de Situación<sup>16</sup> son las siguientes:

- Separación de los bienes del Patrimonio Histórico del resto de bienes del inmovilizado material.
- En el capital circulante, separación de los derechos de cobro y obligaciones de pago originados por la actividad propia de la entidad (cuotas, promociones, colaboraciones, patrocinios, etc.), del resto de derechos de cobro y obligaciones de pago.
- Dentro de los fondos propios aparece el epígrafe “Dotación fundacional” en lugar de lo que tradicionalmente el PGC denomina “Capital social”; es decir, aportaciones y resultados, que son “capitalizados” en las Fundaciones.

A continuación se analizan las cuentas que forman parte del Balance de Situación, indicando las principales diferencias que contiene la Adaptación respecto al PGC, manteniendo la peculiaridad, que tienen en común de desarrollar, cuando proceda, en cuentas de cuatro o más dígitos, con la finalidad de diferenciar la parte afecta a las actividades propias de la entidad y las actividades mercantiles, y facilitar así la información que se requiere en la Memoria:

## **1. FINANCIACIÓN BÁSICA**

### **1.1. Dotación fundacional**

Se ha realizado una adaptación en la denominación, incluyendo las cuentas de Dotación fundacional, que recoge las aportaciones

---

<sup>16</sup>Ver: Fundaciones: Adaptación de las Entidades No Lucrativas al Plan General de Contabilidad, elaborado por Arthur Andersen con la colaboración de la Confederación Española de Fundaciones, donde se realiza un desarrollo exhaustivo y análisis de la Adaptación.



fundacionales, tanto del patrimonio inicial como de sucesivas aportaciones y los excedentes destinados a aumentar la dotación fundacional.

La aportación inicial tiene que ser como mínimo el 25% de la dotación, el resto puede aportarse de forma sucesiva durante cinco años, a partir del momento que consta en escritura pública.

La dotación inicial puede ampliarse a través de posteriores aportaciones y por la aplicación obligatoria de parte de los ingresos fundacionales (arts. 10, 20 y 25 de la LF).

En relación con este subgrupo, se han propuesto una serie de principios ordenadores de la dotación, por analogía con los principios ordenadores del capital de las entidades mercantiles [Sánchez Arroyo, 1995, 45]:

- Principio de determinación. Los requisitos de adecuación y suficiencia deberían tener un mayor desarrollo reglamentario.
- Principio del desembolso mínimo. Se establece en el 25% de la dotación inicial.
- Principio de la realidad de las aportaciones. Deben acreditarse ante notario y además los métodos de valoración que se utilizan deberían tener mayor desarrollo reglamentario.
- Principio de estabilidad. Debe existir estabilidad en la dotación tanto inicial como posteriores y en la afectación de rentas al aumento de la dotación así como de las normas cautelares de composición, administración y disposición del patrimonio (capítulo IV de la LF).

## **1.2. Reservas**

Solamente se han incluido las cuentas más habituales: Reservas de Revalorización, Reservas Especiales establecidas por cualquier

disposición legal con carácter obligatorio distintas a las demás reservas, Reservas Estatutarias y Reservas Voluntarias.

Desde el punto de vista de análisis contable, encontramos una carencia de clasificación entre reservas que tengan restricción o no, que denominaremos en el próximo capítulo reservas no disponibles y disponibles, en función de la posible aplicación o materialización.

### **1.3. Excedentes pendientes de aplicación**

El excedente del ejercicio que está pendiente de aplicación en el cierre del ejercicio, se define como el beneficio neto o beneficio después de impuestos en los casos que sea el resultado positivo, o la pérdida después del crédito fiscal, cuando el resultado es negativo [Flores Caballero y otros, 2001, 285].

La principal diferencia la localizamos en la cuenta “Excedente del ejercicio”, que define absolutamente el tipo de entidades que estamos analizando. En este sentido, es fundamental la diferencia entre los conceptos “excedente” y “beneficio”, conceptos que estudiaremos detenidamente desde el punto de vista del análisis contable en el siguiente capítulo.

### **1.4. Provisiones para riesgos y gastos**

Se ha creado la cuenta “Provisión para reparaciones y conservación de bienes del Patrimonio Histórico”, con el fin de recoger los importes estimados para atender a las reparaciones de carácter extraordinario de los bienes del Patrimonio Histórico Artístico. Además estarían incluidos los conceptos referentes a provisiones para pensiones y obligaciones similares, impuestos, responsabilidades, grandes reparaciones y el fondo de reversión.

La Adaptación reconoce el fondo de reversión, en los casos que la Fundación obtenga una concesión, por lo que sería aplicable lo dispuesto en la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, por la que se dictan las Normas de Valoración del inmovilizado inmaterial, puesto que se establece que cuando exista concesión afecta a activos materiales que deban revertir a la entidad de derecho público al final del período concesional, se tiene que dotar durante dicho período, un fondo de reversión por el valor neto contable, en el momento de la reversión, del bien a devolver más los gastos necesarios para llevarla a cabo.

El fondo de reversión sería aplicable también en los casos que la Fundación posea bienes en cesión, que aunque la Adaptación no lo haya recogido, será objeto de este estudio en el apartado correspondiente al Inmovilizado Material.

### **1.5. Situaciones transitorias de financiación**

En este caso, sólo se recogen las cuentas indispensables, nos referimos a “Aportaciones, parte no desembolsada en entidades no lucrativas” y “Aportaciones no dinerarias pendientes, en entidades no lucrativas”.

## **2. INMOVILIZADO**

### **2.1. Inmovilizaciones Materiales**

Dentro de este subgrupo se ha habilitado la cuenta “Inmovilizaciones Materiales en curso y anticipos” que sustituye al subgrupo 23 del PGC, referente a todo el Inmovilizado Material en curso.

### **2.2. Bienes del Patrimonio Histórico**

Reconociendo la importancia de los bienes que formen parte del patrimonio de las Fundaciones que son considerados elementos del Patrimonio Histórico, tales como bienes muebles o inmuebles de interés

artístico, histórico, paleontológico, arqueológico..., siempre que cumplan las condiciones exigidas por la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Artístico, independientemente de que hayan sido inventariados o declarados de interés cultural.

No es preciso reconocer la depreciación de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico, debido a que el beneficio económico o servicio potencial se consume tan lentamente que su vida útil estimada es extraordinariamente larga [García Arthus, 1995, 32], al contrario que ocurre con el resto de bienes del Inmovilizado<sup>17</sup>.

Para valorar los bienes del Patrimonio Histórico, se considerará el precio de adquisición, por lo que, si la Fundación recibe un bien de estas características de forma gratuita, su valor en balance será el que se derive de los gastos necesarios hasta su incorporación al patrimonio de la Fundación, sin que en ningún caso proceda a determinarse su valor venal.

Hay autores [Molina Sánchez, 1998, 105] que afirman que los bienes del Patrimonio Histórico que hayan sido adquiridos a título gratuito, podrían no valorarse cuantitativamente, realizando una descripción, junto al resto de elementos del Patrimonio Histórico en la Memoria. En nuestra opinión, si se admitiera esta posibilidad, se perdería calidad de información financiera, impidiéndonos realizar un exhaustivo análisis externo de la gestión realizada por la entidad.

---

<sup>17</sup> El FASB nº 93, entró en vigor para los ejercicios que comenzaban después de mayo de 1988, sobre depreciación en organizaciones no lucrativas. Posteriormente, el FASB nº 99, difirió la entrada en vigor hasta los ejercicios que dieran comienzo a partir del 1 de enero de 1999.

Existen una serie de limitaciones a las operaciones que se pueden realizar sobre los bienes que integran el Patrimonio Histórico [Rodríguez Ariza, 2001, 15], tales como la enajenación que se ha de notificar al órgano encargado de la protección del Patrimonio Histórico Español de la Comunidad Autónoma correspondiente y al Ministerio de Educación y Cultura; la demolición y exportación.

En los casos en que la Fundación reciba elementos del Patrimonio Histórico en cesión, la Adaptación no ha habilitado ninguna cuenta al respecto. En nuestra opinión, existen dos alternativas para recoger dicho concepto:

1. Considerarlo como un derecho de uso, contabilizándolo como un inmovilizado inmaterial. En este caso, es de aplicación lo establecido en la NIC nº38 al fijar los criterios generales para el reconocimiento de un activo inmaterial:
  - La existencia de un activo identificable, sin sustancia física, que es controlado por la empresa y claramente diferenciado del fondo de comercio.
  - La posibilidad de obtención de beneficios económicos futuros para la empresa atribuibles al activo.
  - La medición fiable del activo.

En el caso de los bienes de cesión en las Fundaciones, se trata de un derecho de uso, con capacidad de la obtención de beneficios, cumplimiento de esta forma con los fines de la Fundación, con el único problema de la valoración.

2. Contabilizarlo, al igual que ha optado el PGCP, por su valor venal, contra una cuenta de patrimonio (patrimonio recibido en cesión), de tal

forma que se amortizará en función de su vida útil y se dará de baja por su valor neto contable cuando revierta a su propietario, registrando el resultado por la diferencia con el valor de cesión, y contabilizando el correspondiente fondo de reversión.

### **2.3. Provisiones de inmovilizado**

Como consecuencia de la introducción del subgrupo anterior, se incluye la cuenta “Provisión por depreciación del Inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico” dentro de este subgrupo, para recoger la corrección valorativa debido a pérdidas reversibles en dichos bienes, diferente de la Provisión para reparaciones.

## **3. ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD**

### **3.1. Beneficiarios y acreedores varios**

Se incluyen los acreedores de la actividad propia de la entidad, distinguiendo entre:

- Acreedores por prestación de servicios, que recoge las deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores.
- Beneficiarios, acreedores, que recoge las deudas contraídas por la entidad, producidas como consecuencia de las ayudas y asignaciones concedidas en el cumplimiento de los fines propios de la entidad.
- Acreedores por operaciones en común, que recoge las deudas con partícipes en las operaciones reguladas por los art. 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

### **3.2. Usuarios y deudores varios**

Se incluyen los deudores de la actividad propia de la entidad, con el siguiente detalle:

- Deudores, recoge los créditos con compradores de servicios que no tienen la condición estricta de clientes y con otros deudores de la actividad recogidas dentro de este grupo, en el resto de cuentas.
- Usuarios, deudores, recoge los créditos con usuarios por entregas de bienes y servicios prestados por la entidad en el ejercicio de su actividad propia.
- Patrocinadores, afiliados y otros deudores, recoge los créditos por dichos conceptos y otras cantidades a percibir para contribuir a los fines de la actividad propia de la entidad, en particular las donaciones y legados.
- Deudores por operaciones en común, recoge los créditos con partícipes en las operaciones reguladas por los art. 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

### **3.3. Personal**

Se ha creado la cuenta “Entregas para gastos a justificar”, con la intención de recoger las cantidades entregadas al personal o a los directivos de la entidad para su justificación posterior.

### **3.4. Provisiones por operaciones de la actividad**

Se recogen en cuentas diferentes las provisiones que tienen su origen en la actividad propia y en la actividad mercantil.

Debido a la existencia de diferencias en las cuentas que recoge el Balance de Situación, se han introducido novedades en las Normas de

Valoración, como es la inclusión de la norma específica para valorar los bienes del Patrimonio Histórico.

En nuestra opinión, sin alterar el marco conceptual, se puede crear una contabilidad de fondos en función del total de actividades que realicen las Fundaciones, para de esta forma, agregar dicha información en las Cuentas Anuales mediante dos posibles vías:

- Ofrecer información exhaustiva y detallada en la Memoria.
- Realizar una codificación más desarrollada de las cuentas de la Adaptación, que reflejen cada una de las actividades, con el detalle de los recursos que estén afectados.

En esta tesis abogamos por la segunda de las posibilidades que hemos apuntado anteriormente, pero para ello, es absolutamente necesario, un planteamiento del concepto de “actividad”, desde el punto de vista de análisis de la información financiera, que abordaremos en el siguiente capítulo.

En los países anglosajones, esta desagregación representa en realidad la esencia de la contabilidad de las ESAL. Se considera la vigencia de la contabilidad de fondos [Calzado Tejas y García Valderrama, 1993] que permite alcanzar niveles de desagregación importantes en la presentación de la información. En España se ha aceptado el criterio doctrinal mayoritario de que, el marco conceptual de la contabilidad de estas entidades, es sustancialmente el mismo que el de las entidades lucrativas, frente a la postura adoptada en los países anglosajones de la “contabilidad de fondos”.

La Adaptación efectuada permite presentar la información relativa tanto a actividades afectas al fin fundacional como de actividades típicamente



mercantiles, debido a una serie de líneas de actuación fundamentales [Vela BARGUES, 1995-1996, 42]:

- Aplicación de los principios contables contenidos en el PGC.
- Mantenimiento del cuadro de cuentas para contabilizar los hechos que se deriven de actividades de carácter mercantil, con un desarrollo específico para el registro de las actividades propias.
- Aplicación de diferentes criterios de valoración de gastos e ingresos específicos de la actividad propia de los realizados en la actividad mercantil.
- Inclusión, en los modelos de cuentas anuales, de todas las operaciones que pueden realizar las entidades sin ánimo de lucro, permitiéndose la omisión de la información correspondiente a actividades mercantiles cuando la entidad no desarrolle tales actividades.

Ahora bien, esta distinción entre actividades propias y mercantiles presenta importantes limitaciones respecto a la variedad de actividades que realizan las Fundaciones y que no encajan necesariamente en las dispuestas en la Adaptación. En el siguiente capítulo analizaremos con el mayor detalle posible las actividades de la Fundación, proponiendo una clasificación que facilite posteriormente el análisis de la gestión fundacional.

### **7.3.2. Estructura de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias**

La cuenta de resultados refleja los ingresos obtenidos y los gastos que se han producido en el ejercicio y, por diferencia, el excedente (positivo o negativo) alcanzado en el desarrollo de la actividad. Los resultados ordinarios propios de la explotación se diferencian de los que no lo son o los que se originan con carácter extraordinario.

La principal novedad destacable en la Adaptación respecto al PGC, es la definición de nuevas cuentas para registrar los gastos e ingresos de la entidad por la actividad propia y por la actividad mercantil, con la finalidad de incluir en el modelo de la cuenta de resultados, la diferenciación de los ingresos y gastos derivados de la actividad propia de la entidad del resto de ingresos y gastos. Ahora bien, al distinguir únicamente las actividades propias de las mercantiles, localizamos la misma limitación que la observada anteriormente en los componentes que configuran el Balance de Situación.

En general se trata del mismo cuadro de cuentas del PGC, con las modificaciones imprescindibles para las necesidades de las ENL, que conlleva a una serie de críticas: en primer lugar, la catalogación de los gastos e ingresos por naturaleza, no parece la más indicada debido a las peculiaridades de este tipo de entidades; en segundo lugar se destaca la ausencia de un grupo destinado a recoger operaciones presupuestarias previas al reconocimiento de la obligación, como ocurre con el Plan General del Sector Público [Giménez Barriocanal, 1996, 22].

Las principales diferencias de los conceptos integrantes de la Cuenta de Resultados que introduce la Adaptación en relación con el PGC los podemos resumir en los siguientes:

## 1. COMPRAS Y GASTOS

### 1.1. Tributos

Se han creado cuentas específicas para el registro del impuesto de sociedades en función del régimen tributario al que pueda acogerse la entidad.

1.2. Ayudas monetarias de la entidad y otros gastos de gestión

Se ha reservado todo el subgrupo para recoger todos los gastos propios de la entidad, así como los relacionados con la gestión de la misma.

2. VENTAS E INGRESOS

2.1. Ingresos propios de la entidad

En este subgrupo están recogidos todos los ingresos propios de la entidad, en las cuentas “Subvenciones oficiales afectas a la actividad propia de la entidad imputadas al resultado del ejercicio” y “Donaciones y legados afectos a la actividad propia de la entidad imputados al resultado del ejercicio”, es decir, se recogen en este subgrupo las subvenciones y donaciones que estén financiando actividades que aseguren el cumplimiento de los fines de la Fundación, directamente a través de la actividad propia.

2.2. Subvenciones a la explotación

En aquellos casos en los que las subvenciones recibidas tengan como finalidad asegurar una rentabilidad mínima, siempre que las Fundaciones realicen actividades mercantiles o pretendan compensar posibles déficit de explotación, se considera que están afectas a la actividad mercantil durante un período concreto, no tienen carácter plurianual y en consecuencia no pueden dar origen a cuentas de periodificación, y por tanto se recogerán en este subgrupo.

En la mayoría de las Fundaciones, los mayores ingresos provienen de las subvenciones, por lo que en la Adaptación se ha incluido una norma de valoración específica dedicada a las subvenciones, que mantiene un tratamiento equivalente al PGC, con la única diferencia de que en la Adaptación se distingue entre subvenciones que financien elementos

afectos a la actividad propia o a la actividad mercantil, de la siguiente forma<sup>18</sup>:

1. Para las subvenciones, donaciones y legados que tengan como finalidad financiar el establecimiento o estructura fija de la entidad, tanto afectas a la actividad propia como a la actividad mercantil, y en los casos que sean no reintegrables, se contabilizarán como un ingreso a distribuir en varios ejercicios, por su carácter plurianual, en el grupo (13): “Ingresos a distribuir en varios ejercicios” independientemente de la actividad que esté financiando, ya sea actividad propia o mercantil. La única diferencia que hay que tener en cuenta, es la forma de imputarlo como ingreso del período, que se realizará de la siguiente forma:

1.1. Si la subvención financia la estructura fija relacionada con la actividad propia, se contabiliza como ingreso de la actividad propia:

- (725): “Subvenciones oficiales afectas a la actividad propia de la entidad imputadas al resultado del ejercicio”.
- (726): “Donaciones y legados afectos a la actividad propia de la entidad imputados al resultado del ejercicio”.

1.2. Si la subvención financia elementos afectos a la actividad mercantil, se contabilizará como ingreso de carácter extraordinario, en la cuenta:

- (775): “Subvenciones, donaciones y legados traspasados al resultado del ejercicio”.

---

<sup>18</sup> En este apartado recogemos cómo la Adaptación establece las pautas que han de seguir las Fundaciones para contabilizar las subvenciones. Aún así, hasta la aprobación y publicación de dicha Adaptación, muchas han sido las aportaciones al respecto. En este sentido, ver: [Arnau Paradís, 1998b].

2. Para las subvenciones, donaciones y legados de explotación destinados a la consecución ya sean de fines propios o mercantiles, se considerarán como ingresos, en el momento en que se devenga la prestación del servicio o se incurra el gasto para el cual fueron concedidas, con independencia del momento efectivo en que fueron concedidas. Se imputarán por tanto como ingreso del período, no distinguiendo si la actividad financiada es propia o mercantil, contabilizándose en una única cuenta:

- (74): “Subvenciones oficiales de explotación”, que tiene su origen en actividades mercantiles, para asegurar a éstas una rentabilidad mínima o compensar posibles “déficit” de explotación.

Respecto a las diferencias que se han destacado anteriormente en la Adaptación, se han incluido las siguientes diferencias en las Normas de Valoración:

- Normas de Valoración de los gastos e ingresos propios de la actividad.
- Adaptación de la Norma de Valoración de las subvenciones, donaciones y legados.

Se observa que la Adaptación pretende mejorar la calidad informativa, introduciendo, tanto en los gastos como en los ingresos, los conceptos de: actividad propia y actividad mercantil. Se podría pensar que la Adaptación constituye un plan claramente fiscalizador a la hora de distinguir entre estas actividades, pero aún así, resulta insuficiente como base de información para el análisis de la gestión fundacional.

No obstante, estos detalles sobre los tipos de actividades que se exige, a las Fundaciones, deberían revertir en una mejora en la calidad

informativa, y en la práctica esto no ocurre. Si nos fijamos en el modelo de Cuenta de Resultados (anexo III), se puede demostrar que dicha información no se plasma en los resultados finales, y mucho menos en los resultados intermedios, no distinguiendo dichos resultados de los de la actividad propia y la actividad mercantil.

Nos planteamos la duda respecto a la distinción entre actividad propia y actividad mercantil y, por supuesto, de ello se deriva la duda respecto de si los gastos e ingresos son de la actividad propia o de la actividad mercantil y en qué medida la Adaptación realiza dicha distinción, pues en ningún momento se encuentra una definición de dichas actividades.

Encontramos por tanto una laguna considerable en este sentido, por lo que, en el siguiente capítulo, intentaremos clasificar todas las actividades que realizan las Fundaciones y en función de ello, realizaremos una posible interpretación de la Adaptación que nos permita ofrecer una visión más amplia de la información que nos ofrecen las Cuentas Anuales, con la finalidad de realizar un análisis de la gestión fundacional.

### **7.3.3. Estructura de la Memoria**

De acuerdo con el art. 23 de la LF, la Memoria debe expresar las actividades fundacionales y la gestión económica, incluyendo el cuadro de financiación; así como el exacto grado de cumplimiento de los fines fundacionales, siendo también objeto de la Memoria la especificación de las variaciones patrimoniales y los cambios habidos en los órganos de gobierno, dirección y representación de la Fundación.

El art. 12 del Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal (R.D. 316/96), establece la parte de la Memoria correspondiente a las actividades fundacionales, que tiene que contener información

identificativa de la Fundación y de cada una de las actividades que ésta realiza en cumplimiento de sus fines fundacionales, proporcionando información sobre: usuarios o beneficiarios, personal, ingresos, gastos y patrimonio de la Fundación, además de los cambios en los órganos de gobierno, dirección y representación.

El papel de la Memoria se concibe bajo las pautas habituales en las actividades realizadas por las empresas lucrativas, así como en organismos públicos, verbigracia completar, ampliar y comentar la información contenida en el Balance de Situación y Cuenta de Resultados, por lo que, en la Adaptación, se señalaron los puntos fundamentales que no pueden faltar, tales como: en los casos de Fundaciones que realicen conjuntamente actividades propias y mercantiles, es necesario diferenciar, (dentro del activo y pasivo, así como también en los ingresos y gastos), la parte afecta a las actividades propias de la parte que se halle vinculada a las actividades mercantiles. Para ello se exige la determinación del resultado correspondiente a estas actividades mediante la creación de apartados específicos.

El contenido de la Memoria se ve enriquecido con la inclusión del Cuadro de Financiación (ver anexo III); documento que tiene por objeto plasmar los recursos obtenidos en el ejercicio y los diferentes orígenes o fuentes de los mismos; concretándose la aplicación o inversión de esos recursos en el inmovilizado o en el circulante y con la inclusión de la liquidación del presupuesto, para lo cual deben seguirse las Normas de Información Presupuestaria, que se analizan en el apartado correspondiente.

En la Memoria es donde encontramos más novedades en la Adaptación. En dicho documento se exige la inclusión de información más detallada y la manifestación sobre el cumplimiento de ciertos requisitos legales. El informe de gestión exigido a las sociedades mercantiles, que no está

incluido entre los documentos que componen sus cuentas anuales obligatorias, ha sido sustituido en las Fundaciones por una parte de la memoria explicativa de las actividades fundacionales y, por tanto, pasa a ser parte integrante complementaria de las cuentas anuales.

Las principales novedades que se destacan en la Memoria son:

- Si se realizan conjuntamente actividades sin fines de lucro y actividades mercantiles, se creará un apartado específico denominado “Elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil”, en el que se tiene que diferenciar, para los saldos de inmovilizado, existencias, gastos e ingresos, la parte afecta a actividades propias y a actividades mercantiles.
- Liquidación del presupuesto con carácter obligatorio.
- Información específica sobre bienes del Patrimonio Histórico.
- Información específica sobre el cumplimiento de determinados aspectos legales como son: el destino de rentas e ingresos y autorizaciones del Protectorado en determinados supuestos.
- Información sobre remuneraciones a los Patronos.
- Información sobre cuentas específicas previstas para ENL, como son, entre otras:
  - Gastos de administración del patrimonio de la entidad.
  - Subvenciones, donaciones y legados de la actividad propia.
  - Bienes del Patrimonio Histórico.
  - Usuarios y otros deudores de la actividad propia.
  - Bienes y derechos afectos permanentemente a la actividad propia y que se consideren como una aportación al fondo social.
- Desglose de la partida de “Ayudas económicas”.
- Cuadro de financiación con carácter obligatorio.



- Información sobre los cambios en los órganos de gobierno, dirección y representación.

Cabe destacar que, en la Memoria, se ha de explicar la aplicación de elementos patrimoniales afectos a fines propios, debiéndose facilitar información sobre:

- Los bienes y derechos que formen parte de la dotación fundacional o fondo social y aquellos vinculados directamente al cumplimiento de los fines propios; detallando los elementos significativos incluidos en las distintas partidas del activo del balance.
- El destino de las rentas e ingresos a que se refiere la LF, indicando para cada uno de los tres ejercicios, desde su obtención<sup>19</sup>; el importe correspondiente a gastos de administración del patrimonio y el importe destinado a incrementar la dotación fundacional en cada uno de los tres ejercicios desde su obtención.

Por último, la novedad más importante estriba en la opción de incluir, como información adicional en la Memoria, una Cuenta de Resultados

---

<sup>19</sup> Art. 25 de la LF establece que:

- A la realización de los fines fundacionales, deberá ser destinado, al menos, el 70 por 100 de las rentas o cualesquiera otros ingresos netos que, previa deducción de impuestos, obtenga la Fundación, debiéndose destinar el resto, deducidos los gastos de administración, a incrementar la dotación fundacional. Las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial, bien en el momento de su constitución, bien en un momento posterior, no serán computables a los efectos de lo previsto en este apartado.
- La Fundación podrá hacer efectivo el destino de la proporción de las rentas e ingresos a que se refiere el apartado anterior, en el plazo de tres años a partir del momento de su obtención.

Analítica que ofrece grandes posibilidades en el campo del análisis desde una perspectiva económica. En este sentido, en aquellos casos de Fundaciones que lleven una gestión de su información mediante contabilidad de fondos, se debe incluir en la Memoria, como información relevante, el conjunto de actividades que se realizan, junto con la financiación que se utiliza para cada una de las actividades, añadiendo además lo relativo a financiación afectada a un fin concreto.

#### **7.3.4. Presupuesto de Ingresos y Gastos**

En la Adaptación se incluye también la información presupuestaria de las ESAL, estableciendo los modelos que recogen los ingresos y gastos presupuestario desde un doble punto de vista: presupuesto inicial o previsional y presupuesto de realización o liquidación. En la Adaptación se establecen las normas de elaboración que se deben seguir, que será de obligado cumplimiento para las Fundaciones de competencia estatal y para las asociaciones declaradas de utilidad pública.

La finalidad del presupuesto en las Fundaciones es la planificación de las actividades, ofrecer información sobre si los ingresos presupuestarios obtenidos son suficientes para financiar los gastos presupuestarios del ejercicio, en función del principio de entidad en funcionamiento, para asegurarse de la continuidad de la entidad y por último, a través de la ejecución presupuestaria, nos ofrece una idea de control y de la consecución de los objetivos de la entidad.

En la Adaptación se define el presupuesto como: “el documento que recoge de manera cifrada, conjunta y sistemática la previsión de gastos presupuestarios de la entidad para el período considerado y los ingresos presupuestarios con los que espera contar para hacer frente a dichos gastos”.

En el grupo de trabajo creado para la elaboración de la Adaptación, se discutieron las posibilidades de los dos criterios que se podían aplicar para la confección del presupuesto:

- Aplicar el criterio del devengo al presupuesto, lo que permitiría obtener un documento similar a una cuenta de resultados previsional, que añadiría información sobre los gastos e ingresos presupuestarios derivados de las partidas del balance.
- Aplicar el criterio de caja, que podría ofrecer información monetaria, ahora bien, se cuestionó la dificultad añadida que se podían encontrar las Fundaciones al aplicar dicho criterio.

Se consideró finalmente que el presupuesto debía elaborarse con criterios de devengo y registro, con el fin de no distorsionar la información ofrecida en el resto de la información contable, al aplicar el principio de devengo, sin perjuicio que, en ocasiones, en las Fundaciones de pequeña dimensión, se podría producir una práctica identidad entre el principio de devengo y el de caja, al coincidir en la mayoría de los casos los gastos con los pagos y los ingresos con los cobros.

En nuestra opinión, fue una conclusión bastante acertada, pues se trata de dos conceptos básicos pero no contrapuestos, con el fin de elaborar dos documentos contables distintos, que son el presupuesto y el estado de tesorería. En este sentido, seguimos la misma línea destacada por autores [Norverto Laborda, 1996, 96], al destacar que el principio de devengo es la base para el cálculo del resultado y el principio de caja es la base para conocer el estado de liquidez o tesorería.

El sistema presupuestario indica la relación positiva o negativa entre ingresos y gastos, mostrando una idea de superávit o déficit y suele presentarse como el resultado financiero del presupuesto, estando más

relacionado con el principio de devengo, y por lo tanto es más eficaz que el estado de tesorería como un instrumento de análisis [Barreno Vara, 1990].

El presupuesto desprende una información que resulta interesante para las Fundaciones, en el sentido de conocer mediante unas magnitudes clave, la situación que se derivaría (en un análisis previsional) o que se ha producido (en un análisis retrospectivo) de un ejercicio [Ortega Carballo, 1998, 301]. Para ello, la información que se debe confeccionar se basa tanto en el modelo previsional o presupuestario, como en el modelo de liquidación del presupuesto, para reflejar los gastos e ingresos presupuestarios realmente realizados, y por comparación con los previstos inicialmente, se pueden obtener las desviaciones producidas, todo ello con la finalidad de llevar a cabo un control del cumplimiento de los objetivos iniciales y en su caso, un análisis del incumplimiento y sus causas.

El presupuesto es una herramienta bastante apropiada para justificar los ingresos que la Fundación va a necesitar en el ejercicio siguiente y decidir cuál va a ser la aportación que necesite de los diferentes contribuyentes; es entonces cuando la política de ingresos se elabora a partir de la estimación de los gastos que se esperan realizar [Molina Sánchez, 1998, 100].

El modelo normal del presupuesto presenta una estructura más compleja que el modelo abreviado, es por ello que hemos optado por incluir en el anexo de este capítulo el modelo normal en el que la estructura se mantiene tanto en el presupuesto a realizar como en su liquidación, y la diferencia la encontramos en la liquidación del presupuesto ya que, se introduce la realización de gastos e ingresos presupuestarios, poniendo de manifiesto las desviaciones que se han producido.

Los gastos e ingresos presupuestarios se clasifican en función de la naturaleza de las operaciones que los hayan originado, en sintonía con las Cuentas Anuales:

- **Operaciones de funcionamiento**, en la línea de las operaciones que se hayan recogido en la cuenta de resultados, con la intención de conciliar el resultado contable y la liquidación de esta parte del presupuesto. Recoge, por lo tanto, todos los movimientos de ingresos y gastos por su normal funcionamiento. De esta forma, coincide básicamente con lo que sería una cuenta de resultados previsional.
- **Operaciones de fondos**, tomando para ello, la información derivada de las partidas de balance que produzcan variaciones presupuestarias. Por lo que, contiene los movimientos de las partidas del balance, consiguiendo así, un documento muy similar a lo que sería un cuadro de financiación previsional.

En este sentido, la Adaptación establece que aquellas operaciones que no se corresponden con un ingreso o un gasto, su reflejo en el presupuesto se realizará de acuerdo con el principio de registro contenido en la primera parte de la Adaptación del PGC al sector no lucrativo.

En el modelo normal se incluye el presupuesto por programas, en el que se ha de identificar cada uno de ellos, con las diferentes actividades que realiza la Fundación, de esta forma, se tiene que informar sobre las actividades realizadas, incluyendo una descripción y cuantificación de los objetivos de la entidad para el ejercicio, junto con el grado de realización de los objetivos. Se establece que la Fundación informe de los fines de la actividad y si está obligada a elaborar el presupuesto en su modelo normal, deberá desarrollar un programa por cada una de ellas, de tal

forma que el conjunto de todos los programas ofrecerá el presupuesto íntegro de la Fundación.

El presupuesto por programas es una herramienta muy útil para el análisis contable, al ofrecer información sobre todas las actividades que realiza la entidad, indicando en cada una de ellas, las realizaciones, el cumplimiento de objetivos y los costes de las actividades. Por lo que, si lo que nos proponemos es llevar a cabo un análisis segmentado de las actividades, uno de los documentos que nos ofrecen más información sería el presupuesto por programas.

Para ello, la entidad tiene que localizar todas las actividades que realiza y clasificarla en los siguientes apartados:

1. Actividades no lucrativas:
  - 1.1. Total de actividades propias.
2. Otras actividades
  - 2.1. Actividad mercantil.
  - 2.2. Operaciones financieras.

Para cada tipo de actividad, teniendo en cuenta que en cada apartado pueden estar incluidas a su vez, subactividades, se han de localizar los ingresos y gastos, distinguiéndolos entre operaciones de funcionamiento y operaciones de fondos. El problema, bajo nuestro punto de vista reside en aquellos gastos o ingresos que no se pueden separar por actividades, por ejemplo, todos los costes de estructura. Para ello, la entidad tendría que distribuir estos costes por centros de departamentos o por áreas, es decir, apoyarse en la contabilidad analítica, siendo una información útil para el análisis de los estados financieros de estas entidades.

En la confección del presupuesto por programas se tienen que tener en cuenta las siguientes reglas, establecidas en la Adaptación:

- Se creará un programa para cada una de las actividades no lucrativas, otro para las actividades mercantiles y otro para las financieras.
- A cada programa de la entidad no lucrativa y mercantil se imputarán los epígrafes de las operaciones de funcionamiento y de fondos que correspondan de forma exclusiva o conjunta a dos o más programas.
- El programa identificado con las operaciones financieras de la entidad recogerá aquellos epígrafes de las operaciones de funcionamiento y de fondos de naturaleza financiera.

La Adaptación trata de solucionar este problema en la Norma 4ª de elaboración del presupuesto por programas, emitiendo una serie de reglas para imputar los ingresos y gastos, tanto de operaciones de funcionamiento como operaciones de fondos que correspondan a varias actividades, estableciendo que: se ha de imputar los gastos e ingresos directamente relacionados a cada programa y aquellos conceptos que no se correspondan de forma directa con un programa, se incluirán como operaciones financieras, tal que los ingresos y gastos derivados de las inversiones financieras, tesorería, capital de funcionamiento, provisiones para riesgos y gastos y deudas. Por lo que se está resolviendo el problema, centrandolo dentro de este “cajón de sastre” de las operaciones financieras, todos aquellos gastos e ingresos que no se puedan localizar en cada programa determinado, que en nuestra opinión no supone una línea de solución, puesto que las Fundaciones se acogerán a esta opción, que conllevará menor información ofrecida en el presupuesto por programas, rompiendo con el objetivo fundamental que es la gestión.

## ANEXO III: MODELO DE CUENTAS ANUALES

### BALANCE ABREVIADO EJERCICIO...

<b>ACTIVO</b>	Ejercicio N	Ejercicio N - 1
A) Fundadores / asociados por desembolsos no exigidos		
B) Inmovilizado		
I. Gastos de establecimiento		
II. Inmovilizaciones inmateriales		
III. Bienes del Patrimonio Histórico		
IV. Otras inmovilizaciones materiales		
V. Inmovilizaciones financieras		
C) Gastos a distribuir en varios ejercicios		
D) Activo circulante		
I. Fundadores/ asociados por desembolsos exigidos		
II. Existencias		
III. Usuarios y otros deudores de la actividad propia		
IV. Otros deudores		
V. Inversiones financieras temporales		
VI. Tesorería		
VII. Ajustes por periodificación		
<b>TOTAL GENERAL ( A + B + C + D).....</b>		

<b>PASIVO</b>	Ejercicio N	Ejercicio N - 1
A) Fondos propios		
I. Dotación fundacional / Fondo social		
II. Reserva de revalorización		
III. Reservas		
IV. Excedentes de ejercicios anteriores		
V. Excedente del ejercicio (positivo o negativo)		
B) Ingresos a distribuir		
C) Provisiones para riesgos y gastos		
D) Acreedores a largo plazo		
E) Acreedores a corto plazo		
<b>TOTAL GENERAL ( A + B + C + D).....</b>		



**CUENTA DE RESULTADOS ABREVIADA  
EJERCICIO...**

<b>DEBE</b>	Ejercicio N	Ejercicio N – 1
A) GASTOS		
1. Ayudas monetarias y otros		
a) Ayudas monetarias		
b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno		
c) Reintegro de ayudas y asignaciones		
2. Consumos de la explotación		
3. Gastos de personal		
a) Sueldos y salarios		
b) Cargas sociales		
4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado		
5. Otros gastos		
6. Variación de las provisiones de la actividad		
I. RESULTADOS POSITIVOS DE EXPLOTACIÓN (B1 + B2 + B3 – A1 – A2 – A3 – A4 – A5 – A6).....		
7. Gastos financieros y gastos asimilados		
a) Por deudas con entidades del grupo		
b) Por deudas con entidades asociadas		
c) Por otras deudas		
d) Pérdidas de inversiones financieras		
8. Variación de las provisiones de inversiones financieras		
9. Diferencias negativas de cambio		
II. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS (B4 + B5 – A7 – A8 – A9).....		
III. RESULTADOS POSITIVOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS (A1 + A11 – B1 – B11).....		
10. Variación de las provisiones de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control		
11. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial y cartera de control		
12. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias		
13. Gastos extraordinarios		
14. Gastos y pérdidas de otros ejercicios		
IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS (B6 + B7 + B8 + B9 + B10 – A10 – A11 – A12 – A13 – A14).....		
V. RESULTADOS POSITIVOS ANTES DE IMPUESTOS (A111 + A112 – B111 – B112).....		
15. Impuesto sobre Sociedades		
16. Otros impuestos		
VI. EXCEDENTE POSITIVO DEL EJERCICIO (AHORRO) (AV – A15 – A16).....		

<b>HABER</b>	Ejercicio N	Ejercicio N - 1
<b>B) INGRESOS</b> 1. Ingresos de la entidad por la actividad propia a) Cuotas de usuarios y afiliados b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al resultado del ejercicio d) Reintegros de subvenciones, donaciones y legados 2. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil 3. Otros ingresos		
<b>I. RESULTADOS POSITIVOS DE EXPLOTACIÓN</b> (A1 + A2 + A3 + A4 + A5+ A6- B1 - B2).....		
4. Ingresos financieros a) En entidades del grupo b) En entidades asociadas c) Otros d) Beneficios en inversiones financieras 5. Diferencias positivas de cambio		
<b>II. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS</b> (A7 + A8 - A9 - B4 - B5).....		
<b>III. RESULTADOS POSITIVOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS</b> (BI + BII - AI - AII).....		
6. Beneficios por enajenación de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control 7. Beneficios por operaciones con obligaciones propias 8. Subvenciones, donaciones y legados de capital y otros afectos a la actividad mercantil traspasados al resultado del ejercicio 9. Ingresos extraordinarios 10. Ingresos y beneficios de otros ejercicios		
<b>IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS</b> (A10 + A11 + A12 + A13 + A14 - B6 - B7 - B8 - B9 - B10).....		
<b>V. RESULTADOS POSITIVOS ANTES DE IMPUESTOS</b> (BIII + BIV - AIII - AIV).....		
<b>VI. EXCEDENTE NEGATIVO DEL EJERCICIO (DESAHORRO)</b> (BV + A15 + A16).....		

**CUADRO DE FINANCIACIÓN ABREVIADO.  
EJERCICIO...**

<b>APLICACIONES</b>	Ejercicio N	Ejercicio N - 1
1. Recursos aplicados en las operaciones 2. Gastos de establecimiento y formalización de deudas 3. Adquisiciones de inmovilizado 4. Reducciones del fondo social o dotación fundacional 5. Cancelación o traspaso a corto plazo de deudas a largo plazo 6. Provisiones para riesgos y gastos  TOTAL APLICACIONES EXCESO DE ORÍGENES SOBRE APLICACIONES (AUMENTO DE CAPITAL CIRCULANTE)		

<b>ORIGENES</b>	Ejercicio N	Ejercicio N - 1
1. Recursos procedentes de las operaciones 2. Aportaciones 3. Subvenciones, donaciones y legados de capital y otros 4. Deudas a largo plazo 5. Enajenación de inmovilizado 6. Cancelación anticipada o traspaso a corto plazo de inmovilizaciones financieras  TOTAL ORÍGENES EXCESO DE APLICACIONES SOBRE ORÍGENES (DISMINUCIÓN DEL CAPITAL CIRCULANTE)		

Si existieran partidas significativas en la variación del capital circulante se confeccionará el siguiente cuadro:

<b>VARIACIÓN DEL CAPITAL CIRCULANTE</b>	Ejercicio N		Ejercicio N - 1	
	Aumento	Disminución	Aumento	Disminución
1. Fundadores y otros por desembolsos exigidos 2. Existencias 3. Deudores 4. Acreedores 5. Inversiones financieras temporales 6. Tesorería 7. Ajustes por periodificación  TOTAL VARIACIÓN DEL CAPITAL CIRCULANTE				

**MODELO NORMAL DEL PRESUPUESTO**  
**PRESUPUESTO DE GASTOS.**  
**EJERCICIO...**

EPÍGRAFES	GASTOS PRESUPUESTARIOS
	PRESUPUESTO
<b>OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO</b>	
1. Ayudas monetarias y otros a) Ayudas monetarias b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno 2. Consumos de explotación 3. Gastos de personal 4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado 5. Otros gastos 6. Variación de las provisiones de la actividad y pérdidas de créditos incobrables 7. Gastos financieros y gastos asimilados 8. Gastos extraordinarios 9. Impuesto sobre Sociedades	
<b>TOTAL GASTOS OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO</b>	
<b>OPERACIONES DE FONDOS</b>	
1. Disminución de subvenciones, donaciones y legados de capital y otros 2. Aumento del inmovilizado a) Gastos de establecimiento y de formalización de deudas b) Bienes del Patrimonio Histórico c) Inmovilizaciones materiales d) Inmovilizaciones inmateriales 3. Aumento de existencias 4. Aumento de inversiones financieras 5. Aumento de tesorería 6. Aumento del capital de funcionamiento 7. Disminución de provisiones para riesgos y gastos 8. Disminución de deudas	
<b>TOTAL GASTOS OPERACIONES DE FONDOS</b>	
<b>TOTAL GASTOS PRESUPUESTARIOS</b>	

**PRESUPUESTO DE INGRESOS.  
EJERCICIO...**

EPÍGRAFES	INGRESOS PRESUPUESTARIOS
	PRESUPUESTO
<b>OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO</b>	
1. Ingresos de la entidad por la actividad propia: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Cuotas de usuarios y afiliados</li> <li>b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones</li> <li>c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al resultado</li> </ul> d) Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil e) Otros ingresos f) Ingresos financieros g) Ingresos extraordinarios	
<b>TOTAL INGRESOS OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO</b>	
<b>OPERACIONES DE FONDOS</b>	
1. Aportaciones de fundadores y asociados 2. Aumento de subvenciones, donaciones y legados de capital y otros 3. Disminución del inmovilizado <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Gastos de establecimiento y de formalización de deudas</li> <li>b) Bienes del Patrimonio Histórico</li> <li>c) Inmovilizaciones materiales</li> <li>d) Inmovilizaciones inmateriales</li> </ul> 4. Disminución de existencias 5. Disminución de inversiones financieras 6. Disminución de tesorería 7. Disminución del capital de funcionamiento 8. Aumento de provisiones para riesgos y ingresos 9. Aumento de deudas	
<b>TOTAL INGRESOS OPERACIONES DE FONDOS</b>	
<b>TOTAL INGRESOS PRESUPUESTARIOS</b>	

DISTRIBUCIÓN DEL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS  
EJERCICIO...

PROGRAMAS	GASTOS PRESUPUESTARIOS			INGRESOS PRESUPUESTARIOS		
	OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	OPERACIONES DE FONDOS	TOTAL GASTOS PRESUPUESTARIOS	OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	OPERACIONES DE FONDOS	TOTAL INGRESOS PRESUPUESTARIOS
Actividad propia 1						
Actividad propia 2						
Actividad propia 3						
Actividad propia 4						
Actividad propia 5						
TOTAL ACTIVIDADES NO LUCRATIVAS						
ACTIVIDAD MERCANTIL						
OPERACIONES FINANCIERAS						
TOTAL OTRAS ACTIVIDADES						
TOTAL						

**LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO**  
**LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS.**  
**EJERCICIO...**

EPÍGRAFES	GASTOS PRESUPUESTARIOS		
	PRESUPUESTO	REALIZACIÓN	DESVIACIONES
<b>OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO</b>			
1. Ayudas monetarias y otros a) Ayudas monetarias b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno 2. Consumos de explotación 3. Gastos de personal 4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado 5. Otros gastos 6. Variación de las provisiones de la actividad y pérdidas de créditos incobrables 7. Gastos financieros y gastos asimilados 8. Gastos extraordinarios 9. Impuesto sobre Sociedades			
<b>TOTAL GASTOS OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO</b>			
<b>OPERACIONES DE FONDOS</b>			
1. Disminución de subvenciones, donaciones y legados de capital y otros 2. Aumento del inmovilizado a) Gastos de establecimiento y de formalización de deudas b) Bienes del Patrimonio Histórico c) Inmovilizaciones materiales d) Inmovilizaciones inmateriales 3. Aumento de existencias 4. Aumento de inversiones financieras 5. Aumento de tesorería 6. Aumento del capital de funcionamiento 7. Disminución de provisiones para riesgos y gastos 8. Disminución de deudas			
<b>TOTAL GASTOS OPERACIONES DE FONDOS</b>			
<b>TOTAL GASTOS PRESUPUESTARIOS</b>			

**LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS.  
EJERCICIO...**

EPÍGRAFES	INGRESOS PRESUPUESTARIOS		
	PRESUPUESTO	REALIZACIÓN	DESVIACIONES
<b>OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO</b>			
1. Ingresos de la entidad por la actividad propia: a) Cuotas de usuarios y afiliados b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al resultado 2. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil 3. Otros ingresos 4. Ingresos financieros 5. Ingresos extraordinarios			
<b>TOTAL INGRESOS OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO</b>			
<b>OPERACIONES DE FONDOS</b>			
1. Aportaciones de fundadores y asociados 2. Aumento de subvenciones, donaciones y legados de capital y otros 3. Disminución del inmovilizado a) Gastos de establecimiento y de formalización de deudas b) Bienes del Patrimonio Histórico c) Inmovilizaciones materiales d) Inmovilizaciones inmateriales 4. Disminución de existencias 5. Disminución de inversiones financieras 6. Disminución de tesorería 7. Disminución del capital de funcionamiento 8. Aumento de provisiones para riesgos y ingresos 9. Aumento de deudas			
<b>TOTAL INGRESOS OPERACIONES DE FONDOS</b>			
<b>TOTAL INGRESOS PRESUPUESTARIOS</b>			







## **CAPÍTULO 5**

# **INTERPRETACIÓN DE LA INFORMACIÓN CONTABLE EXTERNA DE LAS FUNDACIONES**

### **1. INTRODUCCIÓN**

En el análisis de los Estados Financieros de las Fundaciones, tenemos que plantearnos los dos enfoques alternativos que también influyen en el análisis de la contabilidad de las ESAL [Vela BARGUES, 1995, 93-94]:

- a) Un enfoque conceptual, eminentemente deductivo, que parte del análisis de las características que definen a estas entidades, para localizar los objetivos y requisitos que debe satisfacer el análisis contable; definiendo todos los elementos que forman parte de la información contable ofrecida.

Este enfoque es el adoptado por Anthony en 1989 y por el FASB en sus "concepts statements", cuya postura se basa en minimizar las diferencias entre contabilidad empresarial y contabilidad de ESAL. La única diferencia destacable se sitúa en el origen del capital, ya que en las ESAL, el capital tiene su origen principalmente en donaciones sin contraprestación, y en las entidades lucrativas, el capital es aportado por los propietarios en espera de una contraprestación (dividendo).

- b) Un enfoque normativo, en el que se analizan las prácticas contables que se recomiendan en diferentes normas emitidas en el área de la

contabilidad empresarial, y de cuya base se parte para discutir su aplicación en ESAL.

Este enfoque es el que se ha seguido en España, al llevar a cabo una Adaptación del PGC para las ESAL.

Para iniciarnos en el análisis de la gestión de las Cuentas Anuales de las Fundaciones, nos decantamos por el enfoque conceptual, con el ánimo de intentar, en la medida de lo posible, minimizar las diferencias de los objetivos que persigue el análisis de la gestión empresarial, respecto a los que persigue el análisis de la gestión fundacional.

## **2. INFLUENCIA EN EL ANÁLISIS CONTABLE DE LAS ACTIVIDADES QUE DESARROLLAN LAS FUNDACIONES**

### **2.1. Introducción**

El objetivo principal que persiguen las Fundaciones, es el cumplimiento de los fines de interés general establecidos en los Estatutos; siendo necesario para ello, la obtención de recursos financieros. Gran parte de estas entidades trabajan con el apoyo de las subvenciones que reciben pero, en otros casos, las Fundaciones deben realizar otras actividades, que les ayuden a obtener recursos financieros por otras vías, como es el caso de Fundaciones que ofrecen bienes y servicios a cambio de una contraprestación económica.

Históricamente a las Fundaciones (y en general, a todas las ESAL) se les definía como aquellas entidades que elaboran y proporcionan bienes y/o prestación de servicios gratuitamente, o a precios inferiores a los costes, dirigidos a personas, independientemente de la relación que guarden con dicha entidad [García Trevijano, 1967, 292].

En la actualidad, esta idea está cambiando, pues si bien es cierto que las Fundaciones pueden actuar de esta forma; es decir, prestar servicios gratuitamente o cubriendo únicamente el precio de coste; ésta no es la única manera en la que las Fundaciones pueden actuar, puesto que les está permitido cobrar por sus servicios una cantidad que supere dicho precio de coste.

En esta línea, las Fundaciones pueden ejercer una actividad remunerada de dos formas: recuperar como máximo el coste de la prestación, o bien obtener una ganancia. En función de la opción que se siga, el análisis de los estados contables que realicemos será diferente, y por ello vamos a distinguir la actividad realizada por las Fundaciones, en función de la contraprestación que se haya fijado. De esta forma tendremos varias opciones [Pedreira Menéndez, 1999, 255]:

### **1. La realización de prestaciones por el coste del servicio**

La Fundación realiza actividades económicas en relación o no con los fines de interés general, exigiendo a cambio una cantidad a sus beneficiarios, para recuperar únicamente el coste del servicio prestado o una parte del mismo. En este caso podríamos plantearnos si existe una actividad empresarial con precio de venta igual al coste de la prestación, o simplemente podemos considerar que no se puede catalogar a la actividad como empresarial. De la misma forma no se podría considerar a la entidad como Fundación-empresa, ya que faltaría la estructura jurídica de empresa, entendiendo como empresa aquella entidad organizada para ofrecer bienes y servicios en el mercado a cambio de un precio.

Desde el punto de vista fiscal, los rendimientos obtenidos que tengan un valor inferior al coste de la contraprestación efectuada o entregada por la Fundación, no tributan por el Impuesto de Sociedades, pues se

establece que al no existir ganancias, no se obtendrá una renta neta positiva. En este caso, si las actividades estuvieran sujetas a tributación, el resultado negativo de las operaciones sería compensado con otras rentas positivas, lo que sería beneficioso para la entidad. En último lugar, los rendimientos negativos originarían unas bases imponibles negativas a compensar en los siguientes períodos impositivos con las posibles rentas que se puedan obtener.

## **2. La realización de prestaciones a cambio de un precio de mercado: la Fundación-empresa**

Se parte de la definición de empresario [Pedreira Menéndez, 1999, 265], como todo aquel, ya sea persona física o jurídica, que cuenta con una organización permanente o estable para producir bienes y servicios que oferta en el mercado, en nombre propio, de forma habitual y con el ánimo de obtener para sí una ganancia o beneficio, asumiendo además el riesgo de pérdidas o ganancias en su patrimonio. Bajo este enfoque, se podría afirmar que una Fundación que ejerza una actividad, conexas con sus fines de interés general tiene carácter empresarial cuando exige a sus beneficiarios una cuantía superior al coste del bien entregado o del servicio realizado, es decir, cuando obtiene por sus contraprestaciones unos excedentes o beneficios económicos.

Que las Fundaciones puedan realizar actividades mercantiles hace que surja una serie de problemas: por una parte, es necesario controlar el destino de las ganancias logradas, que como ya hemos analizado anteriormente, deben ser reinvertidas en nuevas actividades de interés general, con la finalidad de evitar el lucro dentro de la Fundación, ya sea por parte del fundador, patronos o cualquier tercero interesado en el citado lucro; por otra parte, es conveniente vigilar que las contraprestaciones que se han exigido a los beneficiarios no supongan

una limitación injustificada del ámbito personal de aplicación de las prestaciones fundacionales, porque el precio que se exige podría significar una barrera que impida a determinados ciudadanos el acceso de los servicios que oferta la Fundación. Los beneficios que obtiene una Fundación por las contraprestaciones recibidas, deben servir para subvencionar el acceso a cualquier beneficiario a las actividades de la entidad.

## **2.2. Clasificación de las actividades de las Fundaciones**

En este epígrafe pretendemos principalmente destacar en qué medida le afecta a las Fundaciones, la posibilidad que le ofrece la LF sobre la realización de actividades de carácter mercantil o industrial, para poder llevar a cabo sus finalidades principales. Para ello, es necesario definir la actividad mercantil en las Fundaciones y en la medida en que la LF lo regula y permite.

Como hipótesis de partida, nos hemos apoyado en el régimen fiscal especial que se aplica a las Fundaciones, y que exige a su vez, un control riguroso de las entidades a las que se les concede la calificación jurídica de Fundación. En este sentido, el peligro que existe, ante determinadas formas mercantiles o asociativas, consiste en los intentos de ampararse en la figura fundacional para poder aplicarse algunas ventajas fiscales.

Por ello, hemos realizado una reflexión acerca de la posibilidad que tienen las Fundaciones de conseguir su finalidad fundacional mediante actividades de diferente tipología. No se trata de realizar un estudio pormenorizado sobre el régimen fiscal que se aplica a estas entidades, sino de indagar sobre la incidencia que tienen las actividades que se realizan en las Fundaciones y su consecuencia de tipo fiscal.

Comenzamos pues, con la definición de una amplia diversidad de actividades, y su problemática para, en función de ellas, determinar qué se considera base imponible en el momento de calcular y aplicar el Impuesto de Sociedades.

Cuando las Fundaciones elaboran las Cuentas Anuales, deben reflejar en la Memoria información que detalle la actividad o actividades de la entidad y sus fines, puesto que de ello depende que se aplique posteriormente un determinado análisis contable de éstas:

### **2.2.1. Actividades propias**

Las Fundaciones deben configurar los Estatutos de forma que figure entre otras, la siguiente información: los fines fundacionales, el domicilio de la Fundación y el ámbito territorial que desarrolle principalmente sus actividades, así como las reglas básicas para la aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines fundacionales. Es decir, la Fundación debe definir, desde el momento de su constitución, los fines que pretende perseguir y las actividades que va a desarrollar para el cumplimiento de tales fines.

En la LF no se desarrolla específicamente qué actividades puede realizar la Fundación, por lo que suponemos que sí puede realizar actividades de cualquier tipo.

En el momento en que las Fundaciones van a definir la finalidad principal que pretenden obtener, deben plantearse, de forma paralela, qué actividades van a desarrollar para dichos fines. Por lo tanto, vamos a definir la “actividad propia” como el conjunto de actividades a través de las cuales se cumplen *directamente fines*. Típicamente son las actividades



que dan lugar o están asociadas a cobros o pagos, *sin contraprestación*, de bienes o servicios dirigidas principalmente a los beneficiarios.

La Adaptación, en su Tercera Parte: “Definiciones y relaciones contables”, recoge los ingresos que pertenecen a este tipo de Actividad propia:

*(72) Ingresos propios de la entidad*

Dentro de los ingresos propios de la entidad, consideramos que no se deberían incluir las cuotas de usuarios, por tratarse de cuotas que se cobran con *contraprestación*, es decir los usuarios las pagan a cambio de la obtención de un bien o servicio, por ejemplo: una entrada a una exposición organizada por la Fundación. En general, son las cuotas por participaciones en congresos, cursos, seminarios, así como los derivados de entregas de bienes, prestaciones sociales y asistenciales.

Por ello, las cuotas de usuarios debemos englobarlas dentro de las Actividades propias, ya que consideramos que sí suponen una explotación económica, a través de las cuales se cumplen los fines.

Por consiguiente, dentro de las Actividades propias, distinguimos los siguientes conceptos:

- **Actividades propias en sentido estricto:** son las actividades mediante las cuales se cumplen los fines fundacionales directamente, pero que no constituyen explotaciones económicas, es decir, no provocan contraprestación de bienes o servicios de forma directa.

Dentro de las Actividades propias, podemos incluir aquellas actividades que se relacionan con el fin, independientemente de que se destinen directamente a ese fin en concreto. En este

sentido, cabría incluir aquí las donaciones y subvenciones, en general.

- **Actividades con explotación económica:** son actividades propias, consideradas necesarias, puesto que se cumplen los fines también de forma directa, pero mediante transacciones que deriven contraprestación de bienes o servicios. En ellas incluiríamos las cuotas de usuarios.

### **2.2.2. Actividades mercantiles**

Son actividades que realiza la Fundación que no están relacionadas con los fines que persigue y que constituyen, actividades que se derivan de explotaciones económicas, a través de las cuales no se cumple el fin *directamente*, pero contribuyen en buena medida a cumplirlo.

Las actividades empresariales que realizan las Fundaciones se basan en la dirección y organización de recursos materiales y humanos para intervenir en la comercialización de bienes.

Independientemente del tipo de actividad que lleve a cabo la Fundación, no debemos olvidar que la meta principal que se pretende es el cumplimiento de los fines, y no el obtener resultados positivos, por lo tanto, los rendimientos de estas actividades siempre se tienen que aplicar a los fines fundacionales.

### **2.2.3. Actividades generales**

Hemos habilitado este tercer tipo de actividades que pueden realizar las Fundaciones, para aquellas actividades que no se pueden enmarcar en los dos apartados anteriores. Estaría formado por aquellas actividades

que no se puede afirmar que sean actividades propias ni actividades mercantiles y que tienen en común una serie de características:

- Son operaciones que lleva a cabo la Fundación pero no están tipificadas, es decir, son de carácter general.
- No es una actividad que sea organizada, como actividad principal en la Fundación.
- Podemos incluir, entre otros, los ingresos financieros, extraordinarios, incrementos patrimoniales, cesión de bienes en arrendamientos, etc.

En la práctica, existen actividades que realizan las Fundaciones y para las que es difícil establecer el tipo de actividad en el que estarían incluidas. Por ello, la asignación de las actividades dentro de los bloques de actividades propias o mercantiles, es fundamental en el momento de la aplicación de los beneficios fiscales que puede disfrutar una Fundación.

La tendencia de la Administración a establecer si la actividad es mercantil o no, desde el punto de vista de proceder a la asignación de los beneficios fiscales es la siguiente:

- Si la Fundación realiza actividades y por ello necesita darse de alta en el Impuesto de Actividades Económicas, se está incurriendo en explotaciones económicas, que se consideran directamente actividades mercantiles.
- Si por la actividad se cobra una cantidad a terceros, dependerá de la cuantía del precio que se esté cobrando, es decir, tendríamos que plantearnos si el precio que se cobra cubre sólo el coste o es superior. En este caso, la Administración considera actividad con explotación económica si cobra por encima del precio de coste.

En nuestra opinión, la base para distinguir entre actividad mercantil y propia, no debe ser que el precio de venta supere o no el precio de coste, respectivamente. El hecho de que la Fundación cobre un determinado precio de venta, independientemente de que éste supere o no el precio de coste, no es una base de información suficiente para catalogar una actividad como propia o mercantil.

El precio de venta indica que la Fundación está realizando una explotación económica, al poner a disposición del mercado la oferta de bienes y servicios. La diferencia fundamental estriba en si el usuario de la actividad es el beneficiario y además si con ella, se cumplen los fines fundacionales. Si es así, estamos ante actividad propia con explotación económica, de lo contrario, sería actividad mercantil.

### **2.3. Clasificación fundacional de la Cuenta de Resultados**

Una vez que hemos delimitado todos los tipos de actividades que pueden realizar las Fundaciones, distinguiendo claramente entre:

- Actividades propias:
  - Actividades propias sin explotación económica.
  - Actividades propias con explotación económica.
- Actividades mercantiles.
- Actividades generales.

Proponemos una clasificación de la Cuenta de Resultados que dependerá del tipo de actividades fundacionales que realice la Fundación, y que por consiguiente denominamos clasificación fundacional. Para ello, nos basamos fundamentalmente en el enfoque conceptual, minimizando de esta forma, las diferencias entre la contabilidad empresarial y la contabilidad de las Fundaciones. Nos apoyamos además, en la

Adaptación sectorial con la finalidad de tomar como ingresos y gastos de las diferentes actividades, clasificando las partidas que se indican a continuación

Para realizar la clasificación propuesta de la Cuenta de Resultados, tendremos que segmentar los ingresos y gastos en tres bloques:

- Ingresos y gastos de las actividades propias:
  - Ingresos y gastos de las actividades propias sin explotación económica.
  - Ingresos y gastos de las actividades propias con explotación económica.
- Ingresos y gastos de las actividades mercantiles.
- Ingresos y gastos de las actividades generales.

Dedicamos los apartados siguientes al desarrollo de la Cuenta de Resultados segmentada. Para ello, haremos referencia cuando sea oportuno a la Adaptación de la siguiente forma:

## **A. ACTIVIDADES PROPIAS**

### **A.1. ACTIVIDADES PROPIAS SIN EXPLOTACIÓN ECONÓMICA**

#### **A.1.1. Contabilización de ingresos**

Incluimos como ingresos propios de la explotación, los contabilizados en el grupo (72), excepto las cuotas de usuarios, es decir:

- Cuotas de afiliados (al no existir contraprestación de bienes y servicios).
- Promociones para captación de recursos.
- Ingresos de patrocinadores y colaboraciones.

- Subvenciones oficiales afectas a la actividad propia de la entidad imputadas al resultado del ejercicio.
- Donaciones y legados afectos a la actividad propia de la entidad imputados al resultado del ejercicio.
- Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones.

### **A. 1. 2. Contabilización de gastos**

Incluimos como gastos propios, los gastos por ayudas monetarias derivadas del cumplimiento de los fines de la actividad propia de la entidad, así como otros de gestión de la misma, que están recogidos en el grupo (65) Ayudas monetarias de la entidad y otros gastos de gestión, tales como:

- Ayudas monetarias individuales.
- Ayudas monetarias a entidades.
- Ayudas monetarias realizadas a través de otras entidades o centros.
- Compensación de gastos por prestaciones de colaboración.
- Reembolso de gastos al órgano de gobierno.
- Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad.
- Resultados de operaciones en común.
- Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.
- Otras pérdidas en gestión corriente.

Como diferencia entre los ingresos y los gastos de la actividad propia sin explotación económica, se obtiene el primer tramo del excedente, denominándolo “Excedente de la actividad propia sin explotación económica”.

$$\text{ACT. PROPIAS S.E.E.} = \text{Ingresos} - \text{Gastos} = \text{EXCEDENTE (I)}$$

Puesto que algunas Fundaciones pueden realizar varias actividades de este tipo, se pueden desglosar a su vez, cada uno de los ingresos y gastos, obteniendo a su vez, de forma detallada, los excedentes a los que hacemos referencia en este apartado, para cada una de las actividades diferentes, para cada uno de los proyectos, etc.

## **A.2. ACTIVIDADES PROPIAS CON EXPLOTACIÓN ECONÓMICA**

### **A. 2. 1. Contabilización de ingresos**

Incluimos como ingresos de actividades propias con explotación económica, aquellos que obtiene la Fundación, y con los que, se cumple el fin fundacional directamente; en este caso, sí existe contraprestación de bienes y servicios, marcando diferencias con el grupo anterior.

Consideramos que las ventas de mercaderías, que aparecen en la Adaptación en el grupo (70), son una explotación económica que puede tener carácter mercantil o no, es decir, puede ser únicamente explotación económica. Por ello, tendría que hacerse el desglose de las ventas de mercaderías, creando cuentas de cuatro dígitos de la siguiente forma:

- (70X1): Venta de mercaderías de la actividad propia con explotación económica, mediante la cual, la Fundación está cumpliendo fines fundacionales directamente.
- (70X2): Venta de mercaderías de la actividad propiamente mercantil, por la que cumple fines fundacionales pero no directamente, es decir, el excedente derivado de dicha actividad está destinado a cumplir fines o a incrementar la dotación fundacional.

Por lo tanto, consideramos que dentro de los ingresos de la actividad propia con explotación propia, podemos crear subcuentas para suministrar la máxima información posible:

- (720): Cuotas de usuarios.
- (70X1): Ventas de mercaderías, de producción propia, de servicios, etc., de la actividad propia con explotación económica, con el detalle:
  - (7001/7051): Ventas de (...), de actividad propia con explotación económica.
  - (7081): Devoluciones de ventas y operaciones similares de la actividad propia con explotación económica.
  - (7091): “Rappels” sobre ventas de actividad propia con explotación económica.
- (71X1): Variación de existencias de la actividad propia con explotación económica, que a su vez incluye:
  - (7101/7131): Variación de existencias de (...), de la actividad propia con explotación económica.
- (79X1): Excesos de aplicaciones y provisiones de la actividad propia con explotación económica, con el detalle de las cuentas correspondiente.

#### **A. 2. 2. Contabilización de gastos**

Siguiendo el mismo criterio que hemos aplicado en los ingresos de la actividad propia con explotación económica, los gastos, en este caso, serían:



- (60X1): Compras de la actividad propia con explotación económica, con el detalle:
  - (6001/6011/6021/6071): Compras de (...), de la actividad propia con explotación económica.
  - (6081): Devoluciones de compras y operaciones similares de actividad propia con explotación económica.
  - (6091): "Rappels" sobre compras de actividad propia con explotación económica.
- (61X1): Variación de existencias de la actividad propia con explotación económica, que a su vez incluye:
  - (6101/6131): Variación de existencias de (...), de la actividad propia con explotación económica.
- (62X1): Servicios exteriores, de la actividad propia con explotación económica, con el consiguiente detalle de cuentas.
- (64X1): Gastos de personal de la actividad propia con explotación económica, indicando las cuentas correspondientes.
- (68X1): Dotaciones para amortizaciones de la actividad propia con explotación económica.
- (69X1): Dotaciones a las provisiones de la actividad propia con explotación económica, teniendo en cuenta únicamente las correspondientes al fondo de reversión, existencias, insolvencias de la actividad y otras operaciones de la actividad.

ACT. PROPIAS C.E.E. = Ingresos - Gastos = EXCEDENTE (II)
--

## **B. ACTIVIDADES MERCANTILES**

### **B. 1. Contabilización de ingresos**

- (70X2): Ventas de mercaderías, de producción propia, de servicios, etc., de la actividad mercantil, indicando el detalle:
  - (7002/7052): Ventas de (...), de actividad mercantil.
  - (7082): Devoluciones de ventas y operaciones similares de actividad mercantil.
  - (7092): “Rappels” sobre ventas de actividad mercantil.
- (71X2): Variación de existencias de la actividad mercantil, que a su vez incluye:
  - (7102/7132): Variación de existencias de (...), de la actividad mercantil.
- (74): Subvenciones a la explotación, que la Adaptación indica claramente que se trata de actividad mercantil.
- (775): Subvenciones, donaciones y legados traspasados al resultado del ejercicio.
- (79X2): Excesos de aplicaciones y provisiones de la actividad mercantil, con el detalle correspondiente de las cuentas.

### **B. 2. Contabilización de gastos**

- (60X2): Compras de la actividad mercantil, con el detalle:
  - (6002/6012/6022/6072): Compras de (...), de la actividad mercantil.
  - (6082): Devoluciones de compras y operaciones similares de actividad mercantil.
  - (6092): “Rappels” sobre compras de actividad mercantil.
- (61X2): Variación de existencias de la actividad mercantil, que a su vez incluye:
  - (6102/6132): Variación de existencias de (...), de la actividad mercantil.

- (62X2): Servicios exteriores de la actividad mercantil, con el consiguiente detalle de cuentas.
- (64X2): Gastos de personal de la actividad mercantil, indicando las cuentas correspondientes.
- (68X2): Dotaciones para amortizaciones de la actividad mercantil.
- (69X2): Dotaciones a las provisiones de la actividad mercantil, teniendo en cuenta únicamente las correspondientes al fondo de reversión, existencias, insolvencias de la actividad mercantil y otras operaciones de la actividad mercantil.

$$\text{ACT. MERCANTILES} = \text{Ingresos} - \text{Gastos} = \text{EXCEDENTE (IV)}$$

## C. ACTIVIDADES GENERALES

En este último apartado incluimos otras operaciones que no están tipificadas, es decir, aquellas partidas que no podemos afirmar que sean propias o de la actividad mercantil. Se incluyen por tanto, los ingresos y gastos de carácter financiero, extraordinario y aquellos ingresos derivados de incrementos patrimoniales o cesión de bienes en arrendamientos en general.

### C. 1. Contabilización de ingresos

- (73): Trabajos realizados para la entidad.
- (75): Otros ingresos de gestión.
- (76): Ingresos financieros.
- (77): Beneficios procedentes del inmovilizado e ingresos excepcionales, excepto la (775) que se ha considerado como actividad mercantil.

## C. 2. Contabilización de gastos

- (66): Gastos financieros.
- (67): Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales.
- (69): Dotaciones a las provisiones; teniendo en cuenta únicamente las correspondientes al inmovilizado inmaterial, material y de bienes del Patrimonio Histórico, valores negociables a corto y largo plazo, insolvencias de créditos a corto y largo plazo.

En la medida en que este tipo de actividades tenga una importancia económica considerable y consistente, se podría incluso separar el concepto excedente por cada una de dichas actividades ya sean financieras y extraordinarias principalmente, pero que en general podemos definir como:

$$\text{ACT. GENERALES} = \text{Ingresos} - \text{Gastos} = \text{EXCEDENTE (V)}$$

En forma de esquema podemos relacionar todos los ingresos y gastos de la Fundación. Proponer que los diferentes resultados que obtiene la entidad, se clasifiquen en función de las actividades que puede llevar a cabo, y analizar de esta forma las actividades que generan excedente, y las que absorben excedente creado en otras. Sólo de esta forma se puede tener la información que permita un análisis detallado de las actividades deficitarias que necesitan ser “subvencionadas” internamente a partir de los excedentes generados en otros ámbitos de actuación. El esquema que proponemos adopta la siguiente forma:

CLASIFICACIÓN DE ACTIVIDADES		INGRESOS		GASTOS	
<b>ACTIVIDADES PROPIAS</b>	SIN EXPLOTACIÓN ECONÓMICA	(72) excepto: (720)	(721) (722) (723) (724) (725) (726) (727) (728)	(65)	(650) (651) (652) (653) (654) (655) (656) (658) (659)
	I. EXCEDENTE DE LA ACT. PROPIA SIN EXPLOTACIÓN ECONÓMICA				
	CON EXPLOTACIÓN ECONÓMICA	(720) (70X1): (7001/7051) (7081) (7091) (71X1): (7101/7131) (79X1)	(60X1): (6001/6021) (6071) (6081/6091) (61X1): (6101/6131) (62X1) (64X1) (68X1) (69X1)		
	II. EXCEDENTE DE LA ACT. PROPIA CON EXPLOTACIÓN ECONÓMICA				
III. EXCEDENTE DE LAS ACTIVIDADES PROPIAS (I + II)					
<b>ACTIVIDADES MERCANTILES</b>	EXPLOTACIÓN ECONÓMICA	(70X2): (7002/7052) (7082) (7092) (71X2): (7102/7132) (74) (775) (79X2)	(60X2): (6002/6022) (6072) (6082/6092) (61X2): (6102/6132) (62X2) (64X2) (68X2) (69X2)		
	IV. EXCEDENTE DE LAS ACTIVIDADES MERCANTILES				
<b>ACTIVIDADES GENERALES</b>	OPERACIONES NO TIPIFICADAS	(73) (75) (76) (77)	(66) (67) (69)		
	V. EXCEDENTE DE LAS ACTIVIDADES GENERALES				
VI. EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS (III + IV + V)					

### 3. CONCEPTO DE RESULTADO EN LAS FUNDACIONES

Una parte importante del análisis contable pone su atención sobre el resultado obtenido por la entidad, por ello nos planteamos diferenciar el concepto de resultado en las empresas lucrativas y en las Fundaciones, por lo que hay que definir previamente qué se entiende por beneficio.

“En sentido económico, el concepto de beneficio plenamente aceptado es el establecido por Hicks” [Muñoz Colomina, 1984, 173].

Hicks define la renta de una persona como “el valor máximo que puede consumir durante una semana y encontrarse al final de ésta en una situación tan buena como la que tenía al principio de ella” [Hicks, 1974, 205].

El beneficio repartible en una entidad lucrativa, definido en el sentido de Hicks es “la renta residual o cantidad que puede ser distribuida sin afectar a la riqueza que lo ha generado, y que en economía de la empresa se concreta indicando que es el valor añadido que la empresa ha generado y que puede distribuir después de cumplir la condición de eficiencia, basada en la conservación del valor real del capital aportado y manteniendo su poder de competencia en el mercado, conservando así su posibilidad de obtener valores añadidos finales de cuantía análoga en ejercicios futuros” [Rivero Torre, 1993, 219].

Las posibilidades de actuación de las entidades económicas de producción o empresas ante el concepto de resultado, se pueden resumir en las siguientes [Mollá Cots, 1988, 279]:

1. Conseguir el máximo beneficio posible. Esta actitud corresponde a las unidades económicas de producción lucrativas, que tienen como objetivo principal la maximización del beneficio.

2. La orientación está encaminada hacia fines distintos de la maximización del beneficio aunque ello implique incurrir en resultados negativos o pérdidas, pero siempre que estén controladas dichas pérdidas cuando se lleguen a producir. Esta actitud la adoptan la mayoría de empresas públicas y las ESAL en general. En este caso, las ESAL además persiguen el fin de servicio a la comunidad.

Ahora bien, “el hecho de que las Fundaciones no persigan lucro no debe entenderse en el sentido de no aplicar en su gestión criterios empresariales. La gestión de las Fundaciones tiene que apoyarse en la idea del beneficio como elemento sustancial para la conservación de sus patrimonios” [Cubillo Valverde, 1982, 37].

3. Intentan alcanzar sus fines sin tener en cuenta el lucro, renta residual o beneficio en términos de Hicks. Correspondiendo a las entidades mutuales o mutualidades, cuya actuación principal se basa en el servicio o dedicación a sus propios miembros.

“La empresa cooperativa no renuncia a las leyes económicas que propugnan la utilización del capital como medio de obtener la máxima riqueza posible; en este sentido productivo sus principios son tan capitalistas como los de la sociedad anónima. La verdadera oposición estriba en la intervención del capital en las decisiones de la empresa y en el reparto de beneficios, y así, mientras en la sociedad anónima el capital es el que decide y obtiene los beneficios, en la cooperativa es la persona física-socio quien decide y obtiene los beneficios de la actuación empresarial a través de su verdadera participación en el proceso productivo. Las dos fórmulas se basan en la utilización del capital, pero mientras en una se le da el papel de dueño y señor en la otra queda relegado a factor de la producción” [Rivero Torre, 1969, 34].

Está claro por tanto, que el excedente en las Fundaciones no tiene el mismo significado que el beneficio en las empresas lucrativas; ahora bien, se plantea la duda de si una Fundación puede funcionar de forma indefinida teniendo déficit en su gestión fundacional, es decir, soportando que el total de gastos, bien de la actividad propia, actividad mercantil o actividad general, sea superior a los ingresos totales obtenidos por la misma. Esta situación puede generar un desequilibrio entre gastos e ingresos totales, por lo que el excedente se configura, no como la finalidad principal de la Fundación, pero sí como un indicador de la variación patrimonial en un momento dado, por lo que, en nuestra opinión, se convierte en un indicador útil para el estudio del análisis de la gestión de la Fundación.

En este sentido, creemos de utilidad el análisis patrimonial y sus variaciones en el ámbito de las Fundaciones, siguiendo la misma línea adoptada por [Fernández Pirla, 1983, 32] cuando expresa que “el patrimonio se define como un conjunto de derechos y obligaciones adecuadamente valorados y expresados consiguientemente en términos cuantitativos afectados a una finalidad y vinculados a una unidad económica”.

Al igual que ocurre en las empresas lucrativas, el resultado fundacional es una magnitud muy relativa, dependiendo en gran parte de las estimaciones que se realice para la contabilización de los gastos y los consumos. Un buen ejemplo lo constituye el cálculo de las amortizaciones, planteando si se ajustan a criterios económicos y contables o en cambio se persigue que se adecue a criterios fiscales.

En cuanto a la activación de los inmovilizados, hay que indagar sobre los criterios que sigue la Fundación para tal activación, con el fin de conocer qué es lo que se está teniendo en cuenta en el precio de adquisición. Es



fundamental destacar todo lo relacionado con las correcciones valorativas tanto de inmovilizado como de activos a corto plazo, la imputación correcta a la cuenta de resultados de las subvenciones traspasadas al período al que corresponden, y la aplicación correcta de los principios contables.

Existen posturas defendiendo que el superávit en una ENL es esencial para el funcionamiento de una organización viable desde el punto de vista financiero, basándose en el siguiente planteamiento.

El superávit es necesario para que sea posible la continuidad de las actividades de la entidad, puesto que, además de ser una vía para cumplir el objetivo principal, es un medio adecuado de financiación tanto del inmovilizado como del fondo de rotación [Young, 1983, 95]. Así cabe hacer las siguientes matizaciones:

- **Financiación del inmovilizado.**

Las empresas lucrativas, establecen precios de venta que proporcionan un dividendo más la cantidad estimada de beneficios destinados a reservas para satisfacer las necesidades de capital.

Por similitud, en las ENL, un aumento del inmovilizado deberá estar financiado en parte con subvenciones o donaciones y en parte por financiación permanente, que proviene de aquella parte del superávit obtenido que no esté destinado al cumplimiento de los objetivos de la entidad, sino que pasa a formar parte de la dotación fundacional o lo que es lo mismo, aumentar los recursos financieros propios, es decir, el patrimonio neto, financiando de esta forma el inmovilizado.

- **Financiación del fondo de rotación.**

La necesidad del fondo de rotación es una exigencia a la que se enfrentan las ENL, además de la ampliación del inmovilizado. Las necesidades adicionales del fondo de rotación son el resultado de la tasa de crecimiento del resto del activo realizable, que excede a la del aumento del exigible a corto plazo. En esta línea, es indiferente que la tasa de crecimiento sea real o inflacionaria, puesto que en cualquier caso, hace falta fondo de rotación, como elemento permanente de la entidad, ya esté financiado por fondos propios o fondos ajenos.

En nuestra opinión, en la gestión financiera de cualquier entidad ya sea con finalidad lucrativa o no, hay que indagar en la relación de financiación del activo a corto plazo, con el pasivo exigible a corto plazo, así como la financiación del activo fijo con fondos propios y exigible a largo plazo, por lo que las aportaciones de los propietarios (en las empresas lucrativas) y las reservas acumuladas se configuran como fuentes principales que conforman los fondos propios, objeto de análisis. En las ENL este papel financiador es el que desempeñan los fondos derivados de las donaciones y subvenciones (aportaciones exteriores) y el superávit por la parte que revierta a la propia entidad.

## **4. DESTINO DE RENTAS E INGRESOS**

### **4.1. Introducción**

En el ámbito empresarial mercantil, al ser fundamental la existencia del ánimo de lucro, la actividad de las empresas se mide en función de la eficiencia, cuyo indicador principal se basa en la diferencia entre los ingresos y gastos necesarios para su obtención; por lo tanto, del principal indicador de rentabilidad, se deriva la información que suministra la cuenta

de pérdidas y ganancias, concretamente, la determinación contable del beneficio. Asimismo, el beneficio se puede convertir en el indicador de eficacia de la empresa; esto es, a través del beneficio, se puede medir el grado en que se alcanzan los objetivos.

Sin embargo, determinadas entidades como las Fundaciones, no desarrollan su actividad en función de esta realización de lucro, y no producen únicamente bienes o servicios destinados fundamentalmente a la venta. Por otro lado financian sus gastos por vías distintas a las entidades lucrativas; así, el resultado económico, no tiene el mismo significado que en ellas.

Las particularidades que presentan las Fundaciones se pueden ver desde distintos ángulos [Sánchez Arroyo, 1993a, 573]: la forma jurídica, la inexistencia del derecho de propiedad del capital, la ausencia del ánimo de lucro como elemento diferenciador básico, el marco de actuación y la demanda de información por las personas interesadas en la situación y actividades desarrolladas por las Fundaciones.

Por otra parte y como consecuencia de lo anterior, con independencia de la valoración del resultado, un aspecto a tener en cuenta es que, dada la inexistencia del derecho de propiedad de capital, en las Fundaciones no se produce la distribución del resultado, mientras que, en la entidad lucrativa, probablemente constituye su justificación o, al menos, un objetivo principal.

El beneficio en la empresa lucrativa tiene tres destinatarios:

- Los propietarios del capital o los accionistas, por la remuneración de los capitales invertidos.
- El Estado, por el impuesto sobre el beneficio.
- La propia empresa, por las retenciones del beneficio.

En cambio, el resultado en las Fundaciones tiene otro tipo de destinatarios:

- Los beneficiarios, en cuanto a la obtención de los servicios prestados por la Fundación.
- La sociedad en general, en función del cumplimiento por parte de la Fundación, de los fines de interés público o social, objetivo común a todo tipo de Fundaciones.
- El Estado, a través de la función controladora e impositiva.
- La propia Fundación, por la retención del excedente.

Este último punto, en cuanto al destino del resultado como retención del excedente, hace referencia a la inversión obligatoria, que contempla la LF, en su artículo 25.

Este aspecto de la aplicación del excedente resulta fundamental y por ello se desarrolla a continuación.

Como base de partida, el art. 25.1 de la LF, establece lo siguiente:

"A la realización de los fines fundacionales, deberá ser destinado, al menos, el setenta por ciento de las rentas o cualesquiera otros ingresos netos que, previa deducción de impuestos, obtenga la Fundación, debiéndose destinar el resto, deducidos los gastos de administración, a incrementar la dotación fundacional. Las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial, bien en el momento de su constitución, bien en un momento posterior, no serán computables a los efectos de lo previsto en este apartado".

Asimismo el art. 42.1 b) dispone que las entidades que llevan a cabo actividades de interés general deben:

“Destinar a la realización de dichos fines, al menos el 70 por 100 de las rentas netas y otros ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos en su caso, los impuestos correspondientes a las mismas, en el plazo de tres años a partir del momento de su obtención”.

Existe un requisito reiterativo en ambos artículos, la diferencia es que la norma sustantiva se preocupa del destino que se le tiene que dar al 30 por 100 restante de los ingresos, disponiendo que estos excedentes, menos los gastos de administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio fundacional, deben destinarse a incrementar la dotación de la Fundación.

Las cuestiones que se plantean y que intentaremos resolver son las siguientes:

- Determinar a qué concepto se refiere la LF cuando expresa el término gastos de administración, planteando posibles diferencias con los gastos generales a los que la normativa hace referencia.
- Indagar sobre el concepto “ingresos netos” comparándolo con el concepto de “rentas netas” y su forma de obtención.
- Todo ello, con la finalidad de concretar qué se entiende exactamente por resultado.

Estas cuestiones, en nuestra opinión, deben ser planteadas y acotadas con el máximo rigor y precisión, con el fin de evitar errores como consecuencia de diversidad de interpretaciones y, sobre todo, lograr una adecuada homogeneidad y una correcta imputación a la dotación fundacional.

Antes de entrar en ello, debemos plantearnos el motivo que ha impulsado al legislador a establecer el cumplimiento de las Fundaciones del requisito

planteado, que está justificado básicamente por la necesidad de asegurar el destino efectivo del patrimonio o bienes de las entidades no lucrativas a los fines protegidos; puesto que, como ya hemos expuesto, la Fundación se concibe como un patrimonio afectado a fines de interés general.

En nuestra opinión, el legislador trata de impedir la existencia de entidades inactivas creadas para la mera conservación del patrimonio de su fundador; cautela que vemos recogida de igual forma en leyes autonómicas sustantivas en materia de Fundaciones. Lo que cabría cuestionar es el nivel de recursos que deben destinarse a los fines de interés general, en la medida en que pudiera resultar excesivo y de esta forma se pudiera impedir la realización de inversiones que pueden generar beneficios con los que también se pueden financiar las actividades propias de las Fundaciones [García Luis, 1995, 63].

Uno de los aspectos más discutidos en el debate parlamentario de la LF estuvo centrado en el porcentaje de ingresos destinado a fines de interés general, enfrentando dos tesis contrapuestas.

El Grupo Parlamentario Socialista defendía el sistema de la afectación de un porcentaje alto de ingresos o rentas obtenidas por la entidad (70%), que es lo que se materializó en la LF, mientras que el Grupo Parlamentario Popular defendía que el destino debía ser un porcentaje bajo (2%) sobre el patrimonio de las entidades.

Los diferentes pronunciamientos de los distintos representantes parlamentarios han obtenido lógicamente críticas, que se exponen a continuación con la intención de mostrar las ventajas e inconvenientes de cada propuesta [García Luis, 1995, 80]:

1. La tesis del destino del 70% de los ingresos o rentas se critica por los representantes populares porque provoca efectos indeseables que pueden resumirse en los siguientes:
  - Incentiva a las Fundaciones que están mal administradas, es decir, aquellas Fundaciones que obtienen pocas rentas o ninguna, permitiendo la existencia de patrimonios inactivos. Estas Fundaciones destinarían pocos o ningún recurso a los fines fundacionales. Por su parte, las Fundaciones que gestionan de forma rentable su patrimonio, se verían penalizadas.
  - Al obligar al destino de un porcentaje tan elevado de rentas, existe un impedimento de ahorro para llevar a cabo proyectos de gran envergadura.
  
2. Las críticas al sistema de la obligación del destino del 2% del patrimonio a los fines fundacionales, son efectuadas por los representantes del Grupo Parlamentario Socialista por los siguientes motivos:
  - Deberían establecerse reglas precisas sobre la valoración del patrimonio de las Fundaciones, no aceptando como tal, las valoraciones del Impuesto sobre el patrimonio.
  - Al ser obligatorio dicho destino, el problema se plantearía en aquellas Fundaciones que obtuvieran pocas rentas y tuviera que enajenar su patrimonio para cumplir con dicha obligación con las consecuencias de descapitalización y extinción como entidad no lucrativa.
  - Dicho sistema favorece a las Fundaciones que económicamente son potentes, es decir, aquellas que obtienen grandes rentas para las que este sistema supondría una mayor contribución a los fines de interés general. En cambio, aquellas Fundaciones que tienen menos

recursos, se verían perjudicadas al estar obligadas a afrontar gastos careciendo de liquidez inmediata.

Bajo nuestro punto de vista, los dos sistemas tienen sus ventajas e inconvenientes como cualquier sistema que lógicamente no es perfecto, pero el que más se acomoda a la realidad y sobre todo a la realidad que nos ocupa, las Fundaciones, es el sistema de destinar un porcentaje en función de los ingresos o rentas netas obtenidas, pues de esta forma, las Fundaciones cumplirán la obligación expuesta en aquellos ejercicios que han obtenido recursos suficientes, y en los ejercicios que esto no ocurra, la Fundación no se verá obligada a enajenar parte de su patrimonio. Lo sorprendente de estas posturas de ambos grupos parlamentarios, es la diferencia tan alarmante entre los porcentajes de aplicación de rentas que se persiguen, es decir, entre el 2% y el 70%, planteándonos la cuestión de cómo se han realizado los cálculos oportunos para establecer dichos parámetros tan diferentes.

En nuestra opinión, dicho porcentaje que ha de dedicarse a los fines que persiguen las Fundaciones, si bien pudiera resultar excesivo, es absolutamente necesario para la buena realización de las actividades fundacionales y por supuesto una medida de control que asegure el mantenimiento de las Fundaciones, intentando de esta forma una posible descapitalización.

#### **4.2. Los gastos de administración y los gastos generales**

El concepto gastos de administración nunca ha sido definido explícitamente en la normativa sobre Fundaciones y tenemos que comenzar su estudio indagando y preguntándonos por su origen. ¿Por qué aparecen en las Fundaciones los gastos de administración?, esencialmente, se desprende del propio concepto de Fundación, definida como un organismo constituido



sin ánimo de lucro, que tiene afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines, ya que los patronos no pueden apropiarse en forma alguna de los bienes y valores de la Fundación.

Así, la Ley de Beneficencia (Real Orden de 1914, primera legislación específica sobre Fundaciones), regulaba el carácter del cargo de patrono llegando a las siguientes conclusiones:

1. El cargo de patrono de las instituciones de beneficencia particular es siempre de confianza y honorífico, en ningún caso podrá participar en la propiedad o posesión de los bienes fundacionales.
2. Cualquier detracción autorizada por la legislación se entenderá "para gastos de administración y no como derecho fijo y permanente de la persona o entidad que administre". Dicho derecho estará sujeto a cualquier resolución del Protectorado pudiendo disminuirlo o señalar la cuantía en su caso.
3. La base para realizar el cómputo del porcentaje que se haya fijado o se fije para los gastos de administración, será el conjunto de rentas anuales de que la institución disponga, "sin que en ningún caso puedan acumularse a estas rentas las que no se hubieran dispuesto efectivamente en el año..."

De este modo apareció y sigue estando presente en la actual LF, el término gasto de administración, como un concepto excepcional, siendo concebido como el derecho del patrono a resarcirse del quebranto económico que la administración del patrimonio de la Fundación le ocasione.

En un principio la Fundación se contemplaba como un patrimonio productor de rentas adscritas a fines, sin que precise del establecimiento de organizaciones de tipo empresarial, sino todo lo contrario, es decir, para llevar a cabo dicha adscripción de las rentas a los fines, se entiende que se realizara con sus propios medios.

Así en los gastos de administración, ni siquiera se llegó a plantear la posibilidad de que fueran de ninguna organización, sino del propio patrono, quien debe velar por tales gastos y para que éstos fueran lo más reducidos posibles. Según la Real Orden de 1914 se entiende que los gastos de administración se refieren a los patronos, no al aparato organizativo de la Fundación.

En el Reglamento de Fundaciones Culturales de 1972 [Decreto 2930/1972, de 21 de julio. Reglamento de las Fundaciones Culturales, Privadas y Entidades Análogas], aparece por primera vez el concepto de gastos de administración, estableciéndose que:

"Los gastos generales o de administración no podrán exceder, por regla general, del 10% de los ingresos anuales ordinarios que por todos los conceptos perciba la Fundación. Excepcionalmente, previa autorización del Protectorado a instancia de la Fundación, acompañada de la justificación suficiente, el importe de los gastos de administración podrá exceder del 10% antes indicado, sin que en ningún caso pueda sobrepasar el 20%".

Su significado se puede confundir de esta forma, con el de gastos generales de una organización empresarial, que ya por entonces empieza a existir en las Fundaciones.

En este sentido la cuantía monetaria que alcanzan dichos gastos sobrepasa la histórica "décima" que se había fijado hasta entonces como límite máximo. En la legislación de 1972 se ofrece la posibilidad de que los gastos de administración (entendidos según hemos visto, como gastos generales), puedan alcanzar hasta el 20% de los ingresos.

En la Real Orden de 1986 de 23 de junio de 1986 sobre rendición de

cuentas y delegaciones de facultades en materia de Fundaciones benéfico-asistenciales, se comienza a poner de manifiesto la diferencia entre los conceptos de gastos de administración y gastos generales, al expresar en su art. 10:

- a. Los gastos computables a efectos del resarcimiento o pago de los patronos, no podrán exceder en ningún caso, de la décima parte de los ingresos netos de la Fundación.
- b. Las retribuciones de los administradores, gerentes y demás personal al servicio de la Fundación se incluirán entre los gastos de explotación o gestión, como partida diferente.

En la LF, se define por primera vez el concepto de gastos de administración, es decir, aquellos gastos en los que haya incurrido el Patronato (no la organización fundacional) como órgano de gobierno y representación, puesto que como establece la Ley: *"corresponde al Patronato cumplir los fines fundacionales y administrar los bienes y derechos que integran el patrimonio de la Fundación..."*

El cargo que ejerzan los patronos será de carácter gratuito, sin que puedan percibir retribución alguna por el desempeño de su función, como se establece en el art. 13.4 de la LF, si bien tendrán derecho a ser reembolsados por aquellos gastos que les haya ocasionado el desempeño de su función siempre y cuando estén debidamente justificados. Así pues, el concepto de gastos de administración está definido de una forma explícita y clara en el art. 25.3 de la LF. Sin embargo la Ley no define los gastos generales.

Si la Ley ha realizado una descripción del concepto gastos de administración, ¿por qué no ha incluido también la definición de gastos generales?; mantenemos la hipótesis de que el legislador no ha definido los

gastos generales en la LF, porque dicho concepto está recogido de forma implícita, en el art. 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

"Para la determinación de los rendimientos netos íntegros se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan..."

Esta definición debe ser aplicable a las Fundaciones, al ser sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades. De esta forma, el concepto de gastos generales se encontraría recogido en el art. 25 de la LF, en su punto 1, cuando establece que deberá destinarse el 70% de las rentas o cualesquiera "otros ingresos netos", es decir, ya deducidos, (de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y en aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos), todos los gastos necesarios para poder obtener los ingresos; por tanto, nos referimos a los gastos generales.

Definidos tanto los gastos de administración como los gastos generales, no podemos confundir el límite máximo de los gastos de administración, que suele ser el 10%, con el porcentaje o límite aplicable a los gastos generales, como tradicionalmente se venía haciendo, debido precisamente a la confusión entre ambos conceptos.

### **4.3. Ingresos netos en las Fundaciones**

#### **4.3.1. Concepto de ingresos netos en la Ley de Fundaciones**

A efectos de la determinación de los ingresos netos es preciso delimitar el contenido de los ingresos brutos. Así, los ingresos brutos generados por la Fundación durante un período económico, al no establecer nada la Ley de forma determinante al respecto, pensamos que son los ingresos generados

en su totalidad en un período, es decir, tanto derivados de la actividad principal de la Fundación, como de otro tipo de actividades que realice para la obtención de ingresos.

En este sentido, nos encontramos ante un dilema, que sería la distinción entre las diferentes actividades que realiza la Fundación y por lo tanto la distinción entre las diferentes clases de ingresos que se pueden obtener en este tipo de entidades. Al mantenerse la Ley al margen de cualquier intento por tratar de definir los ingresos que pueden obtener las Fundaciones, se puede entender que, con carácter general, los ingresos brutos constituyen la suma de ingresos obtenidos por la totalidad de actividades llevadas a cabo por la Fundación.

De todas formas, el Reglamento de Fundaciones de 1996 [Reglamento de Fundaciones de competencia estatal. Real Decreto de 23 de febrero de 1996. BOE de 6 de marzo de 1996], referente al destino de rentas e ingresos, establece en el art. 14 la definición de rentas o ingresos netos como:

"El resultado de deducir de los ingresos brutos obtenidos en el ejercicio por la Fundación, los gastos necesarios para su obtención, excepto los gastos de administración, deduciendo a su vez los impuestos".

Dicho Reglamento ofrece una definición bastante clara sobre lo que se entiende por ingresos netos, pero surge la duda cuando se refiere a "gastos necesarios para la obtención de ingresos", puesto que no sabemos si son gastos generales de la Fundación o si son gastos de la actividad principal de dicha entidad. Al mantenerse también al margen de la definición del concepto "gastos necesarios" y puesto que también ocurría lo mismo con "ingresos brutos", pensamos que, siguiendo la misma línea, gastos

necesarios son: todos los gastos en los que incurre una Fundación para poder obtener los "ingresos brutos", excepto los impuestos y los gastos de administración.

Una vez aclarado el concepto de ingresos brutos, se plantea una duda acerca de aquellos ingresos que durante el período económico se asignen a aumentar la dotación fundacional ¿se deben imputar como ingresos brutos? Para intentar resolver dicha cuestión, debemos tomar como punto de referencia la definición que ofrece la LF en el art. 10.2, sobre el término Dotación, estableciendo que:

"Tendrán, asimismo, la consideración legal de dotación los bienes y derechos que durante la existencia de la Fundación se afecten por el fundador o el Patronato, con carácter permanente, a los bienes fundacionales".

Por ello, si durante un período, el Patronato decidiera asignar ingresos, obtenidos en dicho período, a aumentar la dotación fundacional, dichos ingresos no deberán computarse como ingresos brutos, y por tanto no formarían parte de la proporción que establece la Ley para la aplicación del excedente en las Fundaciones.

Para aclarar en la medida de lo posible esta cuestión, nos remitimos al título II de la Ley 30/94, en el art. 42.1 b) ya que, de forma más concreta, se establece que:

"Las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial, bien en el momento de su constitución bien en un momento posterior, quedan excluidas del cumplimiento del destino de rentas e ingresos".

Para concluir con este tema, en el supuesto de enajenación de aquellos bienes o derechos afectados a la dotación fundacional, que durante el período hayan formado parte de dicha dotación, nos parece obvio que el valor de la contraprestación también tenga que ir destinado a incrementar la dotación fundacional, puesto que es su propio origen.

#### **4.3.2. Problemática en la determinación y cálculo de los ingresos netos**

El Reglamento en su art. 14.2 establece que dichos ingresos o rentas deberán determinarse y se entenderá que se hayan obtenido, en el momento de su cobro efectivo por la Fundación.

El Reglamento ofrece las líneas a seguir por la Fundación para la aplicación del excedente, y se observa claramente en el último punto del art. 14 que existe una ambivalencia, es decir:

- Por un lado, en la primera parte de las normas de Adaptación: Principios contables, se establece como principio a seguir en las Fundaciones el **principio de devengo** -principio bastante discutido en las entidades no lucrativas, tal y como expusimos en el capítulo anterior-.
- Por otro lado, el Reglamento admite el **principio de caja** para determinar los ingresos o rentas que se hayan obtenido en el período objeto de estudio.

En nuestra opinión, no hay una correlación entre el concepto de resultado contable (proveniente de las Normas de elaboración de las Cuentas Anuales, en la Adaptación del PGC a las Entidades No Lucrativas) y lo que se indica en el Reglamento. Siguiendo con esta línea [Barato Risoto, 1995, 254], cuando la LF utiliza el término "rentas e ingresos netos", parece que se está refiriendo a la diferencia entre los ingresos y los gastos necesarios

para su obtención; pero no aclara si esta asignación habrá que determinarla siguiendo el principio de devengo o el de caja.

En nuestra opinión, es el principio de devengo el que realmente debe aplicarse en términos generales, puesto que es el que se contemplaba en el por entonces Proyecto de adaptación contable, y que se ha mantenido definitivamente en la Adaptación.

Las Fundaciones están obligadas a hacer efectivo el destino de rentas o ingresos en el plazo de tres años a partir de su obtención; por lo tanto, si siguiéramos el criterio de caja, que es el establecido por el Reglamento, sería un concepto más restrictivo, ya que los ingresos, sólo en el caso de que fueran cobros, se podrían hacer efectivos y cumplir con el requisito del destino de las rentas. Por este motivo parece ser el criterio más lógico, ya que si no existe liquidez, dichos ingresos no se pueden aplicar a fines; en cambio, no se corresponde con los criterios contables (principio de devengo) establecidos en la Adaptación.

#### **4.4. Base de aplicación del porcentaje de rentas**

De acuerdo con lo establecido en la LF, podemos resumir de forma sintética que:

- |  |
|--|
| <p>Ingresos brutos (principio de caja)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– Gastos necesarios para la obtención de ingresos (salvo los gastos de administración)</li><li>– Impuestos</li></ul> <p>= Ingresos netos (principio de caja)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– Fines fundacionales (al menos 70%)</li><li>– Gastos de administración (límite 10% ingresos brutos)</li><li>– Dotación fundacional (el resto)</li></ul> |
|--|



Nos planteamos dos posibilidades de obtención de excedentes:

- Las Fundaciones que obtienen rentas procedentes de precios aplicables a la prestación de la actividad fundacional. En este sentido, si una entidad sin finalidad lucrativa produce más ingresos de los necesarios para cubrir los costes, se podría equiparar con una entidad lucrativa, en el sentido de conseguir los objetivos marcados, cumpliendo con sus compromisos, por lo tanto, el éxito en la consecución de uno de los objetivos viene determinado por el beneficio que se genera [Sánchez Arroyo, 1990, 276]. En este caso, el beneficio formaría parte del excedente al que estamos haciendo referencia.
- O bien, las Fundaciones que obtienen rentas que no proceden de precios en la prestación de la actividad propia. En este caso, se obtienen excedentes procedentes de otras rentas, principalmente mediante explotaciones económicas.

En las Fundaciones no podemos referirnos al término beneficio, pues [Young, 1983, 95] a las entidades sin ánimo de lucro se les está vedada la obtención de beneficio, pero surge como contrapartida el concepto excedente o superávit (déficit en su caso), que mide o expresa la diferencia entre los ingresos y los gastos necesarios para obtener dichos ingresos en la Fundación, siendo el superávit o excedente esencial para el funcionamiento de una organización viable desde el punto de vista financiero.

Por lo tanto, la cuestión que nos planteamos es la siguiente: ¿por qué en la LF cuando se refiere a la inversión obligatoria, se expresa en función del destino de rentas e ingresos?, ¿no sería más adecuado expresarse mediante el término excedente?, en nuestra opinión, la LF hace referencia al término ingresos o rentas netas, en lugar del término excedente,

básicamente por el intento de evitar la utilización de conceptos de terminología empresarial, como podría ser el excedente en sentido de explotación económica, con lo que nos encontramos con conceptos diferentes:

- En el plano legal, se está utilizando el término “ingresos o rentas netas”, calculado sobre la base del principio de caja, y como ya hemos visto no se introducen los gastos de administración para su determinación.
- En el plano contable, necesitamos el concepto “excedente”, definido siguiendo los principios contables, y por tanto, el principio de devengo, por lo que se incluye en tal concepto, los gastos de administración.

Así, la obligatoriedad del destino de las rentas, no requiere cuentas específicas para suministrar la información; simplemente, para dar a conocer el cumplimiento de esta obligación legal, la Fundación debe expresar dicha información en la Memoria, documento ideal para justificar el cumplimiento de la obligatoriedad. En la Adaptación, en la cuarta parte correspondiente a las Cuentas Anuales, en el apartado de la Memoria, viene recogida dicha obligatoriedad de aplicación del excedente del ejercicio, con las diferencias ya comentadas.

Ahora bien, el Patronato, que representa a la Fundación, es el órgano de gobierno encargado de confeccionar anualmente la Memoria, respecto a las actividades fundacionales y de la gestión económica de la entidad, y presentarla al Protectorado dentro de los seis primeros meses del ejercicio siguiente al que se refiere.

Pues bien, el apartado 3 del contenido de la Memoria; referente al excedente del ejercicio, dedica dos puntos fundamentales, respecto a la información que tiene que elaborar el Patronato:

1. Análisis de las principales partidas que forman el excedente del ejercicio, informando sobre los aspectos significativos de las mismas.
2. Información sobre la propuesta de aplicación del excedente, de acuerdo con el siguiente esquema:

<b>BASE DE REPARTO</b>	<b>IMPORTE</b>
Excedente del ejercicio Remanente Reservas voluntarias Reservas <div style="text-align: right;">Total.....</div>	
<b>DISTRIBUCIÓN</b>	
A dotación fundacional A reservas especiales A reservas voluntarias A ..... A compensación de excedentes negativos de ejercicios anteriores <div style="text-align: right;">Total.....</div>	

No entendemos la expresión “propuesta de aplicación de excedente”, puesto que dicha información ha sido confeccionada por el Patronato, que es el órgano supremo de la Fundación, en colaboración lógicamente con los administradores y gestores de la entidad. Si la información se deposita en el Registro de Fundaciones o en su caso en el Registro Mercantil: ¿a quién puede ir dirigida dicha propuesta?. En el caso de que el Patronato elevara la propuesta a otro órgano, se estaría contraviniendo el mandato legal de que es el Patronato el que confecciona la Memoria y las Cuentas Anuales en general.

Una vez que el Patronato aprueba las Cuentas Anuales, en la información a la que estamos haciendo referencia en la Memoria, debería aparecer simplemente un punto que refleje la información sobre la aplicación del excedente; todo ello se remitirá al Protectorado, puesto que en las Fundaciones no existen accionistas que participen en la Dotación fundacional, y por tanto tampoco existirá la Junta General de accionistas para aprobar dicha propuesta.

Se refleja, de esta forma, una de las consecuencias de las adaptaciones del PGC, que contiene conceptos de las empresas privadas, cuya naturaleza es imposible asimilar a las entidades sin finalidad de lucro. En todo caso, se podría entender como la “propuesta” que los administradores y gestores presentan al Patronato, para su aprobación, asimilando los patronos un papel análogo al de la Junta de Accionistas.

Por todo lo expuesto podemos concluir que el art. 25 de la LF establece el destino de rentas e ingresos, asignando la imputación o destino del 70% de todos los ingresos netos (deducidos los impuestos) a los fines fundacionales y el resto (excepto los gastos de administración) a incrementar la dotación. Para lo cual, debemos entender por ingresos netos, los resultantes de la aplicación del principio de caja, ya que no lo podemos relacionar con la aplicación obligatoria del principio de devengo.

En conclusión, tanto la explicación del concepto del resultado en las actividades que realizan las Fundaciones, como la justificación acerca del destino de rentas e ingresos configuran elementos básicos en la elaboración y rendición de cuentas y conforman una descripción básica para la gestión interna.

## **5. NECESIDAD DEL ANÁLISIS DE ESTADOS FINANCIEROS EN LAS FUNDACIONES**

El objetivo de la información económica de las Fundaciones es elaborar las Cuentas Anuales, persiguiendo la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

EL SFAS 117 cifra el alcance de los estados financieros, en proporcionar información sobre:

- El importe y naturaleza de los activos, pasivos y neto de la organización.
- Los efectos derivados de transacciones y otros eventos y circunstancias que han producido variaciones en el importe y naturaleza del neto.
- El importe y tipos de entradas y salidas de recursos económicos durante el período, así como la relación entre ambos flujos.
- La forma en que la organización obtiene y utiliza sus recursos líquidos, los préstamos recibidos y su devolución, junto con otros factores susceptibles de afectar a su liquidez.
- Los esfuerzos realizados por la organización en la prestación de los servicios que constituyen su actividad de interés general.

Por otra parte, el SFAC N°6 establece los elementos o piezas interrelacionadas, que conforman los estados financieros de las ENL, directamente relacionados con la medida de los logros y la situación de la entidad:

- Los activos, como generadores de probables beneficios futuros, obtenidos o controlados por determinados agentes o entidades, y como consecuencia de transacciones o hechos pasados.

- Los pasivos, como probables sacrificios futuros de beneficios económicos. Estos sacrificios tienen su origen en obligaciones presentes, que forzarán a la entidad, en el futuro, a transferir activos o proporcionar servicios a otros agentes, como consecuencia de transacciones o hechos pasados.
- El patrimonio neto (o activos netos), entendido como el valor de los activos tras deducir los pasivos. En una ENL, al no existir los intereses de la propiedad, este elemento carece del significado que posee en las Entidades Lucrativas, dividiéndose en tres categorías: permanentemente restringido, temporalmente restringido y no restringido, en función de las limitaciones impuestas por los donantes del patrimonio de la entidad.
- Los ingresos, entendidos como entradas u otros incrementos de los activos de la entidad, o la reducción de sus pasivos, o una combinación de ambas cosas; como consecuencia del suministro o producción de bienes, la prestación de servicios, u otras actividades que constituyen la actividad normal de la entidad.
- Los gastos, entendidos como salidas u otros consumos de activos o incrementos de pasivos, o una combinación de ambas cosas, como consecuencia del suministro o producción de bienes, la prestación de servicios, u otras actividades que constituyen la actividad normal de la entidad.
- Ganancias, entendidas como incrementos de neto (activos netos) provenientes de transacciones accesorias o extraordinarias u otras transacciones y circunstancias que afectan a la entidad.
- Pérdidas, entendidas como reducciones de neto (activos netos) provenientes de transacciones accesorias o extraordinarias u otras transacciones y circunstancias que afectan a la entidad.

En cualquier tipo de organización, la función económico-financiera conlleva la planificación, gestión y control de todas las actividades a

través de las cuales se obtienen y se sacrifican recursos económicos (gestión económica), tendiendo a obtener la máxima eficacia y rendimiento del capital o patrimonio utilizado. Esta gestión económica debe desarrollarse en la misma línea de una adecuada planificación, gestión y control de los fondos necesarios para financiar aquellas actividades operativas (gestión financiera) [Valiente Blanco, 1994, 2].

Sobre el nivel de calidad que actualmente está siendo aplicado a la gestión económico-financiera de las Fundaciones en España, existen afirmaciones que consideran que dicho nivel es bajo o muy bajo, fundamentándolo en los siguientes hechos [Valiente Blanco, 1994, 5]:

- Un gran número de pequeñas y medianas instituciones no dispone en la actualidad de un mínimo sistema de contabilidad y administración.
- En los casos en los que se aplica un sistema contable, no existen criterios contables claros y específicamente adaptados a las características de este tipo de instituciones.
- Comparativamente con otros sectores, el nivel general de formación económico-financiera es bajo.
- Las instituciones que disponen de sistema de planificación y control presupuestario, se corresponden con aquellas que disponen de mayores recursos y dimensión.
- En numerosas ocasiones no se rentabilizan adecuadamente los activos financieros, reduciéndose los ingresos que pudieran surgir por este tramo de la cuenta de resultados.
- No se realiza un mínimo análisis para la optimización de la gestión fiscal, lo que da lugar a contingencias fiscales latentes, así como a la pérdida de beneficios fiscales que las Fundaciones podrían disfrutar.

La nueva legislación, en la elaboración de la información económico-financiera de las Fundaciones y en general de las ENL, plantea exigencias formales y de contenido a las que las Fundaciones han de adaptarse, independientemente de que existan insuficiencias de recursos que dificultan su aplicación. Por ello, dudamos de la rigurosidad de la información ofrecida en las Cuentas Anuales, que es la base de la que disponemos para afrontar un análisis de dicha información externa, teniendo en cuenta además todas las limitaciones que ello conlleva en la información externa.

El análisis de las cuentas anuales nos ha de proporcionar información sobre si la Fundación cumple sus fines fundacionales y cómo gestiona sus activos para poder planificar la gestión más adecuada en ejercicios posteriores. Para ello, es necesario conocer la situación económico-financiera referente a la liquidez y solvencia, conocer la situación de endeudamiento y la eficacia de la gestión de los recursos económicos y financieros.

## **6. INSTRUMENTOS DE CONTROL DE LAS FUNDACIONES**

La principal herramienta que se debería utilizar para la gestión de las actividades fundacionales, es la contabilidad de fondos. Ahora bien, sería útil apoyarse en la información que encontramos en los documentos que están incluidos en las Cuentas Anuales. Nos referimos al Cuadro de Financiación y al Presupuesto de Ingresos y Gastos que son el objetivo principal en el análisis de este apartado.

### **6.1. El Cuadro de Financiación**

El Cuadro de Financiación es un documento que enriquece la Memoria, al tener como objetivo ofrecer información acerca de los recursos obtenidos en el ejercicio y los diferentes orígenes o fuentes de los mismos;



concretándose la aplicación o inversión de esos recursos en el inmovilizado o en el circulante, de acuerdo con lo indicado en la Adaptación para su elaboración.

El objetivo de este apartado es mostrar la utilidad que tiene la presentación del Cuadro de Financiación, de cara al Análisis de los Estados Financieros, dejando pues la problemática referente a su elaboración en el siguiente capítulo.

El SFAS 95 incorpora el estado de flujos de tesorería a los estados contables tradicionales con carácter obligatorio, por ello, el FASB en su SFAS 117, introduce un estado financiero, el de flujos de caja, que constituye una novedad para muchas ENL. El SFAS 95: "Statements of Cash Flows" requirió el estado de flujos de caja a las empresas en 1988, estableciendo los criterios a seguir en la preparación del estado de flujos de caja en las empresas de negocios, que es aplicable de la misma forma a las ENL, eludiendo la posibilidad de incluir modificaciones significativas respecto a lo establecido para las empresas en el informe del SFAS 95. Por lo tanto, se mantienen todas las clasificaciones y definiciones ya existentes para la subdivisión de los diferentes tipos de flujos de caja, que serán registrados en tres categorías: de funcionamiento, de financiación y de inversión.

El SFAS 117 ofrece dos modelos de estado de flujos de caja, para informar de los flujos de caja resultantes de las operaciones de funcionamiento: el método indirecto, parte del resultado del ejercicio conciliándolo con los flujos de caja por operaciones de funcionamiento hasta conseguir de forma indirecta esta cifra, y el método directo, que es el recomendado para todo tipo de entidades, debido a que su comprensión es más accesible para los usuarios de los estados financieros, registra las entradas y salidas de caja, por lo que se obtiene

de forma directa el total de flujos de caja por operaciones de funcionamiento.

A continuación presentamos el método directo, que parte del resultado obtenido en el estado de actividades, y que requiere una conciliación entre el resultado derivado de “activos netos no restringidos”, que está calculado bajo el criterio de devengo y los flujos de caja de operaciones de funcionamiento:

<b>ESTADO DE FLUJOS DE CAJA</b>	<b>Importes</b>
<b>Flujos de caja de operaciones de funcionamiento</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cobros recibidos por la prestación de servicios</li> <li>• Cobros recibidos de asociados y miembros</li> <li>• Cobros procedentes de donaciones</li> <li>• Cobros procedentes de intereses y dividendos</li> <li>• Cobros varios</li> <li>• (Intereses pagados)</li> <li>• (Pagos al personal y proveedores)</li> <li>• (Pagos de donaciones concedidas)</li> </ul>	
<b>I. Flujos de caja netos procedentes de operaciones de funcionamiento</b>	
<b>Flujos de caja de operaciones de inversión</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Indemnizaciones cobradas por destrucción del inmovilizado asegurado</li> <li>• (Pagos por adquisición de bienes de equipo)</li> <li>• Ingresos cobrados procedentes de venta de inversiones</li> <li>• (Pagos por adquisición de inversiones)</li> </ul>	
<b>II. Flujos de caja netos procedentes de operaciones de inversión</b>	
<b>Flujos de caja de operaciones de financiación</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Ingresos cobrados procedentes de donaciones restringidas por:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Asignación permanente a dotación fundacional</li> <li>• Asignación temporal a dotación fundacional</li> <li>• Asignación a adquisición de equipamientos</li> <li>• Sujetos a convenios de asignación anual</li> </ul> </li> <li>• <b>Ingresos cobrados procedentes de otras operaciones de financiación</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ingresos de intereses y dividendos obligados a reinversión</li> <li>• (Pagos de obligaciones en anualidades)</li> <li>• (Pagos de cuentas por pagar)</li> <li>• (Pagos de deudas a largo plazo)</li> </ul> </li> </ul>	
<b>III. Flujos de caja netos procedentes de operaciones de financiación</b>	
Incremento o decremento neto de caja y equivalentes (I + II + III) + Caja y equivalentes a caja al comienzo del ejercicio = Caja y equivalentes a fin de ejercicio	

Existen opiniones que apoyan la obligatoriedad de la elaboración del Estado de Tesorería en las empresas lucrativas, por las siguientes razones [Fernández Fernández, 1992, 28]:

- La variable financiera que se deriva del Cuadro de Financiación, es decir, el capital circulante, es de difícil comprensión para usuarios no técnicos, lo que hace dificultar su interpretación. El Estado de Tesorería se centra en las entradas y salidas de caja, cuya interpretación es más fácil.
- En la elaboración del Cuadro de Financiación se precisa de un criterio de clasificación de las partidas de circulantes y no circulantes, lo que conlleva criterios de subjetividad en las propias Cuentas Anuales.
- Dicho problema lo intentaremos resolver en el siguiente capítulo, con la propuesta de la clasificación que se realiza en las empresas lucrativas en función del período de maduración, siendo éste aplicable con ciertos matices, en nuestra opinión, a las actividades realizadas por las Fundaciones.
- En el Cuadro de Financiación existe una incidencia negativa de la aplicación de los principios contables que conllevan contenido económico, sobre la información de los flujos financieros. Por su parte, en el Estado de Tesorería se ofrece una información financiera más objetiva, pues está respaldada por transacciones efectivamente realizadas con agentes exteriores.

En la Adaptación no se establece que se tenga que incorporar, en la Memoria, el Estado de Tesorería, algo que no ocurrió con el Cuadro de Financiación, que sí se configura como un documento obligatorio. Al igual que ocurrió con la aprobación del PGC [Iglesias Sánchez, 1992, 83], se ha perdido una buena oportunidad para incorporar a las Cuentas Anuales

de las Fundaciones, un documento objetivo y neutral de información, exento de todos los problemas derivados de la valoración, que puntualizamos en la elaboración del Cuadro de Financiación.

## **6.2. El Presupuesto de Ingresos y Gastos**

La Memoria se completa con las bases de presentación de la liquidación del Presupuesto, para ello deben describirse los criterios de presentación de la liquidación del Presupuesto y, en los casos en que se produzcan desviaciones, se han de explicar sus causas.

El Presupuesto fundacional cumple con los fines que debe perseguir todo presupuesto, y en este sentido resulta una herramienta útil de gestión, puesto que fija los requisitos de planificación de las actividades que se van a desarrollar, y control de ejecución presupuestaria, con la información correspondiente sobre si los ingresos del presupuesto son suficientes para hacer frente a los gastos previstos y mostrar una imagen de continuidad de la entidad.

El proceso de presupuestación o planificación en las entidades que realizan actividades mercantiles, se divide en dos documentos: la cuenta de resultados previsional, en la que los ingresos y gastos siguen el principio de devengo, y el presupuesto de tesorería, ya que los flujos de cobros y pagos se han contabilizado en virtud del criterio de caja.

En función de dicha información, la entidad estima lo que se va a cobrar y pagar, con la finalidad de establecer las necesidades o superávits de tesorería que se producirán a lo largo del ejercicio.

En el caso de las Fundaciones [Gay Saludas, 1997, 66], el presupuesto representa un conjunto de los dos documentos anteriores, constituyendo

una auténtica cuenta de resultados previsional, puesto que refleja las operaciones de funcionamiento, con un añadido, que es la información referente a las operaciones de fondos; es decir, información sobre las obligaciones y derechos que se van a contraer en el ejercicio siguiente, respecto de determinadas partidas del balance.

La elaboración del presupuesto requiere el seguimiento del criterio de devengo, prescindiendo de la corriente monetaria o financiera derivada de los ingresos y gastos, para no establecer un criterio distinto al empleado en la formalización de las Cuentas Anuales.

El problema aparece en los casos en los que existan periodificaciones tanto en los gastos como en los ingresos, puesto que muchas entidades devengan ingresos o gastos que se materializan en cobros o pagos en varios ejercicios económicos, lo que origina un problema tanto de control presupuestario, como una dificultad fiscal añadida en la formulación de las Cuentas Anuales [Flores, Rivero y Lara, 1999, 760].

Cabe destacar la importancia, tanto de la elaboración del presupuesto, como la liquidación del mismo, ya que la entidad presenta la relación entre ingresos y gastos previstos y los realizados, siendo de gran utilidad, para el análisis de estados financieros, la importancia sobre las desviaciones producidas durante un período determinado.

La elaboración del presupuesto está recogida en la Adaptación, en la que se realiza una distinción fundamental entre las operaciones de “funcionamiento”, que son las correspondientes a las recogidas en la cuenta de resultados, permitiendo así la conciliación entre el resultado contable y la liquidación de esta parte del presupuesto, y las magnitudes “fondo” que se corresponden con las partidas del balance que pueden producir variaciones presupuestarias.

Para llevar a cabo un análisis de las Cuentas Anuales de las Fundaciones, es fundamental la separación de las actividades que realizan, cuya importancia se refleja en la necesidad de información sobre las actividades, como destaca la Adaptación al considerar que “el presupuesto de ingresos y gastos del ejercicio debe recoger una descripción y, en la medida de lo posible, una cuantificación de los objetivos en que se concretan los fines de la entidad para un ejercicio económico, así como el grado de realización de dichos objetivos”.

Para ello, se ha de elaborar el presupuesto por programas, que se transforma así en una herramienta útil, al mostrar un análisis segmentado, diferenciando cada uno de los programas que identifique cada entidad, informando tanto de las realizaciones, como del cumplimiento de objetivos y los costes de las actividades que se hayan realizado. En el presupuesto por programas se han de explicar los criterios de asignación utilizados para imputar a cada programa los ingresos y gastos presupuestarios correspondientes.

La mayoría de los recursos que obtienen las ENL tienen un carácter finalista, por estar sometidos a la obligación de financiación de un determinado programa o actividad por parte de la entidad que los aporta. Este es el caso generalmente de las subvenciones que conceden las Administraciones Públicas, o donativos que realizan particulares en general con especial interés en financiar un determinado programa [Fernández y Pablos, 1996, 58]. En los casos en los que se cofinancie una actuación con subvención finalista, sería de total aplicación el principio de no-afectación del PGCP, y se tendrá que medir la aportación realmente proporcionada por la Fundación.

Por todo ello, es conveniente, al elaborar el presupuesto por programas, establecer, junto con una definición de cada uno de los programas que lo

conforman, una gestión por actuaciones y llevar a cabo su seguimiento y control.

En dicho presupuesto por programas, es necesario hacer una distinción de los ingresos y gastos, clasificándolos en función de las actividades que realizan las Fundaciones, - ya propuestas en el presente capítulo-, tanto por lo que se refiere a las actividades presupuestadas como a las realizadas, con la intención de analizar las desviaciones que pueden surgir, teniendo en cuenta además en dicha información, lo correspondiente a actividades propias sin o con explotación económica, las actividades mercantiles y las generales, para que resulte más útil como herramienta de gestión.

El Presupuesto por programas que proponemos, y que exponemos a continuación, se basa principalmente en la distinción de las actividades ya indicadas, que requiere la separación de fuentes de financiación destinadas a cubrir determinadas finalidades.

Para ello, sería interesante que en este tipo de entidades se aplicara el “principio de entidad contable” del Plan General de Contabilidad Pública, que admite que “cuando las estructuras organizativas y las necesidades de gestión e información lo requieran, podrán crearse subentidades, cuyo sistema contable esté debidamente coordinado con el sistema central”.

El problema estriba en que en la Adaptación no se tiene en cuenta la realidad palpable de las Fundaciones, en cuanto a la existencia de “Fondos con aplicaciones propias”, que conforman una entidad contable separada; debiendo la entidad llevar a cabo, desde nuestro punto de vista, la denominada “contabilidad de fondos” que desarrollamos en el siguiente punto de este capítulo.





### **6.3. Contabilidad de Fondos**

Dentro de las actividades que realizan las Fundaciones, observamos la existencia de operaciones en las que la entidad recibe subvenciones o donaciones para una finalidad específica dentro de los fines que tiene que desarrollar, lo que da lugar a donaciones afectadas a dicha actividad específica.

Nos planteamos, en los casos de la existencia de financiación afectada, cómo se ve afectado el Balance de Situación y la Cuenta de Resultados, en el sentido de que, si esta afectación de la financiación no está reflejada en dichos estados contables, éstos no reflejarían a su vez, la imagen fiel de la situación económico-financiera, que en estos casos viene determinada por las limitaciones de uso de ciertos recursos.

El problema se hace más complejo en aquellas situaciones en las que una única subvención o donación estuviera financiando a diferentes fines o actividades; así como en el caso de financiar los gastos de estructura a partir de distintos recursos, que tengan un carácter finalista.

Tendríamos entonces que tener bien delimitadas todas las actividades que realiza la Fundación. En estos casos [Giménez Barriocanal, 1995a, 60-61], se debería llevar un adecuado sistema contable que indicara las diferentes aportaciones en función de sus finalidades, que puede realizarse de tres formas diferentes:

- Aplicando el sistema de contabilidad de fondos. Consiste esencialmente en el tratamiento contable diferenciado de cada una de las aportaciones recibidas por la Fundación con fines específicos, estableciendo un Balance segmentado por cada uno de los fondos de actividades, así como un Balance consolidado del conjunto, lo que permite, el control patrimonial

de una actividad. Asimismo la Cuenta de Resultados estará segmentada por dichas actividades.

- Mediante indicaciones en el Balance. Consiste en la separación física de las entregas con un fin específico, introduciendo un elemento de control sobre dichos fondos, que refleje elementos informativos, que pueden ser muy relevantes tanto para usuarios internos como externos.

Se puede aplicar este sistema, clasificando las actividades afectadas, en función de las distintas fuentes de financiación, lo que nos llevaría a un sistema de contabilidad de fondos.

- Mediante notas explicativas en la Memoria. De esta forma, se mantiene la estructura del Balance, y de la Cuenta de Resultados y se completa con toda la información necesaria sobre los fondos afectos y la forma en que están materializados en los recursos económicos.

Bajo nuestro punto de vista, la aplicación de la primera opción, lleva a seguir una contabilidad de fondos, que entendemos que es realmente la que se tiene que aplicar si pretendemos un verdadero control de recursos financieros y económicos, en cada momento en las Fundaciones.

En la contabilidad de fondos cabría el detalle del uso de los recursos líquidos, si ésta se debe efectuar por razones legales; en este caso habría que elaborar una tabla de conversión que permitiera obtener al final del ejercicio unas Cuentas Anuales de acuerdo al formato de presentación de la Adaptación.

La finalidad principal de la aplicación de la contabilidad de fondos, es responder a la necesidad que tienen los administradores y gestores de la Fundación, de poseer un instrumento que les permita tomar decisiones,

cumpliendo con la obligación de aplicar debidamente cada una de las diferentes fuentes de financiación, conforme a los requisitos impuestos para tal aplicación y sus condiciones de uso.

La contabilidad de fondos ha sido establecida en los sistemas contables de países anglosajones, con la finalidad de dar respuestas a las características específicas de las ESAL, especialmente las basadas en las restricciones impuestas sobre el uso y destino de los recursos. En el modelo que se viene aplicando, se articulan distintos fondos que constituyen entidades contables separadas, con cuentas propias de activo, pasivo, gastos, ingresos y neto, debiéndose preparar un conjunto completo de estados financieros para cada fondo.

En líneas generales, el método consiste en aplicar una contabilidad para cada fondo, como si se tratara de entidades diferentes, presentando estados financieros separados por cada tipo de fondo. Por ello, necesitamos delimitar el término “fondo”:

“El concepto fondo implica una segregación contable que no es necesariamente una separación física de recursos; sin embargo, los recursos frecuentemente también están segregados físicamente” [Lynn, 1983, 8].

“Un fondo, en el ámbito de la contabilidad de fondos, es una entidad contable independiente con sus propios activos, pasivos, ingresos, gastos, balances y demás registros contables. Por ello, cada fondo requiere la elaboración de un conjunto de informes financieros, frente a la contabilidad empresarial en la que la organización es representada como una unidad” [Fullana, 2001, 155]. Un ejemplo de contabilidad de fondos incluido en el PGC español es el tratamiento contable de los fondos de pensiones de los empleados cuando no se externalizan.

“Para Gross y Warshaver (1983), fondo contable es un sistema de contabilidad, en el que se mantienen registros separados para los activos donados a una organización, que son restringidos por los donantes para su aplicación a fines específicos. Los estados financieros siguen usualmente esta contabilidad separada y frecuentemente se presentan estados separados por cada fondo. Los activos que tienen restricciones similares, normalmente, se mezclan y se contabilizan juntos, más que de forma separada” [Sánchez Arroyo, 1990, 157].

En esta línea, es importante destacar el análisis de contabilidad de fondos realizado por Sánchez Arroyo y publicado en 1993d. En dicho análisis, el autor se basa en la creación de fondos que constituyen unidades contables independientes, distinguiendo el Fondo Administrador, -pues es necesario la existencia de una entidad para administrar las donaciones recibidas- y los Fondos de Actividades, que son sus administrados. Además de estos dos fondos, resulta necesario, por razones de rentabilidad y eficiencia en la administración, la creación de fondos instrumentales, con la finalidad de aprovechar las ventajas de la acumulación de operaciones homogéneas, en un centro de responsabilidad con respecto a la gestión individual de cada uno de los fondos contables.

Se procede así, a “construir un modelo contable que cumpla con las condiciones necesarias para facilitar la información de la situación patrimonial y resultados de una entidad sin finalidad lucrativa pura, responsable de la custodia, conservación y gestión de los elementos patrimoniales en que se materializan las donaciones realizadas por terceros, de acuerdo con la voluntad de los donantes, y el análisis de la estructura financiera” [Sánchez Arroyo, 1993d, 720].

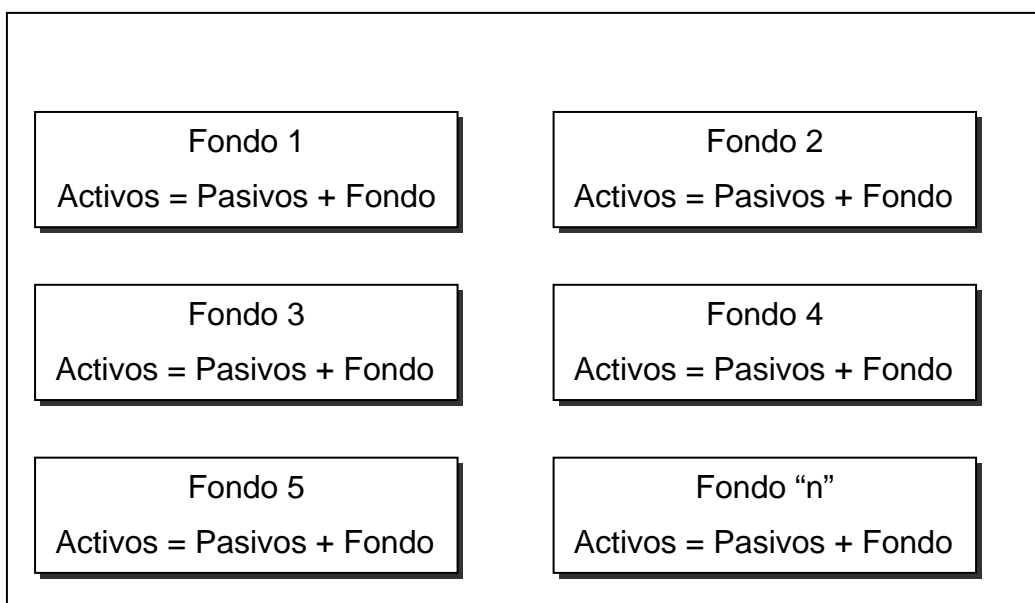
La representación gráfica de una entidad simple, y su comparación con una contabilidad de entidad múltiple es la siguiente [Sánchez Arroyo, 1993c, 591]:

**Entidad simple** (empresa con ánimo de lucro):

$$\text{Activos} = \text{Pasivos} + \text{Neto Patrimonial}$$

$$A = P + N$$

**Entidad múltiple** (entidad no lucrativa):



La contabilidad de fondos resulta así una herramienta útil para informar sobre el cumplimiento de las limitaciones que se imponen al empleo de recursos que tienen fines específicos.

Las instituciones no lucrativas presentan estados financieros para cada grupo de fondos, constituyendo entidades contables independientes, que deben equilibrarse por separado dentro de la estructura global. En general los fondos que forman parte de dicha estructura, se pueden agrupar de la siguiente forma [Herzlinger, 1981, 112]:

- 1. Fondos corrientes.** Son los fondos que responden de los recursos que hay que consumir en actividades corrientes (son parecidos al capital circulante). Estos fondos suelen subdividirse en dos grupos: los fondos procedentes de donaciones, que han de destinarse por voluntad de los donantes a determinados fines y los fondos que no están sujetos a restricciones. En el estado de cada fondo, se indica a qué grupo pertenecen sus fondos.
  
- 2. Fondos fijos.** Son los fondos que representan los activos fijos de la institución. Indican qué parte del activo debe permanecer como “fondos para renovación y reposición” y “fondos para redención de deudas”; qué parte de los activos están invertidos en el inmovilizado existente; y qué parte de esos recursos no gastados figuran allí a discreción del consejo de la entidad o por haberse recibido como donaciones o subvenciones para esta finalidad.
  
- 3. Fondos de dotación.** Son los fondos que responden de los recursos generadores de renta, cuyo principal no puede consumirse, pero cuya renta puede utilizarse para diversos fines. Suele tener una subdivisión en su saldo, indicando qué parte de sus activos son de “verdadera” dotación (que es la que está restringida por sus donantes); qué parte constituye una “cuasi-dotación” que, al no estar restringidos, son de libre disposición y por último, lo que se considera “fondos que funcionan como si fueran de dotación”.

**4. Fondos para fines especiales.** Son los fondos que responden de los recursos utilizados para objetivos concretos; es el caso de las subvenciones y donaciones a los que, generalmente las entidades o individuales que las conceden, imponen su finalidad y los fondos para deudas, destinados a hacer frente a otras obligaciones, a largo plazo, de la organización.

Una adaptación reciente de la contabilidad de fondos, es la propuesta de un modelo para el subsistema contributivo de la Seguridad Social; en dicho modelo se investiga dos grandes subsistemas: el no contributivo y el contributivo, que aun siendo dos sistemas con un grado de independencia considerable, a escala funcional y financiera, se agregan para configurar las cuentas del Sistema de la Seguridad Social [Campos Fernández, 2001, 249 y ss]. El modelo tiene la finalidad de separar las fuentes de financiación y la configuración de un modelo contable útil para la gestión, es decir, para la toma de decisiones, con la intención de facilitar la mayor información posible sobre los aspectos financieros y de gestión de la entidad. Para ello, se han propuesto dos grandes Fondos: uno de Transferencias y otro de Deudas, que darán lugar a la creación de subfondos de financiaciones homogéneas, y las cuentas específicas para el seguimiento de las mismas.

No es nuestra intención mostrar de forma detallada el modelo que se ha propuesto en dicha investigación, sino simplemente, pretendemos demostrar con ello, que los diferentes fondos que existen no siempre se pueden aplicar por igual a todos los modelos, sino que es necesario adaptarlos a las particularidades operativas financieras de cada tipo de entidad.

Por lo tanto, los estados de contabilidad de fondos proporcionan tres tipos de información sobre los recursos: su finalidad, las limitaciones jurídicas

sobre su uso que han sido fijadas por los donantes y las decisiones que hayan tomado los miembros del Patronato sobre su destino; proporcionándonos una información fundamental cuando afrontemos una clasificación funcional de los fondos propios en el Balance de Situación que, a su vez, resulta clave para el análisis de la gestión.



## **CAPÍTULO 6**

# **METODOLOGÍA DE ANÁLISIS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS FUNDACIONES**

### **1. INTRODUCCIÓN**

El objetivo principal de este capítulo consiste en establecer una metodología del análisis contable empresarial a las características que tienen las actividades que desarrollan las Fundaciones, apoyadas principalmente en proyectos sociales; para ello, proponemos un análisis integral, teniendo en cuenta las características propias de estas entidades, sin olvidar el objetivo principal que persiguen: alcanzar los fines fundacionales mediante determinadas actividades, que son las que se analizan a continuación.

En los proyectos sociales es importante tener una buena base de información, es decir, es necesario que la Fundación lleve una contabilidad detallada de todos los proyectos y actividades que contienen. La información económico-financiera que se necesita para el análisis debe estar segmentada, así como bien organizada y actualizada, para ello, nos apoyamos en la necesidad de una contabilidad de fondos, como punto de partida fundamental para controlar la marcha del proyecto, siendo bajo nuestro punto de vista la única garantía hacia el exterior de que se está llevando a cabo una correcta gestión del mismo.

El análisis de las necesidades financieras lo vamos a realizar mediante un análisis de viabilidad financiera, sin obviar el análisis económico, cuyo indicador nos permitirá conocer si en la Fundación ha habido o habrá pérdidas, para poder establecer la viabilidad del proyecto con la intención de redefinirlo, con la búsqueda de financiación alternativa, ya sea con fondos ajenos o fondos propios.

Todo ello, teniendo en cuenta que los proyectos que realizan las Fundaciones tienen un objetivo “obligatorio”, que es la tendencia a la autofinanciación siempre que sea posible, es decir, cuando dicho proyecto, además de satisfacer las necesidades de los beneficiarios, genere un excedente que revierta a la propia Fundación.

Como consecuencia, la Fundación en muchos casos, tiene que realizar actividades económicas que necesariamente tienen que ser rentables; utilizando para ello, fuentes de ingresos lo más diversificadas posible para evitar riesgos innecesarios. En esta línea, es aconsejable, diversificar las fuentes de fondos para ganar flexibilidad e independencia, siendo conscientes de que la entidad utiliza fondos que no pueden ser empleados en cualquier proyecto, por su relación o restricción en una determinada actividad, independientemente de que resulte más rentable una utilización alternativa.

Si la Fundación posee una adecuada diversificación de sus fuentes de financiación, tendrá posibilidad, en caso de que falle algún proyecto, de mantenerse en el entorno en que está enmarcada la entidad, que es el campo de la Economía Social. Por ello, dejamos constancia del impacto que las Fundaciones, como entidades que también tienen que sobrevivir en el mercado del Tercer Sector, pueden sufrir debido a las pérdidas constantes en el tiempo.

Las Fundaciones que únicamente realicen actividades propias sin explotación económica, cuyas vías de recursos se basan casi exclusivamente en subvenciones, este problema de supervivencia no se planteará pues realizarán aquellos proyectos en los casos en los que se recibe la subvención. Si existen problemas en la recepción del recurso que financia el proyecto, no se llevará a cabo dicho proyecto, lo que no quiere decir que peligre la supervivencia de la Fundación en la sociedad. El planteamiento es diferente en aquellos casos de realización de “proyectos cofinanciados”, en los que la Fundación debe aportar su parte de recursos financieros que no tienen por qué ser fondos propios sino ajenos.

Es fundamental el control de los recursos financieros, manteniendo una adecuada proporción entre fondos propios y fondos ajenos, que dependerá de cada entidad, ya que la independencia del proyecto estará influida por tal relación, y no sólo la proporción, sino la valoración de la concentración o dispersión de los fondos ajenos. Insistimos en este caso, en la idea de que, dentro de la financiación ajena, ha de existir asimismo diversificación, sin concentrar todos los fondos en una misma entidad financiera.

En la misma línea, se han establecido dos principios básicos que deben gobernar la selección y el manejo de la estructura financiera de una organización perteneciente al Tercer Sector, y por lo tanto a las Fundaciones [Álvarez de Mon, 1998, 118]:

- La necesidad de diversificar las fuentes de financiación.
- La exigencia de estabilizar las fuentes de recursos.

Debemos por tanto, analizar la relación existente entre todas las masas patrimoniales del Balance de Situación de la Fundación, con las limitaciones que detallaremos a continuación, y con la finalidad de

garantizar la realización adecuada de los proyectos. En general, se establece que para garantizar un proyecto, debe existir una proporción de financiación permanente superior a la inversión permanente; lo que viene a decir, que se han de financiar adecuadamente las masas patrimoniales, generándose un excedente de financiación, que si hubiera menos financiación permanente que inversión permanente, querría decir que se estarían financiando inversiones de largo plazo con préstamos a corto, lo que, en la mayoría de los casos, podría generar problemas financieros a corto plazo, ya que cuando la Fundación tenga que hacer frente a los vencimientos de préstamos a corto plazo, pudiera no tener liquidez suficiente.

## **2. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DE LAS FUNDACIONES**

El Patrimonio de las Fundaciones se concibe como el conjunto de recursos económicos y financieros, cuyo fin principal es la consecución de los fines fundacionales. Debemos analizar pues, cuál es el proceso fundacional que lleva a cabo la entidad, teniendo en cuenta que pueden realizar varios tipos de actividades ya descritas, que deben ir encaminadas al mismo objetivo que es cumplir los fines que haya fijado la Fundación.

La concreción de la actividad en general, consiste en la inmovilización de los recursos disponibles, utilizando para ello, el conjunto de factores necesarios, con el fin último de consecución de “valores añadidos”.

En las actividades propias con explotación económica y en las actividades mercantiles, la Fundación aparece como una unidad económica de producción correspondiente al sistema general no lucrativo, y por lo tanto, su comportamiento es análogo al que sigue la empresa lucrativa en un

sistema capitalista, cuyo eje central es la actividad económica, teniendo siempre presente las características que definen a este tipo de entidades.

La diferencia por lo tanto, no está tanto en los factores de producción empleados como en los objetivos y en los medios empleados para su consecución. En esta línea se han destacado las siguientes diferencias y analogías fundamentales entre las empresas lucrativas y las cooperativas, que tienen la misma aplicación respecto a las entidades no lucrativas en general [Rivero Torre, 1991, 56]:

1. En términos de productividad, el excedente de las unidades no lucrativas y las lucrativas, persiguen el mismo objetivo económico que es la maximización de la diferencia entre sacrificios y satisfacciones.

Si bien, en las unidades lucrativas el esquema se basa en recuperar los sacrificios al generar satisfacciones, en las unidades no lucrativas la idea se centra en el “reparto y destino” de las satisfacciones.

2. La generación interna de valores para ambas entidades responde a fines concretos y por lo tanto a prioridades diferentes. En las entidades lucrativas el fin es capitalista, en el sentido que es el capital quien decide y la orientación se realiza ante el reparto del capital. En las ENL el fin es conseguir los objetivos propuestos, intentando maximizar los excedentes para, de esta forma, poder reinvertir mayor cantidad de valores generados en la consecución de fines fundacionales y aumentando el patrimonio fundacional.

La puntualización que debería plantear la Fundación, desde nuestro punto de vista, es realizar los sacrificios “racionalmente” para obtener unos resultados, medidos tanto en términos cuantitativos como cualitativos (obtención adecuada de los fines fundacionales), en el que el excedente puede resultar cero, habiendo cumplido dichos objetivos.

Vamos a analizar el proceso fundacional consistente en la consecución de actividades propias ya sean sin explotación económica, con explotación económica, actividades mercantiles y actividades generales, que constituyen en su totalidad, el objetivo de la captación de recursos disponibles, cuya inmovilización en los procesos fundacionales están dirigidos a la consecución de valores añadidos, para lograr los objetivos propuestos, y obtener un determinado excedente.

Independientemente del tipo de actividad que se realice, la Fundación debe definir los proyectos que se plantea llevar a cabo en un período económico, que no tiene por qué coincidir con el año natural, de ahí que definamos más adelante qué es lo que entendemos por período de maduración de un proyecto.

Una vez que se ha definido la actividad a llevar a cabo con la finalidad de satisfacer las necesidades de los beneficiarios, habiendo realizado un estudio del entorno, se han de definir los recursos que son necesarios y proceder a la búsqueda de ellos. Comienza por lo tanto, la gestión de recursos, teniendo en cuenta las posibilidades que existen:

- **Recursos materiales.** La Fundación ha de cuantificar los recursos que necesita para realizar un determinado proyecto, definiendo sus características y elaborando un plan de inversiones para valorar las dimensiones necesarias.
- **Recursos financieros.** Se tienen que valorar con el máximo detalle las necesidades existentes, teniendo en cuenta para ello, el estado de tesorería en cada momento, tanto en exigibilidades como en plazos de vencimiento. Es fundamental tener presentes todos los conceptos de tal estado, es decir, los desembolsos en ambos sentidos (entradas y salidas de caja) extraordinarios y los

corrientes u ordinarios de la explotación. Se ha de buscar la mejor forma de financiación, con la idea de mantener la independencia respecto a terceras entidades, diversificando al máximo las fuentes de recursos. Actualmente existe un volumen creciente de fondos que, junto con las mayores demandas sociales de control en el uso del dinero empleado en proyectos sociales, hace necesario establecer un sistema de control y seguimiento de los fondos que garanticen su adecuado uso.

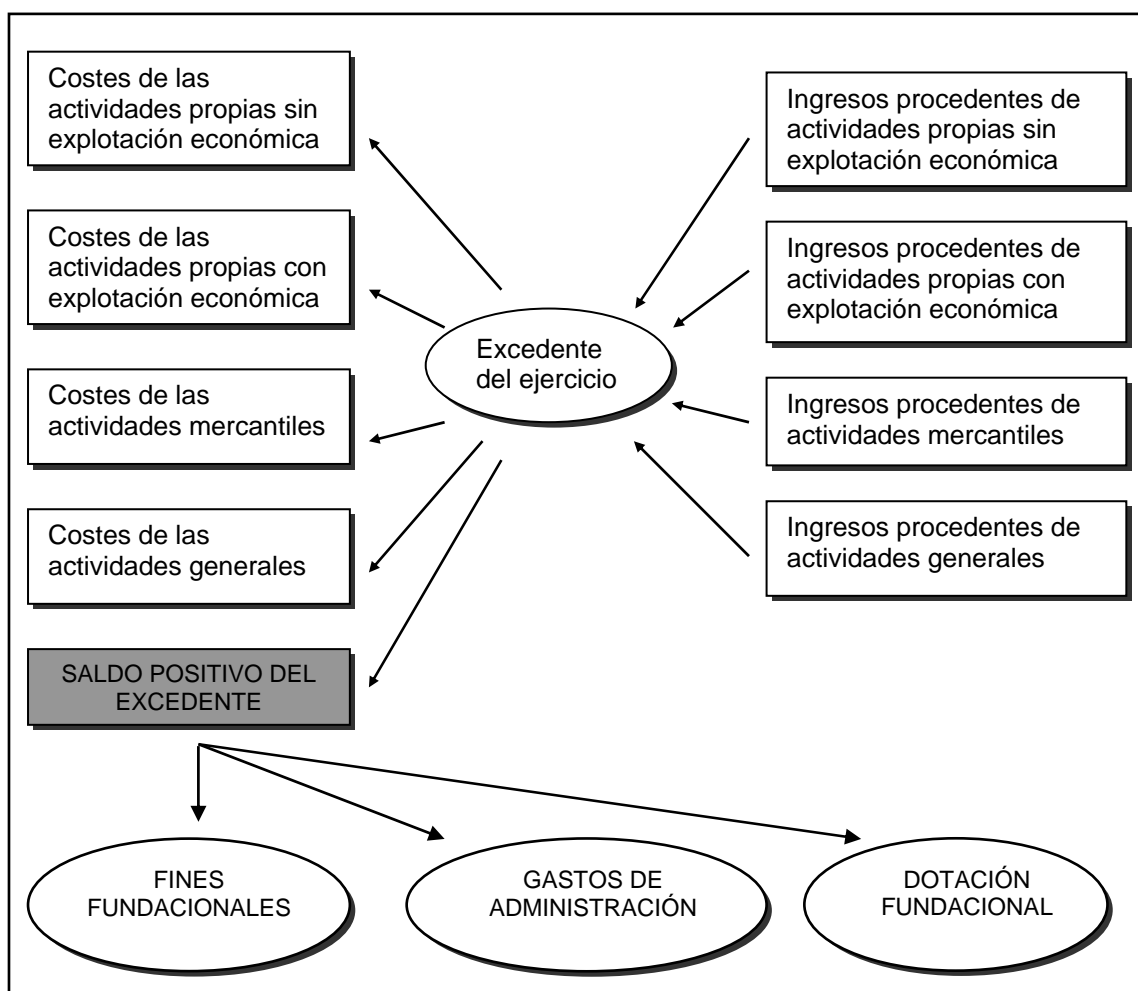
- **Recursos humanos.** También se tienen que definir las necesidades del factor trabajo del proyecto, mediante el conocimiento de los puestos que se han de cubrir, determinando los perfiles necesarios para desarrollar una determinada actividad. En este área de recursos, es fundamental tener en cuenta la existencia de los recursos humanos voluntarios, que requieren una profesionalización y motivación, para lo que se ha de realizar un planteamiento más detallado con relación a su participación en la actividad fundacional, olvidando el uso indiscriminado de los mismos, como mano de obra barata, para alcanzar de una forma más rentable los proyectos.

Para analizar la captación del proceso fundacional, es necesario por tanto, definir cada una de las actividades que realiza la Fundación, para conocer en qué medida se forman los valores añadidos. Para ello, en primer lugar vamos a indagar en la generación del excedente de las Fundaciones, con la diferenciación de las actividades que realizan.

El excedente en las Fundaciones se forma como diferencia entre los ingresos obtenidos de las diferentes actividades y los costes incurridos en ellas, teniendo en cuenta el principio de correlación de los costes con los ingresos. La diferencia con las entidades lucrativas se basa fundamentalmente en la formación conceptual de la cuenta de excedente,

así como en el proceso contable de periodificación que implica toda determinación de los resultados de una empresa y el reparto del excedente; excedente que, a diferencia de las empresas lucrativas, no constituye el saldo repartible asignable a los poseedores del capital [Rivero Torre, 1991, 60], sino que se revierte en la propia entidad, bien a través de los fines fundacionales o incrementando las propias reservas.

En la formación del excedente, hemos tenido en cuenta tanto la corriente de ingresos como la de costes, siendo clasificada en función de la actividad a la que corresponda, tal y como está plasmada en el gráfico que presentamos a continuación; de tal forma que, si el control de actividades en la Fundación se lleva a cabo según una oportuna contabilidad de fondos, podremos tener elaborada dicha información por separado:





Si tenemos en cuenta la definición que realiza la LF en función de los ingresos netos, -es decir ingresos brutos deduciendo los gastos necesarios para su obtención, excepto los gastos de administración-, la distribución del excedente irá dirigida a tres destinos que son: al cumplimiento de fines fundacionales (como mínimo el 70%), a gastos de administración (cuyo límite máximo está fijado en el 10% de los ingresos brutos), y el resto a incrementar la dotación fundacional.

En el gráfico, solamente hemos representado el saldo del excedente cuando es positivo, ya que sería la única posibilidad para que la Fundación incremente sus actividades fundacionales futuras e incremente el patrimonio neto vía aumentos de dotación fundacional. En los casos en los que la entidad obtenga saldos negativos del excedente, indicaría que en dicho período no existen ingresos suficientes para hacer frente a los gastos en los que ha incurrido, teniendo que reelaborar sus actividades futuras, y lógicamente no tendría lugar el reparto del excedente hacia la propia Fundación, lo que refleja la importancia de que se obtenga un excedente positivo.

Es aplicable, por lo tanto a las Fundaciones la definición de proceso productivo, desde el punto de vista económico como: la inmovilización transitoria de una serie de factores de producción disponibles en un momento determinado [Rivero Torre, 1989, 12].

Debemos por lo tanto, realizar una distinción entre recursos inmovilizados y recursos disponibles, o lo que es lo mismo definir qué se entiende por “recursos indisponibles” y “recursos disponibles”.

En la Memoria de las Fundaciones se recogen los objetivos que se pretenden alcanzar. Para ello, normalmente cuentan con unos recursos financieros, cuya información se conoce prácticamente antes de

plantearse dichos objetivos, mediante el presupuesto de ingresos y gastos. En la mayoría de los casos, dichos recursos financieros están formados por subvenciones ya sean públicas o privadas y donaciones, que están destinadas al cumplimiento de una determinada actividad, por lo que nos encontramos con el concepto de financiación afectada que, a efectos del análisis contable, lo consideramos recursos financieros inmovilizados o indisponibles.

En este sentido, surge un paralelismo entre las características que definen a las ENL y a las Administraciones Públicas, debido principalmente a la financiación de su actividad, que en la mayoría de los casos se financian con fondos públicos, que contienen condiciones específicas acerca de su aplicación. Surge por lo tanto, un concepto muy útil para la mejora en cuanto a la presentación de las Cuentas Anuales, cuyo origen se sitúa en la existencia de gastos con financiación afectada del PGC, según el cual, los ingresos presupuestarios se destinan a financiar la totalidad de los gastos de dicha naturaleza, sin que exista una relación directa entre ambos [Merino Rubio, 1998, 399].

En esta línea, y en aplicación a los recursos obtenidos para financiar la actividad que realizan las Fundaciones, ya no sólo mediante fondos públicos, sino además con fondos privados con condiciones finalistas, vamos a clasificar los recursos financieros que utilizan las Fundaciones, de la siguiente forma:

- **Los recursos afectados o indisponibles** son aquellos que requieren la aplicación o financiación estricta a determinadas actividades; normalmente se concentran en las actividades propias sin explotación económica, es decir, sin la existencia de contraprestación directa por parte del beneficiario o vía actividades propias con explotación económica, en el cual sí existe contraprestación directa, por lo que los

recursos obtenidos de dicha contraprestación han de aplicarse a determinado servicio al beneficiario.

- **Los recursos no afectados o disponibles** son aquellos recursos financieros que no provienen de financiaciones afectadas, cuyo origen, en la mayoría de los casos, provienen de actividades mercantiles, que suelen ser actividades secundarias de apoyo a la actividad principal, y en el que la obtención de recursos puede ser aplicada a las actividades que la Fundación considere oportuno, por lo que los consideramos recursos cuya disponibilidad puede decidir la entidad en función de las necesidades.

Existen varias definiciones del proceso económico de producción en las entidades lucrativas, que se pueden aplicar de una forma característica y distintiva a las Fundaciones:

“Toda inmovilización técnica en la empresa requiere de una inmovilización de recursos o disponibilidades, es decir, una inmovilización financiera. Dicho de otra forma: la empresa necesita disponer de medios financieros que, invertidos en la adquisición de su equipo fijo (estructura sólida de la empresa, según la literatura americana), no podrán ya ser disponibles hasta tanto que se haya realizado el normal proceso de amortización del equipo industrial o se haya procedido a la enajenación de tal equipo” [Fernández Pirla, 1974, 86].

“Frente al concepto de inmovilización técnica se encuentra el de disponibilidad técnica. Los medios no comprometidos en la estructura sólida de la empresa no pertenecen a la categoría técnica de las inmovilizaciones financieras, en cuanto la empresa necesita ineludiblemente tener comprometidos en forma permanente y constante

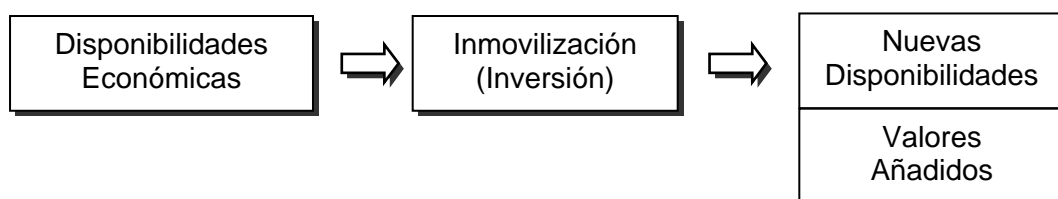
medios de pago para mantener su ritmo normal de actividad” [Fernández Pirla, 1974, 87].

“Todo proceso económico empieza y termina en la disponibilidad económica, pero mientras dura, implica forzosamente una inmovilización de recursos económicos de variada índole. Sin inmovilización no hay proceso ni entidad: la disponibilidad se da necesariamente antes de iniciarse la existencia de la entidad y su proceso, volviendo a producirse al final de ambos” [Mollá Cots, 1988, 63].

“En el origen, cuando se decide la creación o constitución de una empresa, deben existir, para que esta decisión pueda ser llevada a la práctica, es decir, realizada, una serie de “posibilidades” en el mundo económico que la rodea y en el que estará inmersa desde su creación. El mismo razonamiento es válido cuando se trata, no de la aparición de una nueva empresa, sino de la ampliación de alguna existente” [Rivero Torre, 1989, 13].

Se trata por tanto de que en la Fundación también puedan existir diferentes posibilidades en función de la existencia de recursos disponibles, en el sentido de recursos que no estén afectados a la aplicación de ninguna inversión concreta.

El proceso económico de las Fundaciones puede describirse utilizando el siguiente esquema principal:



Todo proceso económico se puede considerar como una corriente continua o flujo de bienes físicos y/o servicios, ya sea de naturaleza material o inmaterial, que tienen su base de soporte en otra de carácter financiero [Rivero Torre, 1993, 39].

En las Fundaciones, al igual que ocurre con las empresas lucrativas, las contraprestaciones correspondientes a los bienes reales que circulan en el proceso, están expresadas en términos monetarios, relacionándose de esta forma el bien físico con su valor expresado en unidades monetarias. La entrada de cualquier bien en la Fundación ya sea inmovilizado o circulante, está relacionado con una salida de dinero presente o futura.

Dentro del desarrollo de una metodología de análisis contable sectorial, existen dos conceptos básicos y, a su vez complementarios; el análisis comienza, definiendo y desarrollando los procedimientos de cálculo que a continuación exponemos, con el objeto de proponer una adaptación de tales conceptos y metodología, a las características propias de las actividades que llevan a cabo las Fundaciones:

- Período de maduración.
- Fondo de rotación.

En resumen, una vez que se han definido las actividades que se pretende realizar, tenidas en cuenta las necesidades que se van a cubrir, e identificado el perfil de los beneficiarios a los que va destinada la actividad, se han de detallar las fases en que cada actividad se va a desarrollar, definiendo en consecuencia, la metodología a emplear.

Para ello, lógicamente, la entidad ha de conocer el entorno de actuación; es decir, la legislación y normativa que le afecta, las entidades que estén interesadas en colaborar con el proyecto y dar a conocer de forma pública

las características de las actividades con la intención de captar todas las posibles fórmulas de participación.

Por último, vamos a plantear el análisis de la información que las Fundaciones están obligadas a publicar en el Registro de Fundaciones o en su caso, el Registro Mercantil, es decir, las Cuentas Anuales, analizando con detalle el conjunto de actividades que llevan a cabo y los recursos que emplean para ello: los recursos materiales e inmateriales que necesitan y sus fases de adquisición; los recursos humanos junto con el perfil de los profesionales y voluntarios, sus condiciones laborales y sus fases de incorporación a la actividad; las combinaciones posibles de fuentes de financiación; todo ello, teniendo en cuenta la organización y administración de la Fundación en general.

### **3. ANÁLISIS DEL PERÍODO DE MADURACIÓN**

Definido el proceso económico que lleva a cabo la Fundación, teniendo en cuenta las diferentes actividades que pueden realizar, entramos en la definición del período de maduración:

“El período de maduración de la empresa es el período que transcurre desde que la empresa invierte una unidad monetaria para la obtención de materias primas, mano de obra y gastos generales, necesarios para el proceso de explotación, hasta que los recupera como consecuencia del proceso de venta y cobro del producto” [Rivero Torre, 1993, 173].

El período de maduración se subdivide a su vez en varios períodos que, si tenemos en cuenta el caso más general que son las empresas industriales, se pueden definir los cuatro siguientes subperíodos [Rivero Romero, 1989, 90]:

- 1. Período de almacén.** Período de tiempo que transcurre desde que se invierte una unidad monetaria en la adquisición de materias primas, hasta que éstas se incorporan al proceso productivo.
- 2. Período de fabricación.** Tiempo que transcurre desde que las materias primas salen de fábrica hasta que están dispuestas para la venta, es decir, habiendo acumulado todos los costes de la producción en el producto.
- 3. Período de venta.** Período de tiempo desde que el artículo ha sido completamente terminado, hasta que se vende.
- 4. Período de cobro.** Tiempo que transcurre desde que se vende el producto, hasta que se cobra al cliente.

Algunos autores incorporan como parte complementaria de dicho período de maduración, el período de pago a los proveedores, constituyendo una variante que se denomina “período de maduración financiero” [González Pascual, 1992, 164], definido como el tiempo medio que transcurre desde que se efectúa el pago de una unidad monetaria invertida en el proceso productivo hasta que se recupera vía cobro a los clientes.

Dicho período de maduración que también se le ha denominado “ciclo de caja” [Amat Salas, 1992, 90] estará constituido por el período de maduración, definido inicialmente, menos el tiempo de aplazamiento de pago que concedan los proveedores.

Las actividades que realizan las Fundaciones son muy variadas, marcando unos fines fundacionales muy concretos. Existen Fundaciones de origen individual, que en la gran mayoría obtienen unos recursos bastante modestos, cuyo alcance puede ser limitado, si las comparamos con otras Fundaciones con mayores recursos, con mayor protección social que, o bien son creadas por entidades financieras o por empresas

privadas o públicas, cuyos motivos parecen más difícil de entender o de aceptar, al responder a razones de imagen o de prestigio social, que pudiera sobrepasar los límites de la razón de ser de las Fundaciones. En el mismo caso se encuentran las Fundaciones creadas por partidos políticos, o con la finalidad de defender una ideología o una religión [Sáenz de Miera, 2000, 57].

Pero todas ellas tienen el carácter de Fundación, al llevar a cabo una función social y cultural, ya que existen unos beneficiarios que están interesados con los valores que la entidad defiende y promueve, mediante la prestación de unos determinados bienes y servicios. En esta idea nos vamos a apoyar para analizar el período de maduración de una determinada actividad de la Fundación; diferenciando las actividades en función de la existencia o no de una contraprestación económica.

Partimos de la base de que si la actividad realizada por la Fundación, contiene una fase que es la contraprestación económica, independientemente de si esa contraprestación, que le denominamos precio de venta, cubre o no el precio de coste de la actividad, existirá una explotación económica, lo que conlleva a decir que existe por consiguiente, un “ciclo fundacional de explotación” que a continuación definiremos.

Por el contrario, si en la actividad de la Fundación no existe contraprestación directa al beneficiario que recibe un determinado bien o servicio, no existirá explotación económica, en la línea de lo expuesto anteriormente, y como consecuencia, no existirá “ciclo fundacional de explotación” y no podremos definir ningún período de maduración. Es el caso más típico de las Fundaciones que realizan actividades fundacionales puras, que se financian exclusivamente mediante recursos que provienen del exterior, vía donaciones o subvenciones. En estos



casos, tenemos que hacer especial hincapié en que las Fundaciones han de financiar actividades e inversiones durante un tiempo.

En las Fundaciones hemos definido los tipos de actividades que pueden realizar, lo que supone analizar el período de maduración de forma individualizada para cada tipo de actividad. Ahora bien, nos estamos refiriendo únicamente a las actividades propias y mercantiles, ya que las actividades generales las hemos considerado como actividades de “apoyo” de las principales, debido a su importancia complementaria en el seguimiento de la vida económica de la Fundación:

### **3.1. Período de maduración de la actividad propia**

Vamos a partir de la hipótesis de trabajo ya apuntada anteriormente, que se basa principalmente en la distinción de actividades que pueden realizar las Fundaciones, dependiendo de si se realiza explotación económica o no, por lo tanto haremos una subclasificación también del período de maduración de la siguiente forma:

#### **3.1.1. Período de maduración de la actividad propia sin explotación económica (actividad fundacional pura)**

En las Fundaciones que realizan actividades cuya vía financiera proviene casi exclusivamente de ayudas públicas mediante subvenciones, o donaciones y además no se establece una contraprestación directa al beneficiario, no se puede definir un “ciclo fundacional de explotación”, puesto que no existe. En este caso, sí existe la realización de actividad, que denominaremos actividad social, pero lo tenemos que definir en términos de “ciclo fundacional puro” diferente absolutamente del ciclo económico.

No podemos definir, por lo tanto el período de maduración por no existir actividad económica, pero esto no supone que no se lleve a cabo un análisis de los estados financieros, sino que el análisis que realizaremos de estas actividades fundacionales, que hemos denominado puras, lo aplicaremos mediante una metodología apropiada al caso, basada principalmente en analizar cómo se financia la actividad y quien es el financiador.

Una de las formas de llevar a cabo las actividades propias es mediante acuerdos de colaboración con otras entidades, ya sean lucrativas o no, con quienes se firman los proyectos fijando los requisitos y condiciones que deben cumplir ambas entidades, y que por parte de la Fundación será la realización del proyecto, cumpliendo todos los requisitos, entre ellos el plazo de duración prefijado en la firma del contrato entre ambas partes.

Por tanto, el plazo de duración del contrato del proyecto, que hemos denominado “ciclo fundacional puro”, fijará únicamente el tiempo necesario para cumplir los objetivos del proyecto que en ese momento se esté realizando en la Fundación. En este caso, podemos afirmar que no existe el concepto de circulante, cuando la Fundación firma un contrato, recibiendo financiación durante la duración de dicho contrato o proyecto, al no ser un proyecto cíclico, puesto que dicho proyecto comienza en un momento determinado y termina con el cumplimiento de los objetivos planificados.

### **3.1.2. Período de maduración de la actividad propia con explotación económica**

Estamos ante la realización de actividades donde independientemente de que se financien con subvenciones o donaciones, en su totalidad o de forma parcial, el bien o servicio está dirigido a un colectivo de

beneficiarios, a los que a cambio, la Fundación les exige una contraprestación.

Nuestra opinión acerca de si la contraprestación es un indicador que establece límites entre actividad propia y actividad mercantil, como ya hemos expuesto en el capítulo anterior, es absolutamente contraria, ya que no es la contraprestación lo que determina dicha diferencia, sino que con la realización de determinada actividad, se cumplan fines fundacionales o no.

En este sentido, se distinguiría la actividad propia y la actividad mercantil; por tanto, que exista contraprestación o no, lo único que indica es su adscripción en la clasificación que hemos propuesto de actividad propia con o sin explotación económica.

Si nos centramos en la actividad propia con explotación económica, podemos afirmar que existe “ciclo fundacional de explotación”, y por consiguiente el período de maduración se puede generalizar en la siguiente definición: “es el tiempo que transcurre desde que se aplica una unidad monetaria a una cuenta del activo circulante, hasta que dicha unidad monetaria se recupera mediante el cobro a los clientes” [Sánchez Arroyo, 1998, 552].

La determinación del período de maduración dentro de este apartado, que hemos denominado el “ciclo fundacional de explotación”, dependerá del tipo de actividad que desarrolle la Fundación, independientemente de si se realiza con medios provenientes de subvenciones o donaciones, puesto que el momento de comenzar la actividad, y por lo tanto, de iniciar el “ciclo fundacional de explotación”, es independiente de la forma de financiación, ya que no vamos a tener en cuenta, en las fases del período de maduración, el pago a los proveedores, cuando muchas veces, la

financiación no proviene de los proveedores sino de subvenciones o vías financieras similares. Por ello, el análisis del período de maduración lo estableceremos en términos económicos; lo que no quiere decir que no realicemos un análisis paralelo de la relación que existe entre derechos de cobros y obligaciones de pagos, desde el punto de vista financiero.

El período de maduración nos resultará útil, entre otros motivos, para conocer las necesidades del fondo de rotación en la Fundación, cuya cuantía dependerá del tipo de actividad que se realice, pudiendo resultar el período de maduración muy superior o inferior al ejercicio económico en el que estén elaboradas las Cuentas Anuales.

El “ciclo fundacional de explotación” comienza en el momento en que la Fundación conoce cuáles serán los recursos financieros que se van a aplicar, por lo que, dependiendo del origen de tales recursos, podemos establecer que el momento inicial del “ciclo fundacional de explotación” tendrá dos posibilidades:

1. Momento del tiempo en que se obtiene la concesión de la subvención que va a financiar el “ciclo fundacional de explotación”. De ahí, que la captación de recursos, ya sean con coste cero, o con condiciones favorecedoras en las que el coste sea menor que en el mercado, se convierta en una fase fundamental en el comienzo del “ciclo fundacional de explotación”, que va a repercutir especialmente en los resultados de la actividad económica que se afronta.
2. En caso de no obtener una subvención para comenzar el ciclo, la Fundación ha de buscar alternativas de recursos financieros, que probablemente sea financiación a través de los proveedores. Sería el caso de realizar un proyecto “cofinanciado”, en el que la Fundación sólo recibe una parte del coste de la actuación, por lo que es necesaria la búsqueda de recursos financieros adicionales.

En cualquier caso, hemos de puntualizar qué se entiende por “obtener una subvención”, pues de ello depende el comienzo del proceso fundacional de explotación. La subvención se “obtiene” cuando la Fundación (entidad beneficiaria de dicha subvención) recibe una resolución administrativa comunicándoselo. Ahora bien, surgen varias cuestiones: no suele coincidir dicha comunicación con el desembolso monetario, es decir, la Fundación puede tardar en recibir la liquidez, aunque reciba algún anticipo, o bien se reciba la subvención una vez la Fundación haya justificado, mediante facturas, los gastos realizados y pagados.

Partimos de la hipótesis de que el “ciclo fundacional de explotación” comienza, con la obtención de los recursos financieros, momento en el que comienzan a desarrollarse las diferentes fases en que se divide el período de maduración, el cual dependerá del carácter de la actividad económica que se realice, por lo que las posibilidades de naturaleza de las actividades, se asemejan en este sentido a las realizadas en las empresas lucrativas, siguiendo además la filosofía mantenida en este trabajo, basada en que la diferencia de las operaciones realizadas por las Fundaciones hay que buscarla en el significado del resultado y no en la forma en que éste se calcula.

Establecemos por consiguiente, que una vez que la Fundación decide realizar una actividad económica, con la finalidad de cumplir los fines fundacionales de forma directa, las fases de realización serán las mismas que las realizadas por las entidades mercantiles, con una serie de particularidades que vamos a exponer a continuación:

Si la actividad realizada por la Fundación es comercial, dicha actividad comienza con la adquisición del bien al proveedor, que deposita en el almacén hasta que posteriormente se produce el flujo de salida, mediante

la venta al beneficiario, al que se le concede un plazo para pagar su deuda. El requisito fundamental que se ha de cumplir es que independientemente de qué entidad, ya sea persona física o jurídica, sea quien financie el ciclo, el bien siempre irá dirigido al beneficiario; pues no debemos olvidar que, a través del desarrollo de este tipo de actividad, la Fundación cumple fines fundacionales, con la única diferencia que existe una contraprestación.

En todas las fases del “ciclo fundacional de explotación” se cumple la afirmación: “el tiempo que, por término medio, permanecerá dentro de dicha fase una unidad de inversión será función de la amplitud de dicha fase y de la velocidad de circulación dentro de la misma siguiendo un símil físico. En términos económicos, la amplitud de cada fase del “ciclo fundacional de explotación”, o lo que es lo mismo, su capacidad de retención de inversiones, vendrá medida por el valor de las existencias que en cualquier momento estén depositadas en dicha fase” [Rivero Torre, 1993, 175].

Las fases del período de maduración en una actividad comercial son las mismas que en las entidades lucrativas y vamos a calcularlas en función del concepto de “rotación”, es decir, basándonos en las rotaciones de todos los elementos de activo circulante que están presentes en el “ciclo fundacional de explotación”, debido a que el análisis que estamos realizando es externo.

### **1. Período de entrega al beneficiario ( $P_1$ ):**

Es el tiempo que transcurre desde que se invierte una unidad monetaria en el proceso productivo, mediante la adquisición del bien, hasta que se entrega al beneficiario.

Previamente, es necesario calcular las rotaciones de las existencias de productos terminados. Para ello, se ha de buscar el coste total que se ha imputado a los productos terminados, así como las existencias medias de productos terminados dispuestas para la entrega, que vamos a considerar como la media de las existencias finales que nos ofrecen las Cuentas Anuales, durante dos períodos consecutivos, bajo la hipótesis de que la Fundación realiza una actividad normal y sin oscilaciones coyunturales durante el período considerado. Si la Fundación realiza un control informatizado de inventarios mediante sus códigos de barras, la media de los productos terminados será la media ponderada de todo el período. Por lo que, el cálculo de las rotaciones dependerá de la información de la que disponga el analista:

$$R_1 = \frac{\text{Coste de las entregas}}{\text{Existencias medias ptos. terminados}}$$

Con el número de rotaciones, es posible calcular el período de tiempo que estamos buscando, como:

$$P_1 = \frac{365}{\text{Rotación de existencias}}$$

## **2. Período de cobro al beneficiario (P<sub>2</sub>):**

La dificultad que encontramos en el cálculo de este subperíodo, es la localización de sus componentes, ya que en las entregas de productos terminados pueden estar incluidos los conceptos correspondientes a las entregas de las actividades propias con explotación económica y las de actividad mercantil, en su caso. Por otra parte, en la Adaptación no se ha tenido en cuenta la posibilidad de que los beneficiarios puedan ser deudores de la Fundación, sólo se prevé la opción de que los

beneficiarios sean acreedores, en los casos en los que la Fundación produzca deudas contraídas con el beneficiario como consecuencia de ayudas y asignaciones concedidas en el cumplimiento de los fines propios de la entidad.

En la Adaptación no se ha previsto que el cliente de las actividades de la Fundación pueda ser el propio beneficiario, por lo que creemos que en el grupo (43) relativo a los clientes, sólo se tienen en cuenta los créditos de compradores de productos terminados o demás bienes comerciales siempre que constituyan una actividad mercantil, se ha de añadir un subgrupo de clientes de la actividad propia con explotación económica, que son los propios beneficiarios.

Una de las hipótesis de trabajo de las que hemos partido en el análisis es que la Fundación ha de realizar el control de sus operaciones a través de la contabilidad de fondos, teniendo la información separada de las entregas de productos terminados por áreas de actividad, por lo que tendríamos que tener el desglose tanto de los ingresos, como de los derechos de cobro que se derivan de ello.

Previo al cálculo del período de cobro, hemos de calcular las rotaciones de los derechos de cobro de los beneficiarios, con las mismas puntualizaciones que hemos realizado anteriormente, relacionadas con las existencias medias de los derechos de cobro:

$$R_2 = \frac{\text{Entregas de pto. terminados (act. propia con explot. ec.)}}{\text{Exist. medias (beneficiarios act. propia con explot. ec.)}}$$

Con el número de rotaciones, es posible calcular el período de tiempo que estamos buscando, como:



$$P_2 = \frac{365}{\text{Rotación de beneficiarios act. propia con explot. ec.}}$$

Por lo tanto, el período de maduración, en el caso de que la Fundación realice actividad comercial, sería la suma de los dos subperíodos anteriores.

Cuando la Fundación realiza actividades industriales, es decir, transformando el producto con la finalidad de entregarlo, los subperíodos serían también los mismos que se consideran en una entidad lucrativa, por lo que no los vamos a desarrollar en este trabajo, ya que lo más característico del período de maduración de las Fundaciones es el período de entrega y el de cobro, puesto que las diferencias se basan en la relación con el beneficiario, ya desglosadas anteriormente. En la actividad industrial, únicamente tendríamos que desarrollar las fases de aprovisionamiento y fabricación, que por su similitud con las empresas lucrativas no es objetivo de este trabajo.

En el caso de que la Fundación realice actividades de servicios dirigidos al beneficiario al que se le va a exigir una contraprestación, hay que puntualizar que la Fundación no mantiene ninguna inversión en existencias, aunque debe anticipar el coste de producción (generalmente el coste de personal) sin que se pueda financiar, en general, con fuentes procedentes de la explotación. En estos casos, sus necesidades de circulante son más elevadas de lo que en principio pueda pensarse [Urías Valiente, 1996, 233].

### **3.2. Período de maduración de la actividad mercantil**

Las Fundaciones al realizar este tipo de actividades se están comparando con las empresas lucrativas, por lo que el cálculo del período de maduración del ciclo realizado, que en este caso, vamos a denominar: “ciclo de actividad mercantil”, va a ser el mismo que se desarrolla en las entidades lucrativas, ya que la venta que se realiza de un determinado bien no tiene nada que ver con la actividad propia y además dicho bien va dirigido a unos clientes que no coinciden con el beneficiario, puesto que lo que la Fundación quiere conseguir con la realización de esta actividad no es la finalidad propia fundacional, sino la obtención de unos beneficios, en su caso, que financien próximas actividades o que reviertan a la propia Fundación.

En resumen, el período medio de maduración de la Fundación sería la suma de todos los ciclos en que se divide el conjunto de las actividades realizadas, de tal forma que:

#### **CICLO DE EXPLOTACIÓN FUNDACIONAL**

1. CICLO FUNDACIONAL PURO
2. CICLO FUNDACIONAL DE EXPLOTACIÓN
3. CICLO DE ACTIVIDAD MERCANTIL

## **4. ANÁLISIS DEL FONDO DE ROTACIÓN**

### **4.1. Distinción de elementos fijos y circulantes en las Fundaciones**

Para realizar la clasificación de los diferentes elementos que componen el Balance entre elementos fijos y circulantes, se han tenido en cuenta dos elementos fundamentales [García Pérez, 1992]:

- La funcionalidad.
- La temporalidad.

Para dicha clasificación, el período de maduración nos resulta una herramienta útil, en el sentido que los elementos del activo fijo estarán destinados a asegurar la vida de la Fundación, mientras que los elementos del activo circulante tendrán un objetivo basado en la realización de cada una de las actividades que lleva a cabo la entidad.

“El período de maduración es fundamental en el análisis financiero del Balance en relación con la determinación del fondo de maniobra necesario o ideal. Los ratios de giro nos dan un índice exacto del grado de movilización del circulante y permitirán el control de la gestión y la aplicación de nuevas decisiones destinados a acompañar los distintos subperíodos y hacerlos corresponder a la actividad de la empresa” [Rivero Torre, 1993, 182].

En la Adaptación, en la 4ª parte, sobre las Normas de elaboración de las Cuentas Anuales se establece que, en el Balance de Situación que elaboran las Fundaciones, la clasificación del corto y el largo plazo dependerá a su vez, del plazo previsto para el vencimiento, enajenación o cancelación, considerando largo plazo cuando sea superior a un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio.

Evidentemente esta referencia que utiliza la Adaptación para realizar la clasificación de los elementos del Balance en largo y corto plazo no se puede ajustar a todo tipo de Fundaciones con independencia del tipo de actividad y fines fundacionales que estén persiguiendo.

Por lo tanto, consideramos que la clasificación que se efectúa en el Balance de Situación, en función del año natural, es insuficiente al ser nuestro objetivo estudiar la gestión que ha llevado a cabo la Fundación.

En esta línea, la distinción entre los conceptos de corto y largo plazo, se pueden realizar en tres contextos característicos, utilizando para ello, medidas diferentes [Rivero Torre, 1989, 95-99]:

- a) En los mercados de capitales y financieros. Se toma como referencia las condiciones para la concesión de préstamos y facilidades de crédito para realizar la distinción entre corto, medio y largo plazo. De esta forma, la financiación a corto plazo es aquella que no excede de un año, la financiación a medio plazo se fija en los créditos con vencimiento entre uno y tres años, y los créditos a largo plazo, aquellos que superen tres años. Por lo tanto, se está generalizando una serie de plazos de vencimiento para catalogar lo que se debe entender por corto, medio y largo plazo, que siendo interesante en los sistemas bancarios, sin embargo carece de sentido económico en determinados tipos de análisis empresarial.
  
- b) En el contexto económico de estructura de la empresa. La distinción se efectúa partiendo de la idea que el activo camina hacia su transformación en liquidez financiera a través del recorrido del “ciclo fundacional de explotación”, por lo que el largo plazo se define como el tiempo necesario para que los costes fijos que han sido generados por los elementos de activo fijo, se transformen en costes variables en función del volumen de producción. La clasificación de los elementos fijos y circulantes se realizan en función de una distinción de características propiamente económicas, en las que los límites expresados, aunque útiles desde el punto de vista económico, no pueden generalizarse para todo tipo de empresas.

- c) En el contexto económico-financiero de la empresa. La distinción se realiza en función del tiempo que tardan los elementos patrimoniales en convertirse en disponibilidades financieras. Para ello, se utiliza el período de maduración, con el objetivo de relacionar esta distinción temporal a la funcionalidad de cada elemento en el proceso productivo, que al ser distinto en cada entidad, o dentro de cada entidad en función de las características de los diferentes procesos productivos que se realicen, sí se podrá generalizar que la distinción entre el fijo y el circulante dependerá del período de maduración de cada entidad en un momento determinado.

En el presente trabajo, tomaremos como referencia este último contexto de clasificación entre los conceptos de activo fijo y circulante, puesto que además está siendo el más utilizado para el análisis de la gestión en las empresas lucrativas en general.

#### **4.2. Concepto de fondo de rotación**

Existen varias expresiones que se utilizan para definir el mismo concepto, que nosotros denominamos fondo de rotación, es decir, fondo de maniobra y capital circulante.

De esta forma, si se utiliza la clasificación por masas patrimoniales del estado de equilibrio financiero, se define el capital circulante como la diferencia entre activo circulante neto menos la financiación a corto plazo con coste y el fondo de maniobra como la diferencia entre financiación permanente y activo inmovilizado neto.

Por lo que, nos encontramos ante dos expresiones cuyo concepto es el mismo, ya que en países anglosajones definen el capital circulante como la diferencia entre el activo circulante y el pasivo circulante, mientras que en países de origen francófono, la expresión utilizada es la de fondo de

maniobra definido como diferencia entre los activos, incluyendo los disponibles, exigibles y realizables, menos el pasivo a corto plazo. Nos encontramos así con una duplicidad terminológica que engloba el mismo concepto [Fernández Peña, 1991, 35].

El fondo de rotación de una Fundación se puede definir como la parte de las financiaciones permanentes que financia las inversiones de carácter circulante; por ello, el fondo de rotación pasa a ser un elemento de inversión o financiación con características permanentes, en función del signo que presente ya sea positivo o negativo.

Algunos autores opinan que cuanto mayor sea el activo circulante respecto al pasivo circulante, tanto mayor será la seguridad contra las posibles pérdidas en la enajenación o liquidez del activo circulante diferente del efectivo. Cuanto mayor sea, mejor para los acreedores, ya que el margen de solvencia mide el margen de seguridad disponible para cubrir posibles pérdidas en el valor del activo circulante [Bernstein, 1989, 60].

Aunque en nuestra opinión, no debemos guiarnos por la regla general que establece que el activo circulante ha de ser superior al pasivo circulante, es decir, que el fondo de rotación tiene que ser positivo, puesto que dicha regla se ha de interpretar en cada momento y para cada entidad en concreto, en función del sector al que pertenece. La interpretación del fondo de rotación se ha de amoldar en cada empresa en función de las circunstancias en que se desarrolle la actividad. Como consecuencia de ello, el que una entidad arroje un fondo de rotación negativo, no ha de representar que sea negativo desde el punto de vista financiero, y mucho menos, dependiendo del sector al que pertenezca la entidad, suponer que sea una vía hacia la suspensión de pagos [Goxens, 2000, 170].

En las Fundaciones, nos resulta difícil buscar una referencia, respecto a la realización de las actividades propias, típicas de la actividad fundacional, en cuanto al sector al que pertenece, para saber si tiene un adecuado fondo de rotación o no. Sin embargo, en la actividad mercantil que desarrollan, tenemos que encontrar la referencia en el sector de dicha actividad, obviando que estamos ante una actividad desarrollada por una entidad sin expectativas de lucro.

En este sentido, es más fácil obtener conclusiones de la gestión que realiza la Fundación en las actividades mercantiles que en las actividades propias, ya que partimos de la referencia de las actividades que desarrolla una entidad mercantil, dándose también la existencia de fondos de rotación negativos en dichas actividades mercantiles, que no tendrían que indicar necesariamente que la gestión no se está llevando a cabo de forma satisfactoria. Para llegar a conclusiones tendríamos que tomar como base de referencia la actividad concreta y compararla con el comportamiento que debería tener en el sector. El problema, por lo tanto, no lo tenemos en las actividades mercantiles, sino en las actividades propias, ya que carecemos de datos de referencia en el sector.

Las actividades que realizan las Fundaciones, como alternativa al tercer sector, también las pueden realizar y de hecho se realizan, por el sector público. La solución a este problema, la podemos encontrar en datos que muestren el comportamiento del sector público en actividades similares a las que está realizando la Fundación, lo que nos llevaría a plantearnos qué gestión se está realizando actualmente en el sector público.

Es interesante pues, introducirnos en el concepto de “remanente de tesorería” aplicado en contabilidad pública, como un Estado complementario que actualmente está incluido en la Memoria de las Entidades Públicas. Se han realizado trabajos de investigación [Merino

Rubio, 1998, 398 y ss.] planteando en primer lugar las limitaciones, debido a que dicho concepto fue fuente de confusión y motivo de múltiples posiciones diferentes acerca de su contenido, y en segundo lugar proponiendo la elaboración de un modelo de Remanente de Tesorería, con la finalidad de contribuir a eliminar las principales limitaciones que impiden la utilización del modelo previsto en el PGCP, como un instrumento eficaz para el análisis financiero.

En este sentido, se ha definido el “remanente de tesorería no afectado” como la diferencia del remanente total y el remanente afectado, siendo considerado como un recurso de libre disposición y podrá utilizarse para atender cualquier tipo de gasto, por lo que estamos ante una magnitud útil para el análisis financiero [Merino Rubio, 1998, 512].

Nuestro objetivo es aplicar los mismos métodos de gestión financiera en todas las actividades que puede realizar una Fundación. Nos guiamos por las actividades mercantiles que se llevan a cabo en estas entidades, en las que sí se puede efectuar la misma metodología del análisis patrimonial de las entidades lucrativas, siempre y cuando no obviemos que la finalidad de estas entidades es diferente. Vamos a intentar adaptar esta metodología de trabajo, a las actividades propias de las Fundaciones, ahora bien, no podemos olvidar que muchas de estas actividades propias se realizan con explotación económica. Únicamente, en aquellas actividades propias sin contraprestación tendríamos que tener en cuenta una metodología de análisis adaptada a las propias necesidades de la Fundación.



## 5. CLASIFICACIÓN FUNCIONAL DEL BALANCE

Como es bien sabido, las Cuentas Anuales de las empresas se elaboran partiendo de la “desafectación”, en el sentido de no existir relación directa entre los recursos financieros y los recursos económicos, ya que con ésto, se pretende conseguir la máxima libertad financiera, para de esta forma, maximizar el beneficio. Cuando pretendemos analizar las Cuentas Anuales de las Fundaciones surgen dificultades al tratar de vincular el uso de unos recursos financieros a unos fines concretos, que no es el objetivo global de maximización del resultado.

Una de las críticas más destacadas de la clasificación del Balance de Situación de la Adaptación, es que en dichos modelos no aparecen identificados los grupos de cuentas del activo afectos a la dotación o al cumplimiento de los fines fundacionales [Sánchez Arroyo, 1996, 846].

Cuando en las Fundaciones existen aportaciones vinculadas a fines específicos, el grado de cumplimiento de los fines que haya fijado el aportante, se ha de justificar mediante información separada del Balance de Situación y la Cuenta de Resultados. Por lo tanto, la información referente a los recursos financieros afectados a fines concretos, deberá estar reflejada en la Memoria, que conforma un documento esencial para poder realizar la clasificación funcional del Balance, que es uno de los objetivos del análisis de estados financieros.

Ello sería mucho más fácil, si la información apareciera desglosada en las Cuentas Anuales, simplemente cambiando la estructura de las cuentas que forman parte de ellas, para establecer la información clasificada por fondos, ofreciendo las Fundaciones la composición de cada uno de los fondos.

El Balance que presentan las Fundaciones, al ser elaborado en un momento determinado del tiempo, presenta prácticamente las mismas limitaciones derivadas de su carácter estático, que el Balance de Situación de las empresas lucrativas, que tampoco informa sobre la actividad desarrollada por la empresa durante el período.

En este sentido, es necesario tener presente la Teoría Dinámica de la Contabilidad de Schmalenbach, basada principalmente en que el fin principal de la contabilidad es la determinación del resultado del período, puesto que la suma algebraica de las partidas del Balance no ofrece el valor del patrimonio, ni la comparación de dos situaciones patrimoniales derivadas del resultado de la gestión, sino que para indagar en el valor de la empresa, es necesario analizar su “potencialidad productiva”. Para ello, la Cuenta de Resultados se ha de presentar bajo el criterio del valor de reposición, obviando el precio de coste, para que los ingresos y los consumos se valoren en moneda actual, con la finalidad de obtener el resultado real. Ahora bien, el Balance sigue mostrando los conceptos que lo configuran a precio de adquisición. Por lo que, la Teoría Orgánica de Schmidt completa la Teoría Dinámica, pues se basa en que tanto los conceptos de la Cuenta de Resultados como el Balance deben estar expresados “permanentemente” por su valor actual [Rivero Torre, 1993, 73].

El balance, como estado contable elaborado al final del período económico de una entidad, presenta las siguientes consideraciones o limitaciones al ser configurado como un documento base para el análisis de la gestión [Rivero Torre, 1993, 45]:

1. El Balance representa la situación del patrimonio de la entidad en un instante determinado de tiempo, por lo que es un documento de carácter estático, sin ofrecer la información acerca de la evolución de

los conceptos que contiene. Y para que dichos datos sean representativos de la situación en esa fecha, es necesario que cumpla con la condición de homogeneidad en la valoración, en el sentido que la unidad monetaria sea constante, situación que en la realidad no se cumple.

2. El Balance de Situación recoge exclusivamente saldos, sin explicar la forma en que se ha llegado a esa situación. En las Cuentas Anuales, al disponer de la información de dos años consecutivos podemos comparar únicamente la situación de dos informaciones estáticas, siendo insuficiente para explicar las variaciones patrimoniales.
3. Dicha información estática hay que completarla con la información dinámica que comprenden las cuentas del Mayor. Por ello, utilizamos el estado de pérdidas y ganancias que explica los flujos que han dado lugar a la determinación del resultado del período. En esta línea resultan además útiles los estados complementarios de Origen y Aplicación de Fondos y el Estado de Cash-Flow.

En la metodología de análisis de las Cuentas Anuales de las Fundaciones tomamos como información básica el documento referente al Balance, que exige que una fase previa a dicha metodología sea la preparación de la información para que sea útil para los fines que persigue el análisis.

Hay autores que entienden que el tratamiento inicial de la información, como paso previo al análisis, tiene los siguientes puntos esenciales [Laffarga Briones, 1995, 24]:

- Depurar los estados contables de cualquier concepción que no se corresponda con una visión puramente económica de los mismos.
- Ordenar y clasificar la información en función de la metodología a aplicar por el analista en una etapa posterior.

- Ahorrar esfuerzo y trabajo al analista, rentabilizando y haciendo más eficaz y eficiente su labor.

Creemos necesario por lo tanto, realizar una clasificación del Balance como una de las fases fundamentales de trabajo, de análisis de las Cuentas Anuales y la gestión realizada por las Fundaciones. Para ello, proponemos dicha clasificación estudiando por separado las masas pertenecientes a los recursos económicos y los recursos financieros.

Para dicha clasificación es necesario indagar en el punto nº 20 del contenido de la Memoria que establece la Adaptación, que tienen que presentar las Fundaciones, ya que se exige información sobre la aplicación de elementos patrimoniales a fines propios, en concreto:

- Los bienes y derechos que forman parte de la dotación fundacional, y aquellos vinculados directamente al cumplimiento de los fines propios, con el detalle de los elementos significativos incluidos en las distintas partidas del activo del balance.
- Las Fundaciones tienen que ofrecer información sobre el destino de rentas e ingresos a que se refiere la LF, con el detalle del cumplimiento y los límites a que venga obligada de acuerdo con los criterios establecidos en la normativa.
- Se tiene que incluir una explicación detalla de las partidas más significativas que estén afectadas al cumplimiento de fines específicos.

Toda la información que una Fundación ha de suministrar se tiene que llevar a cabo en el modelo oficial que presentamos a continuación:

Ejercicio	(1)	(2)	(3)	Diferencia (4) = (1)-(2)-(3)	Importe destinado a fines propios						
					Total (5)		Destinado en el ejercicio				
					Importe	%	n-3	n-2	n-1	n	
n-3											
n-2											
n-1											
n											

Fuente: Normas de Adaptación del PGC y Normas de Información Presupuestaria de Entidades Sin Fines Lucrativos.

n: Ejercicio a que se refieren las Cuentas Anuales.

(1): Ingresos Brutos computables.

(2): Gastos necesarios computables.

(3): Impuestos.

(5): Importe destinado por la entidad a fines propios hasta el ejercicio al que corresponden las Cuentas Anuales, indicando el porcentaje que representa este importe respecto a la diferencia que refleja la columna (4).

Ejercicio	Gastos de administración	Importe destinado a dotación fundacional				
		Total	Destinado en el ejercicio			
	Importe	Importe	n-3	n-2	n-1	n
n-3						
n-2						
n-1						
n						

Fuente: Normas de Adaptación del PGC y Normas de Información Presupuestaria de Entidades Sin Fines Lucrativos.

Si las Fundaciones llevaran un seguimiento de sus operaciones y actividades mediante una contabilidad de fondos, tendrían completamente localizados y relacionados los recursos económicos con los recursos financieros, con el detalle de todas las actividades que realiza la Fundación y con las características ya destacadas que nos ofrece la contabilidad de fondos.

Además, dispondríamos de la información que se tiene que ofrecer en la Memoria, con el detalle de los bienes y derechos que están afectados a la dotación fundacional o afectados a cualquier recurso financiero con las limitaciones impuestas por el donante.

La clasificación funcional del Balance que proponemos, parte de una premisa fundamental: la Fundación debe contabilizar sus operaciones y elaborar las Cuentas Anuales, con un adecuado nivel de desagregación de todas las actividades que realiza; que es lo mismo que afirmar que las Fundaciones deben adoptar una contabilidad de fondos. El problema reside en la mayor complejidad que existirá en la llevanza de dicha contabilidad, siendo interesante para cualquier entidad un mejor conocimiento y control de su fines fundacionales.

### **5.1. Clasificación funcional de los recursos económicos**

El SFAS nº117, 1993, pag. 5 y 6: clasifica los “activos netos” de las ESAL en permanentemente restringidos, temporalmente restringidos y no restringidos, en función de si las aportaciones están destinadas a un fin determinado o no están asignadas a ningún fin concreto, de acuerdo con las estipulaciones hechas por el donante, las normativas, etc., (esta posibilidad no se contempla en el modelo de Balance de la Adaptación), con el siguiente detalle:

**1. Activos netos permanentemente restringidos:** son aquellos que están sometidos a restricciones permanentes que nunca expiran.

Distinguiendo entre:

- Activos tales como bienes raíces u obras de arte, donados con estipulaciones sobre su utilización en fines específicos, su preservación y prohibición de su venta.
- Activos donados con estipulaciones relativas a su inversión con el fin de proporcionar una fuente permanente de ingresos para la entidad.

**2. Activos netos temporalmente restringidos.** Son aquellos sometidos a eventuales restricciones que expiran, bien con el paso del tiempo, bien por el cumplimiento de una determinada condición por parte de la entidad. Se recomienda su presentación con separación por conceptos, distinguiendo entre restricciones temporales debidas a:

- Su dedicación a determinadas actividades operativas.
- Su inversión en determinado plazo.
- Su uso en un período específico del futuro.
- La adquisición de activos a largo plazo.

En las donaciones con restricciones temporales, éstas pueden limitar su uso en un período posterior o anterior a una determinada fecha (restricciones de tiempo), o que tales recursos han de ser aplicados sólo a determinados objetivos, o ambas al mismo tiempo.

Los activos netos restringidos (temporal o permanentemente), lo son únicamente por restricciones impuestas por el donante. El resto de activos netos, incluyendo los restringidos por imposiciones legales y

estatutarias o por limitaciones autoimpuestas por los órganos de gobierno de la entidad, formarán parte de los no restringidos.

**3. Activos netos no restringidos.** Tienen su origen normalmente en los ingresos procedentes de la prestación de servicios, producción y venta de bienes, recepción de donaciones no restringidas, dividendos e intereses procedentes de inversiones, menos los gastos incurridos en la prestación de servicios, producción y venta de bienes, captación de donaciones, así como los derivados del cumplimiento de las tareas administrativas de la entidad.

Los únicos límites de uso para estos activos netos son los amplios límites resultantes de la naturaleza de la organización, el entorno en que opera, y las imposiciones legales y estatutarias que les sean de aplicación, junto con los límites resultantes de los acuerdos contractuales establecidos con proveedores, acreedores, y otros agentes en contacto con la organización en el curso de sus actividades.

En las notas que acompañan a los estados financieros, se deberá incluir información sobre limitaciones autoimpuestas, del tipo de resoluciones propias emanadas por el órgano de gobierno de la entidad, en el sentido de afectar una parte de sus activos netos a incrementar los fondos de la dotación fundacional.

Otra posible clasificación de los recursos financieros [Sánchez Arroyo, 1993c, 592] es aquella que se realiza en función de las limitaciones impuestas a la materialización de las financiaciones, pudiendo ser de dos clases:

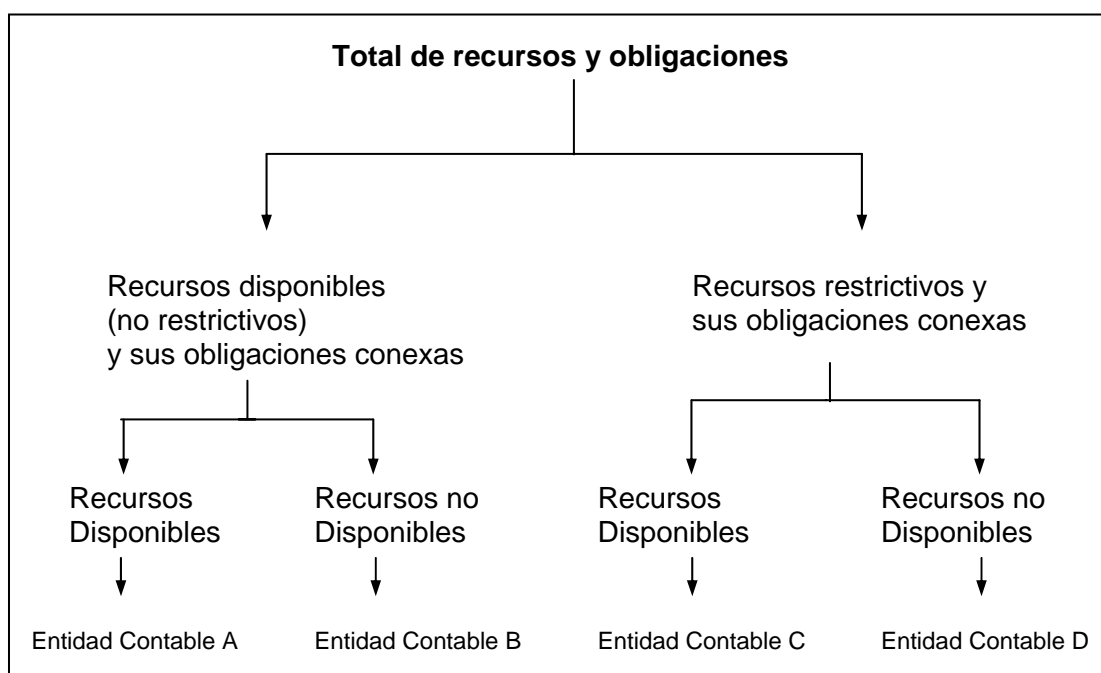
- Recursos no restrictivos. Son recursos disponibles sin ninguna limitación.



- Recursos restrictivos. Son recursos cuya utilización está limitada a las restricciones impuestas externa o internamente.

Dentro de cada uno de los recursos, ya sean restrictivos o no restrictivos, se pueden subdividir en recursos disponibles o no disponibles, entendiendo por disponibilidad el uso libre o restrictivo respectivamente, dependiendo de la existencia o no de limitaciones en cuanto a su empleo.

En función de la utilización y de las combinaciones que se realicen en cuanto a la naturaleza y utilización de los elementos, si se lleva una contabilidad de fondos, se pueden tener las siguientes entidades contables que están representadas de la siguiente forma, con la finalidad de controlar los diferentes fondos contables, en función de la tipología de las entidades que los utilizan y la naturaleza o finalidad de los recursos, para conocer en qué medida se cumplen las restricciones impuestas en la utilización de dichos recursos:



Fuente: (Sánchez Arroyo, 1993c).

**Propuesta de clasificación funcional de los recursos económicos:**

La clasificación funcional de los recursos económicos que proponemos parte de una serie de hipótesis que presentamos a continuación:

- Existen recursos financieros que la Fundación recibe con una finalidad específica encuadrada dentro de los fines fundacionales que se establecen en los Estatutos; por lo que, dentro del patrimonio fundacional, pudieran encontrarse elementos que estén afectados al cumplimiento de todas las actividades, o todo lo contrario, que exista un determinado recurso financiero que esté afectado a la realización de una actividad o a la financiación de un bien concreto.
- Vamos a distinguir por ello, dentro de los recursos económicos, aquellos que están afectados, denominándolos recursos no disponibles, por tener que cumplir una actividad específica y los bienes que tenga la Fundación que no estén afectados a ninguna actividad específica, que denominaremos recursos disponibles.
- Si la Fundación llevara a cabo un adecuado sistema contable que distinguiera todos los recursos financieros desde el conocimiento de los mismos, y los calificase como tal, no tendríamos ningún problema en la clasificación funcional del Balance. En este sentido, insistimos que las Fundaciones deberían llevar una contabilidad de fondos con la finalidad de determinar tantos fondos de actividad como posibilidades se vayan dando en el desarrollo de la Fundación, de esta forma, tendríamos control sobre un determinado recurso financiero y su recurso económico correspondiente.
- Nos planteamos por lo tanto, elaborar una clasificación funcional teniendo en cuenta la realidad existente: las Fundaciones poseen toda la información, pero no la utilizan para ofrecer información

externa, por lo que no podemos partir de la base de una contabilidad de fondos ya que realmente no existe.

- Desde el punto de vista del análisis contable, es interesante distinguir los tipos de actividades que realiza la Fundación. Partiendo de esta base, cada Fundación puede segregar la información y presentarla clasificada por subactividades diferentes dentro de cada grupo de actividad.
- Para aquellas actividades que hemos planteado la existencia del período de maduración, creemos que es sumamente útil realizar la distinción entre elementos fijos y elementos circulantes, pues el concepto de fondo de rotación es fundamental para el estudio del análisis financiero de la entidad, y todo lo derivado de dicho análisis.
- En las actividades propias sin explotación económica, al no poder fijar un período de maduración, la distinción del fijo y del circulante, lo haremos utilizando la información que nos ofrece las Cuentas Anuales, clasificadas por naturaleza.
- El criterio económico de clasificación que vamos a seguir consiste en agrupar, de forma homogénea, los elementos en masas patrimoniales basadas en la liquidez y la funcionalidad de cada elemento en el “ciclo fundacional de explotación” que sigue la Fundación. Más adelante se completa con el criterio de exigibilidad en la clasificación que realizaremos de los recursos financieros.

Dentro de cada una de las actividades que hemos indicado, se destacan las siguientes consideraciones:

- **Realizable.** Este concepto únicamente lo tenemos en cuenta en las actividades propias con o sin explotación económica y en la actividad mercantil, ya que por actividad general entendemos las operaciones financieras y extraordinarias. Proponemos una clasificación indicando el tipo de actividad en función del grado de elaboración, y así tenemos:
  - Bienes destinados a la actividad.
  - Materias primas.
  - Otros aprovisionamientos.
  - Productos en curso.
  - Productos semiterminados.
    - Productos terminados.
    - Subproductos, residuos y materiales recuperados.
    - (Provisiones por depreciación de existencias).
  
- **Exigible.** Incluimos los derechos de cobro, teniendo en cuenta las provisiones por insolvencias detalladas por actividades, derivadas de la actividad propia con explotación económica y mercantil, ya que la actividad sin explotación económica, carece de este concepto de exigibilidad, al no tener contraprestación el servicio prestado. En la clasificación de la exigibilidad hemos tenido en cuenta lo siguiente:
  - En la actividad propia sin explotación económica, podemos considerar como exigible: “H. Pública, deudor por subvenciones”, al tener en cuenta que la actividad se realiza vía recursos ajenos de este tipo. En este sentido, tenemos que indicar los casos en los que existe subvenciones genéricas o finalistas.
  - En la actividad propia con explotación económica, el derecho de cobro es a favor del beneficiario. Como ya comentamos, la

Adaptación no ha previsto este caso. Nosotros proponemos que se habilite una cuenta, denominada: “beneficiarios, deudores”, indicando si la operación es una compra-venta de bienes o una prestación de un servicio.

- En la actividad mercantil, incluimos:
  - “Clientes”, que la Adaptación establece que se deben a las operaciones mercantiles principales, cuando existe una operación de compra-venta de bienes.
  - “Usuarios y deudores varios”, cuando se refiere a la prestación de un servicio.
  
- **Disponible.** En este epígrafe incluimos en general, las disponibilidades de medios líquidos en caja, teniendo en cuenta que no toda la liquidez de la Fundación tiene que ser disponible, ya que la disponibilidad de la tesorería es una variable que depende de las necesidades de existencias en términos medios, que sean necesarias para realizar cada una de las actividades.

En este sentido, es fundamental conocer cuál es la necesidad de tesorería en una entidad y en un momento determinado. De ahí obtendremos la tesorería necesaria, que sería la tesorería que no es disponible, (en el sentido de la imposibilidad de destinarse a otros fines) y el resto sí podríamos afirmar que es la verdadera disponibilidad del activo circulante clasificado por actividades.

Basándonos en las hipótesis de partida ya planteadas, proponemos la siguiente clasificación funcional de los recursos económicos:

<b>ACTIVO FIJO</b>	<b>EJERCICIO N</b>	<b>EJERCICIO N-1</b>
1. ACTIVOS DE LA INFRAESTRUCTURA		
1.1. Activos No Disponibles		
1.1.1. Afectados a la actividad propia		
- Sin explotación económica		
• Inmovilizado Inmaterial Neto		
• Inmovilizado Material Neto		
• Bienes del Patrimonio Histórico Neto		
• Fianzas y depósitos constituidos LP		
- Con explotación económica		
• Inmovilizado Inmaterial Neto		
• Inmovilizado Material Neto		
• Bienes del Patrimonio Histórico Neto		
• Fianzas y depósitos constituidos LP		
1.2. Activos Disponibles		
1.2.1. Afectados a la actividad mercantil		
• Inmovilizado Inmaterial Neto		
• Inmovilizado Material Neto		
• Fianzas y depósitos constituidos LP		
1.2.2. Afectados a la actividad general		
• Invers. Financ. Permanentes Netas		
2. ACTIVOS NO REALIZABLES		
2.1. Gastos de establecimiento		
2.2. Gastos a distribuir en varios ejercicios		

<b>ACTIVO CIRCULANTE</b>	<b>EJERCICIO N</b>	<b>EJERCICIO N-1</b>
<b>1. ACTIVIDAD PROPIA SIN EXPLOT. ECONÓMICA</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Realizable</li> <li>• Exigible</li> <li>• Disponible</li> </ul>		
<b>2. ACTIVIDAD PROPIA CON EXPLOT. ECONÓMICA</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Realizable</li> <li>• Exigible</li> <li>• Disponible</li> </ul>		
<b>3. ACTIVIDAD MERCANTIL</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Realizable</li> <li>• Exigible</li> <li>• Disponible</li> </ul>		
<b>4. ACTIVIDAD GENERAL</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Personal, deudor</li> <li>• Administraciones públicas, deudor</li> <li>• Ajustes por periodificación</li> <li>• Inversiones financieras temporales Netas</li> <li>• Fianzas y depósitos recibidos y constituidos CP</li> </ul>		

## 5.2. Clasificación funcional de los recursos financieros

Una de las aportaciones más destacadas [Anthony, 1978], en la definición de los recursos financieros de las ENL en general es:

Se entiende por *Flujos financieros de entrada*, aquellos recursos financieros que se han convertido en disponibles a lo largo del período y que incrementan el neto de la organización. Se pueden clasificar en:

**1. Flujos operativos de entrada:** son los flujos financieros de entrada que están relacionados con las actividades operativas del ejercicio corriente, en concreto son los ingresos y otros flujos de entrada operativos:

- Los ingresos son los importes obtenidos a cambio de bienes y servicios durante el ejercicio corriente, es decir, aumentos netos en el activo o disminuciones netas en el pasivo, derivados de la producción o suministro de bienes, prestación de servicios o cualquier otra actividad de la empresa durante un período.
- El resto de flujos de entrada operativos lo constituyen todos los flujos de entrada distintos a los ingresos; es el caso de asignaciones realizadas por otras entidades, o subvenciones de explotación, siempre que estén relacionados con actividades operativas del presente ejercicio.

**2. Flujos de entrada de capital:** son todos los demás flujos de entrada, tales como contribuciones, asignaciones realizadas por otra entidad, subvenciones de capital, e impuestos, en la medida que todos estos flujos benefician a las actividades de períodos futuros, más que al ejercicio presente.



**Propuesta de clasificación funcional de los recursos financieros:**

La necesidad de la clasificación de los recursos financieros estriba básicamente en las limitaciones que encontramos en el Balance de Situación que establece la Adaptación, para realizar un análisis de la gestión financiera de la Fundación.

Es indispensable conocer en detalle el origen de los recursos financieros para realizar la clasificación que pretendemos. La entidad debe tener información de todos los movimientos sobre la generación de recursos financieros, precisamente porque la Fundación, muchas veces, ha de cumplir con los requisitos que impone la persona física o jurídica que ha realizado la aportación.

Teniendo en cuenta todo lo indicado en las hipótesis que plasmábamos, acerca de la característica de bienes afectados a determinados recursos financieros, proponemos la siguiente clasificación ordenada en masas patrimoniales:

### A) RECURSOS PROPIOS

PATRIMONIO NETO	EJERCICIO N	EJERCICIO N-1
1. DOTACIÓN FUNDACIONAL		
1.1. Aportaciones fundacionales exteriores		
1.2. Aplicación del excedente		
2. AUTOFINANCIACIÓN		
2.1. Reservas		
2.2. Provisiones para riesgos y gastos		
3. APORTACIONES EXTERIORES		
3.1. Afectadas a determinadas actividades		
3.2. No afectadas a ninguna actividad		
4. RESULTADOS NEGATIVOS		
4.1. Excedentes negativos de ejercicios anteriores		
4.2. Excedente negativo del ejercicio		

En la clasificación propuesta del Patrimonio Neto, tenemos que hacer los siguientes comentarios:

1. En la elaboración de la Memoria, resulta fundamental el apartado 20, puesto que se informa sobre la aplicación de elementos patrimoniales a fines propios; es decir, se ha de informar sobre el cumplimiento del destino del excedente que haya generado la empresa en el período. Por ello, en la clasificación hemos tenido en cuenta aquella parte del excedente que no se aplicará a los fines de la entidad, sino que su destino será incrementar la dotación fundacional. Ahora bien, dentro de la dotación fundacional, es necesario distinguir el origen de tales recursos, tal y como hemos indicado en la tabla anterior.

La dotación fundacional, en parte, proviene de aportaciones exteriores; por ello, podría estar incluida dentro del siguiente apartado, pero debido a la gran importancia que tiene este concepto en las Fundaciones, creemos que es conveniente habilitar un epígrafe específico.

2. Dentro de las aportaciones exteriores, incluiremos todo tipo de subvenciones y donaciones indicando su origen y la actividad que va a financiar, en el caso de que sean recursos que estén financiando a determinadas actividades.

## **B) RECURSOS AJENOS**

La clasificación de los recursos ajenos, la hemos realizado, en primer lugar, basándonos en el período de maduración para distinguir entre recursos ajenos fijos (pasivo fijo) y recursos ajenos circulantes (pasivo circulante), y en segundo lugar lo hemos completado siguiendo criterios de exigibilidad para conseguir una ordenación homogénea de todas las partidas que lo contienen [Rivero Torre, 1993, 47].

<b>PASIVO FIJO</b>	<b>EJERCICIO N</b>	<b>EJERCICIO N-1</b>
1. MERCADO DE CAPITALES		
• Empréstitos y otras emisiones análogas		
2. MERCADO MONETARIO		
• Deudas a largo plazo		
• Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo		
3. FINANCIACIÓN DE PROVEEDORES		
• Proveedores de inmovilizado a largo plazo		

<b>PASIVO CIRCULANTE</b>	<b>EJERCICIO N</b>	<b>EJERCICIO N-1</b>
<b>1. ACTIVIDAD PROPIA SIN EXPLOT. ECONÓMICA</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Deudas transformables en subvenciones, donaciones y legados</li> <li>• Beneficiarios, acreedores</li> <li>• H.Pública, acreedor por subvenciones recibidas                             <ul style="list-style-type: none"> <li>• Provenientes de subvenciones finalistas</li> <li>• Provenientes de subvenciones genéricas</li> </ul> </li> </ul>		
<b>2. ACTIVIDAD PROPIA CON EXPLOT. ECONÓMICA</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Proveedores</li> </ul>		
<b>3. ACTIVIDAD MERCANTIL</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Proveedores</li> </ul>		
<b>4. ACTIVIDAD GENERAL</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Empréstitos y otras emisiones análogas C.P.</li> <li>• Deudas a corto plazo</li> <li>• Fianzas y depósitos recibidos a corto plazo</li> <li>• Ajustes por periodificación</li> <li>• Administraciones Públicas, acreedor</li> </ul>		

Dentro de las partidas de pasivo circulante, nos interesa realizar la clasificación que aplicábamos a los elementos de activo circulante; es decir, detallando cada una de las actividades que realiza la Fundación, para, de esta forma, tener identificadas las masas de activo circulante con la financiación circulante correspondiente, es decir, tener la información desglosada del fondo de rotación por actividades:

<p>F. Rotación de la act. propia sin explotación económica</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- F. R. de la actividad propia afectado</li><li>- F. R. de la actividad propia no afectado</li></ul> <p>F. Rotación de la act. propia con explotación económica</p> <p>Fondo de rotación de la actividad mercantil</p> <p>Fondo de rotación de la actividad general</p>
--

Incluso podíamos desagregar la información que contiene el fondo de rotación en: fondo de rotación afectado y no afectado, con la misma finalidad que se pretende con el remanente de tesorería, basado en intentar eliminar la distorsión que la existencia de la financiación finalista puede influir sobre la magnitud representativa de los recursos financieros de que puede disponer la entidad para hacer frente a mayores o nuevos gastos, y cuya finalidad última es controlar que la financiación que recibe la Fundación se aplique convenientemente y de forma exclusiva a su finalidad, esto es, garantizar la finalidad de los recursos afectados o no disponibles [Merino Rubio, 1998, 513].

## **6. ESTADOS CONTABLES COMPLEMENTARIOS**

### **6.1. Estado de Origen y Aplicación de Fondos**

En capítulos anteriores desarrollamos el concepto del cuadro de financiación como documento obligatorio en la presentación de la Memoria de las Fundaciones. El cuadro de financiación ofrece la información de las variaciones patrimoniales habidas en la entidad durante un período determinado, indicando el detalle de los recursos obtenidos y sus diferentes orígenes, así como la aplicación o el empleo de los mismos en inmovilizado o en circulante.

En el cuadro de financiación se trabaja de forma separada con los orígenes y aplicaciones permanentes de recursos, dependiendo de qué tipo de operaciones los han producido, independientemente de si dichas operaciones hayan afectado al capital circulante.

Resulta interesante destacar que solamente aparecen los orígenes y aplicaciones de operaciones que modifican el patrimonio de la entidad, sin el detalle de los movimientos de aplicaciones y orígenes que también pudieran haber sido provocados por los elementos que forman parte de la cuenta de resultados.

En la elaboración del Cuadro de Financiación, el excedente del ejercicio tiene que ser objeto de corrección, para eliminar los posibles beneficios o pérdidas como consecuencia de correcciones valorativas de activos inmovilizados o pasivos a largo plazo, los gastos e ingresos que no hayan supuesto variación del capital circulante y los resultados obtenidos en la enajenación de elementos del inmovilizado. En la Adaptación se fija una serie de partidas que dan lugar a dicha corrección de excedente, en la siguiente línea:

- Aumento del excedente positivo o disminución del excedente negativo:
  1. Dotaciones a las amortizaciones y provisiones de inmovilizado.
  2. Dotación a la provisión para riesgos y gastos.
  3. Gastos derivados de intereses diferidos.
  4. Amortización de gastos de formalización de deudas.
  5. Diferencias de cambio negativas.
  6. Pérdidas de la enajenación de inmovilizado.
  7. Impuesto de sociedades diferido en el ejercicio y los ajustes pertinentes.

- Disminución del excedente positivo o aumento del excedente negativo:
  1. Excesos de provisiones de inmovilizado.
  2. Excesos de provisiones para riesgos y gastos.
  3. Ingresos derivados de intereses diferidos.
  4. Diferencias de cambio positivas.
  5. Beneficios en la enajenación de inmovilizado.
  6. Subvenciones, donaciones y legados de capital y otros traspasados al resultado del ejercicio.
  7. Impuesto sobre sociedades anticipado en el ejercicio y crédito impositivo generado en el ejercicio por compensación de pérdidas y los ajustes pertinentes.

En nuestra opinión, al realizar las eliminaciones anteriormente expuestas en el excedente del ejercicio, perdemos información absolutamente relevante acerca de operaciones realizadas, que provoquen movimientos de gastos e ingresos del ejercicio, que pueden a su vez generar orígenes y aplicaciones de recursos permanentes. Por tanto, nos decantamos hacia un modelo diferente del cuadro de financiación basado en el Estado de Origen y Aplicación de Fondos, defendido por muchos autores, como documento básico en el análisis de los estados financieros, y como instrumento interesante y fundamental de gestión y control.

En esta línea, para las entidades públicas, el EOAF de explotación podría incluso ser más interesante que el propio estado de actividades de explotación como herramienta útil para calcular el importe que ha de obtenerse por impuestos en años siguientes [Anthony, 1982, 13].

### **6.1.1. Ajustes y eliminaciones en el EOAF**

Para obtener el EOAF de las Fundaciones, partimos lógicamente de las Cuentas Anuales; teniendo en cuenta todas las limitaciones para el

análisis contable, vamos a realizar los ajustes y eliminaciones pertinentes para depurar de dicha información, todas las operaciones que no hayan supuesto variaciones reales de recursos financieros.

Los ajustes y eliminaciones son básicamente los mismos que los realizados para elaborar el EOAF de una entidad lucrativa. Lo que nos parece más interesante resaltar, debido a la idiosincrasia de las operaciones realizadas por las Fundaciones, es todo lo relacionado con las subvenciones.

Se ha discutido mucho acerca de la contabilización de las subvenciones, tal y como presentamos en el capítulo 4 de este trabajo, planteando diferentes alternativas, claves para la presentación del EOAF, puesto que, dependiendo de la forma de contabilizarlas, va a tener repercusiones en el modelo que proponemos del EOAF.

La forma en que se contabilicen las subvenciones es fundamental para analizar las aportaciones financieras, siendo necesario tener en cuenta su periodificación y activación en las Fundaciones [Sánchez Arroyo, 1990, 193] con los siguientes aspectos:

- El destino de los fondos. Los fondos por subvenciones se aplicarán a los fines de la entidad, pudiendo ser una aplicación directa (considerando los recursos como ingresos) o indirecta (pudiendo capitalizarse, incrementando los fondos de la entidad). Se puede contemplar el destino de las aportaciones según las restricciones impuestas por los donantes, planteándose el problema de que las Fundaciones no llevan contabilidad de fondos para identificar dichos fondos.
- Si consideramos el resultado de la entidad como indicativo de la gestión, es fundamental que la corriente de gastos e ingresos sea



homogénea. Aunque los ingresos no tengan correlación con los gastos, es necesario realizar ajustes por periodificación, con la finalidad de diferirlos en el tiempo, en función del momento en que se vayan a aplicar los fondos.

En la consulta nº1 planteada al ICAC, publicada en el BOICAC nº35/octubre de 1998, sobre la forma de contabilizar las subvenciones, donaciones y legados recibidos por una ESFL, se establecía que el tratamiento contable que corresponde otorgar a estas subvenciones, depende de si la entidad que los recibe es beneficiaria de los mismos o por el contrario, su función es la de ser un intermediario en el cobro o pago:

- Si la entidad actúa como beneficiaria de la subvención, se ha de contabilizar como establece la Adaptación, en su Norma de Valoración nº 21.
- Si la entidad actúa como intermediario entre el concedente y los beneficiarios de la subvención, la entidad simplemente es colaboradora de tal operación, por lo que dichas cantidades no forman parte del patrimonio, ni tampoco se verán influidos los resultados por ello. Ahora bien, se han de registrar los movimientos de tesorería que se hayan producido.

Por tanto, estamos ante una operación que tiene influencia en el Estado de Tesorería, pero que, de lo contrario, no produce ninguna variación de recursos financieros. Es interesante destacar que, en este caso, se han de realizar eliminaciones en el EOAF, y sin embargo ha de aflorar dicha operación en el Estado de Tesorería, que desarrollaremos en el apartado correspondiente.

### **6.1.2. Modelo de EOAF para las Fundaciones**

En el modelo que proponemos volvemos a insistir en la idea principal de nuestro trabajo, basada en que en el análisis de los estados financieros, es fundamental el conocimiento de todas las actividades que se realicen con el detalle de sus componentes. Por lo que, siguiendo la línea de lo propuesto para la clasificación de las masas patrimoniales en el Balance funcional, proponemos el siguiente modelo de EOAF para dichas entidades, una vez realizados todos los ajustes y eliminaciones pertinentes:

<b>ESTADO DE ORIGEN Y APLICACIÓN DE FONDOS</b>	
<b>1. Variaciones de fondos debidos a operaciones de funcionamiento de la Fundación (Cuenta de Resultados):</b>	
1.1. Variación de fondos de la actividad propia 1.1.1. Origen de fondos (ingresos) 1.1.2. Aplicación de fondos (gastos)  1.2. Variación de fondos de la actividad mercantil 1.2.1. Origen de fondos (ingresos) 1.2.2. Aplicación de fondos (gastos)  1.3. Variación de fondos de la actividad general 1.3.1. Origen de fondos (ingresos) 1.3.2. Aplicación de fondos (gastos)	
<b>2. Variaciones de fondos debidos a operaciones de fondos permanentes de la Fundación (Balance de Situación):</b>	
2.1. Variación de fondos permanentes de la actividad propia 2.1.1. Origen de fondos 2.1.2. Aplicación de fondos  2.2. Variación de fondos de la actividad mercantil 2.2.1. Origen de fondos 2.2.2. Aplicación de fondos  2.3. Variación de fondos de la actividad general 2.3.1. Origen de fondos 2.3.2. Aplicación de fondos	
<b>3. Variaciones de fondos correspondientes al fondo de rotación.</b>	
3.1. Variación del fondo de rotación de la actividad propia 3.1.1. Origen de fondos 3.1.2. Aplicación de fondos  3.2. Variación del fondo de rotación de la actividad mercantil 3.2.1. Origen de fondos 3.2.2. Aplicación de fondos  3.3. Variación del fondo de rotación de la actividad general 3.3.1. Origen de fondos 3.3.2. Aplicación de fondos	

“El EOAF será explicativo de las variaciones de fondos y no necesariamente de las variaciones ocurridas en la tesorería como consecuencia de las variaciones de fondos” [Rivero Torre, 1989, 155].

El EOAF nos ofrece información acerca de las operaciones que han tenido lugar en la Fundación, y que han provocado movimientos de variaciones patrimoniales que estén asociados a “variaciones reales”, entendiendo como tal, las variaciones de recursos financieros, ya sean originándolos o aplicándolos, por lo que se nos presenta como un documento esencialmente financiero.

## **6.2. El Estado de Tesorería**

Uno de los aspectos que venimos resaltando a lo largo de este trabajo son las diversas tareas que debe realizar el Protectorado. En este apartado queremos hacer referencia al control que ejerce sobre las Fundaciones.

La LF, en su art. 32.2 apartados b) y c), establece que el Protectorado deberá velar por el cumplimiento de los fines fundacionales que haya fijado el fundador, de acuerdo con el interés general y verificar que los recursos económicos han sido aplicados convenientemente a los fines fundacionales.

Para ello, el Protectorado cuenta con la información que le suministra la Fundación y que únicamente se basa en las Cuentas Anuales. Para cumplir con sus obligaciones de control se basará principalmente en el Presupuesto y su liquidación, para saber si ha cumplido exactamente con las actividades fundacionales. En lo que respecta a dichos documentos, sería necesario además ofrecer información acerca de todos los movimientos de tesorería que se han producido, indicando las

operaciones que los han generado, es decir, creemos que es fundamental como documento, no sólo de control por parte del Protectorado, sino de control interno de la gestión realizada por la entidad.

“El análisis de la Tesorería a través de las corrientes de cobros y pagos tiene una gran importancia debido a que constituye en primer lugar, una pieza clave para el desenvolvimiento de toda la actividad empresarial, y porque los referidos flujos constituyen un elemento básico para la predicción y realización de cualquier proyecto de inversión” [Cuadrado Ebrero, 1983, 253].

En el capítulo anterior vimos que sería acertado introducir como documento a presentar en las Cuentas Anuales, el Estado de Tesorería, no como una alternativa al Cuadro de Financiación, sino como documento que lo complementa. En esta misma línea, existen autores que emiten una serie de argumentos apoyando la utilización de estados de flujos de tesorería [Esteo Sánchez, 1993, 17], basados en el contenido de la N.I.C. 36:

- Los flujos de tesorería son más comprensibles para terceros interesados en dicha información, que estén menos versados en esta materia. El capital circulante está influido por los principios y criterios de valoración contables, que establecen un límite convencional de separación entre corto y largo plazo.
- Los flujos de tesorería están siendo utilizados como variable fundamental en la valoración de empresas, siendo una pieza clave en las previsiones de la empresa y su control.
- Proporciona mayor información para diagnosticar la liquidez y equilibrios inmediatos.

- La “tesorería generada/absorbida por las operaciones” no tiene porqué coincidir con los “recursos generados/aplicados por/en las operaciones”.

Para la elaboración del Estado de Tesorería, se pueden utilizar dos procedimientos, dependiendo del tipo de información de que se disponga [Rojo Ramírez, 1990, 152]:

- 1. Procedimiento directo de cálculo.** Se toma como base de información las cuentas de tesorería, que requieren una clasificación de los distintos cobros y pagos, para que sean útiles para el análisis. Este procedimiento requiere disponer de todos los movimientos de la tesorería, siendo precisamente una limitación a su utilización, puesto que si el analista es externo, va a ser difícil disponer de esta información; incluso cuando se obtiene, los datos referidos están contabilizados en términos netos, por lo que el análisis es complicado.
- 2. Procedimiento indirecto de cálculo.** Se utiliza prácticamente para realizar análisis externo, en el que simplemente se dispone de la información que publica la entidad, es decir, las Cuentas Anuales. Los movimientos de la tesorería se extraen de todos los documentos que conforman la información externa.

En el caso de las Cuentas Anuales de las Fundaciones, ya apuntamos en capítulos anteriores que es muy reciente la obligatoriedad a la que se ven sometidas estas entidades, establecido en la actual Adaptación. Además hay que añadir la falta de información que proporcionan los Registros de Fundaciones de los diferentes Protectorados.

En este trabajo, vamos a realizar por tanto, únicamente un análisis externo de las Cuentas Anuales de las Fundaciones y como

consecuencia, el método que nos parece más aconsejable para elaborar un Estado de Tesorería es el segundo procedimiento indicado anteriormente, es decir, el procedimiento indirecto, cuya base de datos y de información se obtiene de las Cuentas Anuales que publican las Fundaciones.

### **6.1.1. Ajustes y eliminaciones en el Estado de Tesorería**

Para obtener el Estado de Tesorería partiendo de los estados de variación de fondos, se efectuarán únicamente eliminaciones, ya que los posibles ajustes se habrán tenido en cuenta para la elaboración del EOAF, aflorando toda aquella información que perdemos al disponer de las variaciones patrimoniales, obtenidas por diferencia de saldos correspondientes a los balances cerrados a final de ejercicio.

Ahora bien, como ya indicamos en el apartado anterior, existe un caso en que sí procede realizar ajuste, es decir, afloración de información eliminada en el EOAF, porque no implicaba variación de recursos financieros. Nos referimos a la obtención de una subvención, cuando la Fundación simplemente actúa de intermediaria; en estos casos no es variación de recursos para la Fundación. Incluso es interesante destacar que se prevé que en la entidad puedan derivarse responsabilidades por el buen fin de las subvenciones, contabilizando la correspondiente provisión, lo que no origina ningún recurso financiero, por lo que, en su caso, se habrá procedido a la eliminación en el EOAF, pero el movimiento de tesorería correspondiente a dicha subvención, hay que aflorarlo en el Estado de Tesorería, mediante el correspondiente ajuste.

### **6.1.2. Modelo de Estado de Tesorería para las Fundaciones**

El Estado de Tesorería que proponemos, parte de la elaboración previa del EOAF, por lo que debe tener cierta coherencia, estableciendo una

continuidad y complementariedad entre ambos, que es el objetivo principal de los Estados Complementarios. Por tanto, y por razones de utilidad, vamos a dividir el Estado de Tesorería en los mismos bloques en que hemos dividido el EOAF:

<b>ESTADO DE TESORERÍA</b>	
<b>1. Variaciones por operaciones de funcionamiento de la Fundación (Cuenta de Resultados):</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>1.1. Variación debido a la actividad propia                             <ul style="list-style-type: none"> <li>1.1.1. Aumento de tesorería (cobros)</li> <li>1.1.2. Disminución de tesorería (pagos)</li> </ul> </li> <li>1.2. Variación debido a la actividad mercantil                             <ul style="list-style-type: none"> <li>1.2.1. Aumento de tesorería (cobros)</li> <li>1.2.2. Disminución de tesorería (pagos)</li> </ul> </li> <li>1.3. Variación debido a la actividad general                             <ul style="list-style-type: none"> <li>1.3.1. Aumento de tesorería (cobros)</li> <li>1.3.2. Disminución de tesorería (pagos)</li> </ul> </li> </ul>	
<b>2. Variaciones por operaciones de fondos de la Fundación (Balance de Situación):</b>	
2.1. Variaciones por operaciones totales del Activo	
<ul style="list-style-type: none"> <li>2.1.1. Variaciones por operaciones del Activo Fijo                             <ul style="list-style-type: none"> <li>2.1.1.1. Debido a operaciones con Activos Disponibles                                     <ul style="list-style-type: none"> <li>2.1.1.1.1. Cobros</li> <li>2.1.1.1.2. Pagos</li> </ul> </li> <li>2.1.1.2. Debido a operaciones con Activos No Disponibles                                     <ul style="list-style-type: none"> <li>2.1.1.2.1. Cobros</li> <li>2.1.1.2.2. Pagos</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>2.1.2. Variaciones por operaciones del Activo Circulante                             <ul style="list-style-type: none"> <li>2.1.2.1. Variación por operaciones de la actividad propia                                     <ul style="list-style-type: none"> <li>2.1.2.1.1. Cobros</li> <li>2.1.2.1.2. Pagos</li> </ul> </li> <li>2.1.2.2. Variación por operaciones de la actividad mercantil                                     <ul style="list-style-type: none"> <li>2.1.2.2.1. Cobros</li> <li>2.1.2.2.2. Pagos</li> </ul> </li> <li>2.1.2.3. Variación por operaciones de la actividad general                                     <ul style="list-style-type: none"> <li>2.1.2.3.1. Cobros</li> <li>2.1.2.3.2. Pagos</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>	
2.2. Variaciones por operaciones totales del Neto Patrimonial	
2.2.1. Aumentos de tesorería	



2.2.2. Disminuciones de tesorería	
2.3. Variaciones por operaciones totales de Pasivo	
2.3.1. Variaciones por operaciones del Pasivo Fijo 2.3.1.1. Cobros 2.3.1.2. Pagos 2.3.2. Variaciones por operaciones del Pasivo Circulante 2.3.2.1. Variación por operaciones de la actividad propia 2.3.2.1.1. Cobros 2.3.2.1.2. Pagos 2.3.2.2. Variación por operaciones de la actividad mercantil 2.3.2.2.1. Cobros 2.3.2.2.2. Pagos 2.3.2.3. Variación por operaciones de la actividad general 2.3.2.3.1. Cobros 2.3.2.3.2. Pagos	
<b>3. VARIACIÓN TOTAL DE LA TESORERÍA DEL EJERCICIO</b>	

Podemos realizar un resumen de todos los movimientos de tesorería, agrupando los cobros y pagos por actividades, y así conocer el grado de liquidez de cada actividad:

<b>ESTADO DE TESORERÍA DE LAS ACTIVIDADES</b>	
1. Variaciones por operaciones de la actividad propia sin explotación económica: 1.1. Aumentos de tesorería 1.2. Disminuciones de tesorería	
2. Variaciones por operaciones de la actividad propia con explotación económica 2.1. Aumentos de tesorería 2.2. Disminuciones de tesorería	
3. Variaciones por operaciones de la actividad mercantil 3.1. Aumentos de tesorería 3.2. Disminuciones de tesorería	
4. Variaciones por operaciones de la actividad mercantil 4.1. Aumentos de tesorería 4.2. Disminuciones de tesorería	
<b>5. VARIACIÓN TOTAL DE TESORERÍA EN EL EJERCICIO</b>	

Es interesante que un Estado de Tesorería, ofrezca información detallada acerca de dos conceptos muy interesantes [Flores Caballero, 1990, 113]:

- El “resultado caja”, que está determinado por la diferencia entre los cobros y pagos que provienen de la explotación de la actividad principal de la empresa durante un ejercicio económico.
- La “caja generada” por la empresa, que se obtiene a partir del “resultado caja” agregando los movimientos monetarios de las operaciones atípicas, extraordinarias, etc.

En las Fundaciones, es complicado analizar incluso la información externa, debido a la dificultad añadida de la publicidad de las Cuentas Anuales, por lo que el análisis interno, sólo lo podrían realizar agentes internos a la propia entidad que estuvieran realmente interesados en la gestión de sus actividades.

Gradualmente, las Fundaciones se están dando cuenta de la utilidad que supone realizar un análisis ya no sólo de la información que publican o que deben publicar, sino un análisis de todas las actividades que están realizando, en el sentido de conocer su viabilidad presente y futura, y el conocimiento de una buena gestión para la obtención de sus recursos principales que son las subvenciones. La mentalidad de los gestores de las Fundaciones poco a poco está cambiando, pero en nuestra opinión, no lo suficiente para actualizar todas sus capacidades en el mercado.

## 7. INDICADORES DE GESTIÓN

### 7.1. Introducción

Los indicadores de gestión, en general, son instrumentos que nos permiten realizar un seguimiento en términos cuantitativos y/o cualitativos de la gestión que se está llevando a cabo en una entidad económica, teniendo en cuenta los objetivos que desde un principio dicha entidad se ha fijado. Por lo que, los indicadores tienen que mostrar los puntos débiles y fuertes de la organización con la finalidad de mejorar a lo largo del tiempo dicha gestión.

Los usuarios de la información que contienen los indicadores son muy diversos. En este sentido, se ha realizado una clasificación debido a la diferente visión del resultado de la actividad, destacando dos grupos principales de usuarios [Norverto Laborda y otros, 1999, 27]:

**I) Usuarios internos**, fundamentado en su interés acerca de la información relativa del área de su competencia:

- Los gestores del organismo, interesados en la evaluación y control de la gestión.
- Las autoridades superiores, al ser los responsables políticos últimos de la actividad del organismo, verbigracia: Ministerios, Consejerías, Direcciones Generales.
- Los órganos de control interno, ya que una vez han realizado el control de legalidad, y verificación financiera, han de comprobar la eficiencia del organismo.
- El personal y representantes de la organización, como parte implicada e interesada en la mejora de la gestión y continuada en el tiempo.

**II) Usuarios externos**, teniendo en cuenta:

- Las autoridades de otros organismos que ejercen funciones de control externo, tales como: el Tribunal de Cuentas, las Cámaras de Cuentas Regionales.
- Las autoridades de otros organismos que son financiadores de actividades.
- Los ciudadanos, como usuarios directos de los servicios que se prestan, interesados tanto en la calidad como la cantidad de los servicios recibidos.
- Los ciudadanos en general, como financiadores indirectos de la actividad que realiza el organismo, interesados en el impacto social de los servicios y en el cumplimiento de los objetivos sociales.
- Los representantes políticos de los ciudadanos en los órganos legislativos.

La tipología de los indicadores es muy variada, dependiendo de los criterios que se quieran tener en cuenta, tales como la finalidad que se persigue, el contenido, su expresión o el procedimiento que se utilice para su medición.

El objetivo que nos proponemos en este apartado es mostrar las aportaciones más significativas en el área de los indicadores de la gestión, por lo que vamos a abordar en primer lugar los indicadores para la gestión pública, que por su similitud con las entidades que estamos investigando, nos resulta de gran interés, para terminar indagando sobre los indicadores sociales que se están aplicando en los estudios más actuales.

## 7.2. Indicadores de gestión en las Entidades Públicas

Los indicadores de gestión en las Entidades Públicas son herramientas que están destinadas a la obtención de información acerca de los aspectos que acompañan a los objetivos que se pretenden alcanzar, ya sean sociales, económicos o financieros y sobre su grado de cumplimiento. Se basan en descripciones de la realidad con la finalidad de evaluar la actuación de la entidad, a través de los efectos que haya tenido dicha actuación, las actividades que realiza y los recursos que utiliza para ello [Norverto Laborda y otros, 1999,14].

En esta línea, cabe resaltar la propuesta metodológica de elaboración de indicadores de gestión de los servicios públicos, del documento de Contabilidad de Gestión nº 16 de AECA denominado: “Indicadores de Gestión para Entidades Públicas”, publicado en 1997, que aunque está dirigido a entidades públicas, por algunas similitudes con el sector no lucrativo podrían ser aplicados a la información que nos ofrecen las Cuentas Anuales de las Fundaciones.

Las ventajas de la utilización de indicadores de gestión al evaluar la gestión de las entidades públicas y de los servicios públicos son las siguientes [AECA, 1997]:

- a) “Clarificar los objetivos.
- b) Obtener información sobre las actividades realizadas.
- c) Conocer los resultados.
- d) Mejorar la rendición de cuentas.
- e) Controlar y mejorar la utilización de los recursos.
- f) Motivar al funcionariado e incentivarlo retribuyéndolo según los resultados alcanzados”.

Por último, cabe destacar un trabajo de investigación realizado para el Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Economía y Hacienda), por un equipo de investigadores procedentes del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II, de la Universidad Complutense de Madrid [Norverto Laborda y otros, 1999], cuya materia objeto de investigación ha sido la de los indicadores de gestión para la Gestión Pública. No es nuestro propósito realizar un planteamiento detallado, sino plantear en general, alguna de las propuestas y las aportaciones más significativas que nos pueden orientar en nuestro trabajo de tesis doctoral.

El trabajo de investigación citado incluye una propuesta de un conjunto concreto de indicadores para la gestión pública a partir de la generalización de casos analizados y de la comparación con las bases doctrinales existentes. Los enfoques del planteamiento teórico de los indicadores para la gestión pública, han sido agrupados en cuatro bloques:

#### **A. Medidas de impacto social de las actuaciones públicas**

Los indicadores que miden el impacto o eficacia de las actuaciones públicas buscan poner de manifiesto los resultados alcanzados por los servicios públicos, útiles en la planificación y evaluación estratégica de las actuaciones públicas. Para ello, se han utilizado los siguientes indicadores:

- Indicadores de equidad, cuyo objetivo es medir la posibilidad de acceso a los servicios públicos de ciertos grupos sociales, para objetivar la medida en que se da una distribución equitativa de los servicios públicos.
- Indicadores de excelencia, que miden la calidad del servicio recibido.

- Indicadores del entorno, miden algunos elementos relevantes para su actuación, de tipo socio-económico-cultural como factores clave para las actuaciones de los entes públicos.
- Indicadores de demanda o de la necesidad de un servicio público, con la intención de identificar al usuario del servicio, cuantificando las necesidades actuales o potenciales del mismo.

### **B. Medidas de la eficiencia de los procesos productivos**

El objetivo es analizar la eficiencia en el ámbito del sector público, desde la perspectiva de utilización racional de los recursos económicos públicos, considerados desde el análisis de los procesos productivos con los que se obtienen los bienes y servicios públicos, incidiendo en el estudio de la optimización de la combinación de los factores utilizados. Todo ello, bajo tres niveles de análisis:

- Planificación estratégica: visión estratégica de las inversiones y de los consumos, asignando a los objetivos, los recursos que se han de utilizar para alcanzarlos.
- El control de gestión: se plantea la obtención de los recursos y su utilización eficaz y eficiente.
- El control de las operaciones: que desarrolla tareas específicas de compras, producción, etc.

### **C. Medidas para el control financiero de los programas**

Se analizan los sistemas de información y control orientados hacia el análisis financiero de los resultados, entre los que se destacan principalmente:

- La clasificación presupuestaria por programas, identificando los objetivos de las actuaciones públicas con programas, evaluando su eficacia.

- La financiación afectada, ya que los gastos financiados con recursos afectados deben ser susceptibles de identificación en todos los ejercicios económicos en los que sea de aplicación.
- La filosofía de la financiación según los resultados obtenidos, resaltando de esta forma la evaluación de los resultados, vinculándose con la financiación.

#### **D. Medidas de la calidad de las actuaciones públicas**

Con la medición de la calidad, se consigue, entre otros, detectar los puntos fuertes y débiles de un organismo y definir sus planes estratégicos de actuación, con la finalidad de mejorar la calidad de los servicios públicos que presta a la sociedad y mostrar una información objetiva y fiable del nivel de calidad alcanzado.

### **7.3. Indicadores Sociales**

La finalidad que tienen los indicadores sociales principalmente, es medir el efecto de la realización de las actividades de las ENL en las variaciones de la calidad de vida y en los beneficios sociales de los beneficiarios en general. Para ello, los indicadores sociales relacionan un colectivo de población concreto con los hechos o fenómenos que surgen de las actividades o proyectos que la entidad realiza, teniendo en cuenta el efecto tanto a corto como a largo plazo, recopilando las percepciones de los ciudadanos en cuanto a consecuencias favorables o desfavorables [Norverto Laborda y otros, 1999, 27].

En el momento de planificar la viabilidad de los proyectos que vaya a realizar la Fundación, se ha optado por la investigación del análisis económico de tales proyectos, mediante el estudio de la eficacia y la eficiencia de las Fundaciones, que aunque no es el objetivo de nuestro



trabajo, sí es interesante el conocimiento de lo que se está trabajando actualmente.

Para ello, es necesario que las Fundaciones elaboren una contabilidad analítica, que aún no siendo una tarea obligatoria para estas entidades, sería fundamental en el estudio de la eficiencia y eficacia. El problema reside en que al no ser contabilidad obligatoria, en la realidad, tenemos nuestras dudas acerca de la localización de tal información en las Fundaciones.

Las aportaciones más relevantes hasta la actualidad en análisis económico, se basan prácticamente en el estudio de la aplicación de los indicadores sociales para las ENL en general. A continuación exponemos dichas aportaciones, tomando como referencia el trabajo efectuado por [Sánchez Arroyo, 1990, 285-306]:

1. Aplicación de las medidas del coste-eficacia en las Fundaciones privadas [Traub, 1976, 245-259], en la siguiente línea:
  - Sistema de Presupuesto Planificado por Programas.
  - Coste de los Programas.
  - Análisis del Coste-Eficacia aplicando los indicadores sociales.

Esta aportación parte de la identificación de los objetivos de la Fundación, definiendo los programas que ha de llevar a cabo para la consecución de sus fines; identificando los recursos disponibles y analizando las alternativas posibles. Para ello, el análisis de costes y su eficacia se torna indispensable para evaluar la eficacia de todas las alternativas posibles para conseguir los fines de la Fundación.

Los problemas que tiene esta aplicación en el análisis contable, se centra en la identificación de los costes generales por programas;

puesto que ya vimos que existen costes que son asociados en general a todo tipo de programas, y que son los denominados costes de estructura. El problema radica en que la Fundación no elabora un modelo de contabilidad de costes, sino que únicamente emplea técnicas cuya finalidad es informar sobre los movimientos de caja, lo cual será útil, pero siempre que esté complementado con una contabilidad interna en la Fundación.

Por último, tampoco se puede cuantificar el beneficio, por lo que el análisis coste-beneficio sólo se realiza en términos cualitativos, aplicando los indicadores sociales que relacionan los valores y los objetivos, desde el punto de vista de conocer en qué medida se ha conseguido o no un objetivo definido en el presupuesto por programas.

2. Estudio de los criterios específicos de funcionamiento de las ESFL en las siguientes áreas [Morell, 1986, 37-39]:

- Resultados conseguidos por la organización para cumplir su cometido.
- Capacidad de la institución para alcanzar una estabilidad financiera.
- Asignación eficaz y aplicación de los activos de capital.
- Utilización y desarrollo de los recursos humanos.

En esta aplicación, destacamos una idea esencial: la Fundación ha de alcanzar una estabilidad financiera, y ésta la conseguirá mediante fondos de reserva o fondos de dotación. Ahora bien, la forma de obtenerlos es a través de políticas de autofinanciación, que en las Fundaciones se traduce en el destino del excedente, en la medida en que revierte a la propia Fundación, ya sea hacia la aplicación de fines, o aumentando la autofinanciación. El excedente pasa pues a ser un indicador de la capacidad que tiene la Fundación de conservar el valor

económico de su patrimonio. Siguiendo la misma afirmación de Morrell: “Cuando los gastos excedan a los ingresos, con el tiempo, la institución está dilapidando su futuro”.

3. Determinación de las bases para establecer un sistema de control en las ESFL [Peterson, 1983, 24-30] teniendo en cuenta tres conceptos fundamentales:

- Eficacia.
- Eficiencia.
- Estabilidad organizativa.

La eficiencia es analizada en función de los recursos del personal, poniéndolos en relación con otros recursos de la organización como: la utilización de los activos, los rendimientos sobre los activos, o los rendimientos sobre la inversión.

La eficacia es analizada desde la perspectiva financiera, revisando la calidad de los servicios prestados, efectuada por los especialistas de los programas en las organizaciones, y la cantidad de servicios proporcionados; para ello, se relaciona el nivel del servicio presupuestado y el volumen real.

4. Análisis de los indicadores administrativos basados en tres objetivos [Elkin y Molitor, 1985, 13-23]:

- Eficacia. Se tienen en cuenta la idoneidad de los recursos, de las demandas, del proceso, junto con el logro de objetivos y el impacto a corto o largo plazo sobre los clientes o la comunidad.
- Eficiencia. Se tratan tres dimensiones: capacidad de utilización y productividad, gastos por unidad y costes-resultados.

- Adecuación de las finanzas. Los indicadores de la adecuación financiera tienen como finalidad, plantear las siguientes cuestiones:
  - Si las finanzas están saneadas.
  - Si los medios han aumentado en el ejercicio.
  - Si la entidad ha sido autosuficiente.

Otro bloque de aportaciones para el análisis contable se basa en la evaluación de los proyectos que realizan; ya que, en muchos casos, la actividad de estas entidades se centra en analizar los proyectos de actuación, por lo que resulta esencial valorar la actividad desarrollada. En esta línea, destacamos a continuación dos investigaciones que se basan en una parte relevante de los proyectos, que es la evaluación de los mismos, contemplando una serie de fases<sup>1</sup>:

A. La evaluación debe contemplar los siguientes aspectos [García Herrero, 1996]:

QUÉ EVALUAR:	<ul style="list-style-type: none"><li>a) Características usuarios</li><li>b) Esfuerzos</li><li>c) Eficacia</li><li>d) Eficiencia</li></ul>
CÓMO EVALUAR:	<ul style="list-style-type: none"><li>a) Reuniones</li><li>b) Indicadores</li><li>c) Soportes documentales</li></ul>

---

<sup>1</sup> Tomamos como referencia el trabajo realizado por [Socías Salvá , 1999,76-77].

B. Los conceptos que se utilizan para llevar a cabo una evaluación de proyectos son los siguientes [Gijón García, 1997]:

<p>EVALUACIÓN DE LOS COMPONENTES DEL PROGRAMA:</p>	<p>a) Eficacia (eficacia potencial)                  b) Efectividad (eficacia real)                  c) Observancia                  d) Penetración</p>
<p>EVALUACIÓN DE LAS RELACIONES DE LOS ELEMENTOS DEL PROGRAMA:</p>	<p>a) Productividad                  b) Eficiencia                  c) Análisis coste-efectividad                  d) Análisis coste-beneficio</p>

Para llevar a cabo una evaluación de proyectos es necesario disponer de criterios o indicadores, comparándolos con la norma o standard aplicables a cada caso. Aquí radica uno de los problemas del análisis de estados contables de las Fundaciones, ya que, al no disponer de un standard para realizar comparaciones, el análisis de la evaluación se convierte en un seguimiento de los proyectos que lleva a cabo una entidad y su control mediante indicadores.

Las aportaciones para el estudio y análisis de los indicadores sociales hasta la actualidad, tienden a investigar las características de las ENL llegando a las siguientes conclusiones [García Valderrama, 1993, 82]:

- Existe una clara necesidad de disponer de datos adecuados para la toma de decisiones en la gestión de las ESAL, a través de la contabilidad de costes.
- En el análisis de la información, se encuentran dificultades en la medición de las variables para reflejar el grado de cumplimiento

de los objetivos de la entidad, asociado al grado de eficiencia logrado.

- Los indicadores se configuran como un instrumento básico para cuantificar los logros. Es fundamental tener en cuenta las características que definen a cada entidad en el momento de diseñar los indicadores, para que ofrezcan un grado de información fiable sobre la eficacia y la eficiencia de la entidad.

Otros trabajos centrados en los indicadores de gestión para las ENL<sup>2</sup> se centran en el análisis del presupuesto por programas y la contabilidad analítica como base informativa fundamental, considerando que dicha información es complementaria con los datos de contabilidad financiera, presupuesto de gastos y por programas, análisis de las organizaciones, aspectos sociales y de entorno, que hagan posible el diseño de indicadores para la gestión, que en la mayoría de los casos son adaptaciones de lo que se está aplicando en las entidades públicas [Torres Pradas, 1993, 61].

Existe una propuesta de elaboración de Cuadros de Mandos en las ENL [Norverto Laborda y otros, 1999, 244], señalando una serie de áreas de trabajo, con el objetivo de que los indicadores de gestión informen de las áreas de responsabilidad. Para ello, se han clasificado dos tipos de áreas:

---

<sup>2</sup> En el estudio de la eficiencia de las ENL se están adaptando modelos ya aplicados a las entidades públicas. Uno de los modelos más utilizados en los últimos años, que tienen una mayor aceptación en la medición de la eficiencia de estas entidades es el denominado D.E.A. (Data Envelopment Analysis) que proporciona un indicador sintético de eficiencia relativa, a partir del estudio comparado de la proporción observada de inputs y outputs que presenta cada organización a evaluar. En el modelo intervienen múltiples inputs y outputs interrelacionados entre sí, desconociendo el nivel de participación de cada input en la obtención de los mencionados outputs, no siendo necesario conocer o definir la función de producción [Pina y Torres, 1995].

1. **Áreas específicas**, cuyo objetivo es la prestación de bienes y/o servicios y la transferencia directa de rentas, en función de la entidad que se esté analizando. En este caso, los cuadros de mandos deberían incluir variables clave correspondientes a la perspectiva de la adecuación del servicio prestado a las necesidades del usuario.
  
2. **Áreas genéricas**, que se pueden aplicar a cualquier tipo de entidad, teniendo en cuenta las siguientes:
  - 2.1. Área de Alta Dirección.
  - 2.2. Área de Gestión Administrativa.
  - 2.3. Área de Gestión Presupuestaria y Financiera.
  - 2.4. Área de Compras.
  - 2.5. Área de Recursos Humanos.
  - 2.6. Área de Asesoría Jurídica.
  - 2.7. Área de Atención al Usuario e Información.

La metodología propuesta para seleccionar e implantar los indicadores de gestión correspondientes a cada una de las áreas, se basa en las siguientes etapas:

- Definición de los Objetivos Estratégicos que se pretenden alcanzar con las actuaciones de la entidad analizada.
- Fijación y cuantificación de los Objetivos Operativos de dicha entidad.
- Búsqueda y selección de los Indicadores Globales que sean útiles para medir el grado de consecución de los objetivos operativos del organismo.
- Búsqueda de las variables clave a controlar con la actividad específica de cada área, para relacionarlas con las actuaciones correspondientes.

El Cuadro de Mandos Integral, estará por lo tanto, formado por una serie de indicadores ya sean financieros o no, conformando un conjunto equilibrado y que a su vez, pongan de relieve la causa-efecto de las decisiones tomadas en función de una estrategia previamente definida. El Cuadro de Mandos Integral debe transformar el objetivo y la estrategia de una unidad de negocio en objetivos e indicadores tangibles [Kaplan y Norton, 1999, 23].

En resumen, los estudios e investigaciones que se están realizando giran entorno a la eficacia y la eficiencia, utilizando para ello indicadores de gestión, que en la actualidad se están aplicando en las entidades públicas. Para obtener conclusiones son necesarios los datos que provienen de la contabilidad analítica o contabilidad de costes que elaboran las ENL, pero el resultado del estudio es muy limitado ya que la información que se elabora es muy escasa, principalmente en las Fundaciones.

## **8. ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN FINANCIERA DE LAS FUNDACIONES MEDIANTE INDICADORES FINANCIEROS**

Las Fundaciones están elaborando en los últimos años una contabilidad financiera para presentar y publicar sus Cuentas Anuales, debido fundamentalmente a la obligación a que se les somete tras la aprobación de las Normas de Adaptación del PGC; antes de la publicación de esta normativa, las Fundaciones no elaboraban de forma adecuada esta información.

El objetivo de este trabajo de investigación es analizar los Estados Financieros que obligatoriamente tienen que elaborar las Fundaciones, por lo que el análisis complementario a todo lo ya expuesto lo vamos a basar en un estudio de los ratios financieros, siguiendo la misma línea



que establece la Adaptación, proponiendo además un análisis complementario de ratios financieros, tomando como base de partida la clasificación funcional del Balance ya propuesta.

La utilidad de la elaboración y análisis de los ratios tiene carácter complementario al análisis ya efectuado, puesto que simplemente es la comparación o relación entre masas patrimoniales pertenecientes al Balance de Situación o bien gastos e ingresos que ya hemos analizado en la Cuenta de Resultados.

La necesidad de la utilización de los ratios como análisis que completa lo ya observado y analizado, se centra básicamente en la posibilidad de poder comparar los resultados de los ratios calculados en determinada entidad, con los que nos ofrecen los datos sectoriales, ya que cada sector presenta unas características propias que profundizan en la interpretación de los cálculos realizados, tanto de los resultados derivados del cálculo de un determinado ratio, como de la estructura de las masas patrimoniales, gastos e ingresos que los conforman.

Se intenta así superar la limitación en la interpretación de los ratios calculados de las Cuentas Anuales de las Fundaciones, que estriba en la comparación con los ratios medios e ideales del sector al que la entidad pertenece, por lo que es difícil estudiar la situación de la Fundación para poder diagnosticar un problema que surja al comparar entidades que pertenezcan al mismo sector.

En el capítulo anterior, hemos centrado las actividades que puede desarrollar la Fundación, y en este sentido cabe diferenciar el análisis complementario de ratios, con las siguientes puntualizaciones:

- En las actividades mercantiles no observamos ningún problema puesto que se pueden comparar con las actividades que desarrolle el sector al que pertenezca dicha la actividad mercantil.
- En las actividades propias con explotación económica, en las que se establece un precio que fije la contraprestación, surgen las primeras limitaciones: con esta actividad, la Fundación cumple fines fundacionales, es decir, una determinada actividad o prestación social, por lo que no podemos compararla con actividades de empresas que actúan en el mercado. En todo caso, podemos realizar comparaciones con empresas que lleven a cabo actividades de servicios sociales y de servicios prestados a la comunidad, en general.
- En las actividades propias sin explotación económica, es imposible analizar su situación económico-financiera, a través de la comparación con los ratios del sector.

Nos planteamos pues, la necesidad de establecer una serie de ratios y de indicadores del sector no lucrativo en general, puesto que, aunque conocemos las posibilidades que tienen de supervivencia debido a las subvenciones recibidas en gran parte de las Administraciones Públicas, este sector que estamos analizando debería conocer además las posibilidades de autonomía económica y financiera, en caso de no depender de dichas financiaciones de carácter público.

En la actualidad no disponemos de ratios indicativos que nos orienten acerca de las relaciones que tienen que tener las masas patrimoniales de estas entidades, simplemente nos podemos acercar a lo que se están aplicando a las empresas con carácter lucrativo.

En esta línea, hemos considerado varios estudios que nos ofrecen ratios de todos los sectores que actúan en el mercado. Entre ellos, es interesante resaltar una investigación realizada recientemente [Amat y otros, 2000], cuyos datos fueron obtenidos a través de la base de datos SABE (Sistema de Análisis de Balances Españoles), que contiene información contable sobre unas 113.000 empresas españolas con una facturación, en general, superior a 100 millones de pesetas o más de 10 empleados y que han depositado sus Cuentas Anuales en el Registro Mercantil.

Se seleccionaron empresas para los ejercicios 1996, 1997 y 1998, agrupándolas por actividades correspondientes a la Clasificación Nacional de Actividades Empresariales del año 1993 (CNAE 93), obteniendo un total de 158 actividades empresariales.

En este sentido es de vital importancia dicha clasificación puesto que se nos abre un punto de referencia posible en cuanto a comparación de indicadores, al dedicar un apartado a la clasificación de:

- “Actividades de servicios sociales”.
- “Otras actividades sociales y de servicios prestados a la comunidad; servicios personales”, entre las que destacamos:
  - Actividades y servicios prestados a la comunidad.
  - Actividades de saneamiento público.
  - Actividades asociativas.
  - Actividades diversas de servicios personales.

Las limitaciones observadas en el análisis sectorial de los estados financieros, que se tuvieron en cuenta en los estudios comparativos, fueron las siguientes [Amat y otros, 2000, 13-14]:

1. Existen muchas empresas dentro de los sectores pertenecientes a la economía española que, por no presentar sus Cuentas Anuales en el Registro Mercantil, no es posible comparar sus datos con el sector.

Tal es el caso que apuntábamos de las Fundaciones y todas las entidades que pertenecen al Tercer Sector, en general.

2. La información sectorial puede no resultar fiable, al obtenerse de los estados financieros que, al no estar auditados en muchos casos, no siempre coinciden los datos presentados en los modelos oficiales con los reales.

3. Existen empresas que realizan actividades que pueden pertenecer a sectores diferentes, por lo que la comparación no se puede efectuar respecto a un único sector.

Tal es el caso, de la diversidad de las actividades realizadas por las Fundaciones.

4. En ocasiones, hay empresas que, aunque pertenezcan a un sector, presentan ciertas características específicas, que hacen que la comparación no sea representativa; tal es el caso de la diferencia existente entre que el edificio en el que se realice la actividad principal sea propiedad de la empresa o en régimen de alquiler.

5. En la economía española, se dan determinadas características que no se pueden generalizar, pues depende del momento en el que se encuentre la empresa; en este sentido, existen sectores intensivos en activo fijo, cuyo análisis no podrá ser comparable, si se trata de una empresa de reciente creación, con amortizaciones mínimas o empresas ya establecidas en el mercado, con activos fijos prácticamente amortizables. Todo esto, junto con las comparaciones que se realizan entre elementos valorados a precios de coste de momentos diferentes en el tiempo, limitación que ya apuntábamos al

tratar de la necesidad de realizar una clasificación funcional del Balance de Situación.

6. Las normas de valoración que se aplican en función de determinadas políticas contables que siga cada empresa, hacen que exista falta de homogeneidad en la información que queremos comparar.

Vamos a analizar por una parte los indicadores que nos reflejan la situación financiera de las Fundaciones a corto plazo, y por otra los que nos indican cómo gestiona la Fundación sus recursos a largo plazo, de la siguiente forma:

### **8.1. Análisis de la situación financiera a corto plazo de las Fundaciones**

El análisis financiero de este epígrafe lo vamos a dedicar a los indicadores que miden la capacidad de hacer frente a los compromisos de pago de recursos ajenos a corto plazo; es decir, deudas cuyo vencimiento es inferior o igual al año, o si disponemos de la clasificación funcional del Balance de Situación, inferior al período de maduración.

En todos los indicadores que vamos a detallar a continuación, hemos tenido en cuenta las siguientes consideraciones:

1. La limitación principal de la aplicación de los indicadores es por la dificultad que conlleva la inexistencia de un sector que refleje la situación actual del Tercer Sector en general, y menos aun de las Fundaciones. Al menos, nos vamos a acercar a un sector lo más parecido posible en cuanto a la realización de actividades; nos estamos refiriendo al sector de las actividades asociativas, de los servicios sociales, otras actividades sociales y de servicios prestados a la comunidad. Sin embargo, en aquellos casos en los que la Fundación realice actividades con explotación económica, ya sean

consideradas actividades mercantiles o propias, creemos necesario introducir comparaciones con el sector que más se adecue a dicha actividad.

2. Los ratios se pueden calcular de formas diferentes, en función de lo que se quiera analizar; es decir, si se pretende comparar la situación de la Fundación con el sector, en la medida que sea posible, hay que calcular el indicador de la misma forma que haya sido normalizado; para ello, tomaremos los datos de partida directamente de las Cuentas Anuales. Ahora bien, si la meta es realizar el análisis independientemente del sector, o en los casos en los que no sea posible la comparación, es necesario profundizar en el cálculo de los ratios, tomando los datos de partida de la clasificación funcional del Balance que hemos propuesto, siendo además conveniente obtener los ratios por actividades, en el caso de disponer de tal detalle de información.
3. Es fundamental en todos los indicadores, tener en cuenta, además de la interpretación de cada cálculo, que detrás de cada concepto de activo circulante y pasivo circulante, existen plazos de exigibilidad que tenemos que contrastar en todo momento.

Teniendo presente en todo momento las puntualizaciones indicadas, y en la misma línea propuesta para el análisis externo [Rivero Torre y otros, 1998], hemos elegido los siguientes ratios financieros más significativos:

### **8.1.1. Ratios de liquidez**

En el conjunto de ratios de liquidez, se analiza la capacidad que tiene la Fundación de hacer frente a los compromisos de pagos que haya contraído debido a las fuentes de financiación ajenas, cuyo plazo de exigibilidad se establece en plazos inferiores al período en que están elaboradas las Cuentas Anuales.

- **Ratio de solvencia**

En términos generales, este indicador informa de la capacidad que tiene la Fundación para afrontar la totalidad de los compromisos a corto plazo, con el activo circulante que dispone.

Si se pretende realizar comparaciones con el sector, es necesario tomar los datos de las Cuentas Anuales depositadas en el Registro de Fundaciones, calculando el ratio de solvencia normalizado de la siguiente forma:

$$R_{1a} = \frac{\text{Activo Circulante}}{\text{Acreedores a corto plazo}}$$

Ahora bien, si se quiere analizar la situación de la Fundación independientemente de los datos del sector, sería conveniente que el ratio de solvencia indicara la capacidad que tiene la Fundación de generar recursos económicos circulantes suficientes para hacer frente a sus recursos financieros circulantes, dentro del tiempo que tarda la Fundación en realizar su “ciclo fundacional de explotación”, es decir:

$$R_{1b} = \frac{\text{Activo Circulante}}{\text{Pasivo Circulante}}$$

Si disponemos además de la información detallada de todas las actividades que realiza la Fundación, podemos subdividir a su vez, este ratio de solvencia, en cada una de dichas actividades, con la finalidad de obtener información acerca de la solvencia que tiene la Fundación clasificada por sus actividades.

- **Ratio de tesorería**

Este indicador se acerca más al nivel de liquidez que pueden tener los activos circulantes o a corto plazo, teniendo en cuenta los plazos de vencimiento tanto de activos como de pasivos, tenemos que:

$$R_2 = \frac{\text{Activo Circulante} - \text{Existencias}}{\text{Acreedores a corto plazo}}$$

Nos informa de la capacidad para generar recursos económicos suficientes para hacer frente a los compromisos de pago, sin considerar las existencias, es decir, teniendo en cuenta únicamente aquellos activos circulantes más próximos a la liquidez.

Si tomamos los datos teniendo en cuenta el período de maduración, observaremos la capacidad de liquidez que tiene la Fundación, partiendo únicamente de los elementos que pertenecen al “ciclo fundacional de explotación” y de la misma forma que hemos indicado anteriormente, sería conveniente indagar sobre la liquidez que tiene la Fundación en cada una de las actividades desarrolladas.

En general, se establece que el valor de este ratio debe ser próximo a 1, para de esta forma, tener más posibilidades de atender sus deudas a corto plazo. Ahora bien, existen sectores que trabajan con ratios de liquidez inferiores a 1, encontrando que se está cobrando antes a los clientes que lo que se tarda en pagar a los proveedores, por lo que, es necesario plasmarlo en las conclusiones del análisis financiero.

- **Ratio de disponibilidad**

En este ratio relacionamos, únicamente, el disponible que refleja el activo circulante, con los acreedores a corto plazo. Se denomina también ratio



de liquidez inmediata, ya que no sólo tenemos en cuenta la tesorería, sino además cualquier concepto de activo circulante que se pueda convertir en liquidez de forma inmediata, tal como son las inversiones financieras temporales o aquellas cuentas que en un principio se consideran activo fijo, pero que, por razones de vencimiento, teniendo en cuenta el período de maduración de la Fundación, se pueden considerar circulante como son: “Fundadores por desembolsos exigidos”, cuyo grado de liquidez es equivalente al de las inversiones financieras a corto plazo.

Este ratio depende de las características del sector y del momento del año en que se calcula, ya que existen períodos de tiempo determinados en los que existen más movimientos de cobros que en otros. En los ratios normalizados se considera que debe ser inferior a la unidad, y oscilar entre 0,1 y 0,5 en función del tipo de Fundación que estemos analizando.

$$R_3 = \frac{\text{Disponible}}{\text{Acreedores a corto plazo}}$$

### **8.1.2. Ratios del fondo de rotación**

Una vez que hemos analizado el fondo de rotación existente en la Fundación, podemos relacionarlo con las ventas o con el total del activo. En las Fundaciones que no realicen actividades mercantiles, lo calculamos de la siguiente forma:

$$R_{4a} = \frac{\text{Fondo de rotación de la actividad propia}}{\text{Ingresos de la actividad propia}}$$

En este caso, nos indica la liquidez neta de los activos generada por la actividad propia de la Fundación, y por tanto debemos incluir, dentro del

fondo de rotación, tanto los activos circulantes como pasivos circulantes pertenecientes a la actividad propia sin explotación económica.

Con mayor nivel de detalle, se pueden elaborar los ratios en función de lo ya indicado en el análisis del fondo de rotación, en la medida en que sus componentes se vean afectados o no en el cumplimiento de un fin específico.

Se analiza en este caso, la necesidad de financiación de los activos que estén afectados en relación con los ingresos principales de la Fundación que estén asimismo afectados, que en su mayoría lo forman las subvenciones de carácter finalista.

$$R_{4aa} = \frac{\text{Fondo de rotación de la actividad propia afectado}}{\text{Ingresos de la actividad propia afectado}}$$

De igual forma, se indaga en la relación correspondiente a las necesidades de financiación de activos no afectados, es decir:

$$R_{4ab} = \frac{\text{Fondo de rotación de la actividad propia no afectado}}{\text{Ingresos de la actividad propia no afectado}}$$

Si relacionamos el fondo de rotación con el activo total, tenemos que incluir los activos de la infraestructura disponibles o no y los activos no realizables, para que nos indique la liquidez que ha generado el fondo de rotación en términos totales; cuanto más elevado sea supone mayores necesidades de financiación de los activos circulantes que no están cubiertas por los proveedores, de esta forma tenemos:

$$R_{4b} = \frac{\text{Fondo de rotación total}}{\text{Activo total}}$$

Podemos elaborar el análisis en detalle, relacionando las necesidades de financiación afectadas con aquellos activos que pertenecen a la infraestructura de la Fundación que estén disponibles; de igual forma, indagamos también en ambos conceptos en la medida que sean verdaderas disponibilidades tanto respecto de las necesidades de financiación como en el total del activo, de tal forma que tenemos lo siguiente:

$$R_{4ba} = \frac{\text{Fondo de rotación afectado}}{\text{Activo total disponible}}$$

$$R_{4bb} = \frac{\text{Fondo de rotación no afectado}}{\text{Activo total indisponible}}$$

En general, se establece que los dos tipos de indicadores anteriores; es decir, el fondo de rotación relacionado con los ingresos principales de las actividades realizadas por la Fundación, o relacionado con el activo total ha de tener un valor positivo, reflejando así la necesidad de fondo de rotación que ha de tener la Fundación para desarrollar su actividad.

## **8.2. Análisis de la situación financiera a largo plazo de las Fundaciones**

Estos ratios nos ofrecerán información acerca de la composición de la estructura financiera que tiene la Fundación, relacionándola con la estructura económica, bajo una perspectiva de largo plazo. En las Fundaciones sería muy interesante que esta relación, se analizase a partir de Cuentas Anuales elaboradas de acuerdo con una contabilidad de

fondos, pues de esta forma, podríamos calcular los ratios que vamos a detallar a continuación, indicando los recursos financieros que están financiando a unos determinados recursos económicos. Al menos, podemos disponer de la clasificación funcional propuesta que nos informará con mayor detalle de la relación entre dichas masas patrimoniales.

En los casos en que sea posible realizar comparaciones con el sector, sería conveniente calcular los ratios, utilizando la información que proviene únicamente de las Cuentas Anuales, con la finalidad de realizar comparaciones homogéneas y que nos aporten mayor información.

Los ratios financieros que hemos seleccionado y que reflejan la situación financiera a largo plazo, son los siguientes:

### **8.2.1. Ratios de garantía financiera**

#### **- Ratio de garantía**

La finalidad de este ratio es ofrecer información acerca de la capacidad que tiene la Fundación, de afrontar la totalidad de deudas con la ayuda del total de recursos económicos, ya sean fijos o circulantes. En general, representa la garantía del patrimonio neto de la Fundación frente a terceros, no sólo respecto a los aportantes de recursos financieros ajenos, sino además frente a la propia entidad, formada por el fundador, órganos de gestión y en general los beneficiarios.

$$R_5 = \frac{\text{Activo real}}{\text{Pasivo exigible total}}$$

Dentro del pasivo exigible, incluimos todos los recursos ajenos, ya sean a corto o a largo plazo, y en la partida Activo real, es fundamental destacar

qué se entiende por tal: el conjunto de bienes y derechos que conforman los recursos económicos de la Fundación, es decir, los activos de la infraestructura, ya sean activos no disponibles o disponibles, teniendo en cuenta además, los activos no realizables, es decir, gastos de establecimiento y gastos a distribuir en varios ejercicios, puesto que es un concepto que forma parte del Patrimonio Neto de la Fundación. No tendríamos en cuenta dentro del Activo real, si fuera el caso, lo que se viene denominando hasta ahora como activo ficticio, es decir, excedentes negativos de ejercicios anteriores y excedente del ejercicio negativo, pues se consideran partidas que minoran el Patrimonio Neto de la Fundación.

Dentro de las partidas del activo y pasivo exigible, es conveniente realizar la descomposición en función de la afectación o no a determinados cumplimientos de actuaciones, es decir, el ratio lo podemos descomponer en los siguientes:

$$R_{5a} = \frac{\text{Activo real afectado}}{\text{Pasivo exigible total afectado}}$$

$$R_{5b} = \frac{\text{Activo real disponible}}{\text{Pasivo exigible total disponible}}$$

- **Ratio de consistencia**

Este ratio nos informa del grado de cobertura, en el sentido de seguridad, que ofrece la Fundación para hacer frente a los pasivos exigibles a largo plazo con sus activos fijos, ya sean de la actividad propia o de la actividad mercantil, teniendo en cuenta el grado de disponibilidad que existe en cada tipo de activo.

Es interesante destacar que en aquellos casos de activos fijos que han sido financiados con recursos ajenos a largo plazo, además se ha de estudiar el equilibrio financiero que existe entre las amortizaciones técnicas (efecto financiación de las mismas) derivadas de tales activos y las amortizaciones financieras en su caso.

$$R_{6a/b} = \frac{\text{Activo fijo afectado/ no afectado}}{\text{Pasivo exigible a largo plazo afectado/ no afectado}}$$

En este caso, resulta muy interesante la información de que dispone la Fundación sobre financiación afectada; siendo conveniente presentar estos ratios en función de tal información, es decir, dividiendo el ratio en activos diferentes asignando la financiación que le corresponda, con la finalidad de conocer la consistencia de activos fijos concretos: activos que estén afectados a la actividad económica principal de la Fundación o activos que estén afectados a la actividad mercantil o general, siempre en línea con sus correspondientes financiaciones. En muchos casos, este ratio no se podrá calcular, puesto que muchas Fundaciones trabajan con la financiación principal proveniente de subvenciones. En este caso, sería conveniente utilizar el siguiente ratio.

- **Ratio de solidez**

En este ratio, relacionamos los activos fijos totales, con los recursos propios de la Fundación, pudiendo estar formados por dotación fundacional, autofinanciación y aportaciones exteriores, todo ello con la minoración del excedente negativo, tanto del período objeto de análisis como en ejercicios anteriores.

$$R_{7a/b} = \frac{\text{Neto fundacional}}{\text{Activo fijo afectado/no afectado}}$$

Este ratio nos ofrece información sobre la liquidez de la Fundación a largo plazo, es decir, sobre la solidez de sus activos fijos.

### **8.2.2. Ratios de endeudamiento**

La finalidad principal de la Fundación es conseguir los objetivos que se han fijado en los estatutos, es decir, cumplir con los fines fundacionales. Para ello, la entidad cuenta con unos determinados recursos financieros, que se consideran fundamentales para el desarrollo de la actividad que le proporcionarán los medios necesarios para el cumplimiento de fines principales. En función del tipo de recursos financieros que la Fundación haya sido capaz de obtener, el análisis financiero a largo plazo va a tener direcciones diferentes.

En este sentido, es fundamental el estudio de las formas de financiación; ya que las Fundaciones, al igual que las empresas lucrativas, tienen necesidades de financiación derivadas de las inversiones que tienen que realizar tanto en activo fijo como circulante durante un período. La estructura financiera óptima será aquella que, con la estabilidad y equilibrio necesarios, genere el menor coste financiero posible. Para analizarlo, vamos a medir la relación existente entre los fondos propios y fondos ajenos de los que puede disponer la Fundación.

#### **- Ratio de endeudamiento total**

Este ratio nos indica la independencia financiera que tiene la Fundación en un momento determinado. Ahora bien, no podemos afirmar que una Fundación que sólo trabaje con recursos propios sea independiente desde el punto de vista financiero, ya que por recursos propios entendemos tanto los recursos financieros que genera la propia Fundación, bien por dotación fundacional o autofinanciación, como las aportaciones exteriores, las cuales pueden provenir de subvenciones que están en su mayoría afectadas a determinadas inversiones y actividades.

Por tanto, debemos tener presente la autonomía financiera con estos matices derivados de subvenciones con condiciones determinadas, que no provocan precisamente independencia financiera.

$$R_8 = \frac{\text{Recursos ajenos}}{\text{Recursos propios}}$$

- **Ratio de calidad de la deuda**

Es interesante indagar acerca de los componentes que configuran la totalidad de los recursos ajenos con los que cuenta una Fundación en un momento determinado; es decir, el peso que tienen los pasivos circulantes y los pasivos fijos dentro de la totalidad de las deudas que puede soportar la entidad. De esta forma, podemos analizar lo que se denomina calidad de la deuda que, en general, lo calculamos como un ratio normalizado, con la intención de realizar comparaciones con el sector.

Se ha establecido que este ratio cuanto más pequeño sea mejor, puesto que significaría que la deuda es de mejor calidad, en cuanto a plazos de exigibilidad se refiere, es decir:

$$R_9 = \frac{\text{Deudas a corto plazo}}{\text{Recursos ajenos totales}}$$

- **Ratio de capacidad de devolución de la deuda**

Este indicador trata de profundizar en el ratio que informa de la calidad de la deuda. Analiza la capacidad de la Fundación para la devolución de los préstamos totales, ya sean a corto o a largo plazo. Si generalizamos,



como ratio normalizado para el estudio y comparación entre sectores, se ha establecido que cuanto mayor sea este ratio, más capacidad puede tener la Fundación para hacer frente a devoluciones de deudas totales, al relacionar dichas deudas con el “flujo de tesorería” que genera la Fundación. Entendemos a estos efectos como flujo de tesorería el resultado económico de un determinado ejercicio más las amortizaciones dotadas en el mismo, de tal forma que:

$$R_{10} = \frac{\text{Flujo de tesorería (recursos generados)}}{\text{Recursos ajenos totales}}$$

Con las limitaciones propias de utilizar el concepto restringido de “flujos de tesorería”, según se ha comentado.

En general, en el análisis de los ratios de endeudamiento, sería conveniente detallar aquellos casos de recursos financieros que obtiene la Fundación, en función del carácter finalista que tenga. Por ello, cada uno de los ratios señalados anteriormente ofrecerán mayor información acerca de los niveles de endeudamiento, composición y calidad de cada uno de ellos, y la capacidad de devolución de los recursos financieros en función de la afectación y finalidad que tenga. De esta forma, se enriquecería aún más el análisis de la gestión fundacional.

## 9. POSIBILIDADES DE APLICACIÓN DEL ANÁLISIS INTEGRADO DE LA SITUACIÓN DE LAS FUNDACIONES EN ESPAÑA

El objetivo principal de esta investigación es la aplicación de la metodología propuesta a lo largo de este capítulo al análisis de los estados financieros que elaboran y depositan las Fundaciones en España. Para ello, hemos tomado como base de datos, las Fundaciones asociadas a la Confederación Española de Fundaciones, que ascienden a un total de 931 Fundaciones, en julio de 2001. Del total de Fundaciones que están asociadas a dicha Confederación, hemos tomado una muestra representativa del nivel de actividad, basado en la cifra de la Dotación fundacional, teniendo en cuenta la fecha en que se han clasificado las Fundaciones en el Protectorado correspondiente.

De acuerdo a la Dotación fundacional, hemos realizado una primera clasificación:

- A) Dotación fundacional superior a 1.000.000.000 ptas.
- B) Dotación fundacional entre 500.000.000 ptas. y 1.000.000.000 ptas.
- C) Dotación fundacional entre 100.000.000 ptas. y 500.000.000 ptas.

De tal forma que la clasificación ha quedado de la siguiente forma:

<b>A) DOTACIÓN FUNDACIONAL SUPERIOR A 1.000.000.000 PTAS</b>		
<b>FUNDACIÓN</b>	<b>D.FUNDACIONAL</b>	<b>CLASIFICACIÓN</b>
Bbk Gazte Lanbidean Fundazioa	5.000.000.000	01/09/1998
Nicomedes García Gómez	1.000.000.000	13/11/1985
Paul, Christine y Bernard Ruiz – Picasso	4.040.000.000	10/08/1998
Ramón Areces	2.000.000.000	28/09/1976

<b>B) DOTACIÓN FUNDACIONAL ENTRE 500.000.000 PTAS Y 1.000.000.000 PTAS.</b>		
<b>FUNDACIÓN</b>	<b>D.FUNDACIONAL</b>	<b>CLASIFICACIÓN</b>
Anselmo Pie Sopena	712.505.681	23/02/1999
Azti Fundazioa	521.007.542	22/12/1997
Barceló	500.000.000	19/07/1990
Docente De Mineros Asturianos	585.250.444	03/04/1991
Doctor Moraza	756.009.886	27/01/1998
Euroárabe De Altos Estudios	765.000.000	22/01/1996
Fondo De Cultura De Sevilla	521.800.683	30/11/1982
José Banús Masdeu y Pilar Calvo Y Sánchez De León	770.000.000	01/06/1998
Museo Picasso De Málaga	800.000.000	20/11/1997
Octavio Comes	863.185.445	13/3/1973
Para La Promoción Del Minusválido	683.604.824	18/03/1999
Pro Real Academia Española	800.000.000	30/12/1993

<b>C) DOTACIÓN FUNDACIONAL ENTRE 100.000.000 PTAS Y 500.000.000 PTAS</b>		
<b>FUNDACIÓN</b>	<b>D.FUNDACIONAL</b>	<b>CLASIFICACIÓN</b>
Alvargonzález	200.000.000	30/12/1992
Andrés De Ribera	344.000.000	10/04/1989
Asistencial De Promoción Social – Caja Rural Provincial De Asturias	405.000.000	28/05/1986
Bastiano Bergese Para La Lucha Contra El Cáncer En La Comarca De Marbella	1.000.000 \$ (Dólares U.S.A)	23/09/1996
Campus Ciencias De La Salud	100.000.000	16/04/1997
Centro De Tecnologías Aeronáuticas	318.920.000	30/01/1998
Centro Nacional De Investigaciones Oncológicas Carlos III	250.000.000	23/03/1998
César Rodríguez	125.000.000	04/08/1966
Club Atlético De Madrid	212.000.000	27/01/1997
Concurso Anual De Iniciativas y Anteproyectos Para Aumentar La Riqueza De La Provincia De Almería	100.550.724	09/10/1997
Conjunto Paleontológico De Teruel	200.000.000	29/07/1998
De Estudios De Economía Aplicada	400.000.000	10/04/1986
Escuelas De San Francisco Javier	282.074.027	03/11/1998
Feliciano Sánchez	169.500.000	23/01/1998
Francisco Corell	200.000.000	15/12/1997
Francisco Martínez Benavides	286.190.222	06/06/1997
Friederich – Ebert - Stiftung. (Delegación España)	111.000.000	30/01/1990
Gaiker	122.259.000	17/12/1997
Hogar San José	347.990.748	29/04/1997
Hospital De La Santa Caridad y Misericordia De Nuestro Señor Jesucristo y Casa Amparo De Niñas Huérfanas De La Coronación	119.327.900	17/11/1997
Iberoamericana Para El Fomento De La Cultura y Ciencias Del Mar	150.000.000	07/04/1995

Inasmet	356.302.000	17/12/1997
Ingeniero Antonio Lamaro, Ayuda A Los Ancianos y Niños Necesitados	400.000.000	09/04/1999
Instituto Portuario De Estudios y Cooperación De La Comunidad Valenciana	100.000.000	14/07/1998
Instituto Valencia De Don Juan	413.989.323	07/09/1993
José Celma Prieto	100.000.000	23/12/1986
José Manuel Lara	100.000.000	05/10/1992
José y Ana Royo	135.000.000	12/02/1998
Leopoldo Fernández Pujals	200.000.000	20/10/1997
Loro Parque Fundación	103.000.000	12/12/1994
Miguel Ángel Blanco Pro Derechos Humanos	201.056.271	14/05/1998
Oso De Asturias	100.000.000	05/03/1993
Patronato De D. Manuel Suárez	109.400.892	31/03/1953
Portuaria	100.000.000	14/06/1996
Robotiker	313.940.513	17/12/1997
Ruisánchez	165.357.849	23/09/1972
Santiago Galas Arce	161.770.420	17/08/1998
Universitaria La Alcudia De Investigación Arqueológica	105.500.000	27/04/1998
Vizcaína De Caridad – Residencia Conde De Aresti	139.749.000	06/11/1997
Vasca Para El Desarrollo De Tecnologías Energéticas	105.000.000	14/09/1998
Vallelongo	300.000.000	12/02/1998

Las Fundaciones que hemos recogido en la anterior muestra, depositan sus Cuentas Anuales en Registros diferentes, en función del ámbito de aplicación, autonómico o estatal, y el área de actuación de sus actividades, o en función del carácter de los fines fundacionales, de tal forma que las Fundaciones han depositado dicha información en los siguientes Registros:

<b>ÁMBITO ESTATAL</b>	
<b>ORGANISMO</b>	<b>FUNDACIONES</b>
Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales. Subdirección General de Fundaciones y entidades tuteladas	Fundaciones Benéfico Asistenciales Fundaciones Sanitarias Privadas
Ministerio de Educación y Cultura	Fundaciones Docentes Fundaciones Investigación Fundaciones Deportivas Fundaciones Culturales
Ministerio de Medio Ambiente Gabinete del Subsecretario	Fundaciones de Medio Ambiente
Ministerio de Sanidad Inspección General de Servicios	Fundaciones Sanitarias Públicas
Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales Dirección General de Fomento de la Economía Social	Fundaciones Laborales

<b>ÁMBITO AUTONÓMICO</b>	
<b>ORGANISMO</b>	<b>FUNDACIONES</b>
Registro de Fundaciones	Fundaciones que actúen en la C.A.M.
Consejería de Educación Secretaría General Técnica	Fundaciones Docentes Fundaciones Investigación Fundaciones Deportivas Fundaciones Universitarias
Consejería de Servicios Sociales Servicio de Relaciones Institucionales	Fundaciones Benéfico Asistenciales
Consejería de Sanidad Servicio de Desarrollo y Coordinación Legislativa	Fundaciones Sanitarias
Consejería de Cultura Secretaría General Técnica	Fundaciones Culturales
Consejería de Economía y Empleo Dirección General de Trabajo Servicio de Economía Social	Fundaciones Laborales

Debido a la diversificación y dispersión de los Registros tanto estatales como autonómicos, es difícil encontrar la información que necesitamos, poniéndose de manifiesto que dicha información sigue sin ser pública en la realidad.

La solución que se ha encontrado a este problema se basa en la posibilidad de realización de actividades mercantiles en las Fundaciones, ya que, en estos casos, dichas Fundaciones además de depositar sus Cuentas Anuales en el Registro de Fundaciones correspondiente, están sujetas a la misma obligación en el Registro Mercantil. Por lo tanto, la única vía de accesibilidad de la información necesaria es a través de dicho Registro, con el inconveniente de la imposibilidad de analizar las Cuentas Anuales de las Fundaciones cuando realizan únicamente actividades fundacionales puras.

Dicha imposibilidad se refiere respecto a la información pública en los Registros correspondientes, puesto que la información directa de aportación de documentación por parte de la Fundación, dependerá en cada caso, del interés particular de cada entidad.

Respecto a la posibilidad de aplicación de la metodología de análisis de estados financieros de las Fundaciones que se ha propuesto en este trabajo, llegamos a las siguientes conclusiones:

Es necesario disponer de información detallada de todo tipo de actividades que realiza la Fundación, para poder ordenar la información y basar el trabajo en la clasificación propuesta de actividades. Las Fundaciones ofrecen dicha información en la Memoria con bastante detalle.

Ahora bien, no sólo es suficiente la descripción de las actividades, sino los componentes económicos derivados de tales actividades, y es aquí donde encontramos la mayor dificultad, puesto que es absolutamente necesario, que se informe de las partidas pertenecientes a los recursos económicos y financieros, indicando cuáles de ellas no están afectadas a condiciones

finalistas y por lo tanto disponibles y cuáles están afectadas en el sentido de encontrarse inmovilizadas en la Fundación.

Las Normas de Adaptación en este sentido, deberían haber sido más estrictas, ya que en la información derivada de las actividades, únicamente se realiza la distinción entre actividades propias y mercantiles, tal como se ha desarrollado en el cuarto capítulo de este trabajo. Proponemos pues una posible revisión en este sentido del grado de información que debe arrojar tanto el Balance como la Cuenta de Resultados.

Es necesario puntualizar que las normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, comienzan a ser obligatorias en los ejercicios que se iniciaron con posterioridad a 31 de diciembre de 1998, por lo que es relativamente actual la incorporación de la Adaptación a la información contable de las Fundaciones y de todas las organizaciones no lucrativas en general, y por ello la información que se encuentra es escasa y la adaptación completa a la normativa vigente se asume con relativa moderación.

Por último, en la Adaptación del Plan General de Contabilidad, se debió tener en cuenta algunas actuaciones características de estas entidades. Hubiera sido más enriquecedor para la información contable y como consecuencia para el análisis de la gestión fundacional, la influencia del Plan General de Contabilidad Pública, básicamente en la aplicación del principio de desafectación y la elaboración de dicha información con el apoyo de la contabilidad de fondos, indispensable para disponer en todo momento de la conexión correspondiente entre recursos financieros y recursos económicos.

## **RESUMEN Y CONCLUSIONES**

### **ORGANIZACIONES NO LUCRATIVAS**

El Tercer Sector surge principalmente con la finalidad de cubrir aquellas actividades y necesidades que no están atendidas por los otros dos sectores que actúan en la Sociedad, es decir, por el sector privado mercantil y por el sector público. En este sentido nace el Tercer Sector, sustituyendo el interés individual por el interés colectivo, utilizando para ello, criterios flexibles y objetivos para determinar los precios a favor del colectivo más desprotegido.

Si la protección social por parte del Estado se centró en las grandes Instituciones, con dinámicas centralizadoras e instrumentos potentes, actualmente estamos asistiendo a la proliferación de pequeños actores que se diversifican a través del entramado social. Estos actores sociales reducen su actuación al entorno local, apoyándose en estrategias de implicación personal, autogestión y responsabilización de grupo. Su finalidad principal se basa en estimar las relaciones personales por encima de las grandes estructuras.

En nuestro país, ha sido complicado llegar a un acuerdo en cuanto a la terminología más conveniente para delimitar a las organizaciones que configuran el Tercer Sector, y por ello, existe una amplia y heterogénea diversidad de entidades que lo integran.

Para las Organizaciones No Lucrativas, la planificación de sus actividades no ha sido una herramienta muy utilizada en la gestión hasta la actualidad, por confundirse con la búsqueda de obtención beneficio o eficiencia que



supone utilizar dichas herramientas de gestión, pero lo cierto es que están cobrando cada vez mayor importancia en la realización de sus actividades, consiguiendo con ello, mejorar la calidad de los procesos de toma de decisiones, en las diferentes fases de análisis de gestión.

Uno de los elementos clave en la gestión de las Organizaciones No Lucrativas es la captación de fondos; la entidad para conseguir cumplir los fines propuestos, necesita captar fondos que le permitan la realización de las actividades y servicios que se ha planteado. En este sentido, la organización debe comenzar planificando los objetivos que tiene que conseguir y las actividades que, para ello, tiene que realizar; para posteriormente analizar los recursos que necesita, ya sean humanos, financieros o materiales. La determinación de una forma de financiación implica centrarse en una decisión importante para la entidad.

Hasta hace relativamente poco, dentro de las ONL, la formación y capacitación del personal, tanto voluntario como no voluntario, no ha comenzado a recibir la atención y prioridad necesaria; sin embargo actualmente, dentro del contexto general de profesionalización del sector, la formación comienza a destacar como una necesidad para la propia organización y como herramienta para el estímulo e incentivo del personal.

El voluntariado se convierte en un concepto básico en el ámbito del Tercer Sector, y se puede definir como: la acción de ofrecer libremente el tiempo, experiencia o cualificación de uno mismo para la realización de un trabajo beneficioso para la comunidad en general.

## **MARCO CONCEPTUAL DE LAS FUNDACIONES**

Estamos asistiendo a una nueva distribución de funciones entre el Sector Público, el Sector Privado y el Tercer Sector. Cada uno de los sectores ha sufrido cambios con el paso del tiempo; por ello, es necesario recurrir a la historia para indagar en la evolución de sus actuaciones en la Sociedad.

Este trabajo ha sido centrado en las Fundaciones que dentro de todo este conglomerado actual del Tercer Sector, son organizaciones con una larga tradición histórica.

El antecedente más lejano que conocemos se sitúa en las Fundaciones religiosas en la época de los caldeos y los egipcios, dedicadas al culto de los dioses y de los difuntos. La Fundación moderna comienza en Grecia con un procedimiento jurídico muy cercano al presente. Desde entonces hasta la actualidad, se han registrado hechos históricos fundamentales en la vida de las Fundaciones, pero es necesario destacar el efecto que tuvieron las distintas desamortizaciones en España, que consistieron básicamente en la incautación por parte del Estado de bienes raíces que pertenecían mayoritariamente a la Iglesia y a los municipios, a cambio de compensaciones. Dichos bienes eran vendidos en subasta pública, constituyendo una parte esencial de los ingresos del presupuesto.

La desamortización trataba de paliar los problemas existentes derivados de los bienes que estaban en poder de las “manos muertas”, es decir, los propietarios de activos intransferibles, cuyas consecuencias principales para las Fundaciones existentes y para la configuración legal de las que se pretendía crear en el futuro, fueron nefastas, con la desaparición de la mayoría.

Un hecho clave en la historia de las Fundaciones es el art. 34 de la Constitución Española de 1978, reconociendo “el derecho de Fundación

para fines de interés general con arreglo a la ley”. El problema se basaba en que la ley vigente en dicha fecha era la Ley de Beneficencia de 1849, y no fue modificada hasta la actual Ley de Fundaciones.

La ley 30/94 de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, comienza con la definición de Fundación, en su art.1: “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”.

El patrimonio que pertenece a la Fundación ha de estar organizado, por lo que resulta indispensable el nombramiento de patronos o administradores; se establece una descripción del régimen general de funcionamiento de la Fundación, de tal forma que los órganos de representación han de cumplir los fines fundacionales, de acuerdo con la voluntad del fundador.

La ley 30/94 de Fundaciones establece los fines fundacionales enumerando posibles objetivos a conseguir o cualesquiera otros de naturaleza análoga, por lo que no delimita exactamente los fines que han de perseguir las Fundaciones.

De ahí que, en los Estatutos de la Fundación, han de constar, entre otros, los fines que persigue, los beneficiarios y las actividades que va a realizar para ello, junto con los recursos financieros que van a financiar dichas actividades. Por ello, desde un principio, la Fundación tiene determinados y delimitados los fines que pretende conseguir. De todas formas, en los casos en los que la actividad concreta que realiza la Fundación no esté exactamente recogida en la relación legal, será suficiente que la Fundación acredite que su finalidad fundacional es el beneficio del colectivo en general.

## **DIMENSIÓN SOCIOECONÓMICA DE LAS FUNDACIONES EN ESPAÑA**

Actualmente en España, existe un incremento considerable en la constitución de Fundaciones. Los tiempos cambian y consecuentemente también cambian las Fundaciones y los fines que persiguen. Siguen existiendo Fundaciones clásicas o tradicionales, por su origen o sus fines de asistencia social o de carácter benéfico en general; pero se están creando Fundaciones con una filosofía diferente y novedosa, verbigracia, Fundaciones de Medio Ambiente, de Investigación, de Relaciones Internacionales y Fundaciones de Salud.

A este incremento, ha contribuido la participación de la empresa privada, como agente promotor de Fundaciones que, a cambio de mejorar la imagen de la entidad promotora, consigue realizar actividades y servicios, que sin su participación no se podrían lograr. Es el caso de Fundaciones creadas por entidades financieras, que promueven el desarrollo cultural; o Fundaciones creadas con independencia de la participación de las empresas, pero que han sido originadas por iniciativa de algunas entidades, presentes en su Patronato.

Respecto al análisis de la dimensión económica de las Fundaciones en la actualidad, es decir, la investigación de los recursos económicos y financieros que utilizan estas entidades para realizar las actividades y cumplir con los fines fundacionales propuestos, nos interesa destacar que las Fundaciones deben procurar la maximización del excedente generado en su entidad, una vez cumplido el fin fundacional, con la condición única de aplicarlo al cumplimiento de los fines institucionales y reservar parte de dicho excedente para conservar el patrimonio inicial; por lo tanto, establecemos como premisa que la función económica y financiera constituye en las Fundaciones un instrumento de gestión clave para el cumplimiento de los fines fundacionales.

En España existen actualmente cerca de 5.700 Fundaciones, de las que un 38,99% son asistenciales, un 35,13% son docentes o de investigación, un 20% culturales, un 1,49% laborales, un 2,52% canónicas y un 1,87% de otro tipo en las que no se conoce exactamente su finalidad fundacional, ya sea científica, industrial, o agraria en general.

Dentro de las Fundaciones analizadas, al ámbito estatal corresponden un 20,62% y al ámbito autonómico el resto (79,38%), destacando en importancia numérica las Fundaciones catalanas y las andaluzas. Por provincias, las Fundaciones predominantes se ubican en Barcelona y en Madrid.

Dentro de las Fundaciones inscritas en el Registro de la Comunidad de Madrid, se concluye que existe una gran disparidad de volúmenes cuantitativos respecto al activo, con concentraciones del 65,76% del activo total de las Fundaciones, en el 8% de las mismas, mientras que el 1,63% del activo total es propiedad del 42% del total las Fundaciones.

El volumen de la dotación fundacional ofrece la misma disparidad y concentración de volúmenes que en el caso de los activos: el 4% de las Fundaciones poseen un 58,13% de la dotación fundacional total, mientras que un 42% de dichas entidades poseen tan sólo un 0,77%.

Por último, los ingresos obtenidos por el 8,16% del total de la muestra, alcanzan un 60,14% de los ingresos totales, mientras que el 51,02% de las Fundaciones obtienen un 2,63% de los ingresos.

Para concluir, cabe señalar que en la muestra tomada de las Fundaciones inscritas en el Registro de la Comunidad de Madrid, se observa en general que, el sector arroja un resultado positivo, en sus actividades fundacionales.

## **LA ACTIVIDAD DE LAS FUNDACIONES Y LA CONTABILIDAD FINANCIERA EXTERNA**

Actualmente las Fundaciones pueden llevar a cabo actividades mercantiles, mediante la participación en sociedades mercantiles o bien a través de la realización de actividades económicas dentro de la Fundación, siempre que el excedente generado por ello, se dedique a la propia entidad; es decir, que revierta a la Fundación, ya sea a través del cumplimiento de fines fundacionales o aumentando la dotación fundacional. Por lo tanto, la diferencia principal que separa a las Fundaciones de las entidades lucrativas, no se basa en la realización de las actividades, sino en el destino del excedente creado.

Las rentas generadas por la actividad económica que realiza la Fundación están gravadas por el Impuesto de Sociedades; ahora bien, la Ley 30/94 de Fundaciones, en su art. 48.2, permite que dichos rendimientos resulten exentos, cuando las explotaciones económicas realizadas coincidan con los fines fundacionales de la entidad, siempre que no generen competencia desleal y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas.

En este sentido, la Ley 30/94 debería haber sido más explícita en lo referente a “competencia desleal”, pues no se entiende si dicha competencia desleal se refiere a la actividad económica ejercida por la Fundación o al efecto fiscal favorecedor que se deriva de ello; se debería por lo tanto, haber precisado las actuaciones que están relacionadas con la posible competencia desleal.

Las Fundaciones, por otra parte, deben depositar sus Cuentas Anuales en el Registro de Fundaciones correspondiente, según el ámbito de aplicación, estatal o autonómico. Además, aquellas Fundaciones que realicen actividades mercantiles, deberán depositar dichas Cuentas Anuales en el Registro Mercantil. Nos encontramos así, con una duplicidad innecesaria

referente al depósito de información. En este sentido, la Ley 30/94, debería haber establecido algo al respecto para evitar tal duplicidad, aclarando posibles interpretaciones al respecto.

En nuestra opinión, el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades, no difiere significativamente de lo establecido con carácter general para las entidades lucrativas, en cuanto a normas de valoración y principios contables. Únicamente se destacan aspectos particulares en el sector no lucrativo, con las adaptaciones estrictamente necesarias para ello.

En este sentido, hay que destacar los principios contables en los que, en nuestra opinión, sí se producen diferencias significativas entre ambos sectores lucrativos y no lucrativo: el principio de correlación de ingresos y gastos debería haberse enunciado de otra forma, puesto que en las Fundaciones lo que existe es correlación de gastos con ingresos. El principio de devengo debería tener matices en función del tipo de actividad que la Fundación realice, es decir, si las Fundaciones realizan únicamente actividades puramente fundacionales, la Adaptación se debería haber planteado la posibilidad de no aplicar este principio y ajustarlo de una forma más coherente con la realidad de las actividades de dichas entidades. Por último, y en línea de lo indicado anteriormente, se debería haber incluido el “principio de desafectación”, como lo hizo el Plan General de Contabilidad Pública de 1994.

En resumen, el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, no debería haber establecido simplemente normas de adaptación del Plan General de Contabilidad, sino que debería haber creado un Plan General de Contabilidad para las Entidades Sin Fines Lucrativos, con tratamientos

especiales y concretos para la contabilización de subvenciones, donaciones y legados; donaciones en especie como es el voluntariado. Asimismo, debió establecer que toda la información se recoja de una forma más específica y detallada en el Balance, Cuenta de Resultados y Memoria, con la finalidad principal de ofrecer mayor transparencia e información pública de las Entidades No Lucrativas y en concreto, las Fundaciones.

### **INTERPRETACIÓN DE LA INFORMACIÓN CONTABLE EXTERNA DE LAS FUNDACIONES**

El trabajo básico se ha centrado en la propuesta de una clasificación de las actividades que realizan las Fundaciones, de tal forma que la interpretación de la información contable externa gire en torno a la clasificación propuesta de las actividades.

Las Fundaciones han de elaborar los estatutos fundacionales, en los que ha de constar una serie de información detallada, entre ella, los fines fundacionales que persiguen y las reglas básicas para la aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines fundacionales. Por lo tanto, la entidad debe puntualizar de una forma clara y concisa dichos fines fundacionales, así como las actividades que van a realizar para cumplir dichos fines principales.

La actividad o actividades propias de la Fundación serán las necesarias para cumplir directamente con los fines fundacionales. Ahora bien, en función de si se llevan a cabo mediante explotación económica o no, tenemos que realizar una distinción entre actividades propias en sentido estricto, definidas como actividades que dan lugar o están asociadas a cobros o pagos sin contraprestación de bienes o servicios, que están dirigidas principalmente a los beneficiarios de la Fundación; y actividades propias con explotación económica, consideradas necesarias en la entidad,



para cumplir fines también de forma directa, pero mediante transacciones que derivan en contraprestación de bienes y servicios.

La diferencia fundamental entre ambos tipos de actividades, se basa en la existencia o no de contraprestación económica, aunque con su actuación cumplen fines fundacionales de forma directa, (por ello, las consideramos actividades propias).

Las actividades mercantiles las realiza la Fundación con la finalidad principal de sobrevivir en la Sociedad, aumentando y mejorando de esta forma, su patrimonio fundacional y ampliando su capacidad en cuanto al cumplimiento de fines fundacionales; ahora bien, con dicha actividad, no cumple directamente con los citados fines, sino que contribuye a cumplirlos.

En función de la clasificación de actividades y actuaciones de las Fundaciones, hemos realizado una propuesta de clasificación de la Cuenta de Resultados, teniendo además en cuenta el tercer bloque de actividades propuestas, que son las actividades generales, de forma que resulta una herramienta útil para la mejora en la interpretación de la información que ofrecen las Fundaciones. De esta forma tendremos clasificado asimismo, el excedente generado por actividades.

Teniendo en cuenta dicha clasificación, conseguimos nuestro propósito, que es el análisis de las actividades, para con ello, conocer las actividades que resultan deficitarias, y que por tanto, necesitan ser subvencionadas internamente, a partir de los excedentes generados en otros ámbitos de actuación de la Fundación.

Planteamos en esta línea, la necesidad del análisis de las Cuentas Anuales, con la intención de proporcionar información sobre si la Fundación

cumple con sus fines fundacionales, y conocer con detenimiento cómo gestiona sus activos, para posteriormente poder planificar la gestión más adecuada en ejercicios siguientes. Para ello, es necesario indagar en la situación económico-financiera referente a la liquidez y solvencia, conocer la situación de endeudamiento y la eficacia de la gestión de los recursos económicos y financieros.

Los instrumentos básicos de control que necesita el análisis contable son: el Cuadro de Financiación, el Presupuesto de Ingresos y Gastos y la contabilidad de fondos.

El Cuadro de Financiación se configura como un documento que enriquece a la Memoria, al ofrecer información sobre los recursos financieros que obtiene la Fundación, detallando los orígenes o fuentes de los mismos, y concretando la aplicación o inversión de estos recursos. Ahora bien, sería interesante, además de dicha información, que entre las Cuentas Anuales, se incluyera un Estado de Tesorería, puesto que la interpretación contable sería mucho más sencilla y comprensible por usuarios externos.

El Presupuesto de Ingresos y Gastos es un documento útil, especialmente para analizar las desviaciones que se producen, mediante el examen de ejercicios consecutivos y su análisis comparativo. Ahora bien, sería más útil si dicha información reflejara una segmentación oportuna de todas las actividades realizadas, ya sean presentes o futuras.

La contabilidad de fondos es la gran laguna que encontramos en la investigación del análisis contable, referido a estas entidades. En todo momento de tiempo, las actividades de las Fundaciones están afectadas por una determinada financiación, al menos en su mayoría. Se debería llevar un adecuado sistema contable indicando las aportaciones recibidas en función de la finalidad de su inversión.

Con la contabilidad de fondos se consigue diferenciar las aportaciones recibidas por la Fundación, clasificando en la misma línea los fines específicos que se han de cumplir, por lo que se conseguiría controlar los recursos financieros y económicos en todo momento, además de asegurar el cumplimiento de los fines fundacionales.

## **METODOLOGÍA DE ANÁLISIS DE ESTADOS FINANCIEROS DE LAS FUNDACIONES**

El objetivo principal de este trabajo de Tesis Doctoral se basa en la obtención de los instrumentos y procedimientos necesarios para conocer la situación de la Fundación, realizando una investigación sobre el análisis patrimonial, financiero y económico de estas entidades. Debido a que la gran mayoría de las Fundaciones realizan actividades propias con explotación económica, proponemos una metodología de análisis contable basado en conceptos de gestión empresarial.

En el análisis patrimonial hemos tenido en cuenta principalmente la distinción entre “recursos afectados” y “recursos no afectados”, tanto de los recursos económicos como financieros. Surgen así los conceptos fundamentales de “inmovilizado” y “disponible”, por la aplicación, en las actividades fundacionales, del principio de desafectación, pues en la mayoría de los casos los recursos financieros de las Fundaciones están formados por subvenciones y donaciones, ya sean públicas o privadas, destinados al cumplimiento de una determinada función.

En cuanto a los recursos financieros que haya captado la Fundación para el cumplimiento de un fin concreto, tendremos que localizar el origen de los mismos que estén afectados o indisponibles y la aplicación en los recursos económicos que serán asimismo inmovilizaciones. El resto de recursos financieros que no tengan condicionantes respecto a su destino, serán verdaderas disponibilidades en la Fundación.

El análisis financiero de las Cuentas Anuales de las Fundaciones, parte del planteamiento y cálculo del período de maduración en todas las actividades que realiza la Fundación de forma individualizada, llegando a la conclusión de que, en las actividades puramente fundacionales, no se puede definir un período de maduración, puesto que simplemente hay que considerar el tiempo fijado de duración de un determinado proyecto, sin existir por lo tanto, el concepto de circulante en tales actividades.

Únicamente podemos especificar un período de maduración en aquellas actividades propias con explotación económica, y lógicamente en las actividades mercantiles, en las que, consecuentemente, podremos definir asimismo los conceptos de activo y pasivo circulante.

Como consecuencia de ello, proponemos una clasificación funcional de las masas patrimoniales del Balance, haciendo especial hincapié en los diferentes tipos de actividades. Si la Fundación llevara una contabilidad de fondos apropiada, dicha clasificación del Balance sería más completa y con mayor información de interés para el análisis financiero.

Asimismo, proponemos la elaboración de los estados contables complementarios que se utilizan actualmente en la gestión empresarial, tales como el Estado de Origen y Aplicación de Fondos y el Estado de Tesorería, realizando una distinción fundamental entre variaciones de fondos debidos a operaciones de funcionamiento, y operaciones de fondos permanentes correspondientes al fondo de rotación de la Fundación, de tal forma que en cada apartado aparezca por separado el detalle de cada una de las actividades.

En el Estado de Tesorería se propone un mayor detalle en los cobros y pagos de los movimientos correspondientes de las masas patrimoniales, en función de la disponibilidad o inmovilización de cada recurso, tanto

económico como financiero, indicando en cada uno de ellos el tipo de actividad al que se refiere.

El análisis financiero lo complementamos con una adaptación de los ratios de carácter financiero de la gestión empresarial a las actividades que realiza la Fundación, pues ésta es la única vía para obtener datos comparables, ya que, en los casos en que las Fundaciones realicen actividades económicas, deben situarse en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, y realizar un análisis comparativo con los datos que arroja el sector.

El problema fundamental se encuentra en aquellas Fundaciones que realizan únicamente actividades puramente fundacionales, las cuales carecen por completo de la posibilidad de comparación de datos financieros.

La importancia de las Fundaciones en España, tanto social como económica, debería promover una línea de investigación de estudios empíricos del Tercer Sector en general, y de las Fundaciones en concreto, de tal forma que estas entidades pudieran realizar análisis y gestión de la información contable, tanto fundacional como empresarial, con un punto de referencia en las actividades realizadas por cada una de las entidades que configuran el Tercer Sector.

## BIBLIOGRAFÍA

ALBERICH NISTAL, T. (1998). Guía fácil de asociaciones: manual de gestión para la creación, desarrollo y dinamización de entidades sin ánimo de lucro. Ed. Dykinson. Madrid.

ALVAREZ DE MON. S:

- (1997): "El Tercer Sector: una categoría residual". *Primer Encuentro sobre Entidades sin Ánimo de Lucro*. 5 y 6 de marzo de 1997. Madrid. IESE.
- (1998): *El Tercer Sector: Retos y propuestas para el próximo milenio*. Ed. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Publicaciones. Madrid.

AMAT SALAS, O. (1992). Análisis económico-financiero. Ed. Gestión 2.000. S.A. Barcelona.

AMAT SALAS, O.; BLAKE, J.; QUIROGA, J. y BUSCÁ, J. (2000). Ratios sectoriales. Ed. Gestión 2000. S.A. Barcelona.

ANALISTAS FINANCIEROS INTERNACIONALES, S.A. (1999). *El Tercer Sector: El Voluntariado en la Comunidad de Madrid*. Ed. Instituto de Estadística. Conserjería de Hacienda. Comunidad de Madrid.

ANDER-EGG, E. (1990). *Administración de programas de acción social*. Ed. Servicio central de publicaciones del gobierno vasco.

ANHEIER, H.K. y WOLFGANG SEIBEL (1990). *The third sector: comparative studies of nonprofit organizations*. Ed. Berlin. Walter de Gruyter.

ANTHONY, R.N.:

- (1978): "Financial accounting in nonbusiness organizations". *Financial Accounting Standards Board*.
- (1989): "Should business and nonbusiness accounting be different". *Harvard Bus-School Press*. Boston.
- (1982): "Aspectos particulares de la información contable para las entidades no lucrativas". *Harvard-Deusto Business Review*. Nº 9. 1<sup>er</sup> trimestre. 4-17.

ANTHONY, R.N. y YOUNG, D.W. (1988). "Management Control in Nonprofit Organizations". *Irwin*. Illinois.

ARIAS VELASCO. J. (1995). La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro. Ed. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas: Coordinadora Catalana de Fundaciones.

ARNAU PARADIS, A.:

- (1998a): "Comentarios sobre la Adaptación del Plan General de Contabilidad a Entidades Privadas sin Fines Lucrativos". *III Encuentro de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Alicante. Mayo 1998.
- (1998b): "Reflexiones en torno al tratamiento contable de las subvenciones de capital en las entidades sin ánimo de lucro". *Técnica Contable*. Año L. Nº 595. Julio. 497-512.

ARNAU PARADIS, A. y BALAGUER COLL, M<sup>a</sup>. T. (2000). "Análisis de la información contable en las Administraciones Públicas y en las entidades privadas sin ánimo de lucro: diferencias y similitudes". *Técnica Contable*. Nº 624. Año LII. 927-938.

ARRUÑADA SÁNCHEZ, B. (1986). "La naturaleza de las actividades de servicios como condicionante de su eficiencia económica". *Esic-Market* nº52. Abril-junio. 67-84.

ARTHUR ANDERSEN (1999). Adaptación de las entidades no lucrativas al Plan General de Contabilidad. Ed. Deusto. S.A. Barcelona.

ASCOLI, U. (1987). "Estado de Bienestar y Acción Voluntaria". *Revista Española de Investigaciones Sociológicas. Centro de Investigaciones Sociológicas*. Nº 38. Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA):

- (julio 1997): Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas. Principios de Contabilidad de gestión. Propuesta de Documento 16. AECA. Madrid.

BADENES GASSET, R.:

- (1962): Legislación de Beneficencia Particular. Ed. Bosch. Barcelona.
- (1977): Las Fundaciones de Derecho Privado. Doctrina y textos legales. Ed. Acervo. Barcelona.

BAKER & McKENZIE y otros. (1999). Guía de consulta para entidades no lucrativas en materia legal y fiscal. Ed. Fundación Empresa y Sociedad. Madrid.

BARATO RISOTO, L. (1995). "Las Cuentas Anuales. La rendición de cuentas". En: Las Fundaciones. Su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable. *Jornadas sobre la nueva Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, dirigidas y coordinadas por Ignacio Olmos Vicente. Ed. Dickinson. S.L. Madrid.

BARCELÓ RICO-AVELLO, G. (1996). Regímenes fiscales especiales: Fundaciones, Asociaciones, entidades parcialmente exentas e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. Ed. Colex. Madrid.

BARRENO VARA, G:

- (1987): La rendición de cuentas de las Fundaciones benéfico-asistenciales. Nueva normativa económico-social. Ed. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social. Madrid.
- (1990): "Aspectos económicos y patrimoniales de las fundaciones". En: *Presente y futuro de las fundaciones*. Ed. Cívitas. Fundación ONCE. Madrid.



- (1991): "La colaboración de los economistas en las entidades no lucrativas". *Economistas*. Nº51. Octubre-noviembre. Madrid. 56-66.

BERNSTEIN, L.A. (1989). *Análisis de Estados Financieros*. Ed. Deusto. Bilbao.

BLANCO RUIZ, J.F. (1987). *El protectorado de Fundaciones en el Real Decreto e Instrucción de 14 de marzo de 1899: estudio crítico, comentarios y concordancias*. Ed. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social. Madrid.

BOBADILLA DÍAZ, P. y DEL ÁGUILA RODRÍGUEZ, L. (1998). *Planificación estratégica para ONG's*. Serie Manuales de Capacitación. Nº 2. Perú.

BUENO ABAD, J.R. (1988). *Servicios sociales: planificación y organización*. Ed. Mestral. Valencia.

CABRA DE LUNA, M.A:

- (1985): *Sistema de servicios sociales*. Ed. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Dirección General de Acción Social. Madrid.
- (1991): "Las Fundaciones en España". En: *Las entidades no lucrativas de carácter social y humanitario*. Dirección y coordinación: DE LORENZO GARCÍA, R.; CABRA DE LUNA, M. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. Ed. Fundación ONCE: La Ley. Madrid.
- (1995): "Contabilidad, auditoría y presupuestos". En: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales*. Vol. I. Ed. Escuela Libre Editorial, Marcial Pons. Fundación ONCE. Madrid.
- (1998): *El Tercer Sector y las Fundaciones de España hacia el nuevo milenio. Enfoque económico, sociológico y jurídico*. Ed. Escuela Libre Editorial. Madrid.

CALZADO CEJAS, Y. y GARCÍA VALDERRAMA, T. (1993). "El control de asignación de recursos en las entidades sin fines lucrativos: La contabilidad de fondos". *V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Sevilla.

CAMPOS FERNÁNDEZ, M. (2001). Propuesta de un modelo de información financiera y contable para la gestión del sistema público de las pensiones en España. Tesis doctoral. Universidad Complutense de Madrid.

CÁNOVAS SÁNCHEZ, F. (1989). "Fundaciones culturales: situación actual y perspectivas de futuro", en *VIII Cursos de Verano*, San Sebastián. Universidad del País Vasco.

CASADO, D.:

- (1988): Introducción a los servicios sociales. Ed. Acebo. Madrid.
- (1998): "El sector voluntario de objeto social en perspectiva europea". En: *¿Trabajo voluntario o Participación?: elementos para una sociología del tercer sector*. Coordinado por Ariel Jérez. Ed. Tecnos. Madrid.

CASTILLO LAGUARTA, M.A.; MONCLUS SALAMERO, A. M<sup>a</sup>. y RUEDA TOMAS, M.:

- (1998a): "Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad y de información presupuestaria a entidades sin ánimo de lucro. Caso práctico". *Técnica Contable*. Año L. N<sup>o</sup> 593. Mayo. 371-394.
- (1998b): "Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad y de información presupuestaria a entidades sin ánimo de lucro. Caso práctico (conclusión)". *Técnica Contable*. Año L. N<sup>o</sup> 594. Junio. 455-466.

CORONA ROMERO, E. (1995). "Comentarios al proyecto de Adaptación del Plan General de Contabilidad a Fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro". *Partida Doble*. N<sup>o</sup> 58. Julio-agosto. 70-79.

CORONA ROMERO, E.; LESCURE CEÑAL. P.; TALAVERO SANGUINO, J. y VILLANUEVA LIÑÁN, S. (1995). Análisis práctico de la Ley 30/1994 y Compendio Legislativo Concordado. Ed. CISS.

CORONA ROMERO, E. y OLMOS ESTEBAN, J.L. (1995). Las Fundaciones. Su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable. Ed. Dickinson. S.L. Madrid.

CUADRADO EBRERO, A. (1983). Cash-Flow y flujo de recursos. Ed. Instituto de Planificación Contable. Madrid.

CUBILLO VALVERDE, C. (1982). "La contabilidad como instrumento para la gestión de las Fundaciones". *Temas actuales de Fundaciones*. Nº 6. Ed. Centro de Fundaciones. Madrid.

DE LORENZO GARCÍA, R.:

- (1993): El nuevo derecho de Fundaciones. Ed. Marcial Pons, Ediciones jurídicas, S.A. Madrid.
- (1995a): Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales. Tomo I: Estudios previos. Ed. Escuela Libre Editorial: Marcial Pons. Madrid.
- (1995b): Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales. Tomo II: Documentos. Ed. Escuela Libre Editorial: Marcial Pons. Madrid.

DE LORENZO GARCÍA, R. y CABRA DE LUNA, M. (1993). El Sector No Lucrativo en España. Ed. Escuela Libre Editorial. Madrid.

DE LA CUESTA SAENZ, J.M. (1995). "La constitución y dotación de Fundaciones". *Jornada: Fundaciones y Mecenazgo*. Burgos, 5 de mayo de 1995.

DEL CAMPO ARBULO, J.A.:

- (1996): Ley de Fundaciones. Comentarios a la Ley 30/1994 de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. Ed. Centro de Fundaciones.
- (2000): La fiscalidad de las Fundaciones y el mecenazgo. Ed. Tirant lo blanch. Valencia.

DE PRADA GONZÁLEZ, J.M<sup>a</sup>.:

- (1994): "Aspectos notariales de la Ley de Fundaciones". *Revista Jurídica del Notariado*. Nº 11. Julio-septiembre. Madrid.
- (1995): Constitución, Modificación y Extinción de Fundaciones en la nueva Ley. En: *Las Fundaciones. Su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable*. Ed. Dykinson. Madrid.

DOCUMENTACIÓN PREPARADA PARA LA TRAMITACIÓN DE LA LEY DE FUNDACIONES – *BOCG Congreso, Serie A, núm. 122, de 30 de septiembre de 1992, Documentación núm. 108, Secretaría General del Congreso de los Diputados.*

DOCUMENTACIÓN PREPARADA PARA LA TRAMITACIÓN DEL PROYECTO DE LEY DE INCENTIVOS FISCALES A LA PARTICIPACIÓN PRIVADA EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL – *BOCG Congreso, Serie A, núm. 89-1, de 22 de junio de 1992, Documentación núm. 97, Secretaria General del Congreso de los Diputados.*

DURÁN RIVACOBA, R. (1996). *El negocio jurídico fundacional*. Ed. Aranzadi. Pamplona.

DRUCKER, P.F.:

- (1990): "Qué se puede aprender de las organizaciones altruistas". *Harvard-Deusto Business Review*. Nº 41. 1<sup>er</sup> trimestre. 19-26.
- (1991): "Generosidad: el Cuarto Sector". *Revista Expansión, especial Mecenazgo*. Junio. Madrid.
- (1996): *Dirección de instituciones sin fines de lucro: teoría y práctica*. Ed. El Ateneo. Barcelona.

EDLES, L. P. (1993). *Fundraising: hands-on tactics for nonprofit groups*. Ed. McGraw-Hill. New York.

ELKIN, R. y MOLITOR, M. (1985/1986). "A Conceptual Framework for Selecting Management Indicators in Nonprofit Organization". *Administration in Social Work*. Vol.9. Nº 4.

ESTEBAN SALVADOR, L.:

- (1999): "Análisis del Plan General de Contabilidad de las Entidades Sin Fines Lucrativos de 1998". *X Congreso de AECA*.
- (2000): "Auditoría externa de las Fundaciones: análisis de la legislación reguladora". *Actualidad Financiera*. Nº 4. Abril. 31-46.
- (2001): "Fundaciones: El registro contable de la dotación fundacional". *Partida Doble*. Nº 123. Junio. 94-103.

ESTEO SÁNCHEZ, F. (1993): "Afianzamiento mundial de los Estados de Tesorería: Borrador de la Norma Internacional de Contabilidad (N.I.C.) número 36". *Actualidad Financiera*. Nº 24. 14-20 junio. C-237-255.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Norwalk, Connecticut:

- Statements of Financial Accounting Concepts:
  - (1980): SFAC Nº 2: "Qualitative Characteristics of Accounting Information".
  - (1980): SFAC Nº 4: "Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations".
  - (1985): SFAC Nº 6: "Elements of Financial Statements".
- Statements of Financial Accounting Standards:
  - (1987): SFAS Nº 93: "Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations". Rectificado por:
  - (1988): SFAS Nº 99: "Deferral of the Effective Date of Recognition of Depreciaton by Not-for-Profit Organizations".
  - (1987): SFAS Nº 95: "Statements of Cash Flow".
  - (1993): SFAS Nº 116: "Accounting for Contributions Received and Contributions Made"
  - (1993): SFAS Nº 117: "Financial Statements of Nont-for-Profit Organizations".

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. (1992). "Del cuadro de financiación al estado de flujos de tesorería". *Actualidad Financiera*. Nº 7. 17-23. Febrero. C-23-57.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. y PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. (1996). "El proceso de gestión de las entidades no lucrativas y las normas de información presupuestaria elaboradas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)". *Actualidad Financiera*. Nº 1 especial. *Monográfico Contabilidad*. Marzo. 51-65.

FERNÁNDEZ PIRLA, J.M.:

- (1974): Economía de gestión de la empresa. Ediciones ICE. Madrid.
- (1983): Teoría económica de la contabilidad: Introducción contable al estudio de la economía. Ed. ICE. Madrid.

FERNÁNDEZ PEÑA, E. (1991). "El Capital Circulante en el nuevo Plan General de Contabilidad". *Partida Doble*. Nº 16. Octubre. 33-35.

FLORES CABALLERO, M. (1990). "La tesorería generada en el ejercicio económico". *Técnica Contable*. Año XLII. Nº 495. Marzo. 113-120.

FLORES CABALLERO, M.; FLORES GIMENO, M<sup>a</sup>.R. y GÓMEZ ÁLVAREZ, J. (2001). "Las cuentas anuales y el tratamiento del excedente en las entidades sin ánimo de lucro". *Técnica Contable*. Año LIII. Nº 628. Abril. 279-302.

FLORES CABALLERO, M. y RIVERO MENÉNDEZ, J.A. (1999). "Aspectos fiscales y contables de las Fundaciones". *Partida Doble*. Nº. 103. Septiembre. 64-73.

FLORES CABALLERO, M.; RIVERO MENÉNDEZ, J.A. y LARA SÁNCHEZ, F. (1999). "El control presupuestario de las entidades sin fines de lucro". *Técnica Contable*. Año LI. Nº 611. Noviembre. 753-766.

FULLANA BELDA, C.:

- (1998): "Algunas consideraciones sobre las diferencias entre la contabilidad de las empresas lucrativas y la de las entidades privadas sin ánimo de lucro: una especial referencia al modelo contable para las Fundaciones en España". *En el libro homenaje a D. Enrique Fernández Peña, D. Rafael Muñoz-Yusta y D. Melecio Riesco Escudero*. Ed. ICAC. Madrid. 305-321.
- (2001): La información contable externa en las Entidades Privadas No Lucrativas: Las Fundaciones. Tesis Doctoral. Universidad Complutense de Madrid.

FUNDACIÓN BBV. (1998). El Tercer Sector en España. Avance de resultados.

GABÁS TRILLO, F. (1992). Comentarios sobre el nuevo Plan General de Contabilidad. Ed. ICAC. Madrid.

GARCÍA ANDRADE, J. (1997). La Fundación: un estudio jurídico. Ed. Escuela Libre Editorial. Madrid.

GARCÍA ARTHUS, E.:

- (1993): Modelo contable en las entidades sin finalidad lucrativa. Tesis Doctoral. Universidad de La Coruña.
- (1995): "El problema de la depreciación en las Fundaciones". *Partida Doble*. Nº 59. Septiembre. 28-33.

GARCÍA HERRERO, G.A. y RAMÍREZ NAVARRO, J.M. (1996). Diseño y evaluación de Proyectos Sociales. Ed. Biblioteca de temas sociales. Zaragoza.

GARCÍA IZQUIERDO, B. (1998). El diseño de un sistema de información marketing para mejorar la eficacia en la toma de decisiones de una organización humanitaria. Tesis Doctoral. Universidad de Deusto.

GARCÍA LUIS, T. (1995). Fiscalidad de Fundaciones y asociaciones. Ed. Lex Nova. Valladolid.

GARCÍA PÉREZ DE LEMA, D. y MARTÍNEZ CONESA, I. (1992). "Una propuesta de clasificación funcional del balance en el análisis económico-financiero". *III Seminario de Análisis de Estados Económico-Financieros*. ASEPUC. Alicante.

GARCÍA ROCA, J.:

- (1992): Público y privado en la acción social: del Estado del Bienestar al Estado social. Ed. Editorial Popular. Madrid.
- (1996): "El Tercer Sector". *Documentación social. Revista de Estudios Sociales y de Sociología Aplicada*. Nº 103. Ed. Cáritas Española. Madrid.

GARCÍA TREVIJANO FOS, J.A. (1967). Tratado de Derecho Administrativo. Tomo II. Ed. Revista de Derecho Privado. Madrid.

GARCÍA VALDERRAMA, T. (1993). "Medidas de eficacia y eficiencia en organizaciones sin ánimo de lucro: importancia de los indicadores". *Actualidad Financiera*. Nº 11. Marzo. C-73-83.

GARRIGES & ANDERSEN (1999). Guía de consulta para entidades no lucrativas en materia legal y fiscal. Ed. Fundación Empresa y Sociedad. Madrid.

GAY SALUDAS, J.M<sup>a</sup>. (1997): "El cierre del ejercicio contable y las Cuentas Anuales en las Fundaciones. Análisis del presupuesto fundacional". *Primer Congreso Nacional sobre Fundaciones Españolas. Problemática actual y soluciones en el medio y largo plazo*. Valencia.

GIJÓN GARCÍA, L. (1997). "L'Avaluació". Treball efectiu d'ONGs. Curs bàsic per a voluntariat. Centre de Formació per a la Cooperació. Palma: Fons Mallorquí de Solidaritat Cooperació.

GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F.:

- (1995a): "La información externa y la información para la gestión en las entidades sin ánimo de lucro". *Partida Doble*. Nº 58. Julio-agosto. 57-69.
- (1995b): "Borrador del PGC para entidades sin ánimo de lucro. (I)". *Partida Doble*. Nº 62. Diciembre.
- (1996): "Borrador del PGC para entidades sin ánimo de lucro. (II)". *Partida Doble*. Nº 64. Febrero. 66-80.
- (1998): "Ley de Fundaciones de la Comunidad de Madrid. Comentarios". *Partida Doble*. Nº 93. Octubre. 81-82.
- (1999): "Ley de Fundaciones de la Comunidad Valenciana. Comentarios". *Partida Doble*. Nº 98. Marzo. 94-95.

GIMÉNEZ-REYNA, E. y ZURDO, J. (1995). "Comentarios al art. 48 de la Ley de Fundaciones: Ámbito de la exención". En: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*. Ed. Escuela Libre Editorial. Marcial Pons. Madrid.

GONZÁLEZ PASCUAL, J. (1992). Análisis de la empresa a través de su información económico-financiera. Ed. Pirámide. Madrid.

GOXENS ORENSANZ, M<sup>a</sup>. A. y GAY SALUDAS, J. M<sup>a</sup>. (2000). Análisis de Estados Contables. Diagnóstico económico-financiero. Ed. Prentice Hall Iberia, S.R.L. Madrid.



- GROSS MALVERN, J. y WARSHAVER, W. (1983). *Financial and Accounting Guide for Nonprofit Organizations*. Ed. John Wiley & Sons. New York.
- GUERRAS MARTÍN, L. A. (1995). "La Dirección Estratégica en las Organizaciones No Lucrativas", en CUERVO GARCÍA, A. (Director): *Dirección de Empresas de los Noventa. Homenaje al Prof. Dr. Marcial-Jesús López Moreno*. Civitas. Madrid.
- GUIJARRO ARRIZABALAGA, F. (1992). "El gerente de Fundaciones". En: *Las Fundaciones y la sociedad civil*. Ed. Civitas. Madrid.
- HENKE, E.O. (1984). "Introduction to Nonprofit Organization Accounting". *Kent Publishing Company*. Boston, Massachusetts.
- HERRERA GÓMEZ, M. (1998). *El Tercer sector en los sistemas de bienestar*. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia.
- HERZLINGER, R.E. y SHERMAN, H.D. (1981). "Ventajas de una contabilidad rigurosa para las entidades no lucrativas". *Harvard-Deusto Business Review*. Nº 8. 4º trimestre. 110-123.
- HICKS, J.R. (1974). *Valor y capital: investigación sobre algunos principios fundamentales de teoría económica*. Ed. Fondo de cultura económica. México.
- IGLESIAS SÁNCHEZ, J.L. (1992). "Necesidad de incorporar el Cash-Flow a las Cuentas Anuales del Plan General de Contabilidad": *Técnica Contable*. Año XLIV. Nº 518. Febrero. 83-104.
- JARRE, D. (1991). "La iniciativa social y humanitaria en Europa Occidental". *Entidades no lucrativas de carácter social y humanitario*. Ed. La Ley. Colección Solidaridad. Madrid.
- JIMÉNEZ DÍAZ, A. (1998). *La exención de las Fundaciones y la crisis fiscal del Estado*. Ed. McGraw-Hill. Madrid.
- KAPLAN, R.S. Y NORTON, D.P. (1999). *Cuadro de mano integral. Gestión 2000*. Barcelona.

- KNAPP, M. (1990). La economía de los servicios sociales. Ed. Escola Universitaria de Treball Social: La Llar del Llibre. Barcelona.
- LACRUZ BERDEJO, J.L. (1984). Las Fundaciones en la Constitución Española de 1978. Anuario de Derecho Civil, nº3.
- LAFFARGA BRIONES, J. y PIÑERO LÓPEZ, J.M. (1995). "Análisis de estados financieros: reflexiones para la confección de un programa". *Actualidad Financiera*. Nº 13/27 marzo – 2 abril. C-551-580.
- LINARES ANDRÉS, L. (1998). Las Fundaciones. Patrimonio, funcionamiento y actividades. Ed. Tirant lo Blanch. Universidad de Valencia.
- LOPEZ-NIETO Y MALLO, F. (1996). Manual de Fundaciones. Ed. Bayer. Barcelona.
- LOZA AGUIRRE, J. (1991). "Definición del sector social y actividades que realiza". *Las Entidades no lucrativas de carácter social y humanitario*. Ed. La Ley. Colección Solidaridad. Madrid.
- LYNN, E. S. y FREEDMAN, R.J. (1983). Fund Accounting: Theory and Practice. Ed. Prentice-Hall. Englewood Cliffs. New Jersey.
- MARBÁN GALLEGO, V. (2000). "Estructura económica y organizativa de las entidades voluntarias en España". *Economistas*. Nº 83. Madrid. 124-136.
- MARCUELLO SERVOS, C. (1995). Ensayos sobre la economía de las Organizaciones No Lucrativas. Aplicaciones al caso español. Tesis Doctoral. Universidad de Zaragoza.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (1996). Régimen tributario del mecenazgo en España. Ed. La Ley-Actualidad. Madrid.
- MARTÍN MATEO, R. (1973). Ordenación del Sector Público en España. Ed. Cívitas. Madrid.
- MARTÍNEZ, J.L. (1994). "Las organizaciones no lucrativas y la prestación de servicios de cooperación al desarrollo". *Boletín de Estudios Económicos*. Vol. XLIX. Nº 153. Diciembre. 405-415.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (1999). Fundaciones y mecenazgo: análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre. Ed. Aranzadi. Pamplona.

MARTÍNEZ MARTÍN, M. I. (2000). Empleo y trabajo voluntario de las ONG's de acción social. Ed. Centro de Estudios Económicos de la Fundación Tomillo. Madrid.

MAUTZ, R. K. (1988). "Monuments, Mistakes and Opportunities". *Accounting Horizons*. Junio. 123-128.

MAYOR ZARAGORA, F. (1993). El papel de las Fundaciones en el desarrollo de la sociedad civil. Ed. Fundación Marcelino Botín. Santander.

MERINO RUBIO, G. (1998). El remanente de tesorería como instrumento del análisis financiero en la Administración General del Estado". Tesis doctoral. Universidad Complutense de Madrid.

MEUNIER, B. (1993). La gerencia de las Organizaciones no Comerciales. Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid.

MOLINA SÁNCHEZ, H. (1998). "La información económica suministrada por las entidades sin ánimo de lucro". *Técnica Contable*. Año L. Nº 590. Febrero. 95-114.

MOLLÁ COTS, S. (1988). El modelo de valoración e información contable en las unidades económicas de producción no lucrativas. Tesis Doctoral. Universidad Complutense de Madrid.

MONSERRAT CODORNIU, J.:

- (1989): El gasto público y la eficiencia en la prestación de servicios sociales. Análisis del sector público y del sector privado no lucrativo. Tesis Doctoral. Universidad de Barcelona.
- (1991): "Hacia una teoría económica del Tercer Sector: una primera aproximación". *Economistas*. Nº 51. 18-29.

MONTESINOS JULVE, V. (1992). "Análisis Contable de la información contable pública". *III Seminario de Análisis de Estados Económico-Financieros*. Alicante.

MORALES GUERRERO, A.:

- (1998): Información contable y gestión en las entidades no lucrativas. Tesis Doctoral. Universidad de Valladolid.
- (1999): "Los principios contables en la Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos: Una especial referencia a las Fundaciones". *Actualidad Financiera*. Nº 3. Marzo. 49-59.

MORRELL, L. R. (1986). "Yardsticks for Performance of Nonprofit Management". *Directors & Boards*. Vol.10. Nº 2.

MORRELL OCAÑA, L. (1978). "Notas sobre el arcaísmo del Derecho de las Fundaciones Benéficas". *Revista de Derecho Administrativo*. Madrid.

MORILLO GONZÁLEZ, F. (1999). El proceso de creación de una Fundación. Ed. Aranzadi. Pamplona.

MUÑOZ COLOMINA, C. (1984). Aportaciones contables a los nuevos objetivos y enfoques socio-económicos de la empresa. Tesis Doctoral. Universidad Complutense de Madrid.

MUÑOZ COLOMINA, C. y NORVERTO LABORDA, M<sup>a</sup>. C. (1995). "El Balance social: un ausente en el Plan General de Contabilidad Pública". *Actualidad Financiera*. Nº 1/ 2 - 8 enero. 23-40.

NIETO ALONSO, A. (1996). Fundaciones: su capacidad: especial consideración a la realización de actividades mercantiles e industriales. Ed. Fundación Pedro Barrié de la Maza, Conde de Fenosa.

NORVERTO LABORDA, M<sup>a</sup>. C. (1996). "Los principios contables en el Plan General de Contabilidad". *Actualidad Financiera*. (Monográfico contabilidad). Marzo. 87-103.

NORVERTO LABORDA, M<sup>a</sup>. C.; CAMPOS FERNÁNDEZ, M<sup>a</sup>.; MUÑOZ COLOMINA, C y ZORNOZA BOY, J. (1999). Los indicadores para la gestión pública. Trabajo de investigación para el Instituto de Estudios Fiscales. Universidad Complutense de Madrid.

#### NORMATIVA ESPAÑOLA:

- Ley 3/1994, de 19 de mayo, del Voluntariado Social de la Comunidad de Madrid.
- Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.
- Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regula determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.
- Ley 6/1996, de 15 de enero del Voluntariado.
- Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal.
- Real Decreto 384/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia Estatal.
- Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades.

NORMAS DE CONTABILIDAD DE LAS FUNDACIONES BENÉFICO-ASISTENCIALES. *Técnica Contable*. Nº. Junio 1987. 313-330.

OLMOS VICENTE, I., ORTEGA CARBALLO, E. (1999). Contabilidad de Fundaciones y asociaciones. Ed. Dykinson. Madrid.

#### ORTEGA CARBALLO, E.:

- (1997): "Información económica de las Fundaciones: documentos que la integran". En: *Las Fundaciones: desarrollo reglamentario de la ley*. Directores: PIÑAR MAÑAS, J.L. y OLMOS VICENTE, I. Ed. Dykinson: Fundación Alfonso Martín Escudero. Madrid.

- (1998): "La Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos". En: *Las Fundaciones: su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*. Dirigido por Ignacio Olmos Vicente. Ed. Dykinson: Fundación Universitaria San Pablo-CEU. Madrid.

ORTEGA CARBALLO, E. y ROS AMORÓS, F. (1999). "La adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos". En: *El sector no lucrativo en España. Especial atención al ámbito social*. Coordinador: Maximino Carpio. Ed. Pirámide. Madrid.

PALOU BRETONES, A. (1994). Régimen tributario de las fundaciones: un caso práctico, la Fundación Hospital Verín. Ed. Trivium. Madrid.

PALLOT, J. (1990). "The nature of Public Sector Assets: a response to Mautz". *Accounting Horizons*. Junio. 79-85.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (1999). Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación. Ed. Lex Nova. Valladolid.

PERIAÑEZ CAÑADILLA, I. (1993). El marketing en los mercados no lucrativos: Marketing político. Tesis Doctoral. Universidad del País Vasco.

PETERSON, V.M. (1983). "Financial Analysis and Planing. Tools for Non Profit". *Fund Raising Management*. Vol.14. Nº9.

PINA MARTÍNEZ, V. y TORRES PRADAS, L. (1995). "Indicadores de output para el análisis de eficiencia de las Entidades No Lucrativas. Aplicaciones en el sector público español". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Octubre-diciembre. 969-989.

PIÑAR MAÑAS, J.L.:

- (1987): Legislación sobre Instituciones de Beneficencia particular: Fundaciones benéfico-asistenciales puras y mixtas. Ed. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social. Madrid.
- (1992): Régimen jurídico de las Fundaciones: Jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo. Ed. Ministerio de Asuntos Sociales. Madrid.

- (1995a): "Notas sobre el régimen del Protectorado en la nueva ley de Fundaciones". *En torno a la Ley 30/94 de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*. Ed. Centro de Fundaciones. Fundación San Benito Alcántara.
- (1995b): "Régimen jurídico público de las Fundaciones en la nueva ley española de Fundaciones y Mecenazgo". *En: Asociaciones, Fundaciones y cooperativas*. Director: Juan José Marín. Consejo General del Poder Judicial. Madrid.
- (1997): *Las Fundaciones en Iberoamérica: Régimen jurídico*. Ed. McGraw Hill. Madrid.

PLACER GALAN, J.L. (1989). *El marketing no lucrativo: una aplicación de técnicas de análisis multivariable*. Tesis Doctoral. Universidad de Oviedo.

PÓVEDA BERNAL, M. I. (1999). "Consideraciones críticas sobre el Registro de Fundaciones". *En: Las Entidades sin fin de lucro. Estudios y problemas*. Coordinación y nota preliminar por Carlos Vattier Fuenzalida. Ed. Servicio de publicaciones. Universidad de Burgos.

RAMOS STOLLE, A. (1996). "Una aproximación a la problemática contable de las Fundaciones". *Ensayo sobre la contabilidad y economía. Libro homenaje al Profesor Angel Saez Torrecilla*. Tomo I: Contabilidad de gestión y economía financiera. Ed. ICAC. Madrid. 811-828.

REAL PÉREZ, A. (1995). "Aspectos prácticos de la Ley de Fundaciones". *En torno a la Ley 30/94 de Fundaciones y de Incentivos Fiscales. Encuentro de Toledo*. Ed. Centro de Fundaciones. Fundación San Benito de Alcántara.

REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, A. (1994). *La nueva Ley de Fundaciones*. Ed. Centro de Estudios Financieros. Madrid.

RECALDE DÍEZ, J.R. (1999). "La empresa y la ley vasca de Fundaciones". *Estudios Empresariales*. Nº 100. Revista cuatrimestral. 1999/2. Ed. Universidad de Deusto. San Sebastián. 54-60.

RICO PÉREZ, F. (1982). *Las Fundaciones en la Constitución española*. Ed. Ilustre Colegio de Abogados de Toledo. Toledo.

RIVERO ROMERO, J. (1989). *Contabilidad financiera*. Ed. Trivium.

RIVERO TORRE, P.:

- (1969): "Las posibilidades de la integración cooperativa en el sector agrario". *Estudios Cooperativos*. Ed. Asociación de Estudios Cooperativos. Madrid. 25-39.
- (1991): Generación de valores añadidos en la empresa: Productividad y reparto. Ed. Real Academia de Doctores de Madrid.
- (1989): Cash-Flow. Estado de Origen y Aplicación de Fondos y el Control de Gestión. Ed. Ciencias de la Dirección. S.A. Madrid.
- (1993): Análisis de Balances y Estados Complementarios. Ed. Pirámide. Madrid.

RIVERO TORRE, P.; BANEGAS OCHOVO, R. y otros. (1998). Análisis por ratios de los Estados Contables Financieros (Análisis Externo). Ed. Cívitas. Madrid.

RODRÍGUEZ ARIZA, L.; PÉREZ LÓPEZ, M<sup>a</sup>. C. y FLORES JIMENO, M<sup>a</sup> R. (2001). "Problemática contable del Patrimonio Histórico en entidades sin ánimo de lucro". *Técnica Contable*. N<sup>o</sup> . Enero. 9-24.

RODRÍGUEZ CABRERO, G. Y MONSERRAT CODORNIU, J. (1996). "Las Entidades voluntarias en España. Institucionalización, estructura económica y desarrollo asociativo". Ed. Ministerio de Asuntos Sociales. 177-275.

RODRÍGUEZ-VILARIÑO, A. (1980). Bases para un modelo homogéneo de rendición de cuentas de Fundaciones. *Temas de Fundaciones*. N<sup>o</sup>5. Ed. Centro de Fundaciones.

ROJO RAMÍREZ, A. A. (1990): "Estado de flujos de tesorería. Presentación". *Técnica Contable*. Año XLII. N<sup>o</sup> 496. Abril. 145-168.

ROLDÁN GARCÍA, E. (1998). Tercer Sector, políticas públicas y servicios sociales. Tesis Doctoral. Universidad Complutense de Madrid.



RUIZ OLABUÉNAGA, J.L.:

- (2000a): "El sector no lucrativo en España". Economistas. Nº 83. Economía del Tercer Sector. Colegio de Economistas de Madrid. 63-78.
- (2000b): El sector no lucrativo en España. Ed. Fundación BBV. Bilbao.

SAENZ DE MIERA, A. (2000). El azul del puzzle: la identidad del tercer sector. Ed. Nobel. Oviedo.

SAJARDO MORENO, A.:

- (1994): Las Entidades No Lucrativas en el sector de servicios sociales: análisis de su existencia y rol. Una aproximación al caso de la Comunidad Valenciana. Tesis Doctoral. Universidad de Valencia.
- (1996): Análisis económico del sector no lucrativo. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia.

SALAMON, L.M. y ANHEIER, H.K.:

- (1992): "In search of the nonprofit sector I: The questions of definitions". Vol. Nº 3.
- (1993): A comparative study of the non profit sector: purpose, methodology, definition and clasifications. Researching the voluntary sector. Charities Aid Foundation.
- (1994): The emerging nonprofit sector: An overview. Baltimore: The Johns Hopkins University. Institute Policy Studies.
- (1997): Defining the Nonprofit Sector: A Cross-National Analysis. Manchester University Press. Manchester, U.K.
- (1999): Nuevo estudio del sector emergente: resumen; valoración revisada. Ed. Fundación BBV. Bilbao.

SALAS MURILLO, S. (1997). Los elementos configuradores del concepto asociación. Tesis Doctoral. Universidad de Zaragoza.

SALELLES CLIMENT, J.R. (1997). El patronato de la Fundación. Ed. Aranzadi. Pamplona.

SÁNCHEZ ARROYO, G.:

- (1990): La contabilidad de las entidades sin finalidad lucrativa. Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.
- (1993a): *Proyecto docente e investigador. Universidad Nacional de Educación a Distancia*. Madrid.
- (1993b): "Aspectos más característicos relacionados con la contabilidad de las Leyes de Fundaciones". *Técnica Contable*. Año XLV. Nº 538. Octubre. 611-624.
- (1993c): "Contabilidad y auditoría en las Fundaciones". *Actualidad Financiera*. Nº 42. Noviembre. 15-21.
- (1993d): "Análisis de los estados representativos de la contabilidad de fondos. La estructura financiera de los fondos". *Actualidad Financiera*. Nº 44. Diciembre-enero. C-719-742.
- (1995): "La contabilidad de fundaciones y entidades sin ánimo de lucro". *Partida Doble*. Nº 58. Julio-agosto. 42-56.
- (1996). "Armonización de las normas jurídicas reguladoras de las entidades sin fines de lucro y las normas contables aplicables a estas entidades". *Ensayos sobre contabilidad y economía en homenaje al profesor Ángel Sáez Torrecilla*. ICAC. Madrid. Tomo I. 829-848.
- (1998): Análisis e interpretación de la información contable. Ediciones Pirámide S.A. Madrid.

SERRA MARTÍN, A. (1990). "La gestión en el sector no lucrativo". *Revista de Economía*. Nº 4.

SERRA RODRÍGUEZ, A. (1995). Las Fundaciones: elementos esenciales y constitución. Ed. Editorial Práctica de Derecho. Valencia.

SERRANO CHAMORRO, M.E. (2000). Las Fundaciones, dotación y patrimonio. Ed. Cívitas. Madrid.

TORRES PRADAS, L. (1993). "Indicadores de gestión en Entidades Sin Fines Lucrativos". *Partida Doble*. Nº 33. Abril. 55-61.

TRAUB, J. (1976). Reporting Practices of Private Foundations. City University of New York.

URÍA, R. (1975). Derecho Mercantil. Ed. Marcial Pons. Madrid.

URÍAS VALIENTE, J. (1996). Análisis de los estados financieros. Ed. Mc Graw Hill. Madrid.

VALERO AGUNDEZ, U. (1969). La Fundación como forma de empresa. Universidad de Valladolid. Ed. Sever-Cuesta.

VALIENTE BLANCO, M. (1994). "La actividad económica y comercial de las Fundaciones". *Ponencia de los cursos de verano de la Universidad de Castilla-La Mancha. Fundaciones, Mecenazgo y Sociedad Civil en el umbral del S. XXI*. Cuenca. Julio.

VAQUER CABALLERÍA, M. (1999). Fundaciones públicas y fundaciones en mano pública: la reforma de los servicios públicos sanitarios. Ed. Marcial Pons. Madrid.

VELA BARGUES, J.M.:

- (1991): "La contabilidad pública frente a la contabilidad empresarial: algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias" *Revista española de financiación y contabilidad*. Nº 68. Vol. XX. Julio-septiembre. 581-620.
- (1995): "Algunas reflexiones en torno a la contabilidad financiera de entidades sin ánimo de lucro: una especial referencia a la problemática contable de las Fundaciones". *Técnica Contable*. Año XLVIII. Nº 554. Febrero. 91-106.
- (1995-1996): "La adaptación del Plan General de Contabilidad a Fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro". *Boletín de AECA*. Nº 39. Octubre-enero. 42-43.

VERNIS DOMÉNECH, A. (1998). "La gestión de las organizaciones no lucrativas". *Harvard-Deusto Business Review*. Nº 84. 2º trimestre. 76-82.

WEISBROD, B. A. (1988). "The Nonprofit Economy". Harvard University Press. Cambridge. Massachusetts.

YOUNG, D. W. (1983). "También las entidades no lucrativas necesitan superávit". *Harvard-Deusto Business Review*. Nº 15. 3<sup>er</sup> trimestre. 95-104.

YUSTA GARCÍA, A. (1987). La propiedad agraria de las Fundaciones privadas en España. Tesis Doctoral. Universidad Complutense de Madrid.