



Colección
TESIS Y PRAXIS

ELISEO FERNANDEZ DAZA

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



ESCUELA LIBRE EDITORIAL

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



ELISEO FERNANDEZ DAZA

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



ESCUELA LIBRE EDITORIAL
Madrid, 1995

COLECCION «TESIS Y PRAXIS»

Dirigida por:

RAFAEL DE LORENZO GARCIA Y
SANTIAGO MUÑOZ MACHADO

Coordinador Editorial:

GREGORIO BURGUEÑO ALVAREZ

© 1995 Eliseo Fernández Daza

ISBN: 84-88816-10-3

Depósito Legal: M-18634-1995

Impresión: RUMAGRAF, S. A.

Nicolás Morales, 34 - 28019 Madrid

PROLOGO

En los últimos años hemos asistido en España a una participación importante de la sociedad en multitud de iniciativas relacionadas con los servicios sociales, la cultura, la educación, el medio ambiente, etc. Desde distintos ámbitos: el Estado, las empresas o las entidades no lucrativas, se han acometido multitud de proyectos dirigidos a la resolución de las carencias que presenta nuestra comunidad. En este sentido, el papel desarrollado por las Fundaciones ha sido especialmente relevante, no sólo por el gran auge de sus actividades experimentado en las últimas décadas, sino también por la importancia económica que van adquiriendo progresivamente.

El creciente desarrollo de las Fundaciones ha sido posible a pesar de la obsoleta regulación jurídica vigente y los escasos estímulos fiscales existentes.

En la actualidad, el nivel de información sobre las Fundaciones es insuficiente y si nos referimos a sus aspectos económicos, financieros y de control, son prácticamente desconocidos. Posiblemente, esta situación ha podido generar una cierta desconfianza hacia estas Instituciones. Una adecuada organización, planificación y control interno de las Fundaciones, junto con una mayor eficiencia y transparencia en el desarrollo de sus actividades y en la utilización de los recursos disponibles, constituyen los ejes de modernización de estas entidades no lucrativas de cara al año 2000. A estos objetivos responde el trabajo realizado por el Profesor Eliseo Fernández.

El libro que presentamos es su tesis doctoral, siendo un interesante trabajo de investigación en el área económica por el que consiguió su grado de doctor, con la máxima calificación, en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Alicante en el curso 1992-1993.

El autor hace un análisis de la evolución de las Fundaciones con refe-

rencia al Derecho Comparado y amplias bibliografías en la materia, permitiendo una visión de conjunto importante.

En el terreno económico se estudian las Fundaciones desde distintas ópticas: evolución del patrimonio, principios y normas contables utilizadas, sistemas de rendición de cuentas, fiscalidad y control externo.

En el trabajo se aportan diversas propuestas, destacando, entre otras, las que hacen referencia al régimen sustantivo o las medidas de estímulo fiscal o las de tipo contable, en donde se insta a la aprobación de un Plan Contable específico para las Fundaciones actualizado con la normativa vigente. En este sentido, considera que dichas medidas contribuirán a la homogeneización de la información económico-contable, permitiendo el tratamiento de ésta y la planificación y toma de decisiones en la gestión. Por último, se plantea la necesidad de realizar auditorías externas en determinadas Fundaciones, cuyo objetivo será evaluar la eficacia y eficiencia en la gestión, así como garantizar la veracidad de la información que suministran, fomentando, por consiguiente, la participación e inversión altruista de terceros en el proyecto fundacional y legitimando socialmente sus actividades.

El Profesor Eliseo Fernández aporta una línea de trabajo en el terreno de la gestión y control económico de las Fundaciones a tener en cuenta en futuras investigaciones. En definitiva, permitirá con seguridad hacerse una idea clara, identificar los principales problemas y perfilar los más urgentes desafíos de las Fundaciones en la actualidad en el ámbito estudiado.

RAFAEL DE LORENZO GARCIA
Vicepresidente Primero Ejecutivo
de la Fundación ONCE

INTRODUCCION

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

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

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

El proyecto realizado lo hemos estructurado en siete capítulos:

- I. La Fundación como manifestación jurídica.
- II. La gestión económico-financiera.
- III. La fiscalidad en las Fundaciones.
- IV. El control externo de las Fundaciones.
- V. Conclusiones.
- VI. Bibliografía.
- VII. Anexo Legislativo.

I. LA FUNDACION COMO MANIFESTACION JURIDICA

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

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

II. LA GESTION ECONOMICO-FINANCIERA DE LAS FUNDACIONES

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

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

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

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

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

III. LA FISCALIDAD EN LAS FUNDACIONES

El tratamiento fiscal de las Fundaciones, se ha visto perjudicado principalmente a partir de las reformas tributarias iniciadas en el 1978.

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

IV. EL CONTROL EXTERNO DE LAS FUNDACIONES

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

La necesidad de efectuar controles internos y externos a determinadas Fundaciones con el ánimo de fomentar:

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

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

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

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

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

V. CONCLUSIONES

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

VI. BIBLIOGRAFIA

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

VII. ANEXO LEGISLATIVO

En donde presentamos la legislación de aplicación a las Fundaciones, ya sea de carácter estatal o autonómica, con especial referencia a la normativa contable.

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

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

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

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

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

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

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

CAPITULO I

LA FUNDACION COMO MANIFESTACION JURIDICO-ECONOMICA

1.1. INTRODUCCION

Aunque los orígenes de las fundaciones se remontan al mundo romano, en España no empiezan a tomar auge hasta los siglos xv y xvi. El objetivo de los mecenas en esta época se centra en la caridad pública.

Las transformaciones socio-económicas que se han ido originando con posterioridad han propiciado cambios en los objetivos, ampliando su campo de actuación de lo meramente benéfico a lo asistencial, educativo, cultural, etc.

El Estado y sus distintos gobiernos se han visto imposibilitados para acometer en solitario la solución de estos problemas, por lo que ha sido necesario que la sociedad se organizara utilizando en cada momento las distintas fórmulas que ofrece el derecho para agrupar a personas y capitales en torno al cumplimiento de fines de interés general.

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

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

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

Las entidades sin ánimo de lucro desarrollan su actividad en el ámbito internacional de forma cada vez más creciente y generalizada, es por ello necesario formular conjuntamente respuestas similares a planteamientos análogos. En este sentido se vienen regulando aspectos de inte-

rés común, tales como: el reconocimiento de la personalidad y su capacidad jurídica, la homologación y posibilidad de actuación de las distintas asociaciones y fundaciones en el ámbito europeo, el fomento de la vida asociativa, la aprobación de directivas en el campo económico y fiscal, etc.

En los últimos años las organizaciones no gubernamentales (ONGs) tienden a coordinar sus esfuerzos fomentando agrupaciones en el ámbito geográfico y político de las Comunidades Europeas. Jarré (1) enumera las más positivas, destacando en el plano general el "Comité Europeo de las Asociaciones de Interés General" (CEDAG), cuyo objetivo es representar los intereses y las demandas de la vida asociativa europea en general. En el sector social la "Red Europea de Acción Social-European Social Action Network" (ESAN), que representa los intereses de carácter social y humanitario de las asociaciones pertenecientes al ámbito comunitario. Estas y otras fórmulas de agrupaciones de las organizaciones no gubernamentales (ONGs), pretenden establecer cauces de colaboración que permitan comunicar eficazmente el mundo asociativo con los diferentes organismos comunitarios.

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

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

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

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

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

— *Segundo*: El reconocimiento jurídico de la asociación europea y de sus particularidades (que la distinguen, por ejemplo, de las empresas que buscan un beneficio).

(1) Jarré, Dirk: "La iniciativa social y humanitaria en Europa occidental", en "Las Entidades no lucrativas de carácter social y humanitario occidental", Colección Solidaridad, n.º 1, Fundación ONCE, págs. 93-106.

— *Tercero*: La creación de un estatuto reglamentario consultivo ante las instancias comunitarias.

— *Cuarto*: El establecimiento de mecanismos de coordinación y de cooperación eficaces para consulta mutua y la verdadera participación de las asociaciones en los procesos de toma de decisiones.

— *Quinto*: El diseño y la puesta en práctica de una estrategia activa de la promoción de la vida asociativa y de sus estructuras a nivel europeo.

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

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

1) La resolución de los problemas que se plantean en la sociedad, principalmente en áreas educativas, benéfico-asistenciales, culturales, etcétera, debe solventarse conjuntamente, entre el Estado y la sociedad, superando ciertas suspicacias históricas.

2) La participación de la sociedad en esta materia, debe estructurarse adecuadamente, fomentando y constituyendo, entre otras, aquellas formas de organización altruistas que no pretenden ánimo de lucro.

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

1.2. REGULACION JURIDICA DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS. EL CASO ESPAÑOL

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

- 1.º) corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por ley;
- 2.º) y las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles

o industriales, a las que la ley concede personalidad jurídica propia, distinta de la de cada uno de sus asociados.

Las personas jurídicas pueden ser de muy diferentes tipos; en este apartado son muy explícitos García de Enterría y Fernández (2) al considerar que la *summa divisio* entre corporaciones e instituciones está montada sobre una distinción especial: "La corporación es un conjunto de personas, las cuales adoptan la condición formal de miembros; son estos miembros, por una parte, quienes son titulares de los intereses a los que el grupo va a seguir, aunque se trate de sus intereses comunes y no particulares; y, en segundo término, los propios miembros son quienes organizan el ente, en el sentido también de que es su voluntad la que va a integrar la voluntad propia del ente a través de un proceso representativo. En cambio, en los entes institucionales no existen propiamente miembros, aunque eventualmente pueda haber interesados, o destinatarios de la actividad, o usuarios de las prestaciones que dichos entes proporcionan; las instituciones son una creación de un fundador, que es el que propone un fin a cumplir por el ente que crea (fin que éste sirve, pero que externo a él, bien por ser propio del fundador, bien porque éste señala como beneficiarios a terceros, que no por ello pasan a integrarse en el ente como miembros, sino que se mantienen como terceros). La corporación es, pues, un grupo de personas organizadas en el interés común de todas ellas y con la participación de las mismas en su administración. La institución es un conjunto de medios materiales y personales afectados por un fundador a la gestión de una finalidad que en todo caso remite a un interés que está situado fuera del ente, y cuya organización y funcionamiento quedan determinados por la voluntad del propio fundador."

Por otra parte, Sánchez Arroyo (3) considera tradicional la distinción entre *universitates personarum* y *universitates bonorum*; es decir:

- agrupación de hombres o conjunto de personas, concepto romano de *universitates personarum* o base personal de agrupación;
- y agrupación de patrimonios o conjunto de bienes, concepto de *universitates bonorum* que aparece por obra del Derecho Canónico, que son las fundaciones o base real de agrupación (4).

(2) García de Enterría, E., y Fernández, T. R.: "Curso de Derecho Administrativo", tomo I, Cívitas, 4.ª ed., Madrid, reimp. 1988, págs. 368-369.

(3) Sánchez Arroyo, Gil: "La Contabilidad en las entidades sin finalidad lucrativa", Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, pág. 37.

(4) Castro y Bravo, Federico: "La persona jurídica", Cívitas, S. A., Madrid, 1981;

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

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

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

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

- 1.º) La asociación puede ser de interés público o de interés particular.
- 2.º) La corporación, al igual que la fundación, debe perseguir únicamente fines de interés público.

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

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

Pérez de Armiñán, Alejandro: "Análisis de las aportaciones presentadas en los coloquios de Fundaciones en el Derecho privado español", Temas de Fundaciones, n.º 2, Centro de Fundaciones, Madrid, 1979, refiriéndose a Díez Picazo, pág. 18.

(5) Según Lacruz Berdejo, José Luis (cit. por Arroyo, "La Contabilidad..."), *op. cit.*, pág. 36.

- 1.º) Las asociaciones de interés público no persiguen, entre sus objetivos, la obtención de beneficios repartibles entre sus asociados. Sus fines son altruistas y desinteresados.
- 2.º) Las asociaciones de interés particular buscan la obtención de ganancias para distribuir las entre sus socios.

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

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

I.2.1. MUTUAS Y COOPERATIVAS

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

En este sentido (6), "las cooperativas constituyen un tipo peculiar de sociedad en el que negándose el lucro derivado de actividades especulativas y de intermediación se permite la obtención de beneficios repartibles entre los socios, a través del llamado retorno cooperativo. Se trata de una figura híbrida entre la asociación de mutua ayuda y la sociedad mercantil. La Ley de 2 de abril de 1987, General de Cooperativas, abandona en cierto modo el llamado principio mutualista, según el cual la cooperativa únicamente puede realizar actividades y prestaciones de servicios en favor de sus socios, e introduce la posibilidad de que aquélla realice operaciones con terceros, si bien con la limitación de que estas actividades no pueden significar un lucro para los socios, sino que sus beneficios o pérdida se habrán de imputar a un fondo de reserva obligatorio, irrepetible entre los cooperativistas".

Para Serrano y Soldevilla (7), "La cooperativa no es... una institución caritativa ni benéfica, sino que su constitución y existencia obedece a un previo cálculo de conveniencia económica. Sin embargo y frente a la consideración relativa a que es la preexistencia de unos concretos in-

tereses o necesidades económicas la determinante del objeto de cualquier tipo de empresa económica, hemos de considerar que, mientras en las sociedades convencionales, tanto capitalistas como personalistas, la satisfacción de dichos intereses o necesidades es una condición y no un fin, en el caso particular de las sociedades cooperativas, también como formas de empresas económicas, el fin se halla constituido por la satisfacción de las necesidades de sus propios socios. De aquí que la sociedad cooperativa sea calificada, por un gran sector de la doctrina, como empresa de servicios.

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

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

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

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

Otras características de este grupo son:

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

Segunda: Sería la que adopten la mayoría de las empresas públicas y las instituciones privadas generalmente consideradas sin fines de lucro. Como cualidad más señalada de este grupo, aparte de la orientación hacia bienes distintos a la maximación del beneficio, su objetivo es la atención de fines sin interés general.

(8) Molla Cots, Salvador: Tesis doctoral, "El modelo de valoración e información contable en las unidades económicas de producción no lucrativas", Universidad Complutense, Madrid, 1988.

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

1.3. CONCEPTO DE FUNDACION

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

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

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

En la doctrina actual, la teoría patrimonio-fin muestra grandes apoyos entre los juristas. En esta línea, López Jacoiste, cuando plantea la despersonalización de la propiedad, dice: "Despersonalización en cuanto al fundador, que se desprende de los bienes para hacerlos objeto de la liberalidad, en cuanto a la persona fundacional y al patronato que la representa, pues son meros servidores del designio fundacional, en fin, respecto de los beneficiarios, quienes en su indeterminación serán eventuales favorecidos, pero sin ostentar una potestad real efectiva." Concluyendo finalmente con la siguiente afirmación: "La propiedad de la fundación, no es una propiedad absoluta, sino una propiedad funcional. Se

(9) Badenes Gasset, Ramón: "Las Fundaciones de Derecho Privado. Doctrina y textos legales", Ed. Bosch, 3.ª ed., Barcelona, 1977, pág. 34.

(10) *Ibidem*, pág. 48.

trata de un patrimonio duraderamente organizado al servicio de un fin. Los bienes que lo componen podrán ser sustituidos por otros que los reemplacen en la afectación. Se renovarán asimismo, tanto las personas físicas componentes del patronato u órgano de actividad, como los sucesivos y cambiantes destinatarios del beneficio. Pero a pesar de todas estas sustituciones, el conjunto, permanecerá como organizado al servicio de un fin."

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

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

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

1. El fin debe considerarse de interés público.
2. La configuración del patrimonio está representada por un conjunto de bienes o derechos patrimoniales "capaces de ser aplicados directamente a la promoción de aquellos fines, o de producir frutos susceptibles de tal aplicación".
3. La existencia de una personalidad jurídica, en el sentido puramente instrumental, "como un medio para lograr un patrimonio, que consideramos esencial a la fundación a un fin ideal".

García-Trevijano (12) considera que las características fundamentales de las fundaciones son:

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

(11) Valero Agundez, Urbano: "La Fundación como forma de empresa", Valladolid, 1969, págs. 481-482.

(12) García-Trevijano Fos, J. A. (cit. por Gil Sánchez Arroyo, "La Contabilidad...", *op. cit.*, pág. 43).

El profesor De Pisa (13) se refiere a una categoría de figuras sociales "caracterizada por estar el fin predeterminado por la voluntad de un solo individuo y como la persona que lo ha determinado no puede por la duración limitada de su vida humana, atender perpetuamente a su realización, quiere y ordena que otros continúen su obra cumpliendo aquel fin". Esto es lo que considera la figura de la Fundación.

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

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

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

El anteproyecto de ley de fundaciones elaborado por la Comisión Mixta, constituida en la Subsecretaría del Ministerio de Justicia en 1979 y presentado en noviembre de 1981, considera en su Capítulo primero de disposiciones generales, artículo 2, que "son fundaciones las organizaciones de carácter no asociativo que, por voluntad expresa de sus creadores y sin ánimo de lucro, ven afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de actividades de interés general".

El Grupo Parlamentario Popular presentó a la mesa del Congreso de los Diputados con fecha 5 de junio de 1991 una proposición de Ley Reguladora del Decreto de Fundaciones, que sin entrar a definir el concepto de fundación, en su artículo segundo, del negocio fundacional, refleja en su apartado primero: "El ejercicio del derecho de Fundación requiere

(13) Profesor De Pisa (cit. por Ramón Badenes, *op. cit.*, pág. 8).

(14) Campo Arbulo, José Antonio del; Sáenz de Miera López, Antonio: "Problemática actual de las fundaciones como instituciones sociales y jurídicas", Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, 1981, pág. 93.

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

la dotación económica por particulares para el cumplimiento de fines de interés general, de carácter lícito y no lucrativo."

El borrador del Anteproyecto de Ley de Fundaciones de julio de 1991 del Ministerio de Asuntos Sociales, presentado por el Ministro de Justicia, en su artículo primero dice que "Son fundaciones las organizaciones constituidas sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general".

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

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

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

1) *Elementos comunes en las fundaciones*

1.1) *El fin.*

La Constitución española de 27 de diciembre de 1978, en su artículo 34, apartado uno: "Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a ley." El problema que nos plantea este artículo en relación con el fin, es qué debemos entender por fines de interés general. Con anterioridad a la Constitución, el Código Civil de 24 de julio de 1889, cuando define en su artículo 35 el concepto de personas jurídicas, en relación con las fundaciones indica que deben ser de interés público reconocidas por ley.

López Jacoiste (17) refiriéndose al concepto de interés público recogido en el citado Código distingue que "una cosa es el interés público y otra la beneficencia". En su opinión, "el carácter público del fin consiste en que redunde en favor de beneficiarios personalmente indeterminados". "Interés público es el que puede afectar y ser compatible por cualquiera." "El beneficio que concede la fundación ha de tener un destina-

(16) "Die Rechtsproblematik", Fleimes (cit. por Urbano Valero, *Ibidem*, pág. 24).

(17) López Jacoiste (cit. por José María de Prada González, "Observaciones en torno a una futura Ley de Fundaciones", Conferencia pronunciada en la Academia Sevillana del Notario el día 18 de febrero de 1988.

tario popular o relativamente popular, esto es, personalmente indeterminado."

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

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

1.2) *El patrimonio.*

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

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

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

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

Esta obligación a todas luces parece conveniente ya que, de lo contrario (22), "cualquier persona podría saturar el mundo jurídico de

(18) Valero Agundez, Urbano, *Ibidem*, pág. 101.

(19) Blanco Ruiz, J. F.: "Las Fundaciones, tipología y normativa", Cuadernos de Acción Social, 1987, n.º 4, pág. 23.

(20) Badenes Gasset, Ramón, *Ibidem*, págs. 60-87.

(21) Albadalejo, Manuel: "Instituciones de Derecho Civil", 1961, pág. 229.

(22) Nart, I.: "La Fundación", Revista de Dcho. Privado, 1951, pág. 494.

bellas fundaciones... sobre el papel, brindando a la generosidad de los demás sus brillantes ideas para que las doten económicamente”.

1.3) Organización.

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

El cumplimiento del fin fundacional requiere, además de una organización, *unas normas de funcionamiento y unos órganos de gobierno* que planifiquen en el tiempo los objetivos deseados. En este sentido la normativa de aplicación dependerá del tipo de fundación a la que nos refiramos y del reglamento de régimen interno aprobado por la fundación en sus estatutos.

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

Rico Pérez (23) plantea que “la organización de la fundación no tiene por qué proceder de la voluntad del fundador, pudiéndose estructurar, más tarde, en el momento de constituirse la persona jurídica, en la carta fundacional.

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

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

En todo caso, por el prestigio de la fundación misma, estos órganos

(23) Rico Pérez, Francisco: “Las Fundaciones en la Constitución Española”, Ilustre Colegio de Abogados de Toledo, 1982, págs. 114-115.

deben ser cargos retribuidos. Los órganos de gobierno deberán percibir una retribución proporcional a su trabajo, y los órganos de control solamente dietas o, en su caso, indemnización por gastos efectivamente realizados”.

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

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

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

1. Al arraigo y desarrollo que adquiere el mecenazgo en la sociedad española.
2. Al tratamiento jurídico-fiscal que desarrolle el poder legislativo.
3. Al nivel colectivo de concienciación ciudadana.

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

2) *Notas características*

Coincidimos (25), al clasificarlas en relación al sujeto, al patrimonio y a la actividad desarrollada:

a) En relación con los sujetos:

- La fundación es una entidad con personalidad jurídica que no tiene propietarios.

(24) López-Quiñones, Luis: “Presente y Futuro de las Fundaciones”, Fundación ONCE, Cívitas, pág. 261.

(25) Sánchez Arroyo, Gil, *Ibidem*, pág. 45.

- Existen dos tipos de personas, además de los administradores y protectores, que son el fundador o fundadores y los beneficiarios. La administración se hace a través de patronatos, juntas rectoras, etc.
 - Es fundamental el respeto a la voluntad del fundador.
- b) En relación con el patrimonio:
- El elemento objetivo del negocio fundacional lo constituye la existencia de una dotación permanente, integrada por las aportaciones del fundador o fundadores.
- c) En relación con la actividad:
- El cumplimiento de unos fines de interés general, diferentes a los que tiene la actividad económica en el tráfico económico.
 - Una organización *ad hoc*.

I.4. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

I.4.1. EN EL DERECHO ROMANO

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

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

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

El resto de establecimientos benéficos, patrimonialmente autónomos, pueden ser considerados como dotados de personalidad jurídica, con independencia de que estén dotados de administración propia o sometidos a la eclesial.

Segunda. Valero (26) en relación con los establecimientos benéficos mantiene la tesis de que un gran número de ellos pueden adscribirse

(26) Valero Agundez, Urbano, *op. cit.*, pág. 72.

desde un punto de vista patrimonial y administrativo a la Iglesia episcopal, destacando en éstos la ausencia de autonomía jurídica, considerándolos como "establecimientos sin personalidad".

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

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

I.4.2. EN EL DERECHO DESDE LA EDAD MEDIA A LA ÉPOCA DE LAS CODIFICACIONES

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

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

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

En este orden de ideas cabe destacar:

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

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

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

(27) *Ibidem*, pág. 79.

- A) En el orden político se propugna la eliminación de los cuerpos intermedios, entre la sociedad y el Estado.
- B) El fisco observa la acumulación de grandes riquezas de las fundaciones, el poder económico que éstas representan, así como la imposibilidad de recaudar impuestos por ser bienes no sujetos a tributación.

En consecuencia, se van adoptando una serie de medidas encaminadas a frenar las amortizaciones de bienes; destacamos, entre otras, las de Juan II estableciendo en 1452 el pago de la quinta parte del valor de los bienes amortizados. Carlos IV aprueba el Real Decreto de 21 de agosto de 1795, por el que se impone un 15 por 100 sobre el valor de todos los bienes raíces y derechos reales que adquieran las manos muertas, incluso sometiendo finalmente todos los bienes de manos muertas eclesiásticas a idéntica tributación que paguen los bienes de legos.

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

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

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

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

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

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

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

I.4.3. DERECHO COMPARADO

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

I.4.3.1. *Fundaciones en Francia*

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

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

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

(28) Sáenz de Miera, Antonio: "Las fundaciones como instituciones sociales. El mecenazgo", en "Presente y futuro de las fundaciones", Fundación ONCE, Civitas, págs. 59-83.

(29) Font-Réaulx: "Les fondations en Droit française", en "Travaux de la semaine Internationale de Droit", París, 1937, III, "Fondations".

(30) *Ibidem*, pág. 258.

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

La Ley de 23 de julio de 1987, define las fundaciones de acuerdo a las directrices establecidas por el Consejo de Estado: "La fundación es el acto por el que una o varias personas físicas o morales deciden la afectación irrevocable de bienes, derechos o recursos a la realización de una obra de interés general sin fin de lucro. Cuando el acto de fundación tiene por objeto la creación de una persona moral, la fundación no goza de capacidad jurídica más que a contar de la fecha de entrada en vigor del Decreto del Consejo de Estado acordando el reconocimiento de utilidad pública. El reconocimiento de utilidad pública puede ser retirado en la propia forma. Cuando una fundación reconocida de utilidad pública es creada a iniciativa de una o varias sociedades comerciales, la razón o denominación social de al menos una de ellas puede ser utilizada para la designación de esta fundación."

Del Campo (31) entiende que son tres los elementos que caracterizan la fundación en Francia:

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

En relación con la dotación fundacional la regla general establece que ha de ser de 5 a 7 millones de F.F. Por tanto, la conclusión inmediata es en líneas generales la imposibilidad o la limitación en el reconocimiento por parte del Consejo de Estado en fundaciones modestas o demasiado poderosas.

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

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

(31) Campo Arbulo, José Antonio del: "Derecho vigente de fundaciones en los 12 países de la CEE. Aspectos Sustantivo y Fiscal", IX Jornada sobre horizonte fiscal de las fundaciones 1991-1992.

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

I.4.3.2. *Fundaciones en Alemania*

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

Las características más importantes son:

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

Existen casos de fundaciones que poseen sociedades industriales o comerciales.

I.4.3.3. *Fundaciones en los Países Bajos*

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

- 1) La personalidad jurídica se obtiene simplemente mediante la inscripción del acta fundacional, comprometiendo las sumas necesarias para el cumplimiento del fin.
- 2) Los requisitos exigidos para constituir la fundación son el establecimiento ante notario de unos estatutos comprensivos en donde reflejan datos de identidad tales como el nombre, objetivo, sede, recursos, destino de los bienes patrimoniales caso de disolución, etc., y el depósito

(32) Campo Arbulo, José Antonio del, *Ibidem*.

de los estatutos en el "Registro especial de fundaciones" de la Cámara de Comercio e Industria correspondiente a su localización.

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

I.4.3.4. *Fundaciones en el Reino Unido*

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

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

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

La vigilancia de las fundaciones y la intervención del Estado es ejercida por unos órganos de control que son semipúblicos o semiprivados de carácter administrativo o judicial, siendo éstos:

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

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

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

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

I.4.3.5. *Fundaciones en los Estados Unidos*

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

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

Las fundaciones americanas desarrollan su actividad con un grado de autonomía importante. Actúan en la gestión de su patrimonio con una concepción dinámica del mismo introduciendo verdaderos criterios empresariales. Asumen riesgo en la toma de decisiones y los objetivos o fines suelen ser ambiciosos.

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

La ley de reforma del 69 marca una nueva era para las fundaciones. Boris (34), en relación con las consecuencias de esta ley, indica que "por primera vez, las fundaciones fueron formalmente distinguidas de otros tipos de instituciones benéficas y estuvieron sujetas a una serie de restricciones en su actividad. Se exigió a las fundaciones que pagaran un impuesto anual sobre las rentas de sus inversiones; fueron prohibidas ciertas actividades financieras entre las fundaciones y personas emparentadas; se exigió a las fundaciones que hicieran un mínimo de distribuciones a las instituciones benéficas cada año y que presentaran unos informes públicos anuales, al Servicio Interior de Hacienda; a las fundaciones se les prohibió poseer o controlar un negocio o participar en inversiones especulativas. Fueron prohibidas además las actividades políticas y las de "lobbying o grupos de presión y se establecieron normas para conceder subvenciones a particulares".

(33) Emerson Andrews, F. (cit. Badenes, *Ibidem*, pág. 295).

(34) Boris, Elizabeth T.: "Las fundaciones en los Estados Unidos: veinte años de cambio", en "Presente y futuro de las Fundaciones", Fundación ONCE, Cívitas, págs. 138-148.

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

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

1.º) Las fundaciones desembolsen un 5 por 100 uniforme de sus capitales frente a la situación anterior, en donde entregaban a las instituciones benéficas todos sus ingresos o bien un cierto porcentaje variable de sus capitales, el que fuera mayor.

2.º) Unos incentivos fiscales más atractivos, permitiendo una deducción tributaria a los donantes a fundaciones hasta un 30 por 100 para donaciones en dinero constante o en valores vendidos públicamente.

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

Cabra de Luna (35) establece una clasificación de acuerdo con la legislación norteamericana del siguiente tenor:

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

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

(35) Cabra de Luna, Miguel Angel: "Las Fundaciones en Estados Unidos", en "Boletín del CEBS", enero-agosto, números 24-25.

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

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

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

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

I.5. LA FUNDACION EN EL DERECHO ESPAÑOL

I.5.1. EL CASO ESPAÑOL. EVOLUCION HISTORICO-JURIDICA DE LAS FUNDACIONES

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

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

(36) Carr, Raymond: "España 1808-1939", pág. 39.

Continúa diciendo que el estancamiento español es consecuencia de la importancia que representan las denominadas "clases improductivas", desde los grandes de España hasta los maestros de escuelas de vagabundos. El Censo de 1797, considera que dos de esas clases improductivas, la nobleza y el clero, poseen por mayorazgo o manos muertas las dos terceras partes de la tierra de España.

Los políticos y filósofos del xviii, difunden mensajes sobre el concepto de utilidad y la necesidad de un mercado libre de la tierra, para que la inversión y la producción sean más rentables, evitando una elevación artificial en los precios de la tierra.

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

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

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

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

Las ideas de la desamortización predicadas en Europa tienen su primer reflejo desde el punto de vista legislativo en España, bajo el antiguo régimen, con Carlos IV, quien dispone el 19 de septiembre de 1798 la venta de bienes raíces pertenecientes a hospitales, hospicios, casas de

misericordia, de reclusión y de expósitos, cofradías, seminarios, obras pías y patronatos de legos, ingresando el dinero obtenido de esas ventas en la Real Caja de Amortización con el interés del 3 por 100 anual, atendándose con esto el mantenimiento de dichos establecimientos y las cargas sobre bienes enajenados. Por otra parte, también se recomienda insistentemente a las autoridades eclesiásticas que inicien un proceso de enajenación de bienes correspondientes a capellanías colectivas u otras fundaciones eclesiásticas en las mismas condiciones.

En el siglo XIX, se aprueba la Ley de 27 de septiembre de 1820, cuyo propósito es eliminar las vinculaciones, así como prohibir las llamadas "manos muertas"; cabe destacar los artículos 1 y 15 de la citada Ley:

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

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

Esta legislación se consolidará por el Decreto de 30 de agosto de 1836 y la Ley 19 de agosto de 1841.

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

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

En opinión del Consejo de Estado (37), "Esta intervención del Estado reflejada en la Ley de Beneficencia de 20 de junio de 1849 se realizará bajo el influjo de las circunstancias ocasionadas por la legislación desamortizadora. La Ley 24-29 de julio de 1837, por la que se declaran nacionales los bienes del clero e iglesias, llevará consigo la contrapartida

(37) Consejo de Estado, *Recopilación de Doctrina Legal, 1971-1972*, Publicaciones del Consejo de Estado, Madrid, 1978, págs. 618-631.

lógica de que el Estado habrá de encargarse de la función benéfica que se cumplía con la renta de estos bienes. Y de aquí que el Estado se dedica a regular la beneficencia pública y privada y a mantener la vinculación de los bienes adscritos a esta última, que colaboran de esta forma a aliviarle de la carga económica que la desamortización lleva consigo”.

Prada González (38) considera que el fenómeno desamortizador del siglo XIX afecta a los establecimientos de beneficencia de la siguiente forma:

- 1) Al declarar libertad de toda clase de vínculos, y volver a las personas herederas los citados establecimientos, la gran mayoría desaparecen incumpliendo los fines benéficos.
- 2) En aquellas instituciones que no tenían carácter familiar, el fenómeno desamortizador obliga a enajenar los bienes pertenecientes a las manos muertas y destinar el importe obtenido a la inversión en cédulas perpetuas del Estado.

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

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

“Los establecimientos de beneficencia son públicos. Se exceptúan únicamente, y se considerarán como particulares si cumplieren con el objeto de su fundación, los que se costeen exclusivamente con fondos propios, donados o legados por particulares, cuya dirección y administración esté confiada a corporaciones autorizadas por el Gobierno para este efecto o a patronos designados por el fundador.”

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

- El fuerte intervencionismo estatal.
- La regulación de las fundaciones se hace, no tanto desde el punto de vista civil de los derechos y deberes de éstas o de sus estructuras, cuanto desde el punto de vista administrativo. O sea, que la regulación se realiza mediante multitud de instrucciones,

(38) Prada González, José María: Conferencia sobre Fundaciones, Universidad Menéndez-Pelayo, Santander, 1 a 5 julio de 1991, organizado por la Fundación Botín.

decretos, órdenes, circulares, incluso por opiniones de los responsables del protectorado.

La capacidad que esta Ley le concede al protectorado es bastante amplia; éste puede intervenir en materia de inspección, formación de presupuesto y rendición de cuentas, remoción de patronos y modificación y extinción de estas entidades, estableciendo que los bienes no se reintegrarán a los patrimonios personales de sus patronos o herederos. El artículo dieciséis garantiza la continuidad de unos medios afectos a la beneficencia:

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

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

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

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

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

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

1. *Disposiciones Comunes*

A) *El Código Civil.*

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

(39) Valero Agundez, Urbano, *op. cit.*, pág. 87.

Los artículos más significativos en relación con las fundaciones son el 35 (personalidad jurídica), 37 y 38 (capacidad), 39 (extinción), 28 y 41 (nacionalidad y domicilio), 746 (adquisición por testamento), 956 (de la sucesión del Estado), 993 (aceptación de herencia).

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

“1º Las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por ley. Su personalidad empieza desde el instante mismo en que, con arreglo a Derecho, hubiesen quedado válidamente constituidas.”

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

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

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

B) *La Constitución.*

La Constitución española, en su artículo 34.1, indica que “se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general con arreglo a la Ley”. El análisis de este artículo, así como los términos de *Fundación, interés general y con arreglo a la Ley*, se analizan en el punto I.5.2 del trabajo, “Las Fundaciones en la Constitución de 1978 y en los Estatutos de Autonomía”.

2. *Disposiciones específicas*

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

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

Cabra de Luna (41) analiza la tipología de las fundaciones, estableciendo seis grandes agrupaciones.

A) *Fundaciones Benéfico-Asistenciales.*

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

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

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

Sin entrar en el análisis detallado de todas y cada una de las normas que regulan las fundaciones, ya que no es el objetivo principal de esta tesis, sí parece conveniente en relación con este Real Decreto destacar los artículos 2.º al 6.º ya que se establecen los grandes rasgos diferenciadores de la Beneficencia general y particular; en este sentido, Blanco (42) comenta: "En líneas generales, los artículos 2.º al 6.º del Real Decreto de 14 marzo de 1899, recogen la caracterización en las dos categorías clásicas de Beneficencia general y particular, señalando como criterio básico definidor de la naturaleza benéfica del establecimiento asistencial la nota de gratuidad, y como criterio fundamental de diferenciación de la Beneficencia general y particular, el del origen o procedencia de los fondos o dotación de las Instituciones (según sean públicas y privadas).

(40) Badenes Gasset, Ramón: "Crítica del Derecho positivo español en relación con las fundaciones", Temas de Fundaciones n.º 2, Centro de Fundaciones, Madrid, 1979, págs. 84-85.

(41) Cabra de Luna, Miguel Angel: "Las Fundaciones en España: situación actual y perspectivas de futuro desde una óptica social", Colección Solidaridad, n.º 1, Fundación ONCE, págs. 109-128.

(42) Blanco Ruiz, J. F.: "El protectorado de fundaciones en el Real Decreto e Instrucción de 14 de marzo de 1899", Colección Estudios, pág. 41.

En relación con los fines indica este Real Decreto en su artículo 2.º y siguientes: "Son Instituciones de Beneficencia... destinados a la satisfacción gratuita de necesidades intelectuales o físicas..." Como puede verse, los fines deben entenderse en un sentido amplio, por tanto se supera el concepto de atención limitada a menesterosos o necesitados para la atención y cobertura de necesidades primarias. En este orden de ideas debemos señalar que la gratuidad en la prestación de servicios, no impide "determinado cobro", mantener esta afirmación a tenor de lo dispuesto en el Reglamento del 72, sobre fundaciones culturales, que admite en determinadas circunstancias la percepción de cantidades efectuadas por los beneficiarios, con una limitación, la de no poder exceder del coste real del servicio. También el Decreto 1304/1974, de 2 de mayo, en su artículo cuarto dice: "En caso de establecimientos asistenciales para ancianos enfermos de Beneficencia privada, cobrar hasta el 80 por 100 de sus ingresos por ayudas de Fondo Nacional de Asistencia Social (FNAS) para cubrir gastos de estancia."

B) *Fundaciones Docentes.*

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

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

- Promoción.
- Financiación.
- Servicio.

C) *Fundaciones Culturales.*

La base normativa es coincidente con la descrita en el apartado anterior, la diferencia entre ambas viene determinada en virtud del Real Decreto 1762/1979, de 29 de junio, Beneficencia Particular Docente. Deli-

mita las competencias de los Ministerios de Educación, Universidades e Investigación y Cultura en materia de fundaciones docentes y culturales. El artículo primero de este Real Decreto dice: "Tendrán el carácter de fundaciones culturales privadas aquellos patrimonios autónomos destinados exclusiva o primordialmente por sus fundadores al fomento de las artes o de las letras o de cualquier otra manifestación cultural, que no sea la educadora o investigadora, y administrados sin fin de lucro por las personas a quienes corresponda su gobierno con arreglo a las prescripciones de sus estatutos."

D) *Fundaciones Laborales.*

En la actualidad existe la posibilidad de que las empresas puedan constituir organizaciones asistenciales en beneficio de sus trabajadores. Estas organizaciones se crean al amparo del Decreto 446/61, de 16 de marzo, bajo la modalidad de fundaciones laborales, que trae causa del artículo 183.2 de la Ley General de la Seguridad Social, texto refundido y aprobado por Decreto 2065/1974, de 30 de mayo. Los artículos primero y segundo de este Decreto indican que los beneficiarios de estas obras de carácter asistencial son los trabajadores de la empresa así como sus familiares. Las equipara a las instituciones de beneficencia particular, benéfico-docentes y de previsión social. La finalidad puede ser la creación de guarderías infantiles, escuelas, residencias de descanso y para jubilados, centros recreativos, culturales y de formación profesional, etc.

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

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

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

Esta forma de Fundación ha sido analizada por el Consejo de Estado (43) estableciendo que "la delimitación del concepto de beneficencia y de los tipos de fundaciones que puedan acogerse a sus normas pueden efectuarse por la Administración en vía reglamentaria, dentro de ciertos límites legales". Lo que la Administración no puede hacer es ni reconocer nuevos tipos de fundaciones no benéficas, porque esto ha de hacerse por Ley (art. 35 del Código Civil), ni desnaturalizar el concepto de beneficencia, porque ello, aparte de ir contra normas con rango de Ley for-

(43) *Ibidem.*

mal —como la de Beneficencia—, podrá suponer un fraude a la Ley, al introducir por vía indirecta nuevos tipos de fundaciones. Considera el Consejo de Estado, a través de este dictamen, que podría incluso enjuiciarse la legalidad del Decreto de 16 de marzo de 1961, relativo a las Fundaciones Laborales. Este dictamen determinó que estas fundaciones fueran reguladas por Ley en 1974.

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

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

F) *Fundaciones destinadas a la construcción.*

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

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

La legislación básica la encontramos en:

- Orden de 17 de marzo de 1917. Entidades benéficas; declaración y beneficios.
- Decreto de 24 de junio de 1955. Reglamento de la renta limitada.
- Orden de 5 de noviembre de 1955. Entidades benéfico-constructoras.
- Decreto 2114/68, de 24 de julio. Reglamento de Viviendas de Protección Oficial.

Este tipo de fundaciones se aproximan a la idea de empresa ligada a

fundaciones y la posibilidad de generar unos beneficios reinvertibles en el objetivo fundacional.

Esta clasificación anterior la podemos ampliar creando otro apartado.

G) *Fundaciones religiosas de la Iglesia Católica.*

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

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

Del Campo (44) en relación con las fundaciones canónicas opina lo siguiente: "Con una especialidad propia respecto de las fundaciones civiles, se encuentran las canónicas, reguladas en el Código de Derecho Canónico promulgado el 25 de enero de 1983. Rige para ellas el anacrónico concepto de la dotación como patrimonio productor de rentas para subvenir a los fines fundacionales y su regulación denuncia bien a las claras la antigüedad de sus orígenes."

I.5.2. LAS FUNDACIONES EN LA CONSTITUCION DE 1978 Y EN LOS ESTATUTOS DE AUTONOMIA

A) *La Constitución española*

El derecho a fundar es reconocido en nuestra Constitución; esto representa un gran avance en nuestro país, y muestra una decidida apuesta, por parte del legislativo, en materia de fundaciones. No es corriente en otros países constitucionalizar el derecho de fundar; es más, cuando se planteó este tema en los debates parlamentarios se defendieron por parte de los distintos grupos políticos, planteamientos encontrados en

(44) Campo Arbuló, José Antonio del: "Examen de las cuestiones fundamentales que sugiere la Legislación vigente sobre fundaciones privadas", *Temas de Fundaciones*, n.º 23, pág. 34.

relación con la conveniencia de su inclusión en la Constitución (45). El artículo 34.1 indica que "se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general con arreglo a la ley". Como puede observarse, tres son las expresiones que conviene matizar: *Fundación*, *interés general* y *con arreglo a la Ley*.

A.1) *La Fundación.*

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

A.2) *El interés general.*

El significado y alcance coincide con el artículo 35.1 del Código Civil de "interés público". En consecuencia, podríamos establecer la siguiente relación: el interés público es contrario al interés individual o particular, identificándose así con el interés general.

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

A.3) *"Con arreglo a Ley".*

La Ley referida en el artículo 34.1 de la Constitución, es la tipificada en el artículo 53, que regula el ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del Título I. La futura ley deberá tener el carácter de orgánica, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 81 de la Constitución. En los distintos foros en donde se analizan, estudian y debaten los principales problemas de las fundaciones en España, se critica insistentemente la tardanza (más de trece años) por parte de los distintos gobiernos en aprobar la citada ley.

(45) Diario de Sesiones del Congreso. Comisión de Asuntos Constitucionales de 22 de mayo de 1978, pág. 2568; y 24 de agosto de 1978, págs. 1869, 1874.

(46) Herrero Rodríguez de Miñón, Miguel: "La regulación de las fundaciones en los estatutos de autonomía: visión general", *Temas de Fundaciones*, n.º 4, pág. 38.

B) *Las Fundaciones en las Comunidades Autónomas*

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

Badenes (47) realiza una agrupación de los diecisiete Estatutos de Autonomía, reuniéndolos de la siguiente forma:

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

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

- 1.º Transcurridos los cinco años previstos en el artículo 148.2 de la Constitución, previo acuerdo con las Cortes y mediante Ley orgánica aprobada por las Cortes Generales.
- 2.º A través de los procedimientos establecidos en los números 1 y 2 del artículo 50 de la Constitución, bien a iniciativa de sus Cortes, del Gobierno de la Nación, del Congreso de los Diputados o del Senado.

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

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

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

B.1) *Las Fundaciones en Cataluña.*

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

(47) *Ibidem*, págs. 204-205.

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

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

José Antonio del Campo (48) refleja claramente que entre otras funciones puede contarse la realización de empresas mercantiles, si bien, cuando esa actividad atribuye a la Fundación la cualidad de comerciante en términos legales, ha de ser autorizada por el protectorado, lo cual no deja de ser una forma ecléctica de contemplar el problema de la fundación-empresa.

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

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

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

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

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

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

El control administrativo se basa, entre otros, en el examen de los

(48) Campo Arbulo, José Antonio del: *Ibidem*, pág. 27.

documentos que presentan las fundaciones en la rendición de cuentas anuales, la calificación de documentos a los efectos del registro. La idea general es bastante más flexible que la reflejada en la legislación de carácter general.

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

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

Los bienes que constituyen la dotación pueden ser destinados con carácter permanente al cumplimiento directo de las finalidades fundacionales, y su enajenación a título oneroso se realizará en las condiciones establecidas por el fundador, salvo criterio distinto del protectorado.

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

B.2) *Las Fundaciones en Galicia.*

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

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

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

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

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

e) En las fundaciones gallegas, salvo que el fundador establezca un órgano de gobierno más reducido, se compondrá como mínimo de tres

miembros. Esta situación de composición reducida no se plantea para las fundaciones catalanas.

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

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

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

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

El artículo 1 de la ley exige como requisito fundamental la ausencia de ánimo de lucro en el desarrollo de los fines de la fundación, lo que no supone la imposibilidad de exigir contraprestaciones por los servicios que presta, siempre que no exceda de su coste real total.

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

B.3) *Las Fundaciones en Canarias.*

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

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

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

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

d) "Las rentas obtenidas por la fundación, deducidos los gastos indispensables de administración, deberán destinarse a la consecución directa o indirecta del fin fundacional" (art. 8.4). A diferencia de la legislación de carácter general o las autonómicas catalana y gallega, ésta no especifica el nivel o porcentajes a destinar en gastos de administración, pudiendo plantearse situaciones discutibles desde el punto de vista de la gestión de recursos, entre las fundaciones y el protectorado.

e) Es importante destacar la obligación de publicar en el *Boletín Oficial de Canarias* un extracto de la memoria anual, que contenga el resumen del inventario-balance y de las actividades. Este tipo de medidas, en nuestra opinión, inicia los pasos a dar en un futuro tendentes a eliminar los recelos motivados en algunas ocasiones entre las fundaciones y la Administración, derivados de la falta de transparencia informativa. Como reflejaremos en esta tesis, elementos como estos, así como otros, una ley que permita flexibilidad en el funcionamiento de las fundaciones, la utilización de un plan de cuentas homogéneo y actualizado, la auditoría de cuentas en aquellas fundaciones que superen señalados límites, permitirán garantizar a la sociedad la información suficiente para valorar adecuadamente la importante actividad desarrollada en el campo fundacional.

B.4) *Esquema de la evolución jurídica de las fundaciones en las Comunidades Autónomas.*

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

FUNDACIONES BENEFICAS DE ASISTENCIA SOCIAL Y LABORALES

Comunidad	Leyes orgánicas del Estatuto de Autonomía	Normas sobre traspaso de funciones y BOE en que se publicaron	Leyes autonómicas de fundaciones y otras disposiciones
<i>País Vasco</i>	3/79, de 18-12.	RD 2768/80, de 26-9. BOE 26 y 27-12-80. (1)	O. 146/83, de 21-11, BOPV 28-10-83. Crea Registro Fundaciones. Ley 6/82, de 20-5, de Servicios Sociales.
<i>Cataluña</i>	4/79, de 19-12.	RD 2020/83, de 29-6. BOE 1-8-83. (2)	Ley 3-3-82, Boletín Oficial de la Generalidad 103-82. D. 160/82, de 27-5, BOGC 9-7-82. Organización y funcionamiento Protectorado. Ley 26/85, de 27-12, de Servicios Sociales.
55 <i>Galicia</i>	1/81, de 6-4.	RD 2412/82, de 24-7. BOE 28-9-82. (1) RD 2412/82, de 24-7. BOE 28-9-82. (2)	Ley 25-6-83, B.O. Parlamento Galicia 2-7-83. D. 193/84, de 6-9, BOG 31-1-85. Reglamento de Organización y Funcionamiento del Protectorado de Fundaciones. Ley 3/87, de 27-5, de Servicios Sociales. Ley 11/1991, de 8 de noviembre, régimen de Fundaciones de interés General.
<i>Andalucía</i>	6/81, de 30-12.	RD 2974/83, de 2-11. BOE 2-12-83. (2)	D. 89/85, de 2-5, BOJA 4-6-85. Crea el Registro de Fundaciones Privadas.
<i>Madrid</i>	6/82, de 7-7.		Ley 6-6-84, de Serv. Sociales, BOE 24-7-84. (3)
<i>Valencia</i>	5/82, de 1-7.	RD 303/85, de 23-1.	D. 72/87, de 25-5. Plan de ordenación de los Servicios Sociales en la Comunidad Valenciana.

FUNDACIONES BENEFICAS DE ASISTENCIA SOCIAL Y LABORALES
(Continuación)

Comunidad	Leyes orgánicas del Estatuto de Autonomía	Normas sobre traspaso de funciones y BOE en que se publicaron	Leyes autonómicas de fundaciones y otras disposiciones
<i>Canarias</i>	10/82, de 10-8.	RD 3409/83, de 31-12. BOE 9-2-84. RD 1033/84, de 11-4. BOE 1-6-84.	O. de 28-7-84, BO 5-9-84. Crea el Registro de Fundaciones. Ley 9/87, de 28-4, de Servicios Sociales

(1) Fundaciones benéficas y asistenciales.

(2) Fundaciones benéficas y laborales.

(3) Atribuye a la Comunidad Autónoma la tutela de las Fundaciones particulares que presten servicios sociales dentro del ámbito territorial de la Comunidad, previa la oportuna transferencia o delegación de competencias del Estado (título IV, art. 15.11).

FUNDACIONES CULTURALES

Comunidad	Leyes orgánicas del Estatuto de Autonomía	Normas sobre traspaso de funciones y BOE en que se publicaron	Leyes autonómicas de fundaciones y otras disposiciones
<i>Andalucía</i>	6/81, de 30-12.	RD 864/84, de 29-2. BOE 11-5-84.	O. 89/85, de 2-5, BOJA 4-6-85. Crea el Registro de Fundaciones Privadas.
<i>Aragón</i>	8/82, de 10-8.	RD 3065/83, de 5-10.	D. 140/85, de 6-11, BOA de 28-11-85. Crea Registro de Fundaciones. O. 19-2-86, BOA 7-3-86. Regula funcionamiento del Registro.
<i>Asturias</i>	7/81, de 30-12.	RD 3149/83, de 5-10. BOE 27-12-83.	D. 38/1985, de 2-5, BOPA de 13-5-85. Crea el Registro.
<i>Baleares</i>	2/83, de 25-2.	RD 3040/83, de 5-10. BOE 10-12-83.	D. 40/1985, de 16-5-85. BOCAIB de 10-6-85.
<i>Canarias</i>	10/82, de 10-8.	RD 3355/83, de 28-10. BOE 27-1-84.	O. 28-7-84, BO 5-9-84. Crea el Registro de Fundaciones.
<i>Cantabria</i>	8/81, de 30-12.	RD 3547/83, de 28-12. BOE 6-3-84.	
<i>Castilla y León</i>	4/83, de 24-2.	RD 3019/83, de 21-9. BOE 6-12-83.	
<i>Castilla-La Mancha</i>	9/82, de 10-8.	RD 3296/83, de 5-10. BOE 10-1-84.	

FUNDACIONES CULTURALES
(Continuación)

Comunidad	Leyes orgánicas del Estatuto de Autonomía	Normas sobre traspaso de funciones y BOE en que se publicaron	Leyes autonómicas de fundaciones y otras disposiciones
<i>Extremad.</i>	1/83, de 25-2.	RD 3039/83, de 21-9. BOE 10-12-83.	D. 2/1987, de 27-1, DOE 3-2-87. Crea Registro Fundaciones. O. 9-2-87, DOE 17-2-87. Regula el funcionamiento del Registro.
<i>Cataluña</i>	4/79, de 16-12.	RD 1010/81, de 27-2. BOE 1-6-81.	D. 368/1981, de 2-10. DOGC 21-10-81. Distribución de Competencias. Ley 1/1982, de 3-3, DOGC 10-3-82. Ley de Fundaciones Privadas. D. 160-82, de 27-5, DOGC 9-7-82. Organiz. y funcion. Protectorado. D. 322/83, de 7-7, DOGC 24-8-83. Modifica organiz. y funcion. Protectorado. Ley 21/85, de 8-11, DOGC 22-11-85. Modifica Ley 1/82, de Fundaciones Privadas.
<i>Galicia</i>	1/81, de 6-4.	(1)	Ley de 22-6-83, BOPG 2-7-83. Ley de Rég. Fund. de interés gallego. D. 193/84, de 6-9, BOG 31-1-85. Regla. organiz. y funcion. del Protectorado de Fundaciones.
<i>Madrid</i>	6/82, de 7-7		

FUNDACIONES CULTURALES
(Continuación)

Comunidad	Leyes orgánicas del Estatuto de Autonomía	Normas sobre traspaso de funciones y BOE en que se publicaron	Leyes autonómicas de fundaciones y otras disposiciones
<i>Murcia</i>	4/82, de 9-6.	RD 3031/83, de 21-9. BOE 8-12-83.	
<i>Navarra</i>	13/82, de 10-8.		Leyes 43.6 a 47. Comp. Dcho. Civil de Navarra. Ley 1-3-73. BOE 57 a 63,7 a 14-3-73.
<i>País Vasco</i>	3/79, de 18-12.	RD 3069/80, de 26-9. BOE 5-2-81.	O. de 21-10-83, BOPV 28-10-83. Crea Registro de Fundaciones.
<i>La Rioja</i>	3/82, de 9-6.	RD 3023/83, de 13-10. BOE 6-12-83.	
<i>Valencia</i>	5/82, de 1-7.	RD 3066/83, de 13-10. BOE 12-12-83.	D. 146/1983, de 21-11, DOCV 1-12-83. Crea Reg. Fund. y Asistencias Docentes y Culturales.

- (1) El Real Decreto 2434/82, de 24 de julio (BOE 1-10-82), sobre transferencias en materia de cultura, actualmente en vigor, no incluye el traspaso de competencias sobre fundaciones.

FUNDACIONES DOCENTES Y EDUCATIVAS

Comunidad	Leyes orgánicas del Estatuto de Autonomía	Normas sobre traspaso de funciones y BOE en que se publicaron	Leyes autonómicas de fundaciones y otras disposiciones
<i>País Vasco</i>	3/79, de 16-12.	(1)	
<i>Cataluña</i>	4/79, de 16-12.	RD 1866/82, de 30-7. BOE 12-8-82.	Ley 3-3-82. B.O. de la Generalidad de Cataluña de 10-3-82. D. 160/82, de 27-5, DOGC de 9-7-82. Organización y funcionamiento del Protectorado.
<i>Galicia</i>	1/81, de 6-4.	RD 1763/82, de 24-7. BOE 31-7-82.	Ley 25-6-83, B.O. Parlamento de Galicia de 2-7-83. D. 193/84, de 6-9, BOG 31-1-85. Organiz. y Func. del Protectorado.
<i>Andalucía</i>	6/81, de 30-12.	RD 3936/82, de 29-12. BOE 22-1-83. (2)	
<i>Canarias</i>	10/82, de 10-8.	RD 2091/83, de 28-7. BOE 6-8-83.	
<i>Valencia</i>	5/82, de 1-7.	RD 2093/83, de 28-7. BOE 6-8-83.	D. 146/83, de 21-11, DOCV de 1-12-83. Reglamento de Fundaciones Docentes y Culturales.

- (1) Ninguno de los Decretos sobre transferencias en materia de cultura actualmente en vigor (2808/80, de 26 de septiembre, BOE 31-12-80, y 3195/80, de 30 de diciembre, BOE 15-4-81) ha transferido competencias sobre fundaciones.
- (2) Se declara explícitamente que el Estado se reserva competencias sobre fundaciones de ámbito nacional.

I.6. VALORACION Y EXAMEN DE LOS PROBLEMAS QUE SUGIERE LA LEGISLACION VIGENTE

I.6.1. NECESIDAD DE UNA LEY DE FUNDACIONES

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

a) La mayor parte de la legislación vigente, como hemos tenido ocasión de analizar anteriormente, arranca del siglo pasado y responde a un modelo de fundación que poco tiene que ver con lo que las fundaciones son o deben ser en nuestros días. Si confrontamos la regulación de las Fundaciones Asistenciales con el desarrollo, la actividad o el papel que realizan en la actualidad, se aprecia claramente el gran cambio y evolución experimentado, pasando de unas fundaciones cuyo objetivo principal era la atención de los menesterosos a un concepto moderno en el que desarrollan un papel importante en el marco de un Estado social.

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

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

c) Amplia dispersión normativa en esta materia, incrementada en los últimos tiempos con las promulgadas en varias Comunidades Autónomas. Esta dispersión, en algunos casos ambigua y contradictoria, ha derivado a situaciones de inseguridad jurídica, y al desconocimiento de datos fiscales sobre la situación de las fundaciones.

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

I.6.2. REFLEXIONES EN TORNO A LA NUEVA LEY

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

1) *Adquisición de la personalidad jurídica*

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

2) *El Patrimonio de las Fundaciones*

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

En relación con la composición del patrimonio, podría estar constituido por toda clase de bienes y derechos, pudiendo establecerse tres tipos que permitan gestionarlos de forma más ágil, en donde el Protectorado intervenga sólo en determinadas operaciones con su autorización. La nueva ley debe superar ciertos recelos históricos y plantear un marco de actuación basado en una mayor capacidad y autonomía en la gestión patrimonial de las fundaciones, que garantice al mismo tiempo el cumplimiento de los fines fundacionales. En consecuencia, esta clasificación de bienes y derechos se puede estructurar de la siguiente forma:

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

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

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

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

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

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

3) *Autonomía en el funcionamiento de las fundaciones*

Toda delegación de funciones o recorte en los controles previos por parte del protectorado en cualquier actuación, conllevan la exigencia de mayores responsabilidades y la delimitación de otros elementos de control posteriores. En este sentido, la próxima ley debe ser muy rigurosa, y disponer en su articulado la obligación con carácter anual por parte del patronato de la presentación del inventario, balance de situación, la cuenta de pérdidas y una memoria que refleje las actividades realizadas por la Fundación; así como su gestión económica, con las notas explicativas correspondientes a las cuentas anuales. Aquellas fundaciones que se consideren importantes desde el punto de vista económico, deberán someterse a una auditoría de cuentas externas.

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

a) *Conceder mayor grado de autonomía* en la gestión económico-patrimonial de las fundaciones.

b) *Un control a posteriori.*

c) *Una mayor transparencia* en la gestión que permita generar un ambiente de confianza hacia estas instituciones.

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

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

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

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

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

5) *Colectivo Indeterminado*

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

Este concepto de beneficiario menesteroso no se ajusta en la actualidad; por otra parte, ¿qué baremo se debe aplicar en la selección de los candidatos? ¿Quiere esto decir que fundaciones culturales muy especia-

(49) Lorenzo, Rafael de: "Presente y Futuro de las Fundaciones", págs. 267-275.

lizadas en actividades como la música clásica, formación especializada, sólo asisten a personas sin posibilidades económicas? Nos parecería más adecuado adoptar en un futuro posturas análogas a la Ley catalana o la gallega, que omiten una definición general de las cualidades previas a exigir a los beneficiarios de las prestaciones de la fundación.

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

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

La legislación vigente es excesivamente intervencionista, con el noble objetivo de evitar estos posibles abusos; no contempla algunas circunstancias que en justicia deberían tenerse en cuenta. Prada (50) "refleja que la norma que prohíbe la retribución de los miembros del patronato sin distinción alguna, obliga a buscar formas indirectas de retribuir que bordean, cuando no caen en el fraude de ley, o bien a apartar del gobierno de la fundación a las personas que efectivamente lo llevan, creando por encima de ellos un cuerpo de notables que prestan su nombre para incluirlos en el patronato, y que no suelen estar muy enterados de las actividades de la fundación; cuyo peso recae sobre órganos inferiores de carácter ejecutivo que en la práctica concentran todo el poder real de la institución".

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

La gestión económica de las fundaciones debe ser cada vez más técnica y especializada debido a que, en muchos casos, los recursos mane-

(50) Prada, José María (serie doc. "1", art. 3)

jados son importantes. Evidentemente, esto requiere la contratación de personal cualificado que optimice los medios disponibles y así prestar un mejor servicio a la sociedad. En nuestra opinión, las retribuciones de este colectivo incluidas en el capítulo de gastos de Administración deben ser las necesarias para la producción de la prestación, estableciendo tan sólo un porcentaje suficiente para estos gastos en relación con todas las rentas que produzca la dotación, así como cualquier otro tipo de ingresos pertenecientes a la fundación.

7) *Actividades industriales y mercantiles de las fundaciones*

Son muchas las personas que cada vez opinan más sobre la necesidad de que la fundación para potenciar su eficacia adopte una actitud empresarial más dinámica en la gestión de sus recursos. En esta línea, Sáenz de Miera (51) propone una concepción legal en que la masa patrimonial siga siendo dedicada a un fin de interés público, pero pasando antes de alcanzar a su destino por un estado intermedio en el que sea aplicable un proceso económico con sus indiscutibles riesgos, pero con innumerables ventajas.

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

8) *La nueva configuración del protectorado*

Una de las notas esenciales en este ordenamiento es el excesivo intervencionalismo del protectorado en la vida de las fundaciones. Puede verse claramente cómo en las funciones de control asignadas al protectorado en el Reglamento de Fundaciones Culturales, es mucho más estricto que la Ley de Beneficencia del siglo pasado, convirtiendo a éste en un emisor de autorizaciones para casi todo. Esta situación es una mues-

(51) Sáenz de Miera, Antonio: "Las bases legales de las Fundaciones y su situación en España", *Situación*, n.º 4, BBV, Bilbao, 1989, págs. 55 y ss.

tra clara de la gran desconfianza del legislador hacia estas instituciones, que responde más a situaciones pasadas que presentes.

Esta situación debe presentar un giro sustancial en la nueva regulación. El protectorado deberá combinar funciones de control con otras de asesoramiento. En el primer caso, un mecanismo es a través de la rendición de cuentas por el matiz de gestión de intereses ajenos, así como por el imperativo de la ley, y el Reglamento de Impuesto de Sociedades, que estiman sujetas al impuesto las fundaciones, con el tratamiento especial de entidades exentas, cuando rindan cuentas al protectorado. En cuanto al régimen de autorizaciones, debe simplificarse en los casos excepcionales e implantar en éstos el silencio administrativo positivo en un período relativamente corto, con el ánimo de agilizar en el tiempo la toma de decisiones de las fundaciones. El asesoramiento con que debe contribuir el protectorado se orientará, como dice Cabra (52), a "incrementar la eficacia social y económica de las fundaciones", así como la fiscalidad de estas instituciones.

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

(52) Cabra de Luna, Miguel Angel: "El Protectorado sobre las Fundaciones Benéfico-Asistenciales", Cuadernos de Acción Social, n.º 4, págs. 13 y 55.

CAPITULO II

LA GESTION
ECONOMICO-FINANCIERA

II.1. EVOLUCION Y PANORAMA ACTUAL DE LAS FUNDACIONES EN ESPAÑA

II.1.1. LIMITACIONES EN EL ANALISIS Y ESTUDIO DE LAS FUNDACIONES

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

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

A) *Principales limitaciones que dificultan el estudio de las fundaciones*

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

- 1) *Fragmentación de la información.*

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

- 2) *Confeción de la información con criterios distintos.*

2.1) *El sistema de rendición de cuentas.* La diversidad en el régimen jurídico de las fundaciones presenta graves inconvenientes, debido a la

existencia de criterios diversos en la recogida de la información, así como la dispensa en la rendición de cuentas de algunas fundaciones.

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

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

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

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

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

El número de Fundaciones estudiadas es de 1.549 y se dividen en ocho grandes grupos:

- Beneficencia.
- Asistencia social.

(53) Cabra de Luna, Miguel Angel: "Las Fundaciones en España. Situación actual y perspectivas de futuro desde una óptica social". Colección Solidaridad, n.º 1, Fund. ONCE.

- Educación.
- Investigación.
- Cultura.
- Desarrollo Comunitario.
- Relaciones Internacionales.
- Fundaciones conmemorativas.

Conviene señalar que algunas fundaciones, dada la amplitud de sus fines, aparecen en varios grupos; la gran mayoría de las estudiadas se centran en uno o dos de ellos. En consecuencia, el número de fundaciones analizadas no se corresponde con las sumas parciales de los ocho bloques propuestos.

El estudio plantea un horizonte temporal fragmentado en tres etapas:

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

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

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

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

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

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

CUADRO 1
EVOLUCION DE LAS FUNDACIONES EN ESPAÑA

AREAS DE ACTIVIDAD	ANTES DE 1960		1960/1975		1975/1989 (MARZO)	
	N.º	%	N.º	%	N.º	%
Beneficencia.....	129	61,4	17	8,2	64	30,4
Asistencia Social.....	263	59,6	61	13,9	117	26,5
Cultura.....	100	26,1	36	9,3	248	64,6
Educación.....	161	42,6	54	14,3	163	43,1
Investigación.....	38	15,7	24	9,9	180	74,4
Desarrollo comunitario.....	33	24,2	22	16,1	81	59,7
Relaciones internacional.....	2	5,5	2	5,5	32	89,0
Conmemorativas.....	12	20,3	9	15,2	38	64,5

Número total de Fundaciones: 1.443.

Fuente: Centro de Fundaciones.

CUADRO 2
SITUACION ACTUAL POR AREAS DE ACTIVIDAD (*)

AREAS	N.º DE FUNDACIONES	PORCENTAJE
Beneficencia.....	210	14,5
Asistencia Social.....	441	30,5
Cultura.....	384	26,6
Educación.....	378	26,1
Investigación.....	242	16,7
Desarrollo comunitario.....	136	9,4
Relaciones internacional.....	36	2,4
Conmemorativas.....	59	4,0

(*) A 30 de marzo de 1989.

Fuente: Centro de Fundaciones.

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

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

El concepto de beneficencia, actualmente y en ocasiones, se utiliza asociado a la idea de subdesarrollo económico y social del pasado. Sin

embargo, el de asistencia social refleja una idea más moderna y acorde en la atención a las múltiples carencias de nuestra sociedad. La utilización conjunta de ambos términos complementa y refleja una idea integrada en este campo de actuación. Las carencias o pobreza que se plantean en la sociedad son conceptos relativos, y cada época tiene su propia idea.

En el análisis de la situación de estas áreas, podemos observar, en el cuadro 2, cómo la beneficencia representa el 14,5% y la asistencia social un 30,5% del total de las fundaciones. La importancia que estas dos áreas representan en el conjunto es del 45%, constituyéndose en el sector más importante, debido al peso que todavía ejercen las fundaciones más antiguas.

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

CUADRO 3
EVOLUCION DE LAS BENEFICO-ASISTENCIALES

PERIODOS	N.º FUNDACIONES			PORCENTAJES	
	BENEF.	ASIST.	TOTAL	BENEF.	ASIST.
COSNT. ANTES 1960	129	263	392	32,9	67,1
CONST. 1960/1975	17	61	78	21,8	78,2
CONST. 1975/1989	64	117	181	35,4	64,6
TOTALES	210	441	651	32,3	67,7

CUADRO 4
EVOLUCION BENEFICA

PERIODOS	N.º TOTAL=210	
	N.º FUNDACIONES	PORCENTAJES
CONST. ANTES 1960	129	61,4
CONST. 1960/1975	17	8,1
CONST. 1975/1989	64	30,5

CUADRO 5
EVOLUCION ASISTENCIAL

ASISTENCIALES	N.º TOTAL=441	
PERIODOS	N.º FUNDACIONES	PORCENTAJES
CONST. ANTES 1960	263	59,6
CONST. 1960/1975	61	13,8
CONST. 1975/1989	117	26,6

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

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

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

(*) Médica y Hospitalaria.

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

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

B.1.2) *Fundaciones educativas.*

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

CUADRO 6
EVOLUCION FUNDACIONES EDUCACION

PERIODOS	N.º FUNDACIONES	PORCENTAJES
CONST. ANTES 1960	161	42,6
CONST. 1960/1975	54	14,3
CONST. 1975/1989	163	43,1

Número total de Fundaciones=378.
Ver gráfico 2.

Podemos apreciar una tendencia constante de crecimiento, excepto en el período de 60/75. En relación con el conjunto de fundaciones, representa el 26,1%, en consonancia con los datos expresados en el cuadro 2.

Al analizar la evolución por áreas de actividad en materia educativa, se nos presenta el panorama descrito en el cuadro 7 y gráfico 6.

CUADRO 7
EVOLUCION AREAS DE ACTIVIDAD EN EDUCACION

ACTIVIDADES	ANTES				%
	DEL 60	60/75	75/89	TOTAL	
PROMOCION ENSEÑANZA	43	14	30	87	23,0
CREACION Y MANTENIMIENTO (*)	30	12	33	75	19,8
BECAS Y AYUDA	18	15	31	64	16,9
FORMACION PROFESIONAL	4	2	10	16	4,3
INNOVACION INVESTIGACION (**)	—	3	11	14	3,8
ATENCION POSTGRUADOS	7	6	16	29	7,7
MEDICINA Y FARMACIA	2	3	8	13	3,5
EDUCACION ESPEC. MINUSVALIDOS	1	5	10	16	4,3
DERECHO	2	—	1	3	0,8
MILITARES	1	—	—	1	0,2
ECCLESIASTICAS	7	3	3	13	3,4
FORMACION PROFESIONAL	21	13	11	45	11,9
ARQUITECTURA	1	—	1	2	0,5

(*) De Centros Docentes.

(**) Educativa.

Ver gráfico 3.

B.1.3) *Fundaciones de Investigación.*

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

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

CUADRO 8
EVOLUCION FUNDACION INVESTIGACION

PERIODOS	N.º FUNDACIONES	PORCENTAJES
CONST. ANTES 1960	38	15,7
CONST. 1960/1975	24	9,9
CONST. 1975/1989	180	74,4

Número total de Fundaciones = 242.

Ver gráfico 2.

El desglose por especialidades y número de fundaciones (55) nos muestra el siguiente aspecto:

— Investigación en CC. Médicas y de la salud.....	58
— Investigación en CC. Sociales y Económicas	57
— Fomento de la investigación científica en general	38
— Investigación Histórica, Filosófica y Humanística	29
— Apoyo y dotación a centros especializados y Cátedras Universitarias	26
— Innovación Tecnológica y aplicaciones industriales. Las nuevas tecnologías	25

(54) Ver cuadro 2.

(55) Directorio Centro de Fundaciones, págs. 227-228.

— Ayudas y premios a la investigación y formación de investigadores	19
— Investigación en CC. Biológicas, Físicas y Químicas	15
— Publicaciones, Trabajos de Investigación y edición de revistas especializadas	14
— Investigación Pedagógica	9
— Investigación Medioambiental y Fuentes de Energía.....	6

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

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

B.1.4) *Fundaciones Culturales.*

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

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

La fundaciones pueden equilibrar la balanza, siempre que sus mecenas no ejerzan por el hecho de constituirse en una fuente de financiación, en algunos casos muy importantes, algún tipo de orientación.

Jullán Marías (56) pide a estas instituciones una orientación inteli-

(56) Jullán Marías: "Propuestas Culturales a las Fundaciones españolas", *Cuenta y Razón*, julio-septiembre de 1986, n.º 24, págs. 17-26.

gente. Entendiendo cómo es fundamental que "las Fundaciones contrabalancean las presiones sociales... creo que es fundamental combatir el actualismo. Hay una tendencia en la sociedad de nuestro tiempo, que es considerar que lo único que es real es lo que se acaba de hacer... se produce un adelgazamiento de presente, el presente tiene espesor, el presente no es el año 86, el presente es, quizá, todo el siglo xx". Considera más adelante que es menester, además, una mirada hacia el futuro para que la cultura no se detenga.

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

El número de instituciones que desarrollan su actividad en este sector es de 384, cuya importancia en relación con el conjunto es del 26,6% (57). En el período 1975-1989 se constituyeron 248, equivalentes al 64,5% de las culturales.

CUADRO 9
EVOLUCION FUNDACIONES CULTURALES

PERIODOS	N.º FUNDACIONES	PORCENTAJES
CONST. ANTES 1960	100	26,1
CONST. 1960/1975	36	9,4
CONST. 1975/1989	248	64,5

Número total de Fundaciones = 384.

Ver gráfico 2.

El desglose por especialidades y número de fundaciones (58) es el que a continuación se detalla por orden de importancia:

— Promoción de la cultura en general	122
— Realización de actos culturales (exposiciones, conferencias, conciertos, campañas culturales, edición, publicación, etc.) ..	59
— Fomento de las Bellas Artes	51
— Conservación del Patrimonio Histórico, artístico y monumental.	46

(57) Ver cuadro 2.

(58) Directorio de las Fundaciones, págs. 226-227.

— Promoción de la cultura regional española	44
— Subvenciones y mantenimientos de museos	37
— Premios artísticos, literarios, etc.	36
— Promoción y mantenimiento de bibliotecas, archivos y hermerotecas	20
— Ayudas a instituciones culturales	19
— Difusión del pensamiento y los valores de occidente.....	13
— Defensa de la naturaleza, medio ambiente	11
— Defensa de los valores religiosos	6
— Difusión del pensamiento republicano.....	6
— Deporte.....	5
— Promoción MCS	3
— Fotografía	2
— Ocio y tiempo libre.....	2
— Promoción y apoyo a la familia.....	2
— Cine.....	1
— Filatelia.....	1
— Numismática	1
— Yoga.....	1
— Libro y lectura	1

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

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

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

B.1.5) *Desarrollo Comunitario.*

Los fines y actividades de estas fundaciones se centran en el fomento y mejora de la comunidad. Constituyen un indicador de las preocupa-

ciones colectivas del individuo. El número de estas instituciones es de 136, representando el 9,4% del total (59).

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

CUADRO 10
EVOLUCION DESARROLLO COMUNITARIO

PERIODOS	N.º FUNDACIONES	PORCENTAJES
CONST. ANTES 1960	33	24,2
CONST. 1960/1975	22	16,2
CONST. 1975/1989	81	59,6

Número total de Fundaciones = 136.

Ver gráfico 2.

El desglose por especialidades y número de Fundaciones (60) es el siguiente:

— En general	40
— De ámbito local o regional.....	25
— Desarrollo rural, agrícola y ganadero	18
— Presencia social de la empresa (mejora de la gestión empresarial y fomento de las relaciones empresa-sociedad)	15
— Promoción de la clase trabajadora.....	13
— Fomento de asociacionismo y cooperativismo	8
— Acceso a bienes y viviendas.....	7
— Promoción mujer trabajadora	5
— Reinserción juventud y marginados.....	4

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

(59) Ver cuadro 2.

(60) Directorio Centro de Fundaciones, pág. 238.

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

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

B.1.6) *Relaciones Internacionales.*

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

CUADRO 11
EVOLUCION RELACIONES INTERNACIONALES

PERIODOS	N.º FUNDACIONES	PORCENTAJES
CONST. ANTES 1960	2	5,5
CONST. 1960/1975	2	5,5
CONST. 1975/1989	32	88,8

Número total de Fundaciones = 36.

Ver gráfico 2.

Su distribución por especialidades y número de fundaciones (62) la detallamos a continuación:

— Fomento de las relaciones interinstitucionales e internacionales	20
— Fomento de las relaciones con Iberoamérica	10

(61) Ver cuadro 2.

(62) Directorio Centro de Fundaciones, pág. 228.

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

B.1.7) *Fundaciones Conmemorativas.*

Se constituyen para honrar la memoria y conservar el legado de las personalidades relevantes en el ámbito de las artes, la ciencia o el pensamiento. Este grupo representa el 4% del total (63) y su distribución cronológica es la siguiente:

CUADRO 12
EVOLUCION FUNDACIONES CONMEMORATIVAS

PERIODOS	N.º FUNDACIONES	PORCENTAJES
CONST. ANTES 1960	12	21,4
CONST. 1960/1975	9	16,0
CONST. 1975/1989	38	67,8

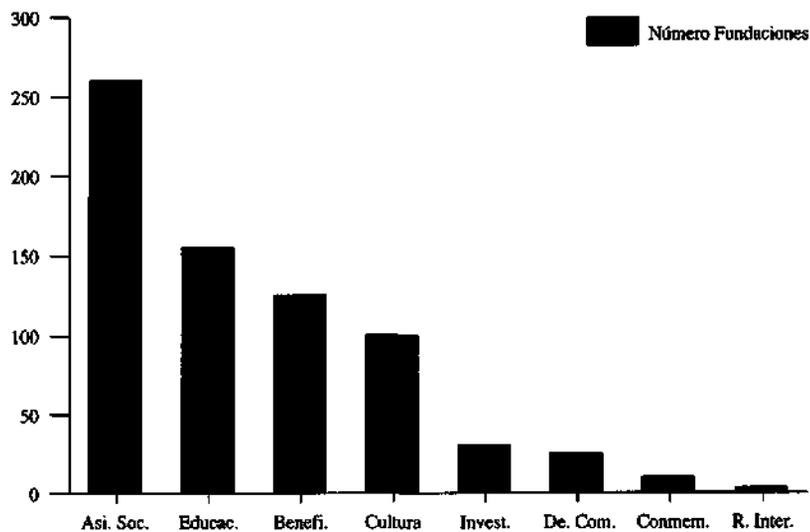
Número total de Fundaciones = 59.

Ver gráfico 2.

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

(63) Ver cuadro 2.

GRAFICO 1
Antes de 1960



1960-1975

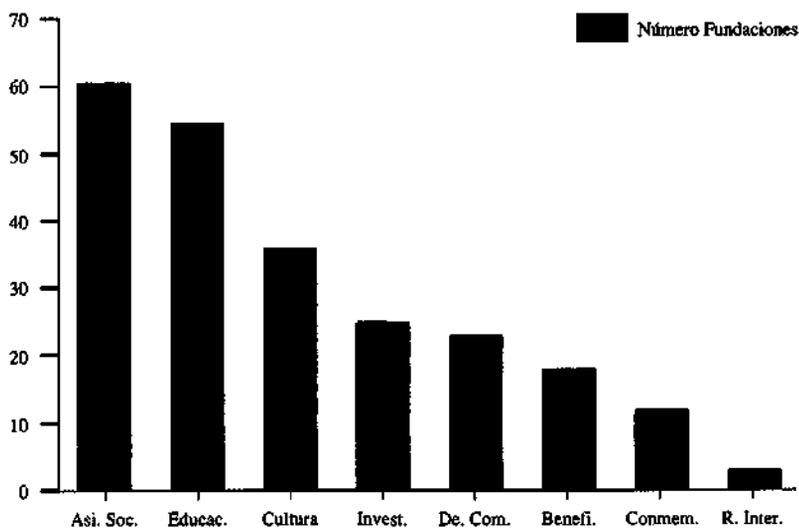


GRAFICO 1 (Continuación)
1975-1989 (30 de marzo)

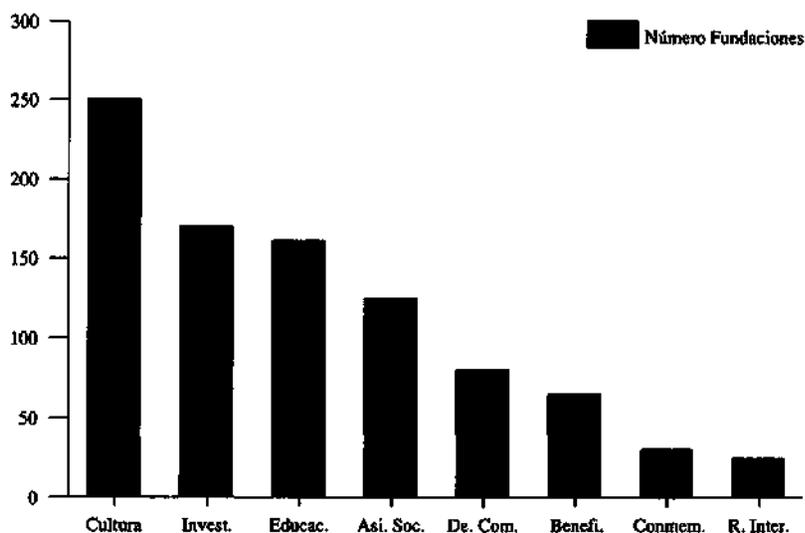


GRAFICO 2

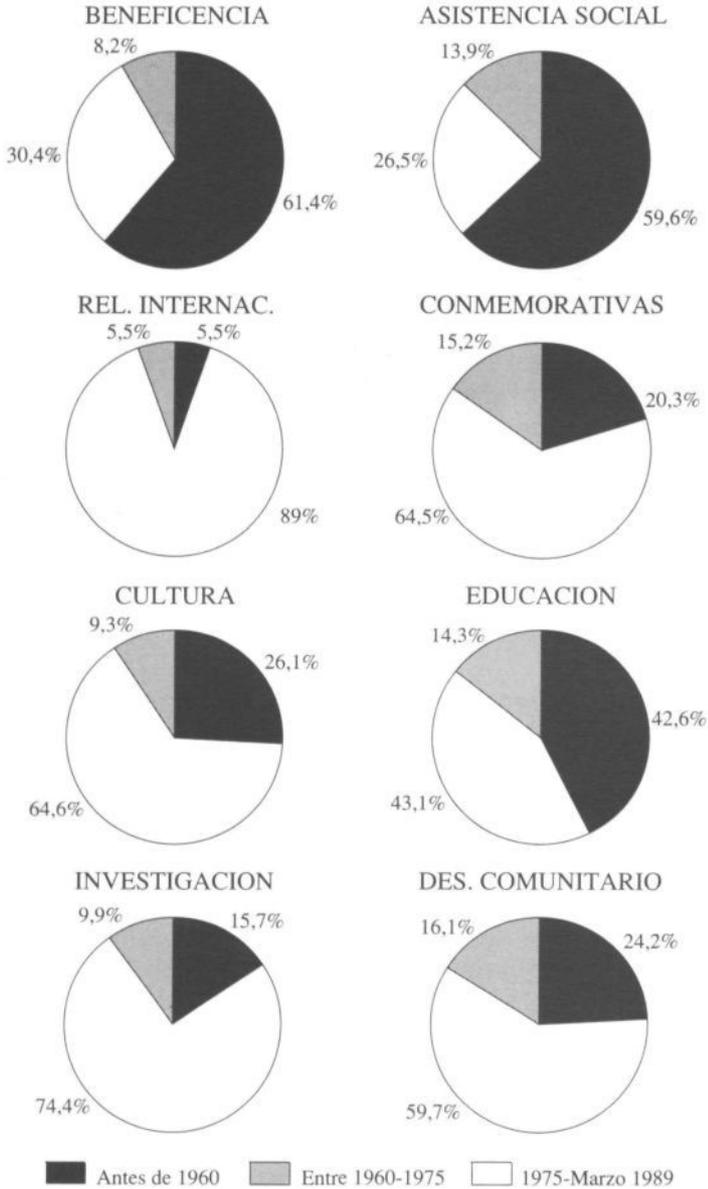


GRAFICO 3
EVOLUCION

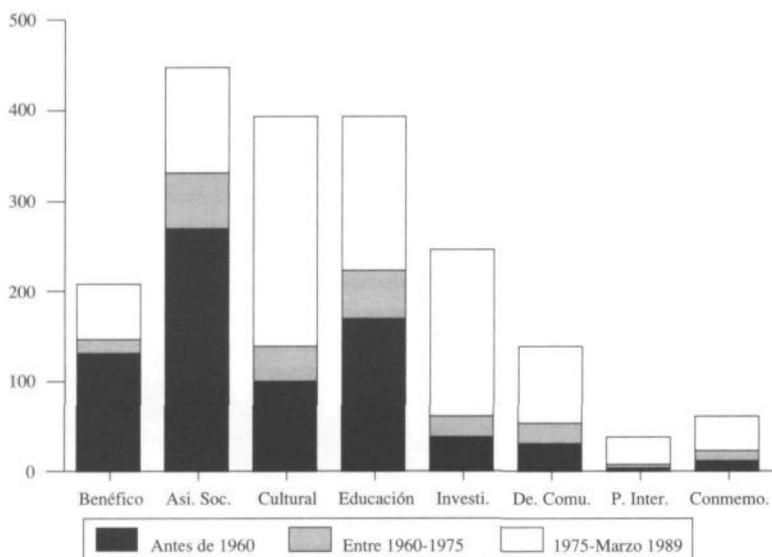


GRAFICO 4

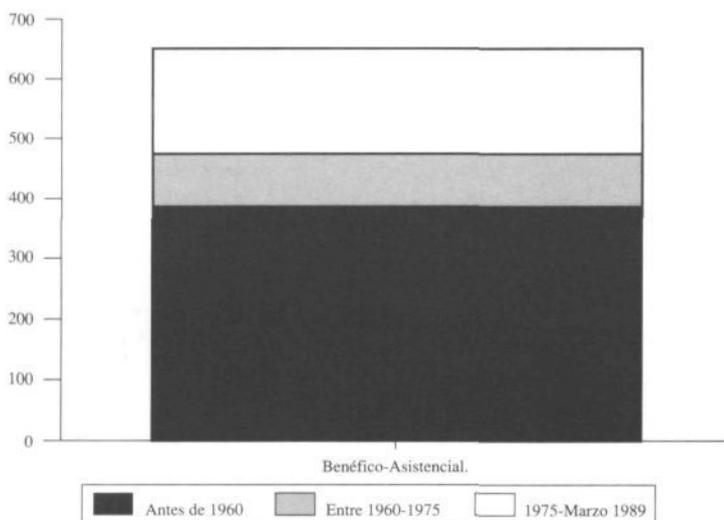


GRAFICO 5
DISTRIBUCION TERRITORIAL DE FUNDACIONES

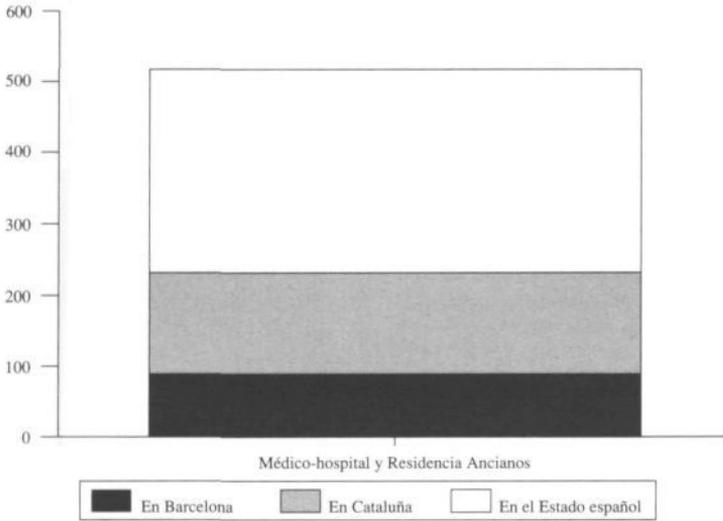
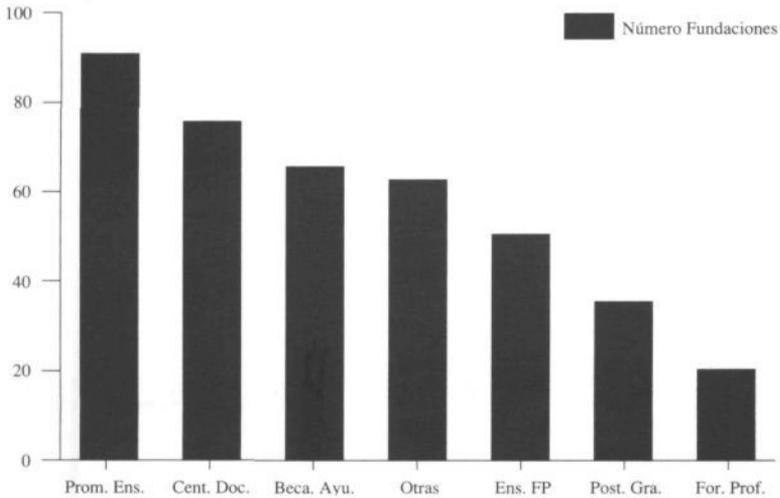


GRAFICO 6
EVOLUCION AREAS DE ACTIVIDAD EDUCACION



C) Conclusiones generales

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

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

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

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

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

II.2. CONSIDERACIONES ECONOMICAS Y PATRIMONIALES DE LAS FUNDACIONES

A) Cuantificación económica de las Fundaciones

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

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

(64) Ver gráfico 3.

— Aplicación de criterios contables diferentes.

Algunos datos a los que hacemos referencia son:

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

B) *Cuantificación patrimonial de las Fundaciones*

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

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

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

(65) Datos del Protectorado de Fundaciones del Ministerio de Educación y Ciencia.

(66) Datos del Protectorado de Fundaciones del Ministerio de Cultura.

(67) Alegre Gómez, Santiago: "La gestión patrimonial de las fundaciones", Centro de Fundaciones, tema 6, págs. 25-34.

invertir en valores de renta fija o variable, distintos a la Deuda del Estado.

En relación con la composición y dotación de los patrimonios, se presentan unos cuadros informativos (68), correspondientes al período 1984/86 en 336 fundaciones benéfico-asistenciales. Los datos contables figuran a coste histórico. El origen es muy diverso, refiriéndose a 241 fundaciones de las 336 analizadas, ya que todas no ofrecían datos razonablemente fiables. Otras limitaciones son que no todos los datos corresponden al mismo ejercicio económico ni han sido auditados.

CUADRO 14
(Cifras en miles de pesetas)

ELEMENTOS PATRIMONIALES	86 FUNDA- CIONES RESIDENC. 3.ª EDAD	155 FUNDA- CIONES OTROS FINES	241 FUNDA- CIONES (total) SOBRE DATOS PATRIM.
TESORERIA	468.567	776.725	1.245.292
FINCAS URBANAS	865.810	1.865.574	2.731.348
FINCAS RUSTICAS	2.245.343	566.387	2.811.730
CARTERA VALORES	679.629	5.071.390	5.751.019
TOTAL PATRIM. QUE PRODUCE			
RENTAS DIRECTAS	4.259.349	8.280.076	12.539.425
SEDE SOCIAL (*)	1.485.845	3.041.820	4.527.665
TOTALES	5.745.194	11.321.896	17.067.090

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

NOTA: Generalmente no se han efectuado dotaciones para amortizaciones.

(68) Barreno Vara, Guillermo: "Aspectos económicos y patrimoniales de las fundaciones". *Presente y futuro de las fundaciones*, Civitas, Fundación ONCE, págs. 158-162.

CUADRO 15

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

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

CUADRO 16

ELEMENTOS PATRIMONIALES	RESIDENC. (%)	NO RESIDENC. (%)	TOTAL (%)
PATRIMONIO QUE PRODUCE INGRESOS			
O RENTAS DIRECTAMENTE	74,13	73,14	73,45
SEDE SOCIAL	25,87	26,86	26,55
TOTAL	100	100	100

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

CUADRO 17

ELEMENTOS PATRIMONIALES	VALORAC. PATRIM.	RENTAS O INGRESOS	%
TESORERIA O FINANCIACION	468.567	45.154	9,63
FINCAS URBANAS	865.810	43.277	4,98
FINCAS RUSTICAS	2.245.343	65.362	0,30
CARTERA VALORES	679.629	64.517	9,50
SEDE SOCIAL Y ORGANIZ.	1.485.845	1.173.185	78,95
TOTALES Y PROMEDIOS	5.745.194	1.391.555	24,22

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

CUADRO 18

ELEMENTOS PATRIMONIALES	VALORAC. PATRIM.	RENTAS O INGRESOS	%
TESORERIA O FINANCIACION	776.725	79.711	10,39
FINCAS URBANAS	1.865.547	38.887	2,08
FINCAS RUSTICAS	566.387	14.260	2,51
CARTERA VALORES	5.071.390	296.496	5,84
SEDE SOCIAL Y ORGANIZACI.	3.041.820	2.401.162	78,93
TOTALES Y PROMEDIOS	11.311.896	2.830.516	25,02

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

CUADRO 19

ELEMENTOS PATRIMONIALES	RESIDENC. 3.ª EDAD (%)	OTROS FINES (%)	TOTAL (%)
TESORERIA O FINANCIACION	3,24	2,81	2,95
RENTAS FINCAS URBANAS	3,13	1,37	1,94
RENTAS FINCAS RUSTICAS	4,69	0,50	1,88
RENTA CART. DE VALORES	4,64	10,47	8,58
RENTA PATRIMONIO	15,70	15,17	15,35
(*)	84,30	84,17	84,65
PORCENTAJES TOTALES	100	100	100

(*) Contraprestaciones, servicios, donaciones, donativos.

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

CUADRO 20

ELEMENTOS PATRIMONIALES	RESIDENC. 3.ª EDAD (%)	OTROS FINES (%)	TOTAL (%)
PERSONAL	28,1	54,8	45,3
ALIMENTACION, ARTICULOS			
CONSUMO	13,8	15,6	14,9
ENERGIA, CALEFACCION	5,5	4,5	4,9
CONSERVACION MANTENIMIENTO	12,6	5,4	8,0
OTROS GASTOS	40,00	19,7	26,9
PORCENTAJES TOTALES	100	100	100

Distintos componentes de gasto para cada grupo de fundaciones.

CUADRO 21

ELEMENTOS PATRIMONIALES	RESIDENC. 3.ª EDAD (%)	OTROS FINES (%)	TOTAL (%)
INGRESOS RENTAS GASTOS TOTAL	14,19	15,70	14,53
INGRESOS CONTRAPRESTACIONES			
GASTOS TOTALES	85,81	84,83	85,47

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

1) En los dos grupos estudiados se aprecia claramente una composición patrimonial en la que los activos que producen renta directa (tesorería, fincas urbanas, rústicas y cartera de valores) representan en el primer grupo (residencias) el 74,13% del patrimonio total, y la sede social, el 25,87%, siendo en el segundo (no residencias) el 73,11 y el 26,86%, respectivamente (69).

2) En las residencias de la tercera edad, la rentabilidad refleja situaciones tales como aquellas en las que elementos patrimoniales de mayor valor, fincas rústicas y urbanas, ofrecen una rentabilidad del 0,3 y 4,98%, respectivamente. En este aspecto, evidencia claramente la mala gestión de estos patrimonios dada su escasa rentabilidad. Debería recomendarse, por parte de los protectorados correspondientes, la enajenación de aquellos inmovilizados prácticamente improductivos que no estén directamente ligados al objetivo fundacional, cuya reinversión debería formularse con criterios económicos más eficientes. En este orden de ideas no parece razonable desaprovechar las posibilidades potenciales de las fundaciones, ya que esta infrautilización repercute en una disminución de la actividad, la cual origina en algunos casos mayores costes financieros como consecuencia de recurrir a financiación ajena en el desarrollo y cumplimiento de los fines (70).

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

4) Las rentas del patrimonio en relación con el ingreso total suponen un 15,70 y 15,17 para el primer y segundo grupo, respectivamente. Mientras que los ingresos por contraprestaciones, servicios, donaciones

(69) Ver cuadros 14, 15 y 16.

(70) Ver cuadro 17.

(71) Ver cuadro 18.

y donativos comparados globalmente representan el 84,30 y 84,83 en el primer y segundo grupo, respectivamente (72). Esta situación reitera la escasa rentabilidad de los activos financieros e inmovilizados en el conjunto de los ingresos de estas fundaciones.

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

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

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

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

II.3. CRITERIOS CONTABLES

II.3.1. RENDICION DE CUENTAS

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

- En primer lugar, el objetivo fundacional viene predeterminado por el fundador en el acto de constitución de la institución, reflejando el área de intervención de la misma.
- El ordenamiento jurídico establece, para cada tipo de fundación, las obligaciones y competencias en su ámbito de gestión.

(72) Ver cuadro 19.

(73) Ver cuadro 20.

(74) Ver cuadro 21.

(75) López-Quiñones Maján, Luis: "Presente y Futuro de las Fundaciones", Cívitas, Fundación ONCE, pág. 265.

- La prestación de servicios a terceros está condicionada por los recursos económicos, financieros y humanos disponibles en cada momento.

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

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

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

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

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

II.3.1.1. *Fundaciones de beneficencia*

La obligación de rendir cuentas se plantea con carácter general, con las salvedades tipificadas en la Instrucción de 14 de marzo de 1899, en

donde se exime a las fundaciones que se encuentren en las siguientes circunstancias:

1) "Cuando el fundador relevare a sus patronos o administradores de la presentación de cuentas, no tendrán éstos obligación de rendirlas regular y periódicamente, pero sí la de justificar el cumplimiento de las cargas de la fundación, siempre que sean requeridas al intento por la autoridad competente" (art. 5).

2) Cuando por disposición explícita del fundador quedase el cumplimiento de su voluntad a la fe y conciencia del patrono o administrador, sólo tendrán éstos la obligación de declarar solemnemente dicho cumplimiento, acreditando que es ajustado a la moral y a las leyes.

Conviene señalar que la aprobación de esta normativa se produce en una etapa histórica, en la que existe un cierto poso contra las fundaciones, a raíz de las desamortizaciones mediante las cuales se agudizan los recelos entre estas instituciones y el Estado.

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

Conviene destacar que las fundaciones, al cubrir objetivos de interés general, disfrutaban de exenciones de tipo fiscal. Lógicamente se contemplan restricciones a este derecho en aquellos casos en donde las fundaciones no rinden cuentas al protectorado por los motivos expuestos anteriormente. La Orden de 23 de junio de 1986, del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, propone una fórmula para aquellas fundaciones que de conformidad con la voluntad del fundador están exentas de la obligación de rendir cuentas, puedan renunciar a tal beneficio mediante el simple acuerdo del patronato a tal respecto, que deberá ponerse en conocimiento del protectorado, siéndole de aplicación lo dispuesto en la presente orden sobre contabilidad y rendición de cuentas.

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

(76) Campo Arbulo, José Antonio del: "El régimen jurídico de la rendición de cuentas", *Temas de Fundaciones*, n.º 6. Centro de Fundaciones, Madrid, 1982, pág. 50.

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

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

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

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

1) *Criterios orientados sobre la contabilidad.*

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

2) *Elaboración de presupuestos anuales de ingresos y gastos.*

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

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

MODELO N.º 1

PROVINCIA DE (FUNDACION)
 PUEBLO DE AÑO ECONOMICO DE

PRESUPUESTO ANUAL DE INGRESOS Y GASTOS

CONCEPTOS		TOTAL pt. Por art.	TOTAL pt. Por cap.
INGRESOS			
	Productos de fincas rústicas.....	» »	600 »
	Idem de fincas urbanas.....	» »	200 »
	Rentas del Estado	» »	2,100 »
	Conceptos diversos.....	» »	» »
			2,900 »
GASTOS			
1.º	Cargas de la fundación		
	1.º Personal Facultativo	800 »	
	2.º Idem eclesiástico.....	400 »	
	3.º Idem administrativo	20 »	1,200 »
2.º	Obras		
	1.º Reparación del edificio	30 »	
	2.º Idem del mobiliario	50 »	80 »
			1,300
RESUMEN		PESETAS	
	Ingresos	2,900	»
	Gastos	1,300	»
	(Déficit o Sobrante)	1,600	»

Pueblo y fecha.

Antefirma y firma.

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

MODELO N.º 2
BENEFICIENCIA

PROVINCIA DE (FUNDACION)
PUEBLO DE AÑO ECONOMICO DE

RELACION DE BIENES Y VALORES

CONCEPTOS	CAPITAL ptas. Por art.	RENTA ptas. Por art.
FINCAS RUSTICAS		
1 Diez aranzadas tierra en pago Pardillo, arrendadas a F. de T.	100 »	30 »
2 Cinco íd. de íd., arrendadas a F. de T.	250 »	70 »
FINCAS URBANAS		
3
4
RENTAS DEL ESTADO		
5 Una inscripción intransferible, número 54.978
6 Dos títulos de renta, serie A, números
CONCEPTOS DIVERSOS		
7 Por lo que se calcula ingresará por limosnas
RESUMEN		
Por fincas rústicas
Por íd. urbanas
Por rentas del Estado
Por conceptos diversos
TOTAL

Pueblo y fecha.

Antefirma y firma.

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

MODELO N.º 3
BENEFICIENCIA

PROVINCIA DE HOSPITAL DE
PUEBLO DE AÑO ECONOMICO DE

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

NUMERO DE		ESTANCIAS QUE CAUSAN		Precio medio	TOTAL Pesetas
Camas	Enfermos o acogidos	Al mes	Al año		
.....
.....

Pueblo y fecha.

Antefirma y firma.

MODELO N.º 4
BENEFICIENCIA

PROVINCIA DE HOSPITAL DE
PUEBLO DE AÑO ECONOMICO DE

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

NUMERO DE				
Alumnos	Gratuitos	Pago	TOTAL	Retribución que satisfacen
.....
.....

Pueblo y fecha.

Antefirma y firma.

**MODELO N.º 5
BENEFICIENCIA**

PROVINCIA DE (FUNDACION O JUNTA)
PUEBLO DE AÑO ECONOMICO DE

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

DEBE	PESETAS	HABER	PESETAS
Exlxt. anterior.....	" »	Gto. personal y Admón., relación núm. 7.....	» 500
Prod. fincas rústicas, rela- ción núm. 6.....	300 »	Gastos de material, ídem...	50 »
Idem Fincas urbanas, fd. ...	500 »	Gastos de Fundación, ídem.....	400 »
Rentas del Estado, fd.....	1.000 »		
Concep. diversos, fd.....	2.000 »		
	<u>4.300 »</u>		<u>950 »</u>

RESUMEN

Importe el Debe.....	4.300 »
Idem el Haber.....	950 »
Exist. para año siguiente.....	3.350 »

Pueblo y fecha.

Antefirma y firma.

MODELO N.º 6
BENEFICIENCIA

PROVINCIA DE (FUNDACION)
PUEBLO DE AÑO ECONOMICO DE

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

FECHA				PESETAS	PESETAS
AÑO	MES	DIA			
1895	Agosto	7	Producto de fincas rústicas: Importe de la anualidad ven- cida en 5 de julio anterior de las 10 aranzadas de tierra en..., según el núm. 1 de la relación de bienes.....	50	» » »
»	Sepbre.	15	Idem de la íd. íd. en 14 de agosto de las cinco en íd. ídem en..., según el núm. 2 de la íd. íd.....	10	» 60 »
1896	Julio	4	Producto de fincas urbaniza- bles: Por arrendamiento vencido en 5 de junio último, de la casa de la calle del Salvador, núm. 5, según el núm. 3 de la relación de bienes.....	100	» 100 »
»	Agosto	5	Rentas del Estado: Por el trimestre de 1.º de julio último de la inscripción núm. 5 de la misma relación	»	» 475 75
»	Sepbre.	9	Conceptos Diversos: Por limosnas de Don.	100	» 100 »
			TOTAL.....		717 75

Pueblo y fecha.

Antefirma y firma.

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

MODELO N.º 7
BENEFICIENCIA

PROVINCIA DE (FUNDACION)
PUEBLO DE AÑO ECONOMICO DE

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

FECHA				PESETAS		PESETAS	
AÑO	MES	DIA					
1895	Julio	30	Personal/Administración: Importe del 10 por 100 de administración.....	»	»	43	75
1896	Agosto	25	Cargas de Fundación: Dote pagada a..., según docu- mento núm. 1	100	»	»	»
1896	Febrero	10	Idem íd. a..., según íd. núm. 2	200	»	200	»
TOTAL.....						243	75

Pueblo y fecha.

Antefirma y firma.

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

MODELO N.º 8
BENEFICIENCIA

PROVINCIA DE (FUNDACION)
PUEBLO DE AÑO ECONOMICO DE

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

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

Pueblo y fecha.

Antefirma y firma.

MODELO N.º 9

JUNTA PROVINCIAL DE BENEFICIENCIA

PROVINCIA DE

AÑO ECONOMICO DE

PRESUPUESTO

Art.	Cap.	CONCEPTOS	TOTAL pt. Por art.	TOTAL pt. Por art.
INGRESOS				
		Premio de administración en las fundaciones a cargo de la junta	»	300
		Por derecho de examen de cuentas con arreglo al art. 109	»	200
		Por multas que puedan imponerse con arreglo al art. III	»	800
				<u>1.300</u>
GASTOS				
1.º		Personal Administrativo		
	1.º	Haber del Administrador	200	»
	2.º	Idem del Contador	300	» 500
				<u>800</u>
2.º		Material		
	1.º	Gastos Secretaría	100	»
	2.º	Idem de Administración	200	»
				<u>800</u>
RESUMEN			PESETAS	
		Ingresos	1.300	
		Gastos	800	
		(Déficit o Sobrante)	500	
Pueblo y fecha V.º B.º Por la junta, El presidente.			El Secretario-Administrador.	

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

3) *La rendición de cuentas.*

El procedimiento establecido obligaba a los representantes de los establecimientos a remitir el presupuesto, según los modelos previos, a la Junta Provincial. Estas Juntas examinaban la información, y si no apreciaban anomalías, trasladaban a la Dirección General el correspondiente. En aquellos casos en los que la Junta detectaba anomalías en la citada información, las ponía en conocimiento de los Patronatos, los cuales, en el plazo de quince días, remitían las alegaciones pertinentes a la Dirección General.

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

Las Juntas Provinciales están obligadas a realizar el análisis, examen y censura de las cuentas presentadas por las fundaciones, teniendo derecho a percibir el 1% de los ingresos anuales de las respectivas instituciones, con cargo al importe del premio que por administración cobran los Patronos.

5) *La décima o premio de Administración.*

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

- En aquellos casos en los que el fundador señale el premio, excediendo éste la décima parte de las rentas, el 1%, reflejado en el apartado cuarto, se satisfará de la cantidad señalada.
- Cuando el premio estipulado sea inferior a la décima parte de las rentas, el 1%, se aplicará de éstas, siempre que la suma de uno y otro no supere dicha décima.
- En las fundaciones que no tengan fijado el premio, los Patronos tienen derecho a deducir la décima parte de las rentas generadas, con el objeto de satisfacer los gastos de administración. El 1% se deducirá, con cargo a la citada cantidad.
- Por último, si el fundador no estableció premio y el Patrono tampoco deduce la décima de las rentas generadas para atender los gastos de administración, el 1% se satisfará con cargo a dichas rentas, con la única limitación descrita en el apartado segundo.

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

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

	OBLIGADAS A RENDIR CUENTAS	FE Y CONCIENCIA	TOTAL
COMUNIDADES AUTONOMAS A LAS QUE HAN SIDO TRANSFERIDAS LAS FUNDA- CIONES.....	727	888	1.615
COMUNIDADES AUTONOMAS A LAS QUE NO HAN SIDO- TRANSFERIDAS LAS FUN- CIONES.....	819	802	1.621
TOTAL.....	1.546	1.690	3.236

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

2) La liberalidad que otorga la Instrucción en relación con los libros o registros, así como las reglas de administración económica, constituyen un atentado en la homogeneización de la información, limitando el análisis y valoración global de la situación. No parece razonable permitir a los Patronos registrar *ad libitum* los hechos contables que suscita la fundación.

3) A partir de 1979, las fundaciones son contempladas como sujetos pasivos en la Ley del impuesto sobre Sociedades, exigiendo, como tendremos ocasión de analizar posteriormente, la aplicación de criterios y principios expresados en el Plan General de Contabilidad (principalmente en explotaciones económicas). Por tanto, en estas situaciones se

(77) Barreno Vara, Guillermo: "Actualización de los recursos humanos y económicos de las fundaciones Benéfico-asistenciales para una política de optimización de recursos", citado por Sánchez Arroyo, Gil: "La Contabilidad en las entidades sin finalidad lucrativa", pág. 437.

duplican las contabilidades, ya que, de una parte, determinados rendimientos están sujetos al impuesto, debiendo adaptarse al Plan General de Contabilidad, y, de otra, las actividades propias del fin social no están sujetas al impuesto, ateniéndose a criterios contables específicos según normativa propia.

La Contabilidad de las fundaciones debe aspirar a la homogeneidad, en sus principios y criterios, de forma que nos permita el análisis y consolidación de los resultados. En este sentido, el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social ha realizado un importante esfuerzo en la adecuación contable de las fundaciones, dotándolas de un Plan General Contable adaptado, que se erige en un instrumento válido para la información y control del sector. Producto de lo anteriormente comentado es la Orden Ministerial que a continuación estudiamos.

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

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

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

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

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

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

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

1) *Con carácter general:*

- Balance de situación al cierre del ejercicio y su anexo.
- Cuenta de resultados obtenidos en el ejercicio.
- Notas marginales o explicativas a las cuentas anuales e información adicional sobre beneficios fiscales disfrutados o a disfrutar en este impuesto.

2) *Con carácter especial para entidades exentas:*

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

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

ANEXO I

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

GRUPO 1 (Financiación Básica)

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

GRUPO 2 (Inmovilizado)

- 20. Inmovilizado material.
 - 200. Terrenos y bienes naturales.
 - 2000. Solares sin edificar.
 - 2001. Fincas rústicas.

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

- 202. Edificios y otras construcciones.
 - 2020. Sede Social*.
- 203. Maquinaria, instalaciones y utillaje.
- 204. Elementos de transporte.
- 205. Mobiliario y enseres.
- 206. Equipos para procesos de información.
- 207. Objetos artísticos*.
- 209. Otro inmovilizado material.
- 21. Inmovilizado T. material.
 - 210. Concesiones administrativas.
 - 211. Propiedad industrial.
 - 213. Derechos de traspaso.
- 23. Inmovilizaciones en curso.
 - 230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.
 - 232. Edificios y otras construcciones en curso.
 - 2320. Sede Social*.
 - 239. Otras inmovilizaciones en curso.
- 25. Otras inversiones financieras permanentes.
 - 250. Acciones con cotización oficial.
 - 251. Acciones sin cotización oficial.
 - 253. Obligaciones y bonos*.
 - 254. Préstamos a plazo largo.
 - 259. Desembolsos pendientes sobre acciones.
- 26. Fianzas y depósitos constituidos.
 - 260. Fianzas a plazo largo.
 - 265. Depósitos a plazo largo.
- 27. Gastos amortizables.
 - 270. Gastos de constitución.
 - 272. Gastos de ampliación del fondo social*.
 - 273. Gastos de puesta en marcha.
 - 274. Gastos de adquisición de inmovilizado.
- 28. Amortización del inmovilizado.
 - 280. Amortización acumulada del inmovilizado material.
 - 2800. De bienes naturales.
 - 2802. De edificios y otras construcciones.
 - 28020. Sede Social*.
 - 2803. De maquinaria, instalaciones y utillaje.
 - 2804. De elementos de transporte.
 - 2805. De mobiliario y enseres.
 - 2806. De equipos para proceso de información.
 - 2809. De otro inmovilizado material.
 - 281. Amortización acumulada del inmovilizado T. material.

- 2810. De concesiones administrativas.
- 2811. De propiedad industrial.
- 29. Provisiones (inmovilizado).
 - 292. Provisión por depreciación de terrenos.
 - 293. Provisión por depreciación de inversiones financieras permanentes.
 - 294. Provisión para insolvencias.

GRUPO 3 (Existencias)

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

GRUPO 4 (Acreedores y deudores)

- 40. Proveedores.
 - 400. Proveedores.
 - 402. Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
 - 408. Anticipos a proveedores.
- 41. Otros acreedores.
 - 410. Acreedores diversos.
 - 411. Anticipos a acreedores diversos*.
 - 412. Beneficiarios*.
- 42. Efectos comerciales a pagar.
 - 420. Efectos comerciales a pagar.
- 43. Usuarios*.
 - 430. Usuarios*.
 - 4300. Usuarios individuales*.
 - 4301. Entidades privadas, cuenta de usuarios*.
 - 4302. Entidades públicas, cuenta de usuarios*.
 - 432. Usuarios, facturas pendientes de extender o formalizar*.
 - 435. Usuarios de dudoso cobro*.
 - 438. Anticipos de usuarios*.

- 44. Otros deudores.
 - 440. Deudores diversos.
 - 443. Deudores por subvenciones*.
 - 445. Deudores de dudoso cobro.
- 45. Efectos comerciales activos.
 - 450. Efectos comerciales a cobrar.
 - 455. Efectos comerciales impagados.
- 46. Personal.
 - 460. Anticipos de remuneraciones.
 - 465. Remuneraciones pendientes de pago.
 - 466. Anticipos para gastos a justificar*.
- 47. Entidades públicas.
 - 470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.
 - 471. Otras entidades públicas, deudores.
 - 472. Organismos de la Seguridad Social, deudores.
 - 475. Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos.
 - 4750. Por reintegro de subvenciones*.
 - 476. Otras entidades Públicas, acreedores.
 - 4760. Por reintegro de subvenciones*.
 - 477. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.
- 48. Ajustes por periodificación.
 - 480. Pagos anticipados.
 - 481. Pagos diferidos.
 - 485. Cobros anticipados.
 - 486. Cobros diferidos.
- 49. Provisiones.
 - 490. Para insolvencias.
 - 492. Para responsabilidades.

GRUPO 5 (Cuentas financieras)

- 50. Préstamos recibidos y otros débitos.
 - 500. Préstamos a plazo corto.
 - 505. Acreedores a plazo corto.
- 51. Acreedores no comerciales.
 - 510. Por intereses.
 - 511. Por préstamos amortizados.
- 52. Fianzas y depósitos recibidos.
 - 520. Fianzas a plazo corto.
 - 525. Depósitos a plazo corto.
- 51. Inversiones financieras temporales.

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

GRUPO 6 (Compras y gastos por naturaleza)

- 60. Compras.
 - 600. Compras artículos susceptibles de actividad económica.
 - 604. Compra de materiales para consumo y reposición.
 - 6040. Combustible.
 - 6042. Repuestos.
 - 6043. Materiales para reparaciones y conservaciones*.
 - 6044. Comestibles y bebidas*.
 - 6045. Ropería*.
 - 6046. Material sanitario de consumo*.
 - 608. Devoluciones de compras.
 - 609. *Rappels* por compras.

61. Gastos de personal.
 610. Sueldos y salarios.
 6100. Remuneraciones fijas.
 6101. Remuneraciones eventuales.
 6102. Gastos de viaje*.
 6103. Horas y trabajos extraordinarios*.
 616. Transporte del personal.
 617. Seguridad Social a cargo de la Fundación.
 618. Otros gastos sociales.
62. Gastos financieros.
 624. Intereses de préstamos.
 626. Descuentos sobre ventas por pronto pago.
 629. Otros gastos financieros.
63. Tributos.
 630. Tributos Estatales*.
 631. De las Comunidades Autónomas*.
 632. De las entidades provinciales*.
 633. De las entidades municipales*.
 639. Otros tributos*.
64. Trabajos, suministros y servicios exteriores.
 640. Arrendamientos.
 641. Reparaciones.
 642. Suministros.
 6420. Agua.
 6421. Gas.
 6422. Electricidad.
 646. Primas seguros.
65. Transportes y fletes.
 650. Transportes y fletes de compras.
 651. Transportes y fletes de ventas.
 652. Otros transportes y fletes.
66. Gastos diversos.
 660. Material de oficina.
 661. Comunicaciones.
 662. Relaciones públicas.
 664. Jurídico-contenciosos.
 665. Servicios auxiliares*.
 666. Gastos por razón de patronato*.
 669. Otros gastos.
67. Ayudas y asignaciones a beneficiarios*.
 670. Ayudas y asignaciones individuales*.
 671. Ayudas y asignaciones colectivas*.

- 672. Ayudas y asignaciones a Entidades*.
- 679. Otras ayudas y asignaciones*.
- 68. Dotaciones del ejercicio para amortización.
 - 680. Amortización del inmovilizado material.
 - 6800. De bienes naturales.
 - 6802. De edificios u otras construcciones.
 - 68020. Sede Social*.
 - 6803. De maquinaria, instalaciones y utillaje.
 - 6804. De elementos de transporte.
 - 6805. De mobiliario y enseres.
 - 6806. De equipos para procesos de información.
 - 6807. De objetos artísticos*.
 - 6809. De otro inmovilizado material.
 - 681. Amortización del inmovilizado inmaterial.
 - 687. Amortización de gastos.
- 69. Dotaciones a las provisiones.
 - 694. Dotación a la provisión por insolvencias.
 - 6942. Por préstamos incluidos en el grupo 2.
 - 6944. Por usuarios y deudores incluidos en el grupo 4.
 - 6945. Por préstamos incluidos en el grupo 5.
 - 695. Dotación a la provisión para responsabilidades.

GRUPO 7 (Ingresos por naturaleza)

- 70. Ingresos por prestación de servicios (o ventas de artículos susceptibles de actividades económicas).
 - 700. Ingresos por prestación de servicios*.
 - 7000. De residentes*.
 - 7001. De instituciones*.
 - 7009. De otros*.
 - 701. Ventas de artículos susceptibles de actividad económica*.
 - 707. Bonificaciones de facturación*.
 - 708. Devoluciones de ventas.
 - 709. *Rappels* sobre ventas.
- 73. Ingresos accesorios de la actividad.
 - 730. Arrendamientos*.
 - 7300. De fincas rústicas*.
 - 7301. De fincas urbanas*.
 - 739. Otros ingresos.
- 74. Ingresos financieros.
 - 742. De inversiones financieras permanentes.

- 743. De inversiones financieras temporales.
- 746. Descuentos sobre compras por pronto pago.
- 749. Otros ingresos financieros.
- 75. Subvenciones a la actividad.
 - 750. Subvenciones oficiales.
 - 7500. Condicionadas*.
 - 7501. No condicionadas*.
 - 751. Donaciones y legados*.
 - 7510. Condicionadas*.
 - 7511. No condicionadas*.
 - 752. Reintegro de subvenciones.
 - 759. Otras subvenciones.
 - 7590. Condicionadas*.
 - 7591. No condicionadas*.
- 76. Trabajos realizados por la Entidad para su inmovilizado.
 - 760. Para inmovilizado material.
 - 761. Para inmovilizado inmaterial.
 - 763. Para inmovilizaciones en curso.
- 79. Provisiones aplicadas a su finalidad.
 - 793. Insolvencias cubiertas con provisiones.
 - 795. Responsabilidades cubiertas con provisiones.

GRUPO 8 (Resultados)

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

GRUPO 0 (Cuentas de orden y espaciales)

- 00. Valores recibidos en garantía.
 - 000. Valores en garantía de administradores.
 - 001. Valores en garantía de empleados.
 - 002. Valores en garantía de contratistas, suministradores.
 - 005. Garantía de administradores.

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

Estas normas de adaptación están claramente inspiradas en el Plan General Contable de la pequeña y mediana empresa, así como en la adaptación sectorial para Centros de Asistencia Sanitaria. Los elementos diferenciadores de este Plan, siguiendo la estructura de los grupos planteados, son los siguientes:

Grupo 1. Financiación Básica.

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

- Fondo Social. Refleja el valor del Capital de la Fundación.
- Las subvenciones en capital pueden ser de tres tipos: oficiales, donaciones y legados, otras subvenciones. Cada una de éstas, a su vez, puede estar condicionada o no condicionada, dependiendo de que tengan un fin específico o no. Las primeras proceden del Estado, Comunidades Autónomas, provincia, municipio u otros organismos. Las segundas son aquellas recibidas a título de donación, legado o herencia. Las terceras son aquellas cuyo origen es de empresas particulares.

Grupo 2. Inmovilizado.

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

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

Grupo 3. Existencias.

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

Las cuentas específicas más importantes son:

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

En relación con el subgrupo 37 "materiales para consumo y reposición", figuran, entre otras, cuentas tales como:

- Materiales para reparaciones y conservación, que son los elementos destinados a la reparación y conservación del inmovilizado material.
- Comestibles y bebidas, utilizados en los servicios de alimentación.
- Ropería, cuyo destino es la dotación de áreas asistenciales.
- Material sanitario de consumo, los suministrados a los usuarios directamente en la prestación del servicio.

Grupo 4. Acreedores y Deudores.

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

Destacamos como novedad las siguientes:

- Anticipos a acreedores diversos, que constituyen entregas a los acreedores de suministros o servicios futuros; su funcionamiento es análogo a la cuenta de "anticipo de proveedores".
- Beneficiarios, obligaciones pendientes de pago de la fundación

con personas físicas o jurídicas, beneficiadas por la concesión de ayudas, becas, etc.

- El subgrupo 43 “usuarios” refleja situaciones similares y tratamientos contables análogos a subgrupo 43 “clientes” del PGC.
- Otros deudores presenta como novedad la 443 “deudores por subvención”, cuyo significado son los derechos de cobro a favor de la fundación por el citado concepto. Y la 466 “anticipos para gastos a justificar”, que registra las cantidades entregadas al personal de la fundación cuya justificación está pendiente.

Grupo 5. Cuentas Financieras.

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

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

Grupo 6. Compras y Gastos por Naturaleza.

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

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

Grupo 7. Ingresos por Naturaleza.

Las cuentas de este grupo recogen los ingresos obtenidos por la fundación mediante la prestación de servicios (o enajenación de artículos

susceptibles de actividad económica), así como los accesorios al tráfico habitual.

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

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

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

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

Conclusiones finales a la Orden:

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

- El carácter optativo que se plantea a la sujeción de este Plan Contable origina tratamientos informativos distintos, que deberían eliminarse gradualmente.
- El anexo 1 de esta Orden sólo contiene el cuadro de cuentas, teniendo que recurrir al Plan General de Contabilidad o Adaptaciones Sectoriales para conocer las definiciones y relaciones contables. Entendemos que sería más oportuno y clarificador haber reflejado estos aspectos, así como criterios de valoración concretos para las fundaciones.
- Por último, debemos señalar que las "ventajas" que plantea esta Orden se han visto seriamente afectadas por la aprobación del Plan General Contable del 90. En consecuencia, parece oportuno aprovechar tal circunstancia para efectuar las correcciones necesarias, elaborando un Plan específico de fundaciones.

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

Las incluidas en este apartado representan un grupo importante de

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

ANEXO II

Fundaciones benéfico-asistenciales

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

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

Fundación
Domicilio
Localidad
Provincia
Teléfono

Fines fundacionales:
.....
.....

Composición del patronato:
Presidente.....
Patrono.....
Patrono.....
Patrono.....
Administrador o Contable.....
Domicilio.....
Teléfono

Relación de bienes y valores

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

V.º B.º
El Presidente.
Fdo.

31 de diciembre de 19.....
(Firma y Sello)
El administrador.
Fdo.

(1) Debe indicarse en qué Banco o Caja de Ahorros están depositados los resguardos de Cartera de Valores. Se expresará en qué entidad de crédito están hechas las imposiciones y qué tipo de interés devenga.

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

	Presupuesto aprobado		Realizado	
	Debe Gastos	Haber Ingre.	Debe Gastos	Haber Ingre.
Ingresos:				
70.	Por prestación de servicios o venta de artículos susceptibles de actividades económicas			
71.	Por venta de inmovilizado.....			
72.	Por venta Cartera de Valores.....			
73.	Accesorios a la actividad.....			
74.	Financieros			
75.	Subvenciones a la actividad.....			
79.	Por cobros a deudores			
<hr/>				
TOTAL	.....		

Gastos:

60.	Compras			
61.	De personal.....			
62.	Financieros			
63.	Tributos			
64.	Trabajos, suministros y servicios exteriores.....			
66.	Diversos			
67.	Ayudas y asignaciones a beneficiarios.....			
68.	Dotaciones del ejercicio para amortizaciones.....			
<hr/>				
TOTAL	.....		

	Importe	
	Pagos	Ingresos
Resultados pendientes del ejercicio al 31 de diciembre		

V.º B.º
El Presidente.
Fdo.

31 de diciembre de 19.....
(Firma y Sello)
El administrador.
Fdo.

Relación de ingresos

70.	Por prestación de servicios o venta de artículos susceptibles de actividad económica.....	_____
700.	Por prestación de servicio.....	_____
	7000. De residentes.....	_____
	7001. De instituciones.....	_____
	7002. De otros	_____
701.	Ventas de artículos susceptibles de actividad económica	_____
71.	Por venta de inmovilizado.....	_____
710.	Fincas rústicas.....	_____
711.	Edif. y otras construc.	_____
	7121. Sede Social	_____
712.	Maquinaria, Instal. y utillaje	_____
713.	Elementos de transporte.....	_____
714.	Mobiliario	_____
715.	Objetos Artísticos.....	_____
716.	Otro inmovilizado material	_____
72.	Por venta de Cartera de Valores	_____
720.	Inscripción nominativa D.P. interior	_____
721.	Deuda perpetua	_____
722.	Deuda amortizable.....	_____
723.	Obligaciones del Estado	_____
724.	Bonos del Estado	_____
725.	Pagarés del Tesoro	_____
726.	Otros fondos públicos	_____
727.	Acciones con cotización oficial	_____
728.	Acciones sin cotización oficial	_____
73.	Accesorios de la actividad.....	_____
730.	Arrendamientos.....	_____
	7300. De fincas rústicas.....	_____
	7301. De fincas urbanas	_____
74.	Financieros.....	_____
741.	Fondos públicos.....	_____
	7410. Inscripciones nominativas de la deuda perpetua interior	_____
	7411. Deuda perpetua	_____
	7412. Deuda amortizable.....	_____
	7413. Obligaciones Estado.....	_____
	7414. Bonos del Estado	_____
	7415. Pagarés del Tesoro	_____
	7416. Otros Fondos Públicos	_____
744.	Acciones con cotización oficial	_____
745.	Acciones sin cotización oficial	_____
749.	Otros ingresos financieros	_____
75.	Subvenciones a la actividad.....	_____
750.	Del Estado.....	_____

751.	Donaciones y legados .....	.....
753.	De comunidades Autónomas .....	.....
754.	De Entidades Provinciales.....	.....
755.	De Entidades Locales .....	.....
759.	Otras subvenciones.....	.....
78.	Ingresos por cobros a deudores .....	.....
TOTAL .....		.....

V.º B.º
El Presidente.
Fdo.

31 de diciembre de 19.....
(Firma y Sello)
El administrador.
Fdo.

Relación de gastos

60.	Compras .....	.....
601.	Gastos por compra de inmovilizado .....	.....
6010.	Fincas rústicas o terrenos .....	.....
6011.	Edific. y otras const.....	.....
6012.	Maquinaria, instalaciones y utillaje .....	.....
6013.	Elementos de transporte.....	.....
6014.	Mobiliario .....	.....
6015.	Objetos artísticos.....	.....
6016.	Otro inmovilizado.....	.....
602.	Gastos por compra de Cartera de Valores.....	.....
6020.	Deuda amortizable.....	.....
6021.	Obligaciones del Estado.....	.....
6022.	Bonos del Estado .....	.....
6023.	Pagarés del Tesoro .....	.....
6024.	Otros fondos públicos .....	.....
6025.	Acciones con cotización oficial .....	.....
6026.	Acciones sin cotización oficial .....	.....
604.	Compra de materiales para consumo y reposición.....	.....
6040.	Combustible.....	.....
6041.	Artículos de limpieza .....	.....
6042.	Repuestos .....	.....
6043.	Materiales para reparaciones y conservaciones.....	.....
6044.	Comestibles y bebidas.....	.....
6045.	Ropería .....	.....
6046.	Material sanitario de consumo .....	.....
6047.	Otros gastos por compras.....	.....
61.	Gastos de personal.....	.....

610.	Sueldos y salarios.....	.....
6104.	Facultativos.....	.....
6105.	Laborales.....	.....
6106.	Pers. órdenes religiosas.....	.....
6107.	Contables, administrativos, et.c.....	.....
6108.	Administrador.....	.....
616.	Transporte del personal.....	.....
617.	Seguridad Social a cargo de la Fundación.....	.....
618.	Otros gastos de personal.....	.....
62.	Gastos financieros.....	.....
624.	Intereses de préstamos.....	.....
629.	Otros gastos financieros.....	.....
63.	Tributos.....	.....
630.	Tributos Estatales.....	.....
631.	De las Comunidades Autónomas.....	.....
632.	De las entidades provinciales.....	.....
633.	De las entidades locales.....	.....
634.	Otros tributos.....	.....
64.	Trabajos, suministros y servicios exteriores.....	.....
640.	Arrendamientos.....	.....
6400.	De fincas rústicas.....	.....
6401.	De fincas urbanas.....	.....
641.	Reparaciones.....	.....
642.	Suministros.....	.....
6420.	Agua.....	.....
6421.	Gas.....	.....
6422.	Electricidad.....	.....
643.	Contrata de limpieza.....	.....
646.	Primas de seguros.....	.....
66.	Gastos diversos.....	.....
660.	Material de oficina.....	.....
661.	Comunicaciones.....	.....
665.	Servicios auxiliares.....	.....
666.	Gastos por razón de patronato.....	.....
667.	Gastos por pago acreedores.....	.....
669.	Otros gastos.....	.....
67.	Ayudas y asignaciones a beneficiarios.....	.....
670.	Ayudas y asignaciones individuales.....	.....
671.	Ayudas y asignaciones colectivas.....	.....
672.	Ayudas y asignaciones a Entidades.....	.....
679.	Otras ayudas y asignaciones.....	.....
68.	Dotaciones del ejercicio para amortización.....	.....
	TOTAL.....	.....

V.º B.º
El Presidente.
Fdo.

31 de diciembre de 19.....
(Firma y Sello)
El administrador.
Fdo.

Datos complementarios a la relación resumen de ingresos/gastos

Deberá facilitarse la siguiente información complementaria:

INMOVILIZADO

Localización de la finca.
Superficie.
Valoración.
Renta estimada, etc.

CARTERA DE VALORES

Número de acciones y títulos.
Importe bruto o neto de la enajenación.
Tanto por ciento de intereses cuando se conozca.
Para cualquier enajenación hará falta informe sobre:
— Fecha acuerdo de la Junta de Patronos (fotocopia), autorización del Protectorado (fecha y número de registro de la autorización).

V.º B.º
El Presidente.
Pdo.

31 de diciembre de 19.....
(Firma y Sello)
El administrador.
Pdo.

Información sobre resultas pendientes de ingresos y gastos

Deudores:

780. Por prestación de servicios o venta de artículos susceptibles de actividad económica.....
781. Por venta de inmovilizados
782. Por venta de Cartera de Valores
783. Accesorio a la actividad
784. Ingresos Financieros
785. Subvenciones.....

Acreeedores:

6670. Compras.....
6671. Por gastos de personal.....
6672. Por gastos financieros.....

6673.	Tributos
6674.	Trabajos, suministros y servicios exteriores
6676.	Diversos.....
6677.	Ayudas y asignaciones a beneficiarios
6678.	Dotaciones del ejercicio para amortizaciones.....

TOTAL

V.º B.º
El Presidente.
Fdo.

31 de diciembre de 19.....
(Firma y Sello)
El administrador.
Fdo.

Presupuesto de ingresos y gastos para 19.....

	DEBE GASTOS	HABER INGRESOS
Ingresos:		
70.	Ingresos por prestación de servicios o venta de artículos susceptibles de actividades económicas.....	
71.	Por venta de inmovilizado	
72.	Por venta de Cartera de Valores	
73.	Accesorios a la actividad.....	
74.	Financieros	
75.	Subvenciones a la actividad.....	
78.	Ingresos por cobros a deudores	
Gastos		
60.	Compras	
61.	De personal.....	
62.	Financieros	
63.	Tributos	
64.	Trabajos, suministros y servicios exteriores.....	
66.	Diversos	
67.	Ayudas y asignac. a beneficiarios	
68.	Dotaciones del ejercicio para amortizaciones	
TOTAL		

V.º B.º
El Presidente.
Fdo.

31 de diciembre de 19.....
(Firma y Sello)
El administrador.
Fdo.

Por último, destacar que las fundaciones descritas en los apartados B.1) y B.2) están obligadas con carácter general para todas las fundaciones benéfico-asistenciales a lo siguiente:

- *Libros contables*: al margen de los que cada fundación estime oportunos o se deriven de la normativa específica, las fundaciones sujetas al Protectorado llevarán un libro de inventario en donde reflejarán la relación detallada de los bienes que forman su patrimonio. Este libro, que deberá cumplir los requisitos de foliado y diligenciado por la Dirección Provincial de Trabajo y Seguridad Social, servirá para certificar anualmente, ante el Protectorado, las variaciones experimentadas. Con posterioridad a la Orden 23 de junio (78) se indica en relación con el patrimonio la obligación de señalar tanto el valor histórico que aparezca consignado en el documento fundacional como, a efectos puramente informativos y estadísticos, el actualizado que conste de la tributación por la contribución territorial rústica o urbana o en su defecto se determine mediante tasación pericial.
- *El ciclo económico* se cierra al 31 de diciembre, debiendo presentarse al Protectorado en el primer semestre del año, las cuentas para su aprobación.
- *Los presupuestos* se someterán al Protectorado antes de terminar el mes de septiembre de cada año, por lo que al ejercicio económico siguiente respecta.
- Por último, se presentarán unos *anexos* que faciliten información sobre su eficiencia social.

(78) Resolución de 27 de agosto de 1986 de la Dirección General de Acción Social. Normas de cumplimiento de la Orden de 23 de junio de 1986 sobre contabilidad, rendición de cuentas y delegación de facultades en materia de fundaciones benéfico-asistenciales.

ANEXO III

*Datos estadísticos de carácter económico-social
de fundaciones benéfico-sociales*

DATOS DE IDENTIFICACION

Nombre o razón social												
Domicilio												
Municipio					Provincia							
C.P.					Teléfono							
Número/Números patronales												
Código de Identificación Fiscal												

FINES Y MEDIOS PERSONALES DE LA FUNDACION

Sectores atendidos								
Servicios que Presta	Centros		Prestaciones Técnicas o Servicios		Prestaciones económicas		<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
Personal fijo en plantilla								
Personal voluntario (no remunerado)								
Otro								

DATOS SOBRE PRESTACIONES TECNICAS

TIPO DE PRESTACION	Importe	Sect. Aten.			Benef.
Infor. y orient.	<input type="text"/>				
Ayuda a Domicilio	<input type="text"/>				
Prevención	<input type="text"/>				
Inserción Social	<input type="text"/>				
Form. y Asis. Téc.	<input type="text"/>				
Prom. y coop. So.	<input type="text"/>				
Otras Prest. Téc.	<input type="text"/>				

DATOS SOBRE PRESTACIONES ECONOMICAS

A) AYUDAS INDIVIDUALIZADAS NO PERIODICAS

Sector	Importe total	Beneficiarios
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

B) AYUDAS INDIVIDUALIZADAS PERIODICAS

Sector	Importe total	Beneficiarios
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

C) SUBVENCIONES INSTITUCIONALES

		Importe pesetas	Sect. Aten.
CLASE DE SUBVENCION	Mantenimiento	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	Equipamiento	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	Adquis. Inmueble	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	Construc. y ampli. ref.	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	Prog. y serv. at. dir.	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	Prog. form. at. técnica.	<input type="text"/>	<input type="text"/>

II.3.1.2. *La Rendición de cuentas en las Fundaciones Laborales*

Los aspectos contables en estas fundaciones se regulan (79) de forma muy genérica. En relación con los libros de actas y de contabilidad, se indica que deben ser autorizados y sellados todos sus folios por la Delegación Provincial de Trabajo.

En el primer semestre de cada año natural, deben rendir cuentas ante la Dirección General de Previsión, presentando la documentación contable del ejercicio anterior, que consistirá en:

- El balance.
- La cuenta de liquidación o resultados.
- La memoria, con el presupuesto de gastos de administración para el ejercicio en curso.

Como puede verse, las referencias en materia contable son muy generales, permitiendo a las fundaciones, dada la simplificación de la norma, un cierto margen de interpretación en cuanto a la confección de los presupuestos y los criterios contables a seguir.

II.3.1.3. *La Rendición de cuentas en las Entidades Benéfico-Constructoras*

Los aspectos contables los podemos encontrar en distintas normas:

- El Reglamento de las de renta limitada (80) indica que las entidades benéficas de construcción y las cooperativas sindicales de edificación vienen obligadas a remitir anualmente al Instituto Nacional de la Vivienda, para su examen y aprobación, el balance de situación al 31 de diciembre, el desarrollo de la cuenta de pérdidas y ganancias y el inventario detallado de su capital activo y pasivo. Siendo obligatorio consignar, con separación de cualquier otro concepto, los gastos de Administración.
- Posteriormente (81) se dice que anualmente, en el mes de enero de cada año, deberán estas entidades benéficas de construcción, remitir a la Dirección del Instituto Nacional de la Vivienda, por el conducto de las delegaciones provinciales respectivas, para su aprobación y examen, el balance de situación a 31 de diciembre,

(79) Orden de 25 de enero de 1962. Fundaciones laborales. Normas de aplicación del Decreto de 16 de marzo de 1961.

(80) Decreto de 24 de junio de 1955. Reglamento de las de renta limitada.

(81) Orden de 5 de noviembre de 1955. Entidades benéfico-constructoras.

en el que se incluya inventario detallado de su capital activo y pasivo, el desarrollo de la cuenta de pérdidas y ganancias, los gastos de administración y una memoria de las actividades desarrolladas en el año.

- Por último (82), se obliga a estas entidades a presentar para su examen y aprobación, si procediera, por parte del Instituto Nacional de la Vivienda, las cuentas, balances y memorias.

II.3.1.4. *La Rendición de cuentas en las Fundaciones Docentes y Culturales*

La contabilidad de este tipo de fundaciones está sujeta a una doble normativa. Por una parte, la tipificada en el Decreto 2930/72, de 21 de julio, que regula el Reglamento de las fundaciones culturales privadas. Por otra parte, la regulada en la Ley y el Reglamento del impuesto de Sociedades (83).

Al margen de la normativa específica anteriormente señalada, algunas Comunidades Autónomas con transferencias en esta materia, han regulado la contabilidad de las fundaciones en su ámbito de aplicación.

- A) *Regulación contable de las fundaciones según el reglamento de 1972.*

En el estudio establecemos dos apartados:

- 1) Libros de Contabilidad.
- 2) Ejercicio económico.

- 1) *Libros de Contabilidad.*

Las fundaciones llevarán necesariamente los siguientes libros:

- *Libro de inventario y balances.*
- *Libros de presupuestos.*
- *Libro diario.*

(82) Decreto 2114/68, de 24 de julio. Reglamento de viviendas de Protección Oficial.

(83) Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre las sociedades (BOE 30-2-1978), y Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que aprueba el Reglamento de dicho Impuesto (BOE 21 al 27 de octubre de 1982).

- *Libro mayor.*
- *Libro de actas.*

Los requisitos formales que deben cumplir estos libros son de encuadernación y foliado, debiendo estar inicialmente autorizados mediante el sellado de todos los folios y una diligencia en donde conste el número de ellos. El Protectorado viene admitiendo que tal autorización se realice, tal y como establece el Código de Comercio, en los juzgados de Distrito, o bien en los Servicios del Protectorado.

La forma en que deben cumplimentarse estos libros de acuerdo con el Reglamento es del siguiente tenor:

- *Libro de inventarios y Balances:* se abrirá con el detalle de todos los bienes que constituyen la dotación inicial, anotando posteriormente las altas y bajas producidas, así como los balances de situación anuales, que reflejarán la situación patrimonial.
- *El libro de Presupuestos* se inicia con el presupuesto ordinario correspondiente al primer ejercicio económico, anotándose posteriormente la liquidación del mismo, así como los sucesivos presupuestos ordinarios y extraordinarios, a la vez que sus liquidaciones.

Los contenidos de los presupuestos son:

- *El ordinario:* deben reflejarse todos los ingresos que perciba la fundación por cualquier concepto. Los gastos recogerán por separado los de tipo general.
- *El extraordinario:* se confeccionará al realizar la fundación inversiones de primer establecimiento, reparaciones o mejoras extraordinarias de los bienes e instalaciones. Este presupuesto contiene como gastos, además de los conceptos que lo determinen, aquellos motivos por operaciones financieras que, en su caso, se lleven a cabo para nivelarlos. En los ingresos se consignarán los sobrantes de las liquidaciones de los presupuestos ordinarios, los provenientes de enajenaciones de los elementos patrimoniales, las subvenciones públicas, los donativos particulares y las operaciones de crédito que se realicen.

Los presupuestos deben presentarse siempre nivelados, es decir, la suma de gastos no podrá ser superior a la de ingresos. En aquellos casos en los que la fundación decida nivelar los presupuestos extraordinarios, con operaciones de crédito, éstas no podrán exceder del 30% de los in-

gresos ordinarios, salvo autorización del Protectorado. Los presupuestos extraordinarios deben presentarse al Protectorado para su aprobación en la solicitud, acompañados de los estudios técnicos y económicos necesarios que justifiquen tales medidas.

Las liquidaciones de los presupuestos ordinarios se presentarán estableciendo dos grupos:

— *Ingresos:*

- 1) Los obtenidos por las fuentes de ingresos ordinarias.
- 2) Las cantidades ingresadas por circunstancias y operaciones extraordinarias.
- 3) Los fondos que se hayan reservado para una aplicación específica.
- 4) Los ingresos que se obtengan por la enajenación o liquidación de elementos patrimoniales que constituyeran reservas tácitas.

— *Gastos:*

- 1) El detalle de los gastos generales o de Administración.
- 2) El detalle de los gastos propios de los fines fundacionales.
- 3) El detalle de los gastos o quebrantos extraordinarios.

La liquidación de los presupuestos extraordinarios se presentará de forma análoga a los ordinarios, respecto a sus ingresos y gastos.

Dentro de los cuatro primeros meses de cada ejercicio económico, la fundación confeccionará la liquidación del presupuesto ordinario y el balance correspondiente al ejercicio anterior, así como una Memoria de las actividades desarrolladas durante dicho ejercicio y de la gestión económica, con explicaciones suficientes para que de su lectura pueda obtenerse una representación exacta del cumplimiento del objeto fundacional y de la situación patrimonial. En la Memoria se explicarán también los cambios producidos en la inversión del patrimonio fundacional y en la composición de los órganos de gobierno y dirección de la fundación, así como el cumplimiento de haber dado suficiente publicidad al objetivo y actividades fundacionales para que sean conocidas por eventuales beneficiarios.

La liquidación del presupuesto extraordinario se remitirá al Protectorado, después de ser aprobado en la fundación, acompañándose de una Memoria que explique las vicisitudes de la ejecución y financiación de las obras y trabajos de que se trate.

- *Los libros diario, mayor y de actas se cumplimentarán con arreglo a lo dispuesto en los artículos 38, 39 y 40 del Código de Comercio.*

2) *Ejercicio económico.*

El ejercicio económico será anual, coincidiendo con el año natural, salvo que los Estatutos establezcan otro período.

B) *Regulación contable de las fundaciones según la Ley y el Reglamento del Impuesto de Sociedades.*

Las fundaciones, con arreglo a la Ley y el Reglamento del impuesto, tienen la consideración de exentas en los rendimientos obtenidos, directa o indirectamente, por el ejercicio de sus actividades que constituyan su objeto social o su finalidad específica; sin embargo, no disfrutan de esta consideración aquellos componentes de la renta que proceden de los siguientes capítulos.

- a) Incrementos patrimoniales.
- b) Rendimientos de explotaciones económicas.
- c) Rendimientos derivados de su patrimonio cuando se halle cedido.

La exención tampoco alcanzará a los rendimientos sometidos a retención por el impuesto de sociedades.

En consecuencia con lo anterior, existen unas obligaciones contables, formales y registrales para aquellos rendimientos sujetos al impuesto, estableciéndose dos regímenes de contabilidad optativos:

- 1) *El general de las sociedades.*
- 2) *El simplificado.*
- 3) *Conclusiones.*

1) *El general de las sociedades.*

En este caso, la contabilidad se llevará de acuerdo con lo tipificado en el Código de Comercio y disposiciones complementarias, aplicándose las particularidades del Reglamento del impuesto y los principios y criterios descritos en el Plan General de Contabilidad o en los Planes Sectoriales, ajustándose al sistema de partida doble. La información que se

derive de esta forma de llevar la contabilidad permitirá conocer los beneficios o pérdidas del ejercicio, así como la situación económica y patrimonial de la fundación, y en consecuencia, la base imponible a efectos del impuesto.

La contabilidad en ningún caso puede mostrar un retraso superior a cuatro meses, siendo el ejercicio económico anual, salvo que los Estatutos determinen otro período.

Los libros de contabilidad obligatorios son:

- *Libro Diario.*
- *Libro Mayor.*
- *Los libros Auxiliares de Compras, Ventas y Rendimientos Normales, de Cobros y Pagos y de Gastos, debiendo llevarse estos libros por separado cada año.*

Todos los libros obligatorios se diligenciarán con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio.

El Libro de Inventario y Balances registrará el inventario inicial, los de apertura de cada ejercicio económico, además de los balances trimestrales y el de cierre de cada ejercicio.

Los libros Diario y Mayor, no se regula su cumplimentación en el Impuesto de Sociedades, debiendo remitirnos a estos efectos al artículo 39 del Código de Comercio “las cuentas con cada objeto o persona en particular, se abrirán, además, por Debe y Haber, en el Libro Mayor, y a cada una de estas cuentas se trasladarán, por orden riguroso de fechas, los asientos del Diario referentes a ella”.

El Libro Auxiliar de Compras registra cronológicamente las operaciones de aprovisionamiento de mercaderías y demás bienes adquiridos para reventa, así como los gastos accesorios relacionados con ellas.

El Libro Auxiliar de Ventas y Rendimientos Normales registrará la cuantía de las enajenaciones y prestación de servicios que constituyen tráfico de la fundación, con indicación de facturas o documentos análogos, reflejando su número, naturaleza y cuantía, así como el global de las operaciones realizadas en el día.

El Libro Auxiliar de Cobros y Pagos refleja cronológicamente los movimientos de caja y las cuentas corrientes bancarias por toda clase de operaciones, pudiendo llevarse un libro por cada banco.

El Libro Auxiliar de Gastos muestra todos los gastos normales que ocasione la explotación de los negocios de la entidad, clasificados y ordenados según se vayan produciendo.

2) *El Régimen Simplificado.*

Los libros deben estar diligenciados por la Delegación de Hacienda del domicilio, siendo obligatorios los siguientes:

Libro de Inventarios, en donde se registrarán los bienes afectos a explotaciones económicas, o sea, los que generen rentas, así como, los susceptibles de generar incrementos de patrimonio.

Además del Libro de Inventarios, deben llevar *uno o varios registros*, dependiendo de la forma por la que se obtengan rentas:

- Si la fundación consigue *únicamente* rentas sujetas a retención, provenientes de valores mobiliarios, certificados de depósitos, imposiciones a plazo, etc. Están obligadas a llevar un Registro de Ingresos y Retenciones Practicadas.
- Si la fundación obtiene *exclusivamente* rentas por arrendamientos de sus bienes productores, llevará un Registro de Ingresos y un Registro de Gastos.
- Si los rendimientos se obtienen como consecuencia de explotar directamente, por parte de la fundación, sus bienes productores: fincas rústicas o negocios industriales o comerciales. Deberán llevar los mismos libros del Régimen común, con la salvedad de que no es obligatorio realizar los balances trimestrales de comprobación.

3) *Conclusiones.*

Como puede observarse por todo lo previamente expuesto, la aplicación de la norma específica, así como la ley y el Reglamento del Impuesto de Sociedades, implica el cumplimiento y la presentación de dos contabilidades dependiendo a quién se le presente. Esta duplicidad debe tender a eliminarse procurando unificar la Contabilidad. En este sentido debemos tener en cuenta lo siguiente:

- 1) Fundaciones sujetas al régimen de contabilidad fiscal de las sociedades.
- 2) Fundaciones sujetas al régimen de contabilidad simplificado.

Los libros de obligado cumplimiento son los reflejados anteriormente. En relación con los requisitos de diligencia, el Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas no indica la fórmula, aceptándose en la práctica que dicho cumplimiento se realice por los Juzgados de Distritos o por los Servicios del Protectorado.

Con la idea de llevar una única contabilidad que satisfaga al Protectorado y al Fisco, en el Libro Mayor debemos abrir aquellas cuentas que sean útiles a los efectos de la rendición de cuentas al Protectorado, así como la declaración y liquidación del impuesto a Hacienda. La fusión de éstas variables debe darnos el siguiente resultante.

- Cuentas relacionadas con el presupuesto ordinario que deben presentarse al Protectorado diferenciando, en primer lugar, aquéllas, gastos e ingresos, relacionadas con el fin social, incluyendo en estos últimos los ingresos corrientes de la fundación que no estén afectos al impuesto de sociedades (contraprestaciones autorizadas por el Protectorado, subvenciones de sostenimiento recibidas para el cumplimiento de los fines fundacionales), así como los gastos de administración que no son imputables ni al cumplimiento de los fines fundacionales ni a la explotación de los bienes productores de rentas.

En segundo lugar, en otro grupo de cuentas, aquellos gastos e ingresos relacionados con la explotación de los bienes de la fundación que generan rentas. La información que se deriva en esta segunda agrupación se utilizará tanto para informar al Protectorado como al Fisco.

En los libros Auxiliares exigidos en el Reglamento del Impuesto, se realizarán los asientos oportunos teniendo en cuenta las siguientes circunstancias:

- *En el Libro Auxiliar de Compras debe asentarse el aprovisionamiento de aquellos elementos que se utilizarán única y exclusivamente en la explotación de aquellas actividades que generan renta y no están relacionadas con los fines fundacionales.*
- *En cuanto al libro Auxiliar de ventas y Rendimientos Normales, se anotarán todos los ingresos que obtenga la fundación por todas las actividades no relacionadas con los fines fundacionales; quedan excluidas, por tanto, las subvenciones de sostenimiento para el cumplimiento de los fines fundacionales, así como las contraprestaciones procedentes de los beneficiarios debidamente autorizadas por el Protectorado.*
- *En el Libro Auxiliar de Cobros y Pagos, al igual que el de Gastos, se incluirán todos aquellos que no estén relacionados con los fines fundacionales, así como los de administración no imputables a los citados fines.*

Las fundaciones que estén sujetas al Régimen Simplificado y pretendan unificar el sistema contable exigido por el Protectorado y la Administración Tributativa

ria, deben llevar los Libros Contables anteriormente señalados. El diligenciado se obtendrá en el Juzgado de Distrito o en los Servicios del Protectorado para los Libros de Presupuestos, Diario y Mayor; sin embargo, el Libro de Inventario, según el Reglamento del Impuesto, debe diligenciarse en Hacienda, mientras que el Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas acepta cualquiera de los mecanismos exigidos a los demás Libros. Esta contradicción se resuelve en la práctica siguiendo el criterio del Reglamento de Fundaciones por entender que reúne todos los requisitos de autenticidad reflejados en el Código de Comercio.

El resto de libros, al exigirlos únicamente el Impuesto de Sociedades, deben diligenciarse en la Delegación de Hacienda en donde la fundación tenga su domicilio.

En esta línea (84) se plantea la conveniencia de llevar una única contabilidad que permita cumplir con el Protectorado y el Fisco, cuestionándose qué Régimen Contable ofrece más ventajas, el exigido a las Sociedades o el Simplificado, concluyendo lo siguiente:

"Para las fundaciones cuyos ingresos sujetos al impuesto sean exclusivamente rentas sometidas a retención o exclusivamente también procedentes de cesión en arrendamientos de los bienes que produzcan rentas, puede ser conveniente el régimen simplificado de contabilidad fiscal. En los demás casos no se advierten diferencias sensibles entre el régimen común de la contabilidad o el simplificado." (Salvo que, en este último, no es obligatorio hacer los balances de comprobación que, en el régimen común, exige el artículo 238-1-f del Reglamento del Impuesto.)

II.3.2. RENDICION DE CUENTAS. NORMATIVA AUTONOMICA

II.3.2.1 *La Rendición de cuentas en las fundaciones catalanas*

La situación de las fundaciones catalanas, en el momento de las transferencias, presentaba las siguientes notas características:

- 1) Fundaciones reguladas, desde el punto de vista jurídico, por una normativa dispersa y preconstitucional en su mayoría.
- 2) Fundaciones adscritas a diferentes ministerios y, en consecuencia, a distintos Protectorados.

(84) Aguilera Siller, Carlos: "Las Fundaciones ante la duplicidad de normas reguladoras de su contabilidad y la autoliquidación del impuesto sobre sociedades", *Temas de Fundaciones*, n.º 7, pág. 32

Ante esta situación, la Generalidad Catalana decide acometer los problemas que planteaban las fundaciones, aprobando una serie de normativas cuya finalidad, entre otras, era la siguiente:

- Adecuar la legislación, propiciando unas reglas de juego en el campo fundacional acordes con la sociedad moderna y dinámica de nuestros tiempos.
- Crear un único Protectorado para todas las Fundaciones, evitando de esta forma la falta de criterios uniformes a los que se habían visto sujetos anteriormente.

El reciclaje legislativo aprobado en esta Comunidad Autónoma (85) crea una Sección de Control, dependiente del Servicio de Fundaciones adscrito al Departamento de Justicia, cuyas competencias más importantes son:

- Examinar la documentación anual que presentan las fundaciones, en relación con el Inventario y Balance al 31 de diciembre, la Memoria de las actividades realizadas durante el año y de la gestión económica del patrimonio.

A) En relación con los Presupuestos que elaboran las fundaciones cada ejercicio contendrán por separado los siguientes capítulos:

a) Las rentas u otros ingresos corrientes que espera obtener la Fundación de las actividades relacionadas con el objetivo fundacional, así como los gastos necesarios para la obtención de los mismos, clasificados por grupos de la misma naturaleza.

b) Rentas brutas generadas por los bienes productivos no afectos al objetivo fundacional y los gastos necesarios para su adquisición, al igual que otros ingresos corrientes de subvenciones y donativos de terceros no capitalizados, separados cada uno de ellos en grupos uniformes de la misma naturaleza.

c) Gastos Generales. Se incluirán en este apartado aquellos gastos que no puedan ser imputados directamente a una actividad determinada.

d) Las cantidades que se destinen a la realización de actividades fundacionales en forma de ayudas, premios, etc.

(85) Ley 1/82, de 3 de marzo, sobre Fundaciones Privadas en Cataluña.

Decreto 160/1982, de 27 de mayo, por el que se aprueba la Instrucción para la Organización y funcionamiento de Protectorado.

Decreto 37/1987, de 29 de enero, por el que se aprueba la modificación de la Instrucción.

Las inversiones en bienes inmovilizados, excepto aquellas que se realicen en sustitución de inmovilizados fructíferos preexistentes, serán objeto de un presupuesto extraordinario, detallando el costo y los recursos necesarios para cubrirlos.

B) *La liquidación de los presupuestos.*

Se realizará indicando los gastos e ingresos realmente efectuados durante el ejercicio, reflejando la diferencia que se produzca entre ambas partidas. Si la diferencia es significativa, la fundación procederá a explicar tal situación, precisando el destino del superávit o el déficit.

C) *Libros y criterios contables.*

Los Libros y registros Contables que debe llevar la fundación guardarán relación con el volumen del patrimonio y las actividades que se realicen en la misma, debiendo garantizar la veracidad de la información que ofrecen.

Anualmente se presentará el inventario y balance cerrados al final del ciclo contable, así como la liquidación del presupuesto.

Los asientos contables se efectuarán de acuerdo a principios y normas generalmente aceptados, teniendo en cuenta también los aspectos fiscales de aplicación para las fundaciones.

D) *Los Comprobantes de Contabilidad.*

Los justificantes que soportan todas las operaciones realizadas por la fundación deben estar en consonancia con las prácticas mercantiles, así como a disposición de cualquier inspección que pueda realizarse.

E) *Habilitación de Libros y Registros Contables.*

Bastará con la habilitación obtenida a los efectos fiscales, pero podrá solicitarse también la del Protectorado.

F) *Libro de Actas.*

El libro de actas, debidamente diligenciado, reflejará el contenido y los acuerdos adoptados en las reuniones del Patronato y de los demás órganos de gobierno estatutariamente autorizados.

G) *Memoria anual.*

La memoria de las actividades y de la gestión económica contendrá por separado los siguientes capítulos:

a) Información detallada de las modificaciones habidas en los bienes afectos directamente al cumplimiento de las finalidades fundacionales y razones que las han motivado. En aquellos casos en los que la fundación hubiera tenido que solicitar la autorización del Protectorado, bastará referirse al expediente correspondiente, pero se hará constar el estado en que se encuentre el cumplimiento de la resolución.

b) Información detallada de las modificaciones habidas en los bienes inmovilizados destinados a la producción de renta, con la misma observación del párrafo anterior.

c) Información detallada de las modificaciones habidas en los recursos financieros propios y ajenos, y razones que las han motivado.

d) Información detallada de los contingentes pasivos.

e) Actividades propias realizadas durante el año en lo que no resulte suficientemente detallado en la liquidación del presupuesto.

f) Ayudas a instituciones y personas, con la misma salvedad del párrafo anterior.

g) Cambios de los componentes del Patronato.

h) Cualquier otra cuestión que dé a conocer y justifique el cumplimiento de las finalidades fundacionales y de los preceptos legales, único y exclusivo objeto de la memoria, de acuerdo con la Ley.

En la memoria podrán suprimirse aquellos capítulos en los cuales no se hayan producido ninguno de los actos referidos, declarándolo así.

II.3.2.2. *Evaluación de la rendición de cuentas en las fundaciones catalanas*

El gran esfuerzo y desarrollo normativo realizado por la Generalidad Catalana desde que asume las competencias en materia de Fundaciones,

nos permite evaluar en términos económicos los siguientes datos (86), relativos a la rendición de cuentas:

Año situac. 31/12	Núm. Rendición de Cuentas	Núm. fundaciones	%
1983 (1)	79 (2)	529	14,9
1983	95	500	19,0
1984	250	400	62,5
1985	257	399	64,4
1986 (3)	292	413	70,7

(1) Situación al 31/10/83.

(2) Dato estimativo, a causa de la mala información de que se disponía en aquel momento.

(3) Situación al 30/10/86.

Evolución relativa al grado de cumplimiento de las rendiciones de cuentas por parte de las fundaciones.

Porcentaje de fundaciones que rinden cuentas, respecto al número de fundaciones totales.

Como puede verse, en el momento de las Transferencias eran muy pocas las fundaciones que rendían cuentas al Protectorado. El motivo se debía, en algunos casos, al poco seguimiento efectuado y en otros, a la no exigencia del cumplimiento de rendir cuentas en determinadas circunstancias. La Ley 1/1982 de fundaciones privadas catalanas obliga a rendir cuentas a las fundaciones con el objetivo de comprobar, por parte del Protectorado, el cumplimiento de los fines fundacionales.

Como consecuencia de esta nueva política, se produce una evolución muy importante; así pues, el 31 de octubre de 1983, sólo rendían cuentas al Protectorado 79 de las 529 fundaciones existentes, lo que representaba un 14,9%. El 31 de diciembre del 83, rendían cuentas 95 de las 500 existentes, o sea, el 19%. El 31 de diciembre del 84, 250 de 400, representando el 62,5%. El 31 de diciembre de 1985, 257 de las 399, alcanzando el 64,4%. Por último, al 30 de octubre del 86, 292 rendían cuentas sobre las 413 existentes, suponiendo el 70,7%. En definitiva, se producen dos factores importantes: primero, un saneamiento del número de fundaciones fusionándose unas y extinguiéndose otras; segundo, se invierte la tendencia existente antes de las Transferencias, en donde eran muy pocas las que rendían cuentas (14,9).

(86) "Cinc anys de fundacions Privades Catalanes", Generalitat de Catalunya, Departament de Justícia, 1.ª edició: juliol 1987, pág. 38.

La información que se deriva de la rendición de cuentas ha permitido (87) analizar el movimiento presupuestario global de las fundaciones catalanas, estableciendo una triple clasificación:

- Fundaciones Culturales.
- Fundaciones Docentes.
- Fundaciones Benéfico-asistenciales.

El inventario de fundaciones existentes al 31 de diciembre de 1987 era de 476, de las que se han estudiado 308 (64,7%), ya que son éstas las que rinden cuentas al protectorado. Conviene destacar, que al efectuarse el traspaso en materia de fundaciones por parte del Estado, existían según el registro 529 fundaciones, de las cuales tan sólo 79 rendían cuentas al protectorado (14,9%). Por tanto, una primera conclusión a destacar es el enorme esfuerzo realizado por el servicio de Fundaciones en conocer la realidad económica de sus instituciones.

Las cifras de ingresos y gastos, expresadas en miles de pesetas, son las siguientes:

	INGRESOS TOTALES	PORCENTAJES
FUND. HOPITALARIAS	21.071.980	68,5
FUND. DOCENTES	3.865.871	12,6
FUND. CULTURALES	3.003.759	9,8
FUND. BENEF.-ASIST.	2.824.099	9,1
TOTAL.....	30.775.709	100

	GASTOS TOTALES	PORCENTAJES
FUND. HOPITALARIAS	23.767.641	71,2
FUND. DOCENTES	3.873.412	11,6
FUND. CULTURALES	2.934.537	8,8
FUND. BENEF.-ASIST.	2.805.584	8,4
TOTAL.....	33.381.174	100

(87) Alcaraz i Muñoz, Francesc: "Les Fundacions Privades Catalanes: Estudi General sobre l'origen dels seus Ingressos i l'aplicació de les seves Despeses", Coordinadora de Fundacions Catalanes, Butlletí Informatiu n.º 11 (extraordinari), gener de 1989, págs. 1-71.

Como puede verse, las fundaciones representan el 68,5% y el 71,2% del total de gastos e ingresos en el conjunto. Esto se justifica al estar concertados, en su mayoría, con la Seguridad Social. En consecuencia, el origen del ingreso debe considerarse atípico, por ser subvención oficial.

El siguiente cuadro presenta con mayor detalle la composición de ingresos y gastos, en las tres clasificaciones expuestas en el estudio, excluyendo las fundaciones hospitalarias por los motivos anteriormente expuestos.

Ampliamos los siguientes datos presentados en el citado cuadro:

— *Capítulo de ingresos:*

1. Ingresos por prestación de servicios.
2. Ingresos patrimoniales (financieros y arrendamientos).
3. Subvenciones oficiales.
4. Subvenciones privadas.

— *Capítulo de gastos:*

1. Gastos de personal (sueldos + SS).
2. Gastos de administración (trabajos, suministros y servicios).
3. Gastos estructurales (amortizaciones del inmovilizado, provisiones para inversiones).
4. Ajustes y asignaciones (gastos directos, derivados de la finalidad fundacional).
5. Gastos por prestación de servicios.

RESUMEN TOTAL FUNDACIONES
(En miles)

		CULTURAL	DOCENTES	BEN./ASIS.	TOTAL	%
I N G R E S O S	1	1.403.362	2.600.869	1.426.632	5.430.863	56,0
	2	301.249	126.375	488.390	916.014	9,4
	3	223.735	550.085	409.597	1.187.417	12,2
	4	1.075.413	598.542	499.480	2.173.435	22,4
	TOT.	3.003.759	3.875.871	2.824.099	9.703.729	100
G A S T O S	1	509.769	1.943.651	999.126	3.452.546	35,9
	2	859.635	1.113.887	703.460	2.676.982	27,8
	3	279.092	150.374	242.598	672.064	7,0
	4	1.082.939	506.161	470.170	2.059.270	21,4
	5	203.102	159.339	390.230	752.671	7,9
TOT.	2.934.537	3.873.412	2.805.584	9.613.533	100	
RESULT.		69.222	2.459	18.515	90.196	

		CULTUR. DOCENTE		BEN./ASIS.		CULTUR. DOCENTE		BEN./ASIS.	
I N G R E S O S	1	46,7	67,1	50,5	I N G R E S O S	1	25,8	47,9	26,3
	2	10,0	3,3	17,3		2	32,9	13,8	53,3
	3	7,5	14,2	14,5		3	18,9	46,5	34,6
	4	35,8	15,4	17,7		4	49,4	27,6	23,3
	TOT.	100	100	100		TOT.	31,0	39,9	29,1
G A S T O S	1	17,4	50,2	35,6	G A S T O S	1	14,8	56,3	28,9
	2	29,3	28,8	25,1		2	32,1	41,6	26,3
	3	9,5	3,9	8,6		3	41,5	22,4	36,1
	4	36,9	13,1	16,7		4	52,6	24,6	22,8
	5	6,9	4,0	14,0		5	27,0	21,2	51,8
TOT.	100	100	100	TOT.	30,5	40,3	29,2		

% respecto al total de ingresos y gastos de cada grupo, respecto al total de los capítulos.

% respecto al total de ingresos y gastos de los capítulos, respecto al total de los grupos.

En nuestra opinión y a la vista de los datos presentados, se pueden extraer algunas conclusiones que en futuros ejercicios, junto con los estados financieros correspondientes, servirán de base para emitir informes, no sólo de la cuenta de pérdidas y ganancias, sino también de la situación económica, financiera y patrimonial de las fundaciones.

A) *Fundaciones Culturales*. Se puede apreciar una financiación estructurada en cuatro apartados, de los cuales el 56,7% de los ingresos constituyen fondos propios y el 43,3% ajenos. Los gastos se subdividen en cinco capítulos, pudiendo considerar los tres primeros (personal, administración, estructurales) como fijos y los dos últimos (asignación, prestación de servicios) relacionados con el objetivo fundacional. En este sentido, si los comparamos con el nivel de ingresos, se presenta la siguiente situación:

Fundaciones Culturales (cifras en miles de pesetas)

— Ingresos	3.003.759	
— Gastos fijos	1.648.496	(54,9%)
— Gastos de actividad.....	1.286.041	(43,0%)
— Resultados	69.222	(2,3%)

Resaltamos que el 43,0% de los ingresos repercute prácticamente en los destinatarios del servicio. Los beneficios suponen el 2,3% de los ingresos.

B) *Fundaciones docentes*. Los ingresos propios alcanzan el 70,4% y los ajenos el 29,6% del conjunto de los ingresos. La comparación de los gastos con el total de ingresos presenta el siguiente detalle:

Fundaciones Docentes (cifras en miles de pesetas)

— Ingresos	3.875.871	
— Gastos fijos	3.207.912	(82,76%)
— Gastos de actividad	665.000	(17,7%)
— Resultados	2.459	(0,06%)

Se observan unos gastos fijos excesivamente altos, relacionados principalmente con el personal contratado. Sólo el 17,7% de los ingresos se destinan a becas, material fungibles de las escuelas, etc.

C) *Fundaciones Benéfico-Asistenciales*. Las fundaciones hospitalarias no se incluyen en el estudio, ya que en su mayoría están concertadas con Organismos de la Seguridad Social, reflejando una situación atípica.

Las fuentes de financiación propia suponen el 67,8% y las ajenas el 32,2% de los ingresos. El detalle de los gastos en relación con los ingresos es:

Fundaciones Benéfico-Asistenciales (cifras en miles de pesetas)

— Ingresos	2.824.099	
— Gastos fijos	1.945.184	(68,9%)
— Gastos de actividad.....	860.400	(30,5%)
— Resultados	18.515	(0,6%)

Al igual que las fundaciones docentes, se aprecia un elevado coste en concepto de gastos fijos, repercutiendo directamente al usuario el 30% de los ingresos.

D) *Las conclusiones finales:*

1) Las fundaciones culturales son las que presentan unos costes fijos menores, repercutiendo mayor volumen de ingresos en los destinatarios del servicio.

2) Los resultados (beneficios), en el período contable analizado, son mejores en las fundaciones culturales.

3) El mayor grado de dependencia respecto a la financiación ajena lo presentan las fundaciones culturales. Entendemos que esta situación en algunos casos podría significar algún tipo de "orientación" en los programas a desarrollar. Somos partidarios, en relación con la financiación propia, a autorizar a las fundaciones, en determinados casos, ingresos en concepto de prestación de servicios por encima del coste, siempre y cuando el beneficio se reinvierta nuevamente en la actividad. Y respecto a la financiación ajena, exigir una diversificación en las fuentes.

4) Las fundaciones docentes y las benéfico-asistenciales tienen unos costes fijos excesivos que deberían analizarse con más detalle, para conocer si realmente la actividad los requiere.

II.3.2.3. *La Rendición de cuentas en las Fundaciones gallegas*

La rendición de cuentas en la legislación gallega se plantea de forma muy parecida a la catalana.

Las exigencias y requisitos formales en la contabilidad están regulados, de un lado, por normativa específica y, de otro, por aquella índole fiscal.

1) *Normativa específica.*

El fundamento legal que regula, entre otros, los aspectos contables de las fundaciones gallegas, lo encontramos en la Ley de régimen de las fundaciones de interés gallego, de 25 de junio de 1983, y en el Decreto 193/1984, de 6 de septiembre, sobre el Reglamento de Organización y funcionamiento del protectorado de las fundaciones de interés gallego.

La idea básica planteada en la citada normativa es que la actividad contable de las fundaciones se desarrollará teniendo en cuenta los Principios y Normas Contables del Plan General de Contabilidad y normas sectoriales, así como también ateniéndose a los preceptos fiscales que le sean de aplicación. Los registros y comprobantes de contabilidad estarán en relación con el volumen de su patrimonio, reflejando en cualquier caso una imagen fiel y veraz de su situación económica, financiera y patrimonial.

En todo caso, llevarán los siguientes libros:

- *Libro de Inventario y Balances.*
- *Libro de Presupuestos.*
- *Libro Diario.*
- *Libro de Actas.*

El ejercicio económico será anual, coincidiendo con el año natural, salvo que los Estatutos determinen otra cosa.

Existe la obligación de elaborar unos *Presupuestos Ordinarios*, los cuales recogerán los ingresos y gastos corrientes. Los gastos generales se reflejarán por separado.

En aquellos casos en los que se realicen inversiones de primer establecimiento y reparaciones o mejoras extraordinarias de los bienes e instalaciones de la fundación, se plantearán en un *Presupuesto Extraordinario*.

En los presupuestos nunca podrán exceder los gastos a los ingresos. El plazo de presentación de los presupuestos ordinarios al Protectorado será, como máximo, de seis meses a contar desde la fecha del cierre.

La liquidación de los presupuestos ordinarios expresará:

- a) *En la parte relativa a los ingresos:*

- 1) Los obtenidos por las fuentes de ingresos ordinarias.
- 2) Las cantidades ingresadas por circunstancias y operaciones extraordinarias.
- 3) Los fondos que se hayan reservado para una aplicación específica.
- 4) Los ingresos que se obtengan por la enajenación o liquidación de elementos patrimoniales que constituyeran reservas tácitas.

b) *En la parte relativa a los gastos:*

- 1) El detalle de los gastos generales o de administración.
- 2) El detalle de los gastos propios de los fines fundacionales.
- 3) El detalle de los gastos o quebrantos extraordinarios.

Los presupuestos extraordinarios incluyen como gastos, además de los conceptos que lo determinen, los que originen las operaciones financieras que, en su caso, se lleven a cabo para nivelarlos. En los ingresos se incluyen los sobrantes de las liquidaciones de los presupuestos ordinarios, los procedentes de ventas de elementos patrimoniales, las subvenciones públicas, los donativos particulares y las operaciones de crédito.

La liquidación de los presupuestos extraordinarios se elaborará de forma análoga a los presupuestos extraordinarios.

Por último, se presentará al Protectorado un balance de situación al 31 de diciembre de cada año, el cual reflejará la situación real de la fundación, adjuntando una memoria, suficientemente explicativa, de las actividades realizadas durante el año, así como las variaciones producidas en la inversión del patrimonio fundacional y la composición de los órganos de gobierno y dirección de la fundación.

2) *Normativa fiscal.*

Las fundaciones están sujetas al impuesto sobre Sociedades, debiendo cumplir una serie de requisitos formales y registrales analizados en las fundaciones culturales.

Como puede verse en el análisis de las fundaciones catalanas y gallegas, desde el punto de vista contable son muy similares y denotan un esfuerzo muy importante en normalizar la Contabilidad, aplicando principios y criterios de las empresas privadas. Por otra parte, sigue estando presente la duplicidad en las normas que regulan la contabilidad, de un lado las del Protectorado, y de otro las de tipo fiscal. En este sentido, entendemos debería hacerse un esfuerzo de síntesis en futuras regulaciones.

II.3.3. REFLEXIONES EN TORNO A LA CONTABILIDAD DE LAS FUNDACIONES. BASES PARA UN NUEVO MODELO

1) *Diversidad en la casuística contable.*

La contabilidad de las fundaciones presenta, desde el punto de vista normativo, una gran variedad, que dificulta enormemente el análisis y consolidación de la información económica contable. Hemos analizado pormenorizadamente el sistema de rendición de cuentas de las fundaciones, de manera que podemos afirmar que su regulación depende de múltiples factores, destacando, entre otros, la normativa específica de cada Protectorado para las fundaciones que tiene adscritas, o bien las disposiciones emanadas de las Comunidades Autónomas con competencia en la materia.

Por otra parte, conviene señalar la existencia de fundaciones constituidas a "fe y conciencia" cuya obligación de rendir cuentas no se contempla. Esta situación plantea dificultades en el control por parte del Protectorado correspondiente, así como una limitación en la información económica, desde un punto de vista global de las fundaciones.

Se constata una duplicidad en la contabilidad derivada de la normativa específica de Protectorado y la de tipo fiscal exigida por el Reglamento del Impuesto de Sociedades.

2) *Técnica contable.*

La técnica contable empleada por las fundaciones, con algunas excepciones, estos últimos años está desactualizada, ya que se plantea más como un instrumento para rendir cuentas al Protectorado que como un instrumento para la gestión y el análisis.

La actividad desarrollada por las fundaciones es captada generalmente siguiendo el criterio de caja, o sea, registrando los movimientos de cobros y pagos, frente al principio de devengo, recogido en el Plan General de Contabilidad, en donde el resultado del ejercicio se determina por la diferencia de ingresos y gastos del ciclo contable con independencia de cuándo se produzcan los pagos y cobros.

En consecuencia, el tratamiento que se da a la contabilización de los activos fijos en las fundaciones, generalmente no considera la problemática de las amortizaciones como un mecanismo de recuperación financiera de las inversiones, a través de las dotaciones anuales. La opinión más generalizada es que al no percibir ingresos por la prestación de servicios, salvo autorización del Protectorado en algunas circunstancias, no

pueden imputar como coste esa depreciación. De otra parte, al contabilizar siguiendo el criterio de caja, estos "gastos" se producirán en el momento de la reposición mediante el pago correspondiente.

En nuestra opinión, este planteamiento, desde el punto de vista patrimonial de la fundación, genera una descapitalización grave, que se corrige, en algunas ocasiones, en el momento de la reposición, dependiendo de la generosidad ajena, en forma de donaciones.

Por tanto, la tesis que defendemos, en este punto, es la necesidad de que las fundaciones lleven la Contabilidad con arreglo al principio de devengo y se registren anualmente, entre otros, los gastos derivados de la depreciación de los activos fijos, procurando invertir estos fondos acumulados de forma segura y rentable que permita al final de la vida útil de inmovilizado su reposición con dichos fondos actualizados.

3) *Bases homogéneas.*

En los apartados anteriores, hemos tenido ocasión de analizar en detalle el sistema de cuentas de las fundaciones, así como el sistema contable que aplican. La conclusión más importante que podemos extraer, desde el punto de vista contable, es que las técnicas utilizadas no constituyen un instrumento válido para la gestión, el análisis y la consolidación de la información. Esta información la fundamentamos principalmente por la existencia de una normativa específica para cada tipo de fundaciones, así como su falta de sintonía con últimas reformas mercantiles y contables aprobadas.

En la actualidad, las fundaciones poseen grandes patrimonios y manejan cifras cada vez más importantes para el desarrollo de su actividad. La sociedad demanda con mayor intensidad unas condiciones más favorables para este sector, exigiendo al mismo tiempo una gestión más transparente profesionalizada.

En nuestra opinión, la gestión económico-financiera y patrimonial de las fundaciones no puede seguir planteándose con criterios tan conservadores como los aplicados en líneas generales hasta la fecha. No se pueden mantener tantas restricciones planteadas en la legislación actual que amparadas en una supuesta seguridad del patrimonio fundacional han producido el efecto contrario por la vía de la descapitalización. Por otra parte, los patrones de las fundaciones deben rentabilizar al máximo sus patrimonios utilizando en las gestiones criterios empresariales.

La información contable de las fundaciones debe formularse en base a los principios y normas contables de aplicación al sector privado. No parece razonable, por citar dos ejemplos, que las fundaciones culturales

lleven su contabilidad y presenten sus presupuestos en aplicación de una normativa anterior al Plan General Contable de 1973, y las fundaciones benéfico-asistenciales sigan aplicando la Orden del 86, que pese a ser un plan contable sectorial muy acertado, en la actualidad debe ser reformado teniendo en cuenta la última reforma mercantil y contable aprobada.

Las fundaciones deben articular un sistema de información adecuado a la nueva realidad económica y social. En este sentido (88), las fundaciones deben proyectarse hacia el mundo exterior, tendiendo un puente entre ellas y la comunidad moderna, informando a ésta de sus actividades, de sus explotaciones, de sus programas y de su aportación al producto nacional. "La contabilidad es un instrumento de gestión de las fundaciones, cumpliendo su función instrumental sobre todo en la vertiente informativa... Pero he de advertir que hoy no es suficiente el hecho de que una empresa, una fundación, desarrolle un modelo contable autónomo o independiente, desligado de conexión con el mundo exterior. En el mundo en que vivimos se precisa que la información que suministran las unidades económicas esté normalizada, es decir, esté ajustada a un mismo patrón o modelo, y todo ello para que sea comparable."

Es importante instar a las autoridades competentes para que establezcan ese gran consenso contable entre las fundaciones, con el objeto de homogeneizar principios y criterios contables que permitan conocer, evaluar y gestionar adecuadamente este sector.

En nuestra propuesta, consideramos sería conveniente actualizar y elaborar un Plan General Contable específico para las fundaciones que tome como base la Orden del 86 y el Plan General Contable del 1990.

Coincidimos con el "Proyecto de Ley de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", cuando en su disposición adicional cuarta indica que "En el plazo de un año a contar desde la entrada en vigor de la presente Ley, el Gobierno aprobará la adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin fines lucrativos".

4) *Las principales novedades a tener en cuenta en relación con el PGC del 90* las señalamos a continuación.

En primer lugar estableceremos unas consideraciones iniciales que justifiquen el porqué de las últimas reformas. En este sentido, señala-

(88) Cubillo Valverde, Carlos "La Contabilidad como instrumento para la gestión de las fundaciones", *Temas de Fundaciones*, n.º 6, Centro de Fundaciones, págs. 37-46.

mos que la consecuencia inmediata de la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea, ha supuesto un esfuerzo considerable por parte del legislador en la adaptación y armonización de nuestras leyes mercantiles a las Directivas Comunitarias. La secuencia legislativa de estas reformas es la siguiente:

- Ley 19/1988, de 12 de julio, sobre Auditoria de Cuentas (BOE de 25 de julio).
- Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la Legislación Mercantil a las directivas de la CEE en materia de sociedades (BOE de 27 de julio).
- Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, de 22 de diciembre de 1989 (BOE de 29 de diciembre).
- Real Decreto de Reforma del Registro Mercantil, de 29 de diciembre de 1989 (BOE de 30 de diciembre).
- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE de 27 de diciembre).

El Plan General de Contabilidad se estructura en los siguientes apartados:

- 1) *Principios de Contabilidad.*
- 2) *Cuadro de Cuentas.*
- 3) *Definiciones y relaciones contables.*
- 4) *Cuentas anuales. Normas de elaboración de las Cuentas anuales y modelos normales y abreviados:*

- *Balance.*
- *Cuenta de pérdidas y ganancias.*
- *Memoria.*

- 5) *Normas de valoración.*

En relación con lo anterior comentaremos, de forma esquemática, aquellas novedades que consideramos básicas, sugiriendo sean tenidas en cuenta en la contabilidad de las fundaciones.

1) *Principios Contables.* El PGC recoge lo tipificado en el artículo 38 del Código de Comercio, así como del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. Las principales diferencias del actual plan con el anterior son del siguiente tema:

PGC 1990	PGC 1993
1. Principio de prudencia	implícito en el principio de devengo
2. Principio de empresa en funcionamiento.....	gestión continuada
3. Principio de registro.....	.....
4. Principio del precio de adquisición	precio de adquisición
5. Principio de devengo	devengo
6. Principio de correlación de ingresos y gastos.....	.....
7. Principio de no compensación .....	.....
8. Principio de uniformidad	continuidad
9. Principio de importancia relativa..	devengo

Si de la aplicación de estos principios se planteara algún tipo de discrepancia, debemos tomar como básico el de prudencia siempre y cuando se mantenga la imagen fiel de la fundación.

2) *Cuadro de Cuentas.* Las fundaciones, al igual que las sociedades, no estarían obligadas a la utilización del cuadro de cuentas, no los movimientos contables del mismo; sin embargo, la formulación y presentación de las cuentas anuales se realizarían de acuerdo a los criterios valorativos, a las definiciones de conceptos y a los principios de Contabilidad.

En nuestra opinión, recomendaríamos a las fundaciones adaptarse en la medida de lo posible al Cuadro de Cuentas, ya que simplificaría la elaboración de las cuentas anuales a presentar en el Protectorado.

La estructura del Cuadro de Cuentas presenta en los cinco primeros grupos aquellas cuentas que figuran en el Balance, y los grupos seis y siete reflejan los gastos e ingresos. El grupo ocho del PGC del 73 desaparece, ya que en la actualidad todos los ingresos y gastos del ejercicio se cierran directamente con la Cuenta de Pérdidas y Ganancias que forma parte del grupo primero. Los grupos noveno y cero, adscritos a la Contabilidad analítica y Cuentas de Orden, tampoco se incluyen en el nuevo PGC.

El horizonte temporal planteado en el nuevo Plan distingue solamente entre el corto y largo plazo, estableciendo el límite en los doce meses.

3) *Definiciones y relaciones Contables.* Este apartado, al igual que el anterior, no es vinculante.

La información que se deriva de este apartado no indica los principales motivos de cargo y abono de cada cuenta.

4) *Cuentas anuales.* Su presentación es obligatoria para todos los empresarios, consideramos conveniente se haga extensible también a las fundaciones. Las cuentas anuales deberían presentarse al Protectorado para su análisis y evaluación, así como para la realización de las Auditorías que se consideren oportunas.

Las Cuentas anuales son:

- El Balance.
- La Cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- La Memoria

La presentación del Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias responde a una estructura ordenada por grupos y cuentas según su naturaleza.

La Memoria es uno de los cambios más importantes que se plantean en el Plan del 90. El Plan del 73 contenía un apartado relativo al Anexo, en donde se reflejaban algunas notas informativas. En la actualidad la Memoria contiene veinte notas que incluyen las bases de presentación de las Cuentas Anuales, distribución de Resultados, Cuadro de Financiación, Normas de Valoración aplicadas, detalles sobre el movimiento y otras informaciones relevantes sobre las principales partidas del Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, tales como los Gastos de Establecimiento, Inmovilizado Material e Inmaterial, Valores Mobiliarios y Otras inversiones financieras, Créditos no comerciales, etc., Situación Fiscal..., y por último, acontecimientos acaecidos tras el cierre de las Cuentas Anuales.

5) *Normas de Valoración.* Estas se basan en la Legislación Mercantil. Su contenido afecta a las principales partidas de las Cuentas Anuales, destacando las que hacen referencia al Inmovilizado Material, Inmaterial, Gastos de Establecimiento, gastos a distribuir entre varios ejercicios, valores mobiliarios, proveedores, clientes, acreedores y deudores, moneda extranjera, impuesto sobre el valor añadido, subvenciones de Capital e impuestos sobre Sociedades.

Por último, enumeramos esquemáticamente algunas de las modificaciones (89) planteadas en el Nuevo Plan, tales como la contabilización

(89) Sánchez Fernández de Valderrama, J. L., y Gallego, Enriqueta: "Plan General de Contabilidad", Banco Hispano Americano, págs. 7-11.

del descuento comercial a través de cuentas reales, el tratamiento contable de las acciones propias, los gastos de investigación y desarrollo, las cuentas en participación o el *leasing*, la separación de los intereses del principal en las operaciones financieras, el sistema de imputación a resultados de las subvenciones... Las provisiones desaparecen, creándose en su lugar reservas o provisiones según su naturaleza. Se mejoran las correcciones valorativas para recoger las pérdidas no sistemáticas reversibles del inmovilizado. Aparecen cuatro tipos de provisiones: para riesgos y gastos, provisiones de inmovilizado correctoras de elementos del grupo 2, provisiones de tráfico de los grupos 3 y 4 y provisiones financieras de los grupos 2 y 5. Al impuesto de Sociedades se le da el tratamiento de gasto del Ejercicio, etc.

Podemos concluir destacando como novedades más importantes de este PGC:

1) La búsqueda de una información más transparente, basada en la introducción de la figura de la imagen fiel.

2) Presentación de las Cuentas Anuales, cuyo objetivo principal es incrementar el volumen de información de las Sociedades, así como la obligatoriedad en la confección de estas Cuentas a todos los empresarios.

5) *Propuesta de Cuentas.*

GRUPO 1 (Financiación Básica)

10. CAPITAL.

101. Fondo Social.* (1)

11. RESERVAS.

111. Reservas de revalorización.

113. Reservas especiales.

116. Reservas estatutarias.

117. Reservas voluntarias.

12. RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACION.

120. Remanente.

121. Resultados negativos de ejercicios anteriores.

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

13. **INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS.**
 130. Subvenciones oficiales de Capital.
 1300. Subvenciones del Estado.
 13000. Condicionadas.*
 13001. No condicionadas.*
 1301. Subvenciones de otras Administraciones Públicas.
 13010. Condicionadas.*
 13011. No condicionadas.*
 131. Subvenciones de Capital.
 1310. Condicionadas.*
 1311. No condicionadas.*
 135. Ingresos por intereses diferidos.
14. **PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS.**
 140. Provisión para pensiones y obligaciones similares.
 141. Provisión para impuestos.
 142. Provisión para responsabilidades.
 143. Provisión para grandes reparaciones.
 144. Fondo de reversión.
17. **DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRESTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.**
 170. Deudas a largo plazo de entidades de crédito.
 171. Deudas a largo plazo.
 172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.
 173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.
 174. Efectos a pagar a largo plazo.
18. **FIANZAS RECIBIDAS A LARGO PLAZO.**
 180. Fianzas a plazo largo.
 185. Depósitos a plazo largo.

GRUPO 2 (Inmovilizado)

20. **GASTOS DE ESTABLECIMIENTO.**
 200. Gastos de constitución.
 201. Gastos de primer establecimiento.
 203. Gastos de ampliación del fondo social.
21. **INMOVILIZACIONES INMATERIALES.**
 210. Gastos de investigación y desarrollo.

- 211. Concesiones administrativas.
 - 212. Propiedad industrial.
 - 214. Derechos de traspaso.
 - 215. Aplicaciones informáticas.
 - 217. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.
 - 219. Anticipos de inmovilizaciones inmateriales.
22. INMOVILIZACIONES MATERIALES.
- 220. Terrenos y bienes naturales.
 - 2200. Solares sin edificar.
 - 2201. Fincas rústicas.
 - 221. Construcciones.
 - 2210. Sede Social.*
 - 222. Instalaciones técnicas.
 - 223. Maquinaria.
 - 224. Utillaje.
 - 225. Otras instalaciones.
 - 226. Mobiliario.
 - 227. Equipos para el proceso de información.
 - 228. Elementos de transporte.
 - 229. Otro inmovilizado material.
 - 2290. Objetos artísticos.*
23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO.
- 230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.
 - 231. Construcciones en curso.
 - 2310. Sede Social.*
 - 232. Instalaciones técnicas en montaje.
 - 238. Otras inmovilizaciones en curso.
 - 239. Anticipos para inmovilizaciones materiales.
25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS PERMANENTES.
- 250. Inversiones financieras permanentes en Capital.
 - 2500. Inversiones financieras permanentes en acciones con cotización oficial.
 - 2501. Inversiones financieras permanentes en acciones sin cotización oficial.
 - 2502. Otras inversiones financieras en capital.
 - 251. Valores de renta fija.
 - 252. Créditos a largo plazo.
 - 253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.

- 256. Intereses a largo plazo de valores de renta fija.
 - 257. Intereses a largo plazo de créditos.
 - 259. Desembolsos pendientes sobre acciones.
26. **FIANZAS Y DEPOSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO.**
- 260. Fianzas constituidas a plazo largo.
 - 265. Depósitos constituidos a plazo largo.
28. **AMORTIZACION ACUMULADA DEL INMOVILIZADO.**
- 281. Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial.
 - 2810. Amortización acumulada de gastos de investigación y desarrollo.
 - 2811. Amortización acumulada de concesiones administrativas.
 - 2812. Amortización acumulada de propiedad industrial.
 - 2814. Amortización acumulada de derechos de traspaso.
 - 2815. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.
 - 282. Amortización acumulada de inmovilizado material.
 - 2821. Amortización acumulada de construcciones.
 - 2822. Amortización acumulada de instalaciones técnicas.
 - 2823. Amortización acumulada de maquinaria.
 - 2824. Amortización acumulada de utillaje.
 - 2825. Amortización acumulada de otras instalaciones.
 - 2826. Amortización acumulada de mobiliario.
 - 2827. Amortización acumulada de equipos para el proceso de información.
 - 2828. Amortización acumulada de elementos de transporte.
 - 2829. Amortización acumulada de otro inmovilizado material.
29. **PROVISIONES (INMOVILIZADO).**
- 291. Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial.
 - 292. Provisión por depreciación del inmovilizado material.
 - 297. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo.
 - 298. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.

GRUPO 3 (Existencias)

- 30. **ARTICULOS SUSCEPTIBLES DE ACTIVIDAD ECONOMICA.**
 - 300. Artículos susceptibles de actividad económica.

- 32. **OTROS APROVISIONAMIENTOS.**
 - 321. Combustibles.
 - 322. Repuestos.
 - 325. Materiales diversos.
 - 3250. Materiales para reparaciones y conservación.
 - 3251. Comestibles y bebidas.
 - 3252. Ropería.
 - 3253. Material sanitario de consumo.
 - 326. Embalajes.
 - 327. Envases.
 - 328. Material de oficina.

- 39. **PROVISIONES POR DEPRECIACION DE EXISTENCIAS.**
 - 390. Provisión por depreciación de artículos susceptibles de actividad económica.
 - 392. Provisión por depreciación de otros aprovisionamientos.

GRUPO 4 (Acreedores y deudores)

- 40. **PROVEEDORES.**
 - 400. Proveedores.
 - 4009. Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
 - 401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.
 - 406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.
 - 407. Anticipos a proveedores.

- 41. **ACREEDORES VARIOS.**
 - 410. Acreedores por prestación de servicios.
 - 4109. Acreedores por prestación de servicios facturas pendientes de recibir o de formalizar.
 - 411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.
 - 412. Beneficiarios.

- 43. **USUARIOS.**
 - 430. Usuarios.

- 4300. Usuarios individuales.
 - 4301. Entidades privadas, cuenta de usuarios.
 - 4302. Entidades públicas, cuenta de usuarios.
 - 4309. Usuarios, facturas pendientes de formalizar.
 - 431. Usuarios, efectos comerciales a cobrar.
 - 4310. Efectos comerciales en cartera.
 - 4311. Efectos comerciales descontados.
 - 4312. Efectos comerciales en gestión de cobro.
 - 4315. Efectos comerciales impagados.
 - 435. Usuarios de dudoso cobro.
 - 436. Envases y embalajes a devolver por usuarios.
 - 437. Anticipos de usuarios.
44. DEUDORES VARIOS.
- 440. Deudores.
 - 4409. Deudores facturas pendientes de formalizar.
 - 441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.
 - 4410. Deudores, efectos comerciales en cartera.
 - 4411. Deudores, efectos comerciales descontados.
 - 4412. Deudores, efectos comerciales en gestión de cobro.
 - 4415. Deudores, efectos comerciales impagados.
 - 443. Deudores por subvenciones.
 - 445. Deudores de dudoso cobro.
46. PERSONAL.
- 460. Anticipos de remuneraciones.
 - 465. Remuneraciones pendientes de pago.
 - 466. Anticipos para gastos a justificar.
47. ADMINISTRACIONES PUBLICAS.
- 470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.
 - 471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.
48. AJUSTES POR PERIODIFICACION.
- 480. Gastos anticipados.
 - 485. Ingresos anticipados.
49. PROVISIONES POR OPERACIONES DE TRAFICO.
- 490. Provisión para insolvencias de tráfico.
 - 499. Provisión para otras operaciones de tráfico.

GRUPO 5 (Cuentas financieras)

- 52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRESTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.
 - 520. Deudas a plazo corto con entidades de crédito.
 - 5200. Préstamos a corto plazo con entidades de crédito.
 - 5201. Deudores a corto plazo por crédito dispuesto.
 - 5208. Deudas por efectos descontados.
 - 521. Deudas a corto plazo.
 - 523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
 - 524. Efectos a pagar a corto plazo.
 - 526. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.
 - 527. Intereses a corto plazo de deudas.

- 54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES.
 - 540. Inversiones financieras temporales en Capital.
 - 5400. Inversiones financieras temporales en acciones con cotización oficial.
 - 5401. Inversiones financieras temporales en acciones sin cotización oficial.
 - 5409. Otras inversiones financieras temporales en Capital.
 - 541. Valores de renta fija a corto plazo.
 - 542. Créditos a corto plazo.
 - 543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
 - 544. Créditos a corto plazo al personal.
 - 545. Dividendos a cobrar.
 - 546. Intereses a corto plazo de valores de renta fija.
 - 547. Intereses a corto plazo de créditos.
 - 548. Imposiciones a corto plazo.
 - 549. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo.

- 55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS.
 - 550. Con patronos o administradores.
 - 555. Partidas pendientes de aplicación.
 - 556. Desembolsos exigidos sobre acciones.

- 56. FIANZAS Y DEPOSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO.
 - 560. Fianzas recibidas a corto plazo.
 - 561. Depósitos recibidos a corto plazo.
 - 565. Fianzas constituidas a corto plazo.
 - 566. Depósitos constituidos a corto plazo.

57. TESORERIA.
 570. Caja, pesetas.
 572. Bancos e instituciones de crédito, c/c vista pesetas.
 574. Bancos e instituciones de crédito, cuentas ahorro, pesetas
58. AJUSTES POR PERIODIFICACION.
 580. Intereses pagados por anticipado.
 585. Intereses cobrados por anticipado.
59. PROVISIONES FINANCIERAS.
 597. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo
 598. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.

GRUPO 6 (Compras y gastos)

60. COMPRAS.
 600. Compras artículos susceptibles de actividad económica.
 602. Compra de otros aprovisionamientos.
 608. Devoluciones de compras y operaciones similares.
 609. *Rappels* por compras.
61. VARIACION DE EXISTENCIAS.
 610. Variación de existencias de artículos susceptibles de actividad económica.
 612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.
62. SERVICIOS EXTERIORES.
 620. Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio.
 621. Arrendamientos y cánones.
 622. Reparación y conservación.
 623. Servicios profesionales independientes.
 624. Transportes.
 625. Prima de seguros.
 626. Servicios bancarios y similares.
 627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
 629. Otros servicios.
 6290. Gastos por razón de patronato.
 6291. Ayudas y asignaciones individuales.
 6292. Ayudas y asignaciones colectivas.
 6293. Ayudas y asignaciones a entidades.
 6294. Otras ayudas y asignaciones.

- 63. **TRIBUTOS.**
- 64. **GASTOS DE PERSONAL.**
 - 640. Sueldos y salarios.
 - 641. Indemnizaciones.
 - 642. Seguridad Social a cargo de la Empresa.
 - 643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.
 - 649. Otros gastos sociales.
- 65. **OTROS GASTOS DE GESTION.**
 - 650. Pérdidas de créditos comerciales incobrables.
 - 659. Otras pérdidas en gestión corriente.
- 66. **GASTOS FINANCIEROS.**
 - 662. Intereses de deudas a largo plazo.
 - 663. Intereses de deudas a corto plazo.
 - 664. Intereses por descuento de efectos.
 - 665. Descuentos sobre ventas por pronto pago.
 - 666. Pérdidas en valores negociables.
 - 667. Pérdidas de créditos.
 - 669. Otros gastos financieros.
- 67. **PERDIDAS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO Y GASTOS EXCEPCIONALES.**
 - 670. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial.
 - 671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material.
 - 678. Gastos extraordinarios.
 - 679. Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores.
- 68. **DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES.**
 - 680. Amortización de gastos de establecimiento.
 - 681. Amortización del inmovilizado inmaterial.
 - 682. Amortización del inmovilizado material.
- 69. **DOTACIONES A LAS PROVISIONES.**
 - 691. Dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial.
 - 692. Dotación a la provisión del inmovilizado material.
 - 693. Dotación a la provisión de existencias.
 - 694. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico.
 - 695. Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico.
 - 696. Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo.
 - 697. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.

- 698. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo.
- 699. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.

GRUPO 7 (Ventas e Ingresos)

- 70. **INGRESOS POR PRESTACION DE SERVICIOS (O VENTAS DE ARTICULOS SUSCEPTIBLES DE ACTIVIDAD ECONOMICA).**
 - 700. Ventas de artículos susceptibles de actividad económica.
 - 704. Ventas de envases y embalajes.
 - 705. Prestaciones de servicios.
 - 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.
 - 709. *Rappels* sobre ventas.

- 73. **TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA.**
 - 730. Incorporación al activo de gastos de establecimiento.
 - 731. Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial.
 - 732. Trabajos realizados para el inmovilizado material.

- 74. **SUBVENCIONES A LA ACTIVIDAD.**
 - 740. Subvenciones oficiales a la actividad.
 - 741. Donaciones y legados.
 - 742. Reintegro de subvenciones.
 - 749. Otras subvenciones.

- 75. **OTROS INGRESOS DE GESTION.**
 - 752. Ingresos por arrendamientos.
 - 759. Ingresos por servicios diversos.

- 76. **INGRESOS FINANCIEROS.**
 - 760. Ingresos de participaciones en capital.
 - 761. Ingresos de valores de renta fija.
 - 762. Ingresos de créditos a largo plazo.
 - 765. Descuentos sobre compras por pronto pago.
 - 766. Beneficios en valores negociables.
 - 769. Otros ingresos financieros.

- 77. **BENEFICIOS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO E INGRESOS EXCEPCIONALES.**
 - 770. Beneficios procedentes de inmovilizado inmaterial.

- 771. Beneficios procedentes de inmovilizado material.
 - 775. Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio.
 - 778. Ingresos extraordinarios.
 - 779. Ingresos y Beneficios de ejercicios anteriores.
79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES.
- 790. Exceso de provisión para riesgos y gastos.
 - 791. Exceso de provisión del inmovilizado inmaterial.
 - 792. Exceso de provisión del inmovilizado material.
 - 793. Provisión de existencias aplicadas.
 - 794. Provisión para insolvencias de tráfico aplicadas.
 - 795. Provisión para otras operaciones de tráfico aplicadas.
 - 796. Exceso de provisión para valores mobiliarios a largo plazo.
 - 797. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.
 - 798. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo.
 - 799. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.

La propuesta de este Plan Contable pretende, por un lado, dotar a las fundaciones de unos principios y criterios contables actualizados y comunes y, por otro, homogeneizar la información para su análisis y evaluación.

CAPITULO III

LA FISCALIDAD DE LAS FUNDACIONES ESPAÑOLAS

III.1. LA FISCALIDAD EN ESPAÑA

El estudio de la fiscalidad de las fundaciones en España lo vamos a centrar en tres apartados.

En primer lugar, realizaremos unas consideraciones iniciales. Continuaremos describiendo la situación actual de las fundaciones en esta materia. Y finalmente se expondrán algunas de las propuestas que se debaten como alternativa a una futura ley que regule la fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro.

III.1.1. CONSIDERACIONES INICIALES

El tratamiento fiscal de las fundaciones, antes de las reformas iniciadas en el 1978, favorecía en buena medida la actividad fundacional, ya que disfrutaban de importantes exenciones. A modo de ejemplo señalaremos, entre otras, la exención en las donaciones *inter vivos* y *mortis causa*, así como la posibilidad que tenía el donante de desgravar en la base del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el importe de su liberalidad. Por otra parte, no estaban sujetas al Impuesto de Sociedades. Las transmisiones patrimoniales onerosas estaban exentas del Impuesto. Las becas, ayudas y premios no estaban afectos a retención tributaria para el beneficiario. Y, por último, no soportaban el IVA, ya que este impuesto apareció en el panorama fiscal posteriormente.

Esta situación fiscal va modificándose posteriormente de tal forma que en la actualidad, y para algunas situaciones concretas, es preferible tributar por el régimen general y no disfrutar de exenciones, ya que en términos económicos, como posteriormente analizaremos, es menos rentable.

III.1.2. SITUACIÓN ACTUAL EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS FUNDACIONES

A) *En la constitución de la fundación*, nos encontramos la incidencia de varios impuestos:

- *Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados.*

El artículo 7 del Texto refundido del Impuesto grava las transmisiones de carácter oneroso. En este sentido la aplicación de este impuesto en la constitución de las fundaciones no procedería; por tanto, están exentas del mismo, ya que dichas transmisiones tienen un carácter gratuito. En relación con los actos jurídicos documentados, tampoco procede la sujeción a este impuesto, ya que, a pesar de existir una escritura notarial, ésta, en el caso de las fundaciones, no contiene un acto inscribible en el Registro de la Propiedad Mercantil y de la Propiedad Industrial.

- *En el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

En relación con este impuesto, tampoco están sujetas a tenor de lo dispuesto en los artículos 1.º y 3.º de la Ley 29/87.

- *En relación con el IVA.*

La entrega de bienes que forman parte del patrimonio fundacional, efectuada por un profesional o empresario, no tributa, ya que el artículo 3 de la Ley de este impuesto exige para su aplicación que la entrega de bienes sea a título oneroso, situación que no se plantea en la constitución de las fundaciones.

B) *Actividad fundacional.*

La financiación de la actividad fundacional procede básicamente de las siguientes situaciones:

- De la rentabilidad de aquellos capitales que constituyen el fondo social de la fundación y que han sido destinados generalmente en inversiones financieras temporales.
- Fondos cuyo origen procede de donaciones, subvenciones condicionadas a la actividad.
- De la realización de explotaciones económicas por entes fundacionales
- O de incrementos patrimoniales o arrendamiento de determinados activos fijos.

El tratamiento fiscal varía en función al origen y aplicación de los fondos.

— *El Impuesto sobre Sociedades.*

Es un tributo de carácter directo y personal que grava la renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas.

El hecho imponible es la obtención de renta por el sujeto pasivo.

La composición de dicha renta es la siguiente:

- Rendimientos de actividades empresariales, profesionales o artísticas.
- Rendimientos derivados de elementos patrimoniales que no estén afectos a dichas actividades y cuyo uso se halle cedido.
- Los incrementos del patrimonio.

La exención de este impuesto para las fundaciones se recoge en el artículo 5 de la Ley (90) 61/1978, de 27 de diciembre, estableciendo limitaciones para el alcance de la misma en los siguientes casos:

- 1) Rendimientos que se obtengan por el ejercicio de una explotación económica.
- 2) Rendimientos derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido.
- 3) Los incrementos del Patrimonio.
- 4) Los rendimientos sometidos a retención.

1) Para una correcta interpretación del *ámbito de la exención* de este tipo de rendimientos, debemos acudir al Reglamento del Impuesto de Sociedades (91) en su artículo 349.1: "alcanzará a los rendimientos obtenidos directa o indirectamente por el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica".

Por tanto, quedan exentos los rendimientos que obtengan las fundaciones de aquellas actividades relacionadas con su finalidad, así como las subvenciones aplicadas en la citada finalidad.

2) En los *rendimientos* derivados del *patrimonio fundacional*, debemos indicar que están sujetos al impuesto cuando su uso se halle cedido. En concreto, nos referimos al Capital Mobiliario.

3) Las *plusvalías* que se obtengan *en las enajenaciones*, como consecuencia de las diferencias positivas entre el valor neto contable y el precio de venta, están sujetas al impuesto. La Ley del Impuesto sobre Sucesiones

(90) Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 30 de diciembre).

(91) Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 21 al 27 de octubre).

siones y Donaciones establece una salvedad a la sujeción del I. S. (Impuesto de Sociedades) en aquellos casos en los que las fundaciones recibían a título gratuito cualquier donación, no tributando como incremento del patrimonio.

4) Por último, los *ingresos financieros* que obtengan las fundaciones como consecuencia del capital mobiliario están sujetos a una retención en la fuente, constituyendo una imposición mínima al no poder practicarse la devolución posteriormente.

Las conclusiones que podemos extraer en relación con el régimen de exención del I. S. en las fundaciones son las siguientes:

a) Su aplicación se limita exclusivamente a los rendimientos derivados del ejercicio de actividades relacionadas con el objetivo fundacional.

En consecuencia el resto de Rendimientos están sujetos al impuesto aunque se reinvierta su producto en la actividad fundacional.

b) Los ingresos financieros son objeto de una retención en la fuente, que en el caso de las fundaciones no pueden deducirse en el I. S., constituyendo de esta forma una imposición mínima que afecta disminuyendo la capacidad de prestación de servicios.

Este tipo de situaciones plantea en algunas ocasiones una discriminación negativa hacia el sector fundacional, propiciando por parte de alguna de estas entidades solicitar de la Administración *no disfrutar de la exención del I. S.*

En relación con los gastos, no se consideran deducibles los imputados a las operaciones exentas. El resto de los gastos, los de operaciones no exentas, se rigen por la norma general del I. S. Los gastos comunes a las actividades exentas y no exentas se resuelven mediante un sistema de prorrateo.

En resumen, las fundaciones obtienen y generan unos ingresos y gastos que pueden clasificarse en dos agrupaciones:

- Los de actividades exentas.
- Los de explotaciones económicas o actividades no exentas.

Los gastos no deducibles son los correspondientes a las amortizaciones de elementos patrimoniales no afectos a actividades sometidas a gravamen, así como tampoco aquellos que sesulten imputables a las actividades exentas.

C) *Imposición Indirecta.*

C1) *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.*

En los artículos 59 y 60 del Reglamento del citado impuesto se plantean exenciones subjetivas a los establecimientos o fundaciones benéficas o culturales... que soliciten al Ministerio de Hacienda la exención, debiendo justificar, entre otros, los siguientes extremos:

- 1) Clasificación del establecimiento o fundación por el órgano competente de la Administración Pública.
- 2) Gratuidad de los cargos de los patronos o representantes legales.
- 3) Compromiso de rendir cuentas a la Administración.

C2) *Impuesto sobre el Valor Añadido.*

El artículo 14 de Reglamento del IVA describe los requisitos que deben reunir las entidades de carácter social para beneficiarse de las exenciones.

La dificultad que entraña la aplicación de este impuesto en las fundaciones se centra principalmente en aquellas que realizan simultáneamente actividades exentas y sujetas, estableciendo la aplicación de la regla de la prorata.

La principal crítica que se puede realizar a este Impuesto desde el ámbito de las fundaciones es que la exención en el IVA plantea efectos negativos, ya que no se considera la posibilidad de deducir el IVA soportado en las operaciones de compras o servicios prestados por los proveedores o suministradores a la fundación, así como, al no cobrar por las prestaciones de servicios a los beneficiarios, tampoco se puede repercutir. Esta situación plantea un incremento de costes que redundará en menos servicios a los beneficiarios al no poder deducir o repercutir la parte de IVA soportado. Las operaciones sujetas y no exentas, por el contrario, sí pueden deducir el IVA soportado.

D) *Imposición Local.*

El Real Decreto-Ley 4/1990, de 28 de septiembre, plantea las siguientes exenciones:

- Artículo 83, apartado 1, *d)* y *e)*. Hace relación a las fundaciones que se dedican a la enseñanza, por la venta de productos elabo-

rados en sus talleres, siempre y cuando el dinero que se obtenga se reinvierta en la compra de materias primas, o sostenimiento del establecimiento, refiriéndose al Impuesto sobre Actividades Económicas.

- En el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza Urbana, se plantea la exención de los incrementos siempre que el sujeto pasivo sea una institución calificada como benéfica o benéfico-docente (art. 106.2, c).

E) *Conclusiones sobre la situación fiscal de las fundaciones.*

Hemos podido observar, a través del análisis anterior, varios puntos débiles en relación con el régimen fiscal de las fundaciones. En nuestra opinión, destacamos, entre otras, las siguientes conclusiones:

1) *Ausencia de una Ley* específica que regule la fiscalidad de las fundaciones o bien de las Entidades sin ánimo de lucro. La situación que se presenta en la actualidad es de una gran dispersión legislativa, análoga a la del régimen sustantivo de las fundaciones.

2) Los incentivos fiscales que favorezcan el desarrollo de la actividad fundacional son más teóricos que prácticos. En este sentido señalaremos lo siguiente:

- El IVA que soportan las fundaciones en las operaciones de compras y prestaciones de servicios, no sujetas al citado impuesto, no tiene consideración de deducible. En consecuencia, se produce un efecto negativo que incrementa los costes repercutiendo en menos servicios.

La próxima Ley que regule la fiscalidad de las fundaciones debería tener en cuenta este factor, permitiendo de un lado o no soportar IVA o bien un tipo reducido que tenga la consideración de deducible.

- El Impuesto de Sociedades, hemos visto que define a las fundaciones exentas del Impuesto, planteando salvedades en:

- Los rendimientos sujetos a retención.
- Los incrementos del Patrimonio.
- Los rendimientos derivados del arrendamiento de sus bienes.
- Los rendimientos derivados de explotaciones económicas.

Estas situaciones, en nuestra opinión, deberían revisarse en la futura legislación, ya que esa tributación limita seriamente la acti-

vidad fundacional al canalizar parte de sus recursos a la Hacienda Pública. No debemos olvidar que estas Entidades están declaradas de interés general por la Constitución, y en consecuencia, los posibles beneficios no se reparten entre los socios al no existir, sino que revierten a la Colectividad a modo de servicio público.

- Por último, el tratamiento fiscal que se da a los benefactores, ya sean personas físicas o jurídicas, no fomenta la colaboración de terceros en la financiación de las fundaciones. Por tanto, consideramos este punto muy importante a efectos de la revisión que se estudia en la actualidad.

III.2. PROPUESTA SOBRE INCENTIVOS FISCALES A LA PARTICIPACION PRIVADA EN ACTIVIDADES DE INTERES GENERAL

En los apartados anteriores, hemos analizado el panorama fiscal de las fundaciones en la actualidad, observando, entre otros aspectos, la gran dispersión legislativa, la falta de adecuación a la nueva realidad de estas instituciones, así como los escasos estímulos fiscales que se les ofrecen a las personas físicas o jurídicas que quieran participar en la colaboración de determinados fines declarados de interés general.

El Ministerio de Economía y Hacienda ha elaborado un proyecto de Ley que próximamente se debatirá en el Parlamento.

Esta iniciativa del Gobierno ha sido reclamada en los últimos tiempos por la sociedad en su conjunto, con el ánimo de participar y colaborar con las instituciones privadas en la protección, desarrollo de actividades de interés general en condiciones más favorables a las actuales.

El marco de colaboración que se plantea en el proyecto de Ley se centra en las siguientes vías:

- Constitución de Entidades cuyos fines sean de asistencia social, cívicas, culturales, científicas, deportivas, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente o de fomento de la economía social o de la investigación y que estos objetivos puedan desarrollarse en las Fundaciones y Asociaciones declaradas de utilidad pública.
- Financiación de estas entidades, mediante aportaciones dirigidas a la consecución de los fines específicos.
- Participación e intervención directa de las empresas en la consecución de estos fines. Se plantea un paquete de medidas que po-

sibilitan la idea de mecenazgo, a donde la transparencia y el destino de las aportaciones no plantee desviaciones en el cumplimiento de los fines específicos.

- Conjunto de medidas encaminadas a disminuir el impacto de la imposición existente sobre las aportaciones recibidas, al objeto de permitir su íntegra aplicación a los fines; así mismo, se plantea reducir determinadas cargas tributarias que soportan las fundaciones en la idea de consentir una mayor liberación de sus recursos en cumplimiento de sus fines.

En el Título II refleja el régimen tributario de las aportaciones efectuadas por personas físicas o jurídicas a las Entidades. En este sentido, el legislador en las ventajas fiscales que propone orienta al favorecer con mayor intensidad aquellas donaciones realizadas mediante convenios de colaboración con determinadas Entidades: Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales, Universidades, Cruz Roja...

Las actuaciones de patrocinio o mecenazgo que pueden plantearse también son objeto de este título, formulando una serie de disposiciones específicas entre las que no figuran las denominadas actividades de patrocinio publicitario, ya que tienen un régimen propio en el ordenamiento jurídico.

El Título III considera actuaciones en las que la propia empresa es la que impulsa la realización de actividades de interés general.

Finalmente se desarrollan una serie de disposiciones adicionales, que modifican el artículo 5 de la Ley 61/1978, conjuntamente con una reordenación que incorpora a aquellas Entidades que venían disfrutando exención mediante disposiciones específicas.

Este proyecto de Ley deberá debatirse y encomendarse en las Cortes, durante el trámite parlamentario. Conviene destacar que, al margen del proyecto comentado anteriormente, existen también distintas iniciativas parlamentarias sobre incentivos fiscales a Entidades sin ánimo de lucro, que servirán para enriquecer la elaboración de la futura Ley.

En nuestra opinión, sugerimos como una aportación a la discusión las siguientes ideas centradas en el ámbito de las Fundaciones:

- 1) Una definición clara sobre el concepto de fundación y los requisitos básicos que han de reunir para disfrutar los beneficios fiscales. En este sentido, los fines de interés general deben ser definidos en relación con las carencias que se presentan en nuestra sociedad. Nos referimos, entre otros, a los de asistencia social, cívicos, culturales, científicos, deportivos, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación.

2) Coincidimos con la idea de reflejar, en el proyecto, la creación de un órgano consultivo, integrado por los distintos departamentos ministeriales afectados, así como miembros de fundaciones cuya misión sea el estudio y análisis de las actividades realizadas por las fundaciones, además de poder interpretar la normativa fiscal y proponer las modificaciones oportunas.

3) *En relación con el impuesto de Sociedades:*

- No deberán considerarse como rendimientos, a los efectos de determinación de la base imponible, los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social, cuando su obtención no proceda de una explotación económica; del mismo modo, los incrementos patrimoniales fruto de adquisiciones o transmisiones a título lucrativo, no se deben considerar a los efectos de determinación de la base imponible, siempre que se obtengan o realicen en el cumplimiento de su objeto social.

En consecuencia, aquellos ingresos que procedan de donativos, subvenciones, estarán exentos del ámbito de este impuesto, siempre y cuando se destinen a la realización del objeto social.

En relación con la *exención por reinversión de los incrementos patrimoniales en activo fijo* necesarios para la realización de explotaciones económicas, debería extenderse también a las nuevas inversiones relacionadas con las actividades exentas que se formulan análogamente.

El tipo de gravamen ha evolucionado, desde un tipo del 15%, establecido en el Reglamento del impuesto, hasta un 25% aplicable en la actualidad. La posición que mantenemos es la de disminuir el porcentaje actual y retrotraernos a posiciones más blandas, desde el punto de vista fiscal. El ánimo recaudador de la Hacienda Pública debe moderarse sustancialmente en este tipo de Entidades declaradas de interés general.

La determinación de la cuota líquida se obtiene mediante la aplicación de determinadas deducciones y bonificaciones, tipificadas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con la excepción de la correspondiente por doble imposición de dividendos, en el caso de las fundaciones. Esta excepción debe eliminarse en la nueva Ley, ya que, de lo contrario, se plantea una discriminación negativa hacia el sector fundacional.

En algunos borradores del Proyecto de Ley del Ministerio de Economía y Hacienda, se considera una reducción de la cuota líquida de 200.000 pesetas en determinadas circunstancias, conformándose de esta forma la cuota reducida.

Entendemos que esta medida trata de compensar de alguna manera los efectos de la doble imposición, así como los del IVA soportado, entre otras. Consideramos más acertado suprimir esa deducción y aceptar las que se produzcan por doble imposición, IVA, etc.

4) *Impuesto sobre Bienes Inmuebles:*

Las exenciones tipificadas en la Ley 39/1988, de 28 diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, deben ampliarse con carácter general a aquellas fundaciones declaradas de interés general.

5) *Impuesto sobre Actividades Económicas.*

Al igual que en el caso anterior, deberían generalizarse las exenciones a las fundaciones.

6) *Impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.*

También en este impuesto las exenciones deberían extenderse a las fundaciones.

En los tres últimos impuestos comentados, las exenciones se planteaban en aquellas instituciones calificadas como benéficas o benéfico-docentes.

7) *Impuesto sobre la renta de Personas Físicas.*

Los porcentajes de deducción por las donaciones efectuadas a las fundaciones deben ser los suficientes para estimular la colaboración con las fundaciones. Lógicamente, deben establecerse determinados límites para evitar que pueda utilizarse esta vía como un mecanismo de evasión fiscal.

Las ventajas fiscales que se otorguen a través de este impuesto deben orientarse, desde el Parlamento, mediante la Ley de Presupuestos, indicando qué cuantías y a qué tipo de fundaciones debe impulsarse en cada momento.

8) *Aportaciones efectuadas por personas jurídicas.*

La nueva regulación fiscal debe establecer mecanismos lo suficientemente atractivos para que el mecenazgo empresarial financie actividades de tipo cultural organizadas por las fundaciones. Estos incentivos, al igual que en el caso anterior, deben establecer determinados límites, con el ánimo de no utilizar esta vía como un mecanismo de evasión fiscal o de control de la acción de una fundación por una dependencia excesiva de la empresa.

La nueva regulación, teniendo en cuenta los aspectos anteriormente señalados, debe fomentar, además de la participación de las empresa en el mundo fundacional, la concertación de determinados convenios de colaboración en actividades de interés general, la donación de obras de arte en determinadas circunstancias al Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones locales, Universidades Públicas, Entes Públicos y Organismos Autónomos Administrativos.

CAPITULO IV

EL CONTROL EXTERNO DE LAS FUNDACIONES

IV.1. EL PAPEL DE LAS FUNDACIONES EN UNA SOCIEDAD MODERNA

En los capítulos anteriores hemos tenido ocasión de analizar las fundaciones desde diferentes ópticas. Una de las notas características, en cada uno de esos estudios, ha sido la necesidad de adaptar el marco jurídico a la nueva realidad social. En este orden de ideas, también debemos exigir a las fundaciones un comportamiento acorde con los principios básicos de una sociedad democrática. Estas nuevas exigencias centradas en el terreno económico-financiero se inspiran en tres ejes principalmente:

- a) Colaboración.
- b) Transparencia.
- c) Eficiencia.

a) *Colaboración.*

El modelo de relación entre las fundaciones, sus Protectorados y otras Administraciones debe estar en perfecta sintonía, tratando de corregir antiguos recelos y comportamientos de desconfianza mutua planteados a lo largo de la historia. Esta situación, lejos de favorecer, ha oscurecido el mundo fundacional, creando una imagen de ocultación.

b) *Transparencia.*

Las Fundaciones deben informar a la Sociedad en general sobre su situación económica, financiera y patrimonial, así como de las actividades que desarrollan. En la medida en la que esta información sea fluida y veraz, ganarán la confianza de terceras personas, físicas o jurídicas, para cofinanciar sus proyectos y garantizar mejor el cumplimiento de sus fines específicos.

Las auditorías que puedan exigirse en el futuro a las Fundaciones deben ser vistas como un tipo de actuación que favorecerá la confianza

en la veracidad de la información, asesorando al mismo tiempo sobre aquellas circunstancias que puedan ser mejorables en la consecución de los objetivos.

c) *Eficiencia.*

Nuestra tesis, en relación con las nuevas pautas de comportamiento de las Fundaciones, entendemos no debe limitarse a un mejor entendimiento y transparencia de estas Instituciones. Es preciso observar y analizar cómo se gestionan los fondos aportados por el Patronato de la Fundación. En consecuencia, *las técnicas de gestión que se apliquen para la consecución de los objetivos deben regirse por el principio de eficiencia.* Una Fundación será eficiente cuando con unos costes o presupuestos de gastos dados consigue hacer máximo su objetivo. O bien, cuando consigue alcanzar unos objetivos previamente establecidos con un presupuesto de gastos mínimo.

En resumen, estos tres elementos: Colaboración, Transparencia y Eficacia, deben constituir en el futuro los ejes de modernización de las Fundaciones, junto con una adecuada organización, planificación y control interno.

IV.2. EL CONTROL DE LAS FUNDACIONES

IV.2.1. CONSIDERACIONES INICIALES

Las fundaciones en la actualidad están sujetas a determinados controles que se vienen ejerciendo desde los Protectorados. Estos controles se centran principalmente en la rendición de cuentas.

La infraestructura disponible en los Protectorados para el ejercicio de estas funciones es prácticamente inexistente, al no disponer de medios técnicos ni humanos cualificados. En la práctica habitual se limitan a determinadas revisiones de carácter procedimental o formal.

En el Capítulo I, al proponer algunas medidas en torno a la futura Ley que deberá regular el régimen sustantivo de las Fundaciones, propusimos la necesidad de exigir en determinadas circunstancias la realización de Auditorías en Fundaciones. En este sentido, consideramos poco relevante quiénes han de realizar estas auditorías, Sociedades especializadas o los Protectorados, siempre y cuando los responsables de

realizar este cometido sean personal cualificado y con medios suficientes para garantizar el contenido de los informes.

El control sobre la actividad económico-financiera de las Fundaciones puede ser:

- a) Control Interno.
- b) Control Externo.

a) *Control Interno*. Este tipo de controles se plantea en el seno de la Fundación, generalmente con personal propio.

b) *Control Externo*. Se realiza por terceros, ajenos e independientes a la Fundación. Este tipo de control es el que analizaremos con mayor detalle.

IV.2.2 AUDITORIAS EXTERNAS EN FUNDACIONES

La tesis que defendemos en relación con la Auditoría en Fundaciones es que deben realizarse siguiendo los mismos principios aplicados para el Sector Público o Privado, teniendo en cuenta aquellos aspectos diferenciadores. En consecuencia se proponen tres niveles distintos pero complementarios:

III.2.2.1. *Auditorías de cumplimiento o legalidad*

El objetivo principal es comprobar que los Patronos de la Fundación han cumplido las leyes que regulan el funcionamiento de la Fundación, los Estatutos aprobados por el Protectorado y los objetivos específicos establecidos por el Fundador.

IV.2.2.2. *Auditorías Financieras*

El objetivo principal es analizar el Balance de Situación, la cuenta de Pérdidas y Ganancias y la memoria, indicando si han sido confeccionados con arreglo a los principios de contabilidad generalmente admitidos, así como, si dicha información contable refleja adecuadamente la imagen fiel de la Fundación.

Este tipo de auditorías requieren la realización previa de la auditoría de legalidad para conocer si las operaciones efectuadas por la Fundación se ajustan al cumplimiento de la normativa específica.

Destacamos la importancia que tiene para la ejecución de las Auditorías Financieras la existencia de unos Principios y Normas de Contabilidad específicos. En este sentido, reiteramos nuevamente la imperiosa necesidad de que la Administración elabore un Plan General Contable adaptado a este sector.

IV.2.2.3. *Auditorías de Economía y Eficiencia*

También se conocen como Operativas. El objetivo es determinar si la Fundación utiliza los recursos que tiene a su disposición de forma eficiente para la consecución de sus objetivos.

La eficiencia en una Fundación consistiría en comparar los resultados conseguidos con el mejor resultado posible, en una optimización de los medios disponibles. En este sentido, el Auditor puede establecer distintos niveles para medir la eficiencia. En nuestra opinión, consideramos como básicos los siguientes:

- *Eficiencia interna.* Consistiría en determinar la competitividad interna de la Fundación, o sea, compararíamos el resultado obtenido con el mejor posible.
- *Eficiencia Sectorial.* Consistiría en comparar el resultado conseguido por la fundación con el mejor obtenido por la Fundación que presente el mejor finiquito en nuestro sector.

Evidentemente, el resultado de las Fundaciones no puede medirse exclusivamente en términos económicos, sino que tendremos en cuenta la rentabilidad social de los objetivos propuestos y los medios utilizados en su consecución.

Al igual que en la auditoría financiera, en la auditoría operativa se requiere un control de legalidad.

En consecuencia, este tipo de auditorías debemos iniciarlas con las auditorías financieras y evaluando posteriormente la eficiencia de la Fundación realizando análisis sobre el sistema de organización y control interno, la adecuación de los recursos humanos y financieros al tamaño de la Fundación y sus objetivos, los programas establecidos y su rentabilidad o repercusión social.

Los procedimientos y técnicas a utilizar para evaluar la eficiencia deben diseñarse para cada situación concreta, utilizando como instrumento técnicas de gestión empresarial. En este sentido, algunos elementos

que permitirían emitir un informe sobre la eficiencia de la Fundación son los siguientes:

- 1) Realización de la Auditoría Financiera.
- 2) Aplicación de ratios o indicadores representativos.
- 3) Análisis sectorial que se adscriba al mismo sector.

1) *Realización de la Auditoría Financiera.*

Este tipo de controles se basan en el estudio sobre el cumplimiento de legalidad y de los principios de Contabilidad generalmente admitidos. El método de análisis es la aplicación de unos principios y normas de Auditoría generalmente admitidos.

2) *Aplicación de algunos ratios o indicadores representativos.*

La formulación de unos indicadores que midan la eficiencia deben diseñarse para cada situación concreta; no obstante, existen algunos utilizados en el sector público que permiten, tras su análisis, emitir una opinión sobre la situación económico-financiera y que nosotros proponemos para las fundaciones:

$$a) \text{ Rentabilidad económica} = \frac{\text{Beneficio + int. deuda}}{\text{Activo Total}} \times 100$$

Las Fundaciones pueden tener activos o capitales invertidos, este ratio nos indicará el nivel de rentas que obtiene por este concepto en relación con el activo total. Cuanto más elevado sea, mayor será la eficiencia.

$$b) \text{ Rentabilidad financiera} = \frac{\text{Beneficio neto}}{\text{Fondo Social + Reservas}} \times 100$$

Nos indica el porcentaje de beneficio (después I.S.) en relación con los capitales propios. Este dato, en comparación con la rentabilidad económica y el nivel de endeudamiento adquirido por la Fundación, nos permitirá opinar sobre el riesgo financiero.

$$c) \text{ Ratio de inmovilizado} = \frac{\text{Inmovilizado}}{\text{Activo Total}} \times 100$$

Ambas masas patrimoniales deben tomarse en valores brutos, o sea, sin tener en cuenta las amortizaciones acumuladas.

El resultado de este ratio nos refleja el peso que tiene el Inmovilizado en relación con el Activo Total. La información que se desprende de este indicador debe ser analizada minuciosamente en el caso de las Fundaciones, ya que en muchas de ellas existe un porcentaje importante del Inmovilizado, que se encuentra infrautilizado. En consecuencia, las propuestas que se emitan sobre este particular señalarán la existencia de aquellos Inmovilizados innecesarios para el desarrollo de la actividad fundacional, recomendando su enajenación y reinversión en otro tipo de activos más rentables.

$$d) \text{ Ratio de endeudamiento} = \frac{\text{Deudas Totales}}{\text{Fondos propios}}$$

Este ratio nos mide la relación entre la financiación ajena y los Fondos propios. Una situación en la que los Fondos propios y los ajenos representen cada uno de ellos el 50% determinaría una posición de equilibrio; no obstante, en determinadas circunstancias en las que la rentabilidad económica sea superior a los costes financieros derivados del endeudamiento, pueden aconsejar otros porcentajes en la composición de los Pasivos. Estos elementos, junto con otros, serán objeto de estudio para determinar la eficacia en la política de financiación.

$$e) \text{ Ratio de Tesorería} = \frac{\text{Valores disponibles y realizables}}{\text{Exigible a corto plazo}} \times 100$$

Este indicador nos mide la solvencia financiera a corto plazo, o sea, a la capacidad de la fundación para hacer frente a sus compromisos a corto plazo.

Cuando analicemos el resultado del ratio tendremos en cuenta que una excesiva liquidez de la fundación se traduce en una menor rentabilidad económica de sus fondos.

$$f) \text{ Grado de Cobertura de las Amortizaciones} = \frac{\text{Amortizaciones acumuladas}}{\text{Activo fijo bruto}} \times 100$$

Representa el porcentaje de amortización en relación con el activo amortizable.

En nuestra opinión, las Fundaciones, desde el punto de vista contable, deben dotar anualmente este tipo de pérdidas irreversibles y sistemáticas. De lo contrario, se producen dos situaciones:

- Una descapitalización de la Fundación que puede afectar gravemente al patrimonio adscrito al fin por el Fundador, constituyendo una negligencia por parte de los patronos en la gestión del mismo.
- La información de los estados financieros no reflejará la imagen fiel de la Fundación.

$$g) \text{ Coste de Endeudamiento} = \frac{\text{Intereses anuales} + \text{Otros gastos financieros}}{\text{Deudas totales medias}} \times 100$$

En el análisis de esta información tendremos en cuenta la situación del mercado financiero, la capacidad de negociar préstamos por parte de los Patronos, la necesidad de recurrir a la financiación ajena para financiar los proyectos de la Fundación, así como la utilidad de los mismos.

$$h) \text{ Eficacia Interna} = \frac{\text{Resultado de la Fundación}}{\text{Mejor resultado posible}}$$

El resultado de este ratio debe tender a 1, de esta forma podremos afirmar que la coordinación de recursos humanos y económicos utilizados son los mínimos imprescindibles para conseguir el mejor resultado.

$$i) \text{ Rentabilidad Social} = \frac{\text{Resultados Sociales (en términos de bienestar social)}}{\text{Capitales empleados}}$$

La rentabilidad social nos indica el efecto inducido en los beneficiarios de la Fundación. El resultado obtenido, en términos de bienestar social, sobre los Capitales empleados nos indicaría la rentabilidad social. La valoración de los resultados sociales puede calcularse midiendo el efecto diferencial entre el precio de las prestaciones de servicios realizadas y el precio de mercado, al dividir sobre los Capitales invertidos se obtiene una medida de la rentabilidad social.

$$j) \text{ Ratio Subvenciones} = \frac{\text{Total Subvenciones recibidas}}{\text{Total de ingresos Fundación}}$$

Este ratio nos determinará el grado de dependencia de la Fundación en relación con las subvenciones.

k) *Otras relaciones que se proponen son:*

Total gastos salarios, con gastos totales. Ingresos sujetos a impuestos y los no afectos, con objeto de determinar el peso de las obligaciones fiscales.

Además de valorar la eficiencia, en los términos descritos anteriormente, el auditor debe analizar los programas de actuación, aplicando otro tipo de ratios. Por ejemplo, si la Fundación es Cultural y organiza conferencias, relacionar coste de la actividad y número de asistentes e importancia de la misma.

Por último, entendemos que este tipo de auditorías en el futuro servirán para valorar y evaluar la gestión de unos recursos destinados a las Fundaciones y administrados por sus respectivos Patronatos.

3) *Análisis Sectorial.*

La adaptación de las fundaciones a las nuevas exigencias sociales, en el terreno económico-financiero (colaboración, transparencia y eficiencia), generarán un nivel de información y conocimiento que nos permitirá comparar la Fundación objeto de auditoría, con otras adscritas al mismo sector. En consecuencia, el estudio dinámico de una Fundación en un horizonte temporal concreto y la evolución de su sector nos permitirá razonablemente opinar sobre la eficiencia de su funcionamiento.

En los apartados anteriores hemos tenido ocasión de analizar los distintos objetivos que se plantean en los controles externos. En el futuro

consideraremos que los distintos niveles de Auditoría exigibles a las Fundaciones pueden resumirse en dos:

- *La Auditoría financiero-contable*, analizada en el punto III.3.2.1.2.
- *La Auditoría de economía y eficiencia o Auditoría operativa*, comentada en el apartado III.3.2.1.3.

Las diferencias entre ambas se aprecian en los objetivos que persiguen. La Auditoría operativa profundiza mucho más que la financiero-contable el objetivo que se plantea, incluye además del control de legalidad y la verificación de los Estados Financieros, con arreglo a unos principios y normas contables generalmente aceptados, analizará a la Fundación desde el punto de vista gerencial y de su gestión.

IV.2.2.4. *Auditorías de eficacia*

Este tipo de controles tratan de verificar si se han cumplido los objetivos o programas de actuación diseñados por la Fundación durante un ciclo presupuestario. Por ejemplo: en una Fundación Cultural se programa a principios del ejercicio económico la realización de determinados actos culturales (conferencias, exposiciones, congresos, etc.). La Auditoría de eficacia verificará si los objetivos previstos se han cumplido, qué desviaciones se han producido razonando las causas de las mismas. Los medios empleados para la consecución de los objetivos no constituyen el elemento principal de este tipo de control.

IV.2.2.5. *Auditorías completas*

En este caso, lo que pretendemos tener es una visión global del funcionamiento de la fundación en sus aspectos legales, contables, de eficiencia y eficacia. Por tanto, el control a efectuar sería la suma de las auditorías anteriores.

IV.3. SECUENCIA EN EL PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA

IV.3.1. INTRODUCCION

Uno de los argumentos utilizados a lo largo de la tesis es la necesidad de que las Fundaciones gestionen sus fondos con eficacia, eficiencia, economía y transparencia. En consecuencia, uno de los instrumentos

básicos para evaluar el funcionamiento de la Fundación es la realización de una Auditoría. En este sentido (92), la Auditoría de Cuentas es, por lo tanto, un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta e interesa no sólo a la empresa, sino también a terceros que mantengan relaciones con la misma, habida cuenta que todos ellos, empresa y terceros, pueden conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas.

Este significado de la auditoría es perfectamente aplicable a las Fundaciones. El informe del Auditor será útil principalmente a los siguientes grupos:

- Al Patronato, sirviendo el informe como un instrumento de evaluación de la gestión y actividades desarrolladas por la Fundación.
- Al Protectorado, como un mecanismo de información que le permite conocer la situación del sector fundacional y adoptar las medidas oportunas en sus funciones de asesoría y control.
- Los informes de la Auditoría contribuirán no sólo a mejorar la gestión de las Fundaciones, sino que potenciarán el acercamiento de estas instituciones con la Sociedad en general. Fruto de esta transparencia, la captación de recursos ajenos para el cumplimiento de los objetivos fundacionales se producirá en un clima de mutua confianza.

En definitiva, el objetivo de la auditoría de cuentas es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de dicha entidad, así como del resultado de sus operaciones en el período examinado, de conformidad con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Por tanto, en las Fundaciones los objetivos básicos sobre los que debe centrarse el Auditor de Cuentas son, entre otros, los siguientes:

- El funcionamiento jurídico y estatutario de la Fundación.
- El cumplimiento de la normativa específica.
- La legalidad fiscal.
- El control de la Contabilidad y Gestión Financiera.
- La adecuación del sistema informático con las necesidades de la Fundación y su seguridad.

(92) Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

- El nivel de eficacia, eficiencia y economicidad en la gestión y actividades desarrolladas por la Fundación.
- Normas de Auditoría (93).

El trabajo de Auditoría debe realizarse de acuerdo a unos Principios y Normas generalmente aceptadas. En España existen varios organismos (94) profesionales que orientan el trabajo de los Auditores.

IV.3.2. NORMAS DE AUDITORIA

Las Normas de Auditoría a tener en cuenta para desarrollar el trabajo en las Fundaciones por los Auditores son del siguiente tenor:

- IV.3.2.1. Normas Técnicas de Carácter General.
- IV.3.2.2. Normas Técnicas sobre la Ejecución del Trabajo.
- IV.3.2.3. Normas Técnicas sobre informes, modelos de informes.

IV.3.2.1. Normas Técnicas de Carácter General

Estas normas son una combinación de comportamientos éticos y profesionales que debe reunir el Auditor.

La Primera Norma hace referencia a la Formación técnica y capacidad profesional. En este sentido se exige una adecuada formación para acceder al ejercicio de esta profesión, así como la necesidad de un reciclaje continuo de estos profesionales.

La Segunda Norma establece la necesaria independencia, integridad y objetividad que rigen la actuación profesional de los auditores, regulando un sistema de incompatibilidades en el ejercicio de su actividad.

La Tercera Norma indica que "El Auditor de Cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su informe actuará con la debida diligencia profesional".

El cumplimiento de esta norma por parte del Auditor garantizará al Patronato, al Protectorado o bien a terceros interesados en el informe elaborado por el Auditor, que el trabajo de este profesional se ha reali-

(93) Resolución de 19 de enero de 1991 del presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican Normas Técnicas de Auditoría.

(94) Instituto de Censores Jurados de Cuentas, Registro de Economistas Auditores, Instituto de Contabilidad y Auditoría.

zado aplicando correctamente aquellas normas relativas a la ejecución del trabajo y la emisión de informes. En consecuencia, se garantiza la calidad del producto final (el informe), así como los procesos y procedimientos seguidos en la preparación del mismo (principios y normas de Auditoría generalmente aceptados).

La Cuarta Norma delimita la responsabilidad del Auditor o del equipo de Auditores, en cuanto al cumplimiento de las Normas de Auditoría establecidas.

La Quinta Norma obliga al Auditor a mantener la confidencialidad obtenida en el curso de las actuaciones.

La Sexta Norma refleja que los honorarios profesionales han de ser a un justo precio del trabajo realizado para el cliente.

Este precepto a todas luces se muestra ambiguo, permitiendo un margen de discrecionalidad importante por parte del Auditor. El criterio para fijar el precio del trabajo se basará principalmente en la duración del mismo, los conocimientos y habilidades requeridos y el nivel de formación teórica y práctica para el ejercicio de la profesión.

En ningún caso se permite el pago de comisiones a terceros por obtener trabajos profesionales.

La Séptima Norma limita al Auditor la posibilidad de realizar publicidad que tenga por objeto la captación de clientes.

Las Sociedades Auditoras de esta forma tienen prohibida la captación de clientes mediante anuncios en prensa u otros medios de comunicación. En consecuencia, utilizan otros mecanismos indirectos para darse a conocer: conferencias, coloquios, artículos de prensa profesionales, folletos informativos, etc.

IV.3.2.2. *Normas Técnicas sobre Ejecución del trabajo*

El objetivo de estas normas es la determinación de los medios y actuaciones que han de ser utilizados y aplicados por los Auditores en la realización del trabajo.

La Primera Norma indica que el trabajo se planificará apropiadamente.

La planificación del trabajo de Auditoría en el caso de las Fundaciones, puede realizarse con algunos elementos comunes a cualquier tipo de Fundación, pero existirán otros elementos diferenciadores que dependerán del tipo de trabajo encargado, la complejidad de la Fundación, el sector al que pertenezca, el sistema de organización y el control interno de la entidad.

Las principales consideraciones a tener en cuenta por el Auditor en la planificación de su trabajo son las siguientes:

- Conocimiento del tipo de Fundación, la actividad que desarrolla y el objetivo fundacional establecido por el Fundador.
- Analizar los procedimientos y principios contables utilizados en las distintas transacciones.
- El tipo de Control Interno utilizado por la Fundación, como la adecuación y fiabilidad del mismo.

El plan de auditoría debe documentarse suficientemente. El estudio y análisis del plan determina la naturaleza, el alcance y el momento de ejecución del trabajo a realizar, así como la preparación del programa de auditoría. El programa de auditoría se confeccionará por escrito reflejando las pruebas a realizar, la amplitud de las mismas. En este programa deben definirse los objetivos a alcanzar en cada una de las áreas. La intensidad de las pruebas en cada una de estas áreas dependerá del tipo de control interno que siga la Fundación, así como la garantía que ofrezca el mismo.

La Segunda Norma indica que "deberá efectuarse un estudio y evaluación adecuada del control interno como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a que deberán concentrarse los procedimientos de Auditoría".

En la medida que las Fundaciones son más grandes, el grado de complejidad de su organización, así como la descentralización de sus funciones, presentan una mayor importancia. En este sentido, parece lógico suponer en el caso de las Fundaciones en donde en muchas ocasiones los representantes del Patronato son personas más de prestigio o de representación Institucional que verdaderos gestores de la Fundación, se produzca una delegación de funciones importante.

El control interno es la coordinación de elementos organizativos, materiales y personales que puedan presentarse en una Fundación cuyo objetivo primordial es garantizar que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad desarrollada en el seno de la entidad responde a los principios de eficacia, eficiencia y economía elaborados por el Patronato.

El control interno puede ser de dos tipos:

- *Contable.*
- *Administrativo.*

Los objetivos básicos en el Control Contable hacen referencia a cada una de las etapas que se presentan en las transacciones. En este tipo de controles el Auditor se preocupará por conocer lo siguiente:

- 1.º Si las operaciones que se realicen en la Fundación están debidamente autorizadas.
- 2.º Cómo se han ejecutado las operaciones, quiénes han intervenido, el grado de segregación de funciones de las personas que intervienen en la transacción.
- 3.º La salvaguarda de los activos. La contabilización adecuada de los pasivos.
- 4.º El registro adecuado de las operaciones producidas.

Los objetivos del Control Administrativo "se relacionan más con la normativa y los procedimientos existentes en una empresa vinculados a la eficiencia operativa y al acatamiento de las políticas de la Dirección y normalmente sólo influyen indirectamente en los registros contables".

En las Auditorías que proponemos para las Fundaciones nos interesa más el primer tipo de Control (Contable), ya que son aquellos que influyen directamente en la veracidad de los Estados Financieros.

En este orden de ideas y en consonancia con la segunda norma que analizamos, *el auditor debe proceder al Estudio y Evaluación del Sistema de Control Interno*. En este sentido se plantean dos fases:

- En la primera, el Auditor debe obtener información suficiente de la Fundación en torno al sistema de organización establecido, a los procedimientos utilizados, etc. La fuente informativa se obtendrá mediante entrevistas, estudio de documentos, instrucciones internas, etcétera. En esta primera fase es muy importante que el Auditor tenga una idea muy clara del circuito organizativo y las distintas fases por las que transitan las decisiones.
- En la segunda fase, el Auditor debe analizar la bondad del sistema de control interno diseñado en la Fundación, así como la correcta utilización del mismo. En este sentido y con el objetivo de determinar el grado de confianza que ofrece el control interno, deberá el Auditor realizar pruebas de cumplimiento.

El diseño y los procedimientos del control interno y la evidencia sobre su cumplimiento indicarán al auditor el momento y la intensidad de las pruebas a realizar.

La Tercera Norma señala que "debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio

razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinen y poder expresar una opinión respecto de los mismos”.

El Auditor en su trabajo y análisis sobre las Cuentas Anuales que presenta la Fundación no puede realizar pruebas de Auditoría a todas y cada una de las transacciones que se han efectuado en el período objeto de control.

En consecuencia, deberá obtener una evidencia suficiente y adecuada a través de las pruebas de auditoría que le permitan emitir opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros de la Fundación.

Las pruebas para obtener evidencia son de dos tipos:

- 1) *Pruebas de Cumplimiento.*
- 2) *Pruebas Sustantivas.*

1) *Pruebas de Cumplimiento.* Con este tipo de pruebas se obtiene evidencia sobre los siguientes elementos:

- *Existencia.* La constatación de que existe en la Fundación un control interno en las distintas áreas que afectan al Balance.
- *Efectividad.* Confirmación de que el control cumple los objetivos para los que fue diseñado.
- *Continuidad.* El sistema de control funcionó durante el período objeto de Auditoría.

2) *Pruebas Sustantivas.* Se practican con el ánimo de obtener evidencia de la integridad, exactitud y validez de la información financiera. Por tanto, trataremos de confirmar los siguientes aspectos:

- *Existencia.* Mediante este tipo de pruebas, verificamos la existencia de los elementos que conforman la estructura económica (activos) y la estructura financiera (pasivo) de la Fundación.
- *Derechos y Obligaciones.* En este apartado determinaremos, en el horizonte temporal de la auditoría, que los elementos patrimoniales del activo, bienes y derechos a favor de la Fundación pertenecen a la Entidad, así como sus pasivos y obligaciones pendientes con terceros se ajustan a los compromisos contraídos.
- *Acaecimiento.* Las pruebas realizadas deben servir al auditor para verificar que las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar.
- *Integridad.* Todos los activos, pasivos o transacciones de la Fundación están debidamente registrados.
- *Valoración.* Las valoraciones imputadas a los activos y pasivos se ajustan a un valor adecuado.

- *Medición.* Las operaciones registradas por la Fundación se han efectuado a su importe exacto, así como la perfecta periodificación de los gastos e ingresos devengados.
- *Presentación y desglose.* Las transacciones se han clasificado de acuerdo con los principios y normas contables generalmente aceptados y la Memoria presenta información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de la información financiera auditada.

Existen diversas formas de obtener evidencia mediante las pruebas de auditoría anteriormente comentada. Destacamos como más importantes:

- *Inspecciones,* cuyo objetivo es confirmar la concordancia entre registros contables, documentos y activos tangibles.
- *Observación:* el auditor debe presenciar cómo se ejecutan los procesos en las transacciones o, por ejemplo, recuento físico de inventarios, etc.
- *Entrevistas:* formulación de cuestionarios a contestar por escrito por las distintas partes implicadas en las operaciones de la Fundación.
- *Confirmaciones.* En este caso, el auditor necesita conciliar determinada información que figura en los registros contables de la Fundación con los proveedores, acreedores, clientes, bancos, etc. El procedimiento a seguir será solicitar a la Fundación que dirija un escrito a terceros, indicándoles confirmen determinados saldos y remitan la contestación directamente al auditor.
- *Cálculos.* El auditor debe verificar si los cálculos efectuados por la Fundación se han realizado correctamente, y se ajustan a los criterios y disposiciones legales aplicables.

La evidencia que se obtiene mediante *las pruebas de auditoría deben ordenarse y registrarse en los papeles de trabajo* del auditor, ya que esto constituirá el soporte del trabajo realizado y servirán de base para elaborar el informe de auditoría.

En relación con *los papeles de trabajo* que elabora el auditor podemos establecer *cuatro consideraciones:*

- 1) Qué son los papeles de trabajo.
- 2)Cuál es la función.
- 3) Cantidad, forma y contenido de los papeles de trabajo.
- 4) Sistema de archivo.
- 5) Normas Técnicas sobre informes.

1) *Qué son los papeles de trabajo:*

Los papeles de trabajo son el resumen de la evidencia obtenida por el auditor y constituyen un elemento de interrelación entre los registros de la Fundación y el informe de auditoría.

2) *La función de los papeles de trabajo (95) es la siguiente:*

- a) Sirven para registrar y custodiar de forma ordenada la información acumulada.
- b) Facilitar la labor del Auditor en su trabajo.
- c) Posibilitar la realización del control de calidad y supervisión del trabajo por un tercero o superior jerárquico.
- d) Facilitar la redacción del informe en el que se recoge el resultado final de la auditoría.
- e) Son los únicos justificantes que los auditores podrán exhibir para probar la seriedad del trabajo realizado.

3) En el apartado primero y segundo hemos visto qué son los papeles de trabajo y cuáles son sus funciones principales. En este apartado referido *al diseño, la cantidad, la forma de los Papeles de Trabajo*, no podemos establecer unos formatos o modalidades concretas, ya que dependerá del tipo de auditoría del sector al que pertenezca la Fundación, de la necesidad de evidencia e información que entienda el auditor conveniente para poder emitir su informe. En líneas generales podemos afirmar que deben contener, entre otros, los siguientes elementos:

- a) Copia de la autorización de la Fundación, así como de sus Estatutos y la normativa legal que regule su régimen sustantivo.
- b) Constancia del proceso de planificación y los programas de auditoría confeccionados.
- c) Constancia del estudio, análisis y evaluación, efectuada por el auditor, sobre el sistema, control interno contable, reflejando los cuestionarios aplicados, el flujograma, las indicaciones de los puntos débiles encontrados, etcétera.
- d) Los principios contables y criterios de valoración seguidos.

(95) Suárez Suárez, Andrés: "La Moderna Auditoría, un análisis conceptual y metodológico", McGraw-Hill.

- e) Las conclusiones a las que ha llegado el auditor durante el proceso, reflejando aquellos aspectos más significativos.
- f) Copia de las cuentas anuales auditadas y del informe de auditoría.
- g) Constancia del período auditado, amplitud de las pruebas realizadas, resultados, etc.
- h) Confirmaciones remitidas por terceros sobre las conciliaciones efectuadas.
- i) Datos sobre las personas que han intervenido en la auditoría y el papel desarrollado por cada una de ellas, así como de las revisiones efectuadas por los superiores.
- j) Copias o extractos de reuniones del Patronato u órganos de dirección que se consideren oportunas.
- k) Copias sobre aquellas informaciones solicitadas al Protectorado de la Fundación, en relación con autorizaciones sobre enajenaciones, tarifas de precios de los servicios prestados, contenciosos o litigiosos que afecten a la Fundación, etc.

Con independencia de los documentos, datos, etc. que figuran en los apartados anteriores, el auditor, en base a su experiencia y cualificación profesional, determinará la cantidad, la forma y el contenido de los Papeles de trabajo. En la medida de las posibilidades sería conveniente que los Papeles de Trabajo estén normalizados, reflejen un sistema de referencias cruzadas que permitan analizar la información desde distintos ángulos, deben indicar las verificaciones efectuadas y por último se planteen medidas de seguridad razonables que permitan la confidencialidad de los datos y su conservación.

4) En un trabajo de Auditoría se generan *distintos papeles de trabajo que deben archivar* siguiendo un criterio de clasificación adecuada. Esta clasificación puede ser *según su naturaleza*:

- Planes, Programas y Cuestionarios.
- Papeles de Trabajo relacionados con el balance.
- Papeles de Trabajo relacionados con la Cuenta de Resultados.
- Copias de actas y de otros documentos.
- Cartas de manifestaciones de la Fundación auditada, terceros relacionados con la auditoría.
- Otros papeles a clasificar no incluidos en los apartados anteriores.

IV.3.2.3. Normas Técnicas sobre Informes

El informe de auditoría es un documento mercantil, en el cual el auditor expresa su opinión sobre la situación, en este caso, de la Fundación, de acuerdo a unas Normas Técnicas.

Los informes se redactan respetando una estructura general.

Las notas características de los informes son las siguientes:

a) *Título o identificación del informe:*

- Debe figurar que es un informe de auditoría independiente de las cuentas anuales.
- Se indicará el nombre de la Fundación, así como los destinatarios del informe.

b) El primer párrafo del informe se denomina *párrafo de alcance* y debe contener:

- Los Estados Financieros.
- Debe indicar que se han aplicado las Normas de Auditoría generalmente aceptadas.
- Referencia a las limitaciones al alcance del examen de Auditoría. En los casos en los que el Auditor no puede aplicar los procedimientos de Auditoría legalmente establecidos, se entiende que su examen de las cuentas se ha visto limitado por algunas circunstancias, por ejemplo: la Fundación no ha facilitado alguna información requerida por el Auditor, o bien los registros contables están incompletos, o al solicitar confirmación de determinados saldos a terceros no hemos obtenido respuesta, etc. En aquellos casos en los que la limitación al alcance fuera muy importante, el auditor puede optar por denegar la opinión o bien emitirla con salvedades.

c) *Párrafo de opinión*, el auditor emitirá opinión teniendo en cuenta:

- Si las cuentas anuales reflejan la imagen fiel de la fundación y si se han aplicado en su elaboración los principios y normas contables generalmente aceptados.
- Del mismo modo, el auditor reflejará en éste párrafo que los principios y normas contables generalmente aceptados se han aplicado uniformemente con los aplicados en el ejercicio anterior.

- Si existen salvedades deben indicarse en este apartado, teniendo en cuenta que en aquellos casos en los que dichas salvedades fueran muy significativas, podrá optar el auditor por denegar su opinión desfavorable, debiendo exponer las razones que justifiquen las citadas salvedades.

En resumen, los tipos de opinión del Auditor pueden ser:

Favorable: El Auditor indica que las cuentas anuales reflejan adecuadamente la imagen fiel de la Fundación. Esta situación se planteará cuando el trabajo se ha realizado sin limitaciones y de acuerdo a Normas de Auditoría generalmente aceptadas, y cuando las cuentas anuales presentan una información suficiente para la interpretación y análisis, habiéndose formulado de acuerdo a los principios y normas de Contabilidad generalmente aceptadas guardando uniformidad con las aplicadas en el ejercicio anterior.

Con Salvedades: El Auditor reflejará en su informe opinión con salvedades principalmente en los siguientes casos:

- Cuando se han encontrado con limitaciones en su trabajo consideradas como importantes.
- Incumplimientos en los principios y normas contables generalmente aceptadas.
- Cambios de criterios en la aplicación de los principios y normas de Contabilidad generalmente aceptadas en relación con el ejercicio anterior.

Desfavorable: La opinión desfavorable la emitirá el auditor en aquellos casos en los que las cuentas anuales no reflejen la imagen fiel de la Fundación. En estos casos se debe motivar y justificar tal decisión.

Denegada: Cuando el Auditor durante su trabajo no ha conseguido obtener una evidencia suficiente para emitir opinión, bien porque las limitaciones en el alcance son significativas y las incertidumbres que se plantean son importantes, deberá denegar la opinión.

d) **Párrafo de Énfasis.** En algunos casos, el auditor puede destacar en este párrafo alguna situación que, con independencia de que figure en la Memoria, considere conveniente enfatizar en su informe.

e) **Párrafo sobre el Informe de Gestión.** El Auditor debe expresar en éste párrafo el alcance de su trabajo e indicar si los datos que se des-

prenden del Informe de Gestión coinciden con los reflejados por la Fundación en las Cuentas Anuales.

Por último, el informe de auditoría deberá estar firmado por el Auditor que se responsabiliza del trabajo, así como la fecha de emisión del citado informe. El Auditor emite su informe sobre las Cuentas Anuales del ejercicio contable afecto a la auditoría; sin embargo, pueden presentarse hechos o transacciones posteriores a la fecha de cierre del ejercicio contable y previos a la firma del informe que por su importancia deban indicarse. Nos referimos, entre otros:

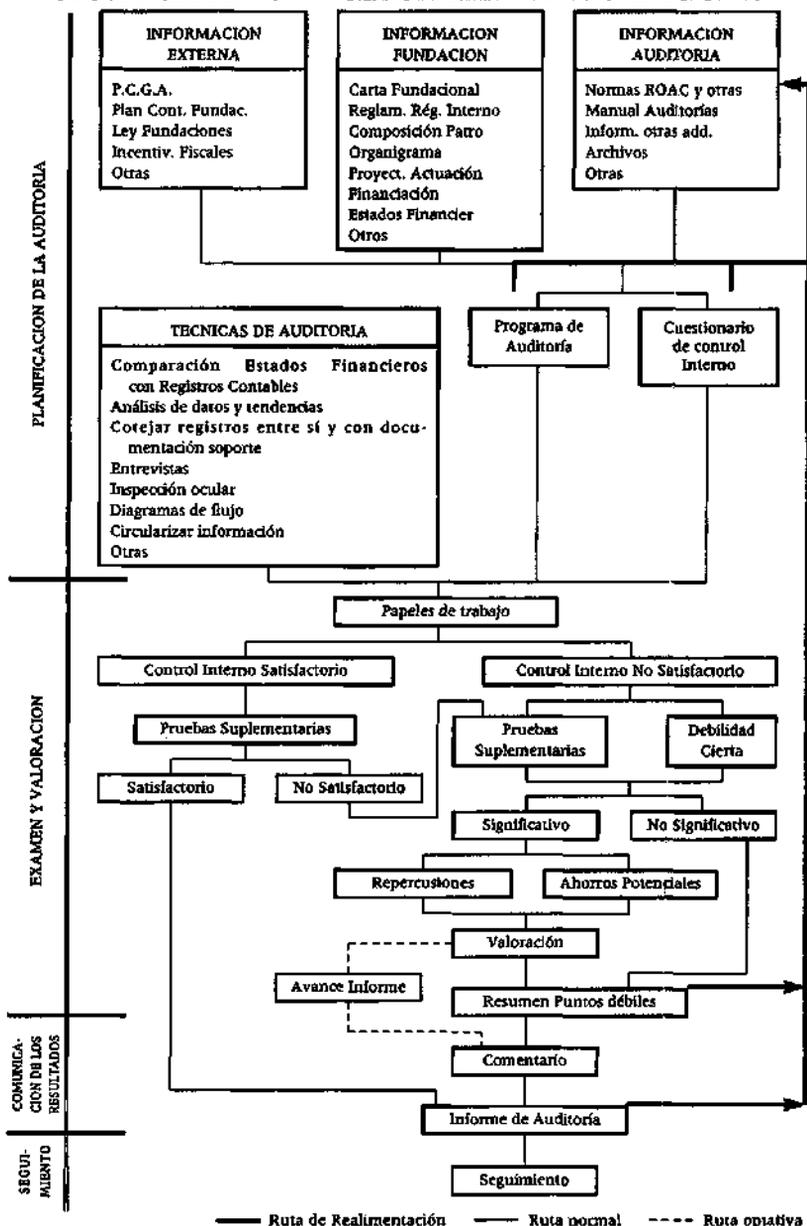
- Aparición de legislación que puede afectar al futuro de la Fundación.
- Resoluciones judiciales en contra de la Fundación.
- Ruptura de Fuentes de financiación que vienen produciéndose tradicionalmente en la Fundación.
- Siniestros que afecten al patrimonio de la Fundación.
- Y cualquier otra circunstancia que considere el auditor significativa y, en consecuencia, deba ponerse de manifiesto a los usuarios de la información.

IV.3.3. CONCLUSIONES

IV.3.3.1. *Esquema de razonamiento*

Presentamos a continuación un cuadro esquema de razonamiento del proceso de auditorías en las Fundaciones:

SECUENCIA DE AUDITORIA OPERATIVA EN FUNDACIONES



IV.3.3.2. *Comentarios finales*

1) En una sociedad moderna las Fundaciones deben gestionar sus recursos con criterios de eficacia, eficiencia y economía.

2) La recuperación de la confianza de estas Instituciones pasa principalmente por eliminar los recelos históricos sobre el funcionamiento y utilización de los recursos de la Fundación. En este sentido, una política de apertura informativa y de transparencia de las actividades que se desarrollan en el seno de las Fundaciones puede contribuir a incrementar el nivel de confianza entre éstas y la Administración, las personas físicas y jurídicas que se decidan a colaborar en el proyecto fundacional, así como la sociedad en general.

3) En nuestra opinión, el principal instrumento que puede contribuir a la transparencia informativa de las Fundaciones es la Auditoría de estas Instituciones.

4) En línea con el apartado anterior, la Administración debería fomentar la aprobación de un Plan General Contable específico para las Fundaciones y la adaptación de Principios y Normas de Auditoría en este sector.

CAPITULO V
CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

En este capítulo vamos a presentar de forma sintética aquellas conclusiones que hemos ido formulando en los capítulos anteriores y que, en nuestra opinión, resumen las ideas centrales de la tesis.

PRIMERA CONCLUSION. EL CONCEPTO DE FUNDACION

La idea o concepto de Fundación se ha ido construyendo a lo largo de los siglos en relación con su evolución histórica.

En la doctrina actual, la teoría patrimonio-fin es la que muestra mayores apoyos entre los juristas. La Fundación es una organización de tipo social cuyo patrimonio está afectado permanentemente al cumplimiento de un fin de interés común.

Las notas características más importantes son:

- a) No existen socios o accionistas propietarios de la Fundación.
- b) *El fin* de las Fundaciones viene determinado en el artículo 34, apartado uno, de la Constitución: "Se reconoce el derecho de fundación para *fines de interés general*."
- c) *El patrimonio* está formado por un conjunto de bienes, derechos y obligaciones destinados a la consecución del fin.
- d) *Organización*: el cumplimiento del fin fundacional y los instrumentos económico-patrimoniales necesitan estar coordinados eficaz y eficientemente para rentabilizar al máximo las posibilidades potenciales de la Fundación.
- e) Los servicios que presta la fundación a sus beneficiarios generalmente son gratuitos, salvo aquellos previamente autorizados por el Protectorado y que en ningún caso el precio establecido por el servicio podrá superar los costes del mismo.

SEGUNDA CONCLUSION. DIVERSIDAD LEGISLATIVA

Hemos tenido ocasión de analizar la gran variedad normativa que regula las Fundaciones. La mayor parte es anterior a la Constitución y el

resto no responde a las necesidades del sector. A modo de ejemplo, diremos que existe una normativa de carácter Central, y otra Autonómica en aquellas Comunidades con competencia en la materia. Por otra parte, conviene destacar la existencia de una normativa específica dependiendo de la adscripción de la Fundación al Protectorado correspondiente. En resumen, la situación de las Fundaciones, desde el punto de vista normativo, es de gran dispersión y obsolescencia. En este sentido, urge la necesidad de aprobar una nueva Ley que regule el régimen sustantivo de las Fundaciones y se ajuste al papel que deben jugar estas instituciones en el marco de una Sociedad moderna.

TERCERA CONCLUSION. NECESIDAD DE UNA NUEVA LEY

La nueva Ley, entre otros aspectos, debe potenciar la autonomía en el funcionamiento de las Fundaciones, exigiendo una mayor transparencia en la gestión que permita generar un ambiente de confianza mutua hacia estas instituciones. También debería reconsiderarse la posibilidad de percepción de tarifas en determinadas circunstancias, con el ánimo de evitar la descapitalización y empobrecimiento progresivo de algunas Fundaciones, o bien la dependencia excesiva de la caridad ajena, que en algunos casos pueden ejercer un cierto control en la actividad que desarrolla la Fundación. En relación con el concepto que persiste en la actual legislación, sobre la obligación de dirigir las acciones de la Fundación a un "colectivo indeterminado", que carezca de medios económicos suficientes, entendemos que este concepto de beneficiario menesteroso no se ajusta a la situación actual y por consiguiente debería revisarse. Del mismo modo, consideramos conveniente modificar el planteamiento actual sobre los gastos de Administración y la gratuidad del cargo de los gestores.

La legislación vigente es excesivamente intervencionista en estos aspectos; por una parte, exige la gratuidad del cargo de los patronos; por otra, en relación con los gerentes y demás personal al servicio de la Fundación, establece el artículo 10.5 de la Orden 23 de junio de 1986 que estos desembolsos se contabilizarán como gastos de gestión o de explotación en la cuantía contratada, o en su caso instituida por el fundador, otorgando al Protectorado facultades de moderación respecto a tales retribuciones. Parece del todo excesivo limitar las posibilidades de concertación en esta materia a las partes afectadas, máxime cuando existe un tope en concepto de gastos de administración que implícitamente tiende a evitar posibles abusos o mala gestión.

La gestión económica de las fundaciones debe ser cada vez más técnica y especializada; en este sentido, consideramos que la nueva Ley de-

bería indicar que las retribuciones de este personal deben ser las que las partes establezcan, no superando un determinado porcentaje del conjunto de los ingresos de la Fundación.

Otro elemento a considerar en la nueva Ley es la posibilidad, por parte de las Fundaciones, a desarrollar una actividad mercantil o industrial, al menos en aquellas acciones relacionadas con el fin fundacional, exigiendo que los beneficios generados se utilicen en el cumplimiento del fin fundacional.

La figura del Protectorado debe combinar dos tipos de funciones: el control y el asesoramiento. Nos inclinamos a favor de plantear en la nueva legislación que su actuación sea de menor control y mayor asesoramiento, garantizando en todo caso el cumplimiento de los fines dispuestos por el fundador.

CUARTA CONCLUSION. GESTION ECONOMICA

La gestión económica de las fundaciones, salvo excepciones, se realiza con criterios y técnicas escasamente cualificados. En la actualidad, las fundaciones poseen importantes patrimonios, y manejan cifras cada vez más importantes para el desarrollo de su actividad. La sociedad demanda con mayor intensidad unas condiciones más favorables para este sector, exigiendo al mismo tiempo una gestión más transparente y profesionalizada.

En nuestra opinión, la gestión económico-financiera y patrimonial de las fundaciones no puede seguir planteándose con criterios tan conservadores como los aplicados en líneas generales hasta la fecha. No se pueden mantener tantas restricciones planteadas en la legislación actual que amparadas en una supuesta seguridad del patrimonio fundacional han producido el efecto contrario por la vía de la descapitalización. Por otra parte, los patronos o sus gerentes deben rentabilizar al máximo sus patrimonios, utilizando en la gestión criterios empresariales, inspirados en los principios de economía, eficacia y eficiencia.

QUINTA CONCLUSION. LA CONTABILIDAD DE LAS FUNDACIONES

La contabilidad de las Fundaciones presenta, desde el punto de vista normativo, una gran variedad dificultando enormemente el análisis y consolidación de la información económico-contable.

La técnica contable empleada por las Fundaciones, con algunas excepciones, está desactualizada ya que se plantea más como un instru-

mento para rendir cuentas al Protectorado que como un instrumento para la gestión y el análisis. El tratamiento contable, de los gastos e ingresos, generalmente se registra atendiendo a los movimientos de cobros y pagos, frente al principio de devengo, recogido en el Plan General Contable.

El tratamiento contable de las amortizaciones del activo fijo, generalmente no se considera como un mecanismo de recuperación financiera de las inversiones a través de las dotaciones anuales.

Consideramos imprescindible la necesidad de que las Fundaciones lleven la Contabilidad con arreglo al principio de devengo y se registre anualmente, entre otros, los gastos derivados de la depreciación de los activos fijos, procurando invertir en estos fondos acumulados, de forma segura y rentable que permita al final de la vida útil del inmovilizado su reposición con dichos fondos actualizados.

En la actualidad, la regulación o normalización contable de las Fundaciones se rige por planes contables distintos, dependiendo del tipo de Fundación. No existe un Plan Contable específico para el sector que se ajuste al Plan General Contable vigente. En nuestra opinión, consideramos importante instar a las autoridades competentes para que desarrollen la normalización contable de este sector. En nuestra tesis presentamos una propuesta de Plan Contable sectorial, cuyo objetivo principal es que la información contable que suministran las Fundaciones esté normalizada y en consecuencia se pueda comparar y evaluar sectorialmente.

SEXTA CONCLUSION. FISCALIDAD

Destacamos, entre otras, las siguientes conclusiones:

1) *Ausencia de una Ley* específica que regule la fiscalidad de las fundaciones o bien de las Entidades sin ánimo de lucro. La situación que se presenta en la actualidad es de una gran dispersión legislativa, análoga a la del régimen sustantivo de las fundaciones.

2) Los incentivos fiscales que favorezcan el desarrollo de la actividad fundacional son más teóricos que prácticos. En este sentido señalaremos lo siguiente:

- El IVA que soportan las fundaciones en las operaciones de compras y prestaciones de servicios, no sujetas al citado impuesto, no tiene consideración de deducible. En consecuencia, se produce un efecto negativo que incrementa los costes de la actividad, repercutiendo en menos servicios.

La próxima Ley que regule la fiscalidad de las fundaciones debería tener en cuenta este factor, permitiendo de un lado o no soportar IVA o bien un tipo reducido que tenga la consideración de deducible.

— El Impuesto de Sociedades, hemos visto que define a las fundaciones exentas del Impuesto, planteando salvedades en:

- Los rendimientos sujetos a retención.
- Los incrementos del Patrimonio.
- Los rendimientos derivados del arrendamiento de sus bienes.
- Los rendimientos derivados de explotaciones económicas.

Estas situaciones, en nuestra opinión, deberían revisarse en la futura legislación, ya que esa tributación limita seriamente la actividad fundacional al canalizar parte de sus recursos a la Hacienda Pública. No debemos olvidar que estas Entidades están declaradas de interés general por la Constitución, y en consecuencia, los posibles beneficios no se reparten entre los socios al no existir, sino que revierten a la Colectividad a modo de servicio público.

— Por último, el tratamiento fiscal que se da a los benefactores, ya sean personas físicas o jurídicas, no fomenta la colaboración de terceros en la financiación de las fundaciones. Por tanto, consideramos este punto muy importante a efectos de la revisión que se estudia en la actualidad.

SEPTIMA CONCLUSION. AUDITORIA

Las Fundaciones en la actualidad están sujetas a determinados controles que se vienen ejerciendo desde los Protectorados. Estos controles se centran principalmente en la rendición de cuentas.

En nuestra tesis, proponemos la realización de auditorías en determinadas circunstancias para las Fundaciones.

El tipo de auditorías que estimamos adecuadas son las de eficiencia y economía, o bien las denominadas Operativas.

La decisión de fomentar las Auditorías Operativas se justifica por diversas razones:

1) Además de incluir las Auditorías de Cumplimiento y Financieras, tratan de evaluar si la Fundación utiliza los recursos que tiene a su disposición de forma eficiente para la consecución de los objetivos.

2) La información que se derive de este tipo de Auditorías servirá para mejorar las técnicas de gestión, los controles internos de la Fundación, permitiéndonos comparar la evolución cronológica de sus resultados con los del sector.

3) La recuperación de la confianza de estas Instituciones pasa principalmente por eliminar los recelos históricos sobre el funcionamiento y utilización de los recursos de la Fundación. En este sentido, una política de apertura informativa y de transparencia de las actividades que se desarrollan en el seno de las Fundaciones puede contribuir a incrementar el nivel de confianza entre éstas y la Administración, las personas físicas y jurídicas que se decidan a colaborar en el proyecto fundacional, así como la sociedad en general.

4) En este orden de ideas, consideramos que la Administración debería fomentar la aprobación de un Plan General Contable específico para las Fundaciones y la adaptación de Principios y Normas de Auditoría en este sector.

CAPITULO VI

- 1. BIBLIOGRAFIA**
- 2. MONOGRAFIAS**
- 3. ARTICULOS DE REVISTAS**

1. BIBLIOGRAFIA

- ABRIL ABADÍN, Eduardo: "Novedades fiscales en materia de fundaciones", *Las Fundaciones y la Sociedad Civil*, Fundación ONCE, Ed. Civitas, Colección Solidaridad, n.º 2, págs. 55 y sigs., Madrid, 1992.
- AGUILERA SILLER, Carlos: *Las fundaciones ante la duplicidad de normas reguladoras de Sociedades*, Centro de Fundaciones, Madrid, 1983.
- ALBADALEJO, Manuel: "La persona jurídica", *Revista de Derecho Notarial*, abril-junio 1960.
- *Instituciones de Derecho Civil*, 1961.
- ALCARAZ I MUÑOZ, Francesc: "Les Fundacions Privades Catalanes: estudi general sobre l'origen dels seus ingressos i l'aplicació de les seues Despeses", Coordinadora de Fundacions Catalanes, *Butlletí Informatiu*, n.º 11 (extraordinari), gener 1989.
- ALEGRE GÓMEZ, Santiago: *La gestión patrimonial de las fundaciones*, Centro de Fundaciones, Tema 6.
- ALMELA DIEZ, Bienvenida: *Control y Auditoría Internos de la Empresa*, editado por el Consejo General de Colegios de Economistas de España, 1.ª ed. (diciembre 1987), 2.ª ed. (mayo 1991).
- "Contabilidad y Fiscalidad: Principios Contables en el Plan General de Contabilidad y en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades" (comunicación al IV Congreso de AECA), publicado en el n.º 22/1987 de la *Revista AL-BARAN*, editada por el Ilustre Colegio de Economistas de Alicante.
- "El sistema de control interno en la empresa", publicado en el número 469/1988 de la *Revista Técnica Contable*.
- "La Función de Auditoría Interna", publicada en el n.º 473/1988 de la *Revista Técnica Contable*.
- BADENES GASSET, Ramón: "Crítica del derecho positivo español en relación con las fundaciones", en *Hacia un estatuto de las fundaciones en España*, Centro de Fundaciones, Madrid, 1979.
- *Las fundaciones de derecho privado*, Librería Bosch, Barcelona, 1986.
- Voz "Beneficencia", en *Nueva Enciclopedia Jurídica Seix*, t. III, Barcelona, 1951, págs. 318 a 321.

- *Las fundaciones de Derecho Privado. Doctrina y textos legales*, Ed. Bosch, Barcelona, 3ª edición.
 - *Legislación de beneficencia particular*, Ed. Bosch, Barcelona, 2.ª ed., 1962.
 - "Regulación legal de las fundaciones. Algunas consideraciones críticas en el Derecho Español", *Revista de Derecho Privado*, 1979, páginas 125 y sigs.
 - *Derecho de Fundaciones*, Ed. Bosch, S. A., San Antonio de Calonge, 1985.
- BARRENO VARA, Guillermo:** "Un economista en las Fundaciones Benéfico-Asistenciales", *Cuadernos de Acción Social*, n.º 4, 1987.
- *Estudio de las capacidades potenciales de las fundaciones como instrumento de bienestar social en áreas o sectores específicos*, Colegio Oficial de Diplomados en Trabajo Social y Asistentes Sociales, Madrid, 1985.
 - *La rendición de cuentas de las fundaciones benéfico-asistenciales. Nueva normativa económico-social*, Ministerio del Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1987.
 - "Aspectos económicos y patrimoniales de las fundaciones", *Presente y futuro de las fundaciones*, Cívitas, Fundación ONCE.
 - "Actualización de los recursos humanos y económicos de las fundaciones Benéfico-Asistenciales para una política de optimización de los recursos".
- BILLOCH BARCELÓ, Miguel:** "La fundació privada: evolució històrica: concepte actual. Panoràmica estragera i espanyola. Fons jurídiques. Les fundacions catalanes", en *Fundacions Privades Catalanes*. Escola d'Administració Pública de la Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1984.
- BLANCO RUIZ, Juan Francisco:** "Fomento de la rentabilidad económica y social de las fundaciones benéfico-asistenciales", *Cuadernos de Acción Social*, n.º 0, 1986.
- "Las fundaciones: tipología y normativa", *Cuadernos de Acción Social*, n.º 4, 1987.
 - *El protectorado de fundaciones en el Real Decreto e Instrucción de 14 de marzo de 1899*, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Colección Estudios, Madrid, 1987.
- BLIGINIERES, B. de; CLAVAGNIERE, B.; DELSOL, X.; DESJONQUERES, P.; LE MAIROIS, T.; y MAYER, C.:** *L'audit de l'association. Le diagnostic juridique, social, fiscal, comptable, financier et informatique*, Ed. Juris Service, París, Lyon, Geneve, 1990.
- BORIS, Elizabeth T.:** "Las fundaciones en los Estados Unidos: veinte años de cambio", *Presente y futuro de las fundaciones*, Fundación ONCE, Cívitas.
- CABRA DE LUNA, Miguel Angel:** "Análisis jurídico del voluntariado en los servicios sociales", *Rev. Claridad*, III época, n.º 9, 1985.

- “Las fundaciones y los protectorados”, en *Temas de Fundaciones*, n.º 9, Centro de Fundaciones, Madrid.
 - “La legitimidad de las dotaciones económicas para programas estatales de acción social. Comentarios a una Sentencia del Tribunal Constitucional 146/1986, de 25 de noviembre”, *Cuadernos de Acción Social*, n.º 5, 1987.
 - “La nueva ordenación de la Cruz Roja Española”, *Revista de Administración Pública*, n.º 115, enero-abril 1988.
 - “Política distributiva y gastos sociales”, *Revista Presupuesto y Gasto Público*, n.º 19, 1984.
 - “El Sistema de Servicios Sociales en el Estado Español”, *Revista Cuadernos de Acción Social*, n.º 20, págs. 7 y sigs., Madrid, 1985.
 - “El Protectorado sobre las Fundaciones Benéfico-Asistenciales”, *Cuadernos de Acción Social*, n.º 4, págs. 8 y sigs., Madrid, 1987.
 - “Las fundaciones en Estados Unidos”, *El Boletín del CEBS*, n.º 24-25, enero-agosto.
 - *Las Fundaciones en España: situación actual y perspectivas de futuro desde una óptica social*, Colección Solidaridad, n.º 1, Fundación ONCE.
 - “Comentarios de la nueva Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local: 2 de abril de 1985. Los Servicios Sociales de la Administración Local”, *Revista de Servicios Sociales y Política Social*, n.º 4, págs. 10 y sigs., Madrid, 1985.
 - “El Mecenazgo social”, *Las Fundaciones y la Sociedad Civil*, Fundación ONCE, Ed. Cívitas, Colección Solidaridad, págs. 227 y sigs., Madrid, 1992.
- CABRA DE LUNA, Miguel Angel, y LORENZO GARCÍA, Rafael de: *Presente y futuro de las fundaciones*, Cívitas, Madrid, 1990.
- CAFFARENA LAPORTA, Jorge: “Modificación y extinción de las fundaciones”, *Cuadernos de Acción Social*, n.º 4, 1987.
- CAMPO ARBULO, José A. del: “El problema de las tasas por rendición de cuentas a los Protectorados”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 173, págs. 1065 y sigs.
- *Examen de las cuestiones fundamentales que sugiere la legislación vigente sobre fundaciones privadas*, *Temas Fundacionales*, n.º 23.
 - “Derecho vigente de fundaciones en los 12 países de la CEE. Aspectos sustantivos y fiscal”, *IX Jornada sobre Horizonte Fiscal de las Fundaciones 1991-1992*.
 - “El régimen jurídico de la rendición de cuentas”, *Temas de Fundaciones*, n.º 6, Centro de Fundaciones, Madrid, 1982.
 - “Consideraciones sobre el régimen fiscal de las fundaciones en España”, *Revista de Economía*, editada por el Servicio de Estudios del Banco Bilbao-Vizcaya, n.º 4, págs. 68 y sigs., Bilbao, 1989.

- CAMPO ARBULO, José Antonio del, y SÁENZ DE MIERA LÓPEZ, ANTONIO: "Problemática actual de las fundaciones. Las fundaciones como instituciones sociales y jurídicas", *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, n.º 10, 1981.
- CARR, Raymond: *España 1808-1939*.
- CASADO OLLERO, Gabriel; SIMÓN ACOSTA, Eugenio; FALCÓN Y TELLA, Ramón; CHECA GONZÁLEZ, Clemente, y PEÑA VELASCO, Gaspar de la: *Impuestos sobre sociedades*, Ed. Distribuciones de La Ley, S. A., Madrid, 1991.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, Joaquín: "El Protectorado de la Generalidad sobre las fundaciones privadas de Cataluña", en *Fundacions Privades Catalanes*, Escola d'Administració Pública de la Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1984.
- FORNER MATAMALA, Joan: "Situacions espacials de las fundaciones", en *Fundacions Privades Catalanes*, Escola d'Administració Pública de la Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1984.
- FORNI, Floreal: *Formulación y evaluación de proyectos de acción social*, Ed. Humanitas, Buenos Aires, 1988.
- FONT-REAUUX: "Les fondations en Droit française", en *Travaux de la semaine Internationale de Droit*, París, 1973, III. "Fondations".
- FUENTES QUINTANA, Enrique: "Propuestas a las Fundaciones desde las Ciencias sociales", *Revista Cuenta y Razón*, n.º 24, julio-septiembre 1986, págs 61 y sigs.
- FUNDACIÓN FOESSA: *Estudios para un sistema de indicadores sociales*, Ed. Euramérica, Madrid, 1967.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: *Hacia un estatuto de las fundaciones en España*, en *Temas de Fundaciones*, n.º 2, Centro de Fundaciones, Madrid, 1979.
- "Constitución, Fundaciones y Sociedad Civil", *Las Fundaciones y la Sociedad Civil*, Fundación ONCE, Ed. Cívitas, S. A., Colección Solidaridad, n.º 2, págs. 21 y sigs., Madrid, 1992.
- *Curso de Derecho Administrativo*, t. I, Cívitas, Madrid, 4.º ed., 1983, págs. 364 y sigs.; t. II, 2.º ed., 1981, págs. 84 y sigs.
- GARCÍA-TREVIANO POS, J. A.: *Tratado de Derecho Administrativo*, II.1, págs. 287 y sigs., Edersa, Ed. Derecho Financiero, 2.º ed., Madrid, 1971.
- GARRIDO FALLA, Fernando: "La beneficencia general y particular. Situación y perspectivas", en *Problemas fundamentales de beneficencia y asistencia social*, Ministerio de Gobernación, Madrid, 1967.
- "La beneficencia de las entidades públicas y su conexión con la privada y con las nuevas formas de seguridad social", en *Problemas políticos de la vida social*, vol. III, Madrid, 1982.
- GONZÁLEZ CARBONELL, José: "Introducción a los conceptos de Contabilidad Superior", *Análisis Económico*, Editorial Ariel, 1990.

- *Análisis Económico-Contable del Output Hospitalario*, editado en la Universidad de Alicante, 1990.
- GOODMAN, L. H.: *Economic progress and social welfare*, Columbia University Press, New York, 1966.
- GRAAFF, J. de V.: *Teoría de la Economía de Bienestar*, Amorrortu Editores, Buenos Aires, 1967.
- GULJARRO ARRIZABALAGA, Francisco: "El Gerente de Fundaciones", *Las Fundaciones y la Sociedad Civil*, Fundación ONCE, Ed. Civitas, Colección Solidaridad, págs. 135 y sigs., Madrid, 1992.
- GULJARRO ZUBIZARRETA, Francisco: "Las fundaciones benéficas ante la reforma del Impuesto sobre Sociedades", en *Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, 1982, págs. 313 y sigs.
- "Las Fundaciones ante los convenios de doble imposición", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 173, págs. 1103 y sigs.
- GUTIÉRREZ GAZA, Esthela: *La crisis del Estado del Bienestar*, Ed. Siglo XXI, México, 1988.
- HARRIS, Ralph: *Más allá del Estado de Bienestar*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1989.
- HERAS, Patrocino: "Criterios para un nuevo modelo de política social", *Boletín de Estudios y Documentación de Servicios Sociales*, monografía n.º 13, Madrid, 1982.
- HERRERO RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, Miguel: *La regulación de las fundaciones en los estatutos de autonomía: visión general*, en *Temas de Fundaciones*, n.º 4, Madrid, 1979.
- JAMES, E.: *Sources of Charity finance and policy implications: A comparative analysis*, CAF, Tombridge, 1989.
- JARRÉ, Dirk: "La iniciativa social y humanitaria en Europa Occidental", *Las Entidades no lucrativas de carácter social y humanitario occidental*, Colección Solidaridad, n.º 1, Fundación ONCE.
- JIM, Joseph: "Modalidades y alcance de las fundaciones en los Estados Unidos", *Revista de Economía*, editada por el Servicio de Estudios del Banco Bilbao-Vizcaya, n.º 4, págs. 32 y sigs., Bilbao, 1989.
- LACRUZ BERDEJO, José Luis: "Las fundaciones en la Constitución española de 1978", *Anuario de Derecho Civil*, n.º 3, 1984.
- "Aportación para una futura Ley de fundaciones", en *Hacia un nuevo estatuto de las fundaciones en España*, Centro de Fundaciones, Madrid, 1979.
- *Elementos del Derecho Civil*, I, 2.º.
- LÓPEZ DE CEBALLOS, Paloma: *Un método para la investigación-acción participativa*, Ed. Popular, Madrid, 1989.
- LÓPEZ JACOISTE: "Las Fundaciones y su estructura a la luz de sus nuevas funciones", *Revista de Derecho Privado*, 1965, págs. 567 y sigs.

- LÓPEZ-QUIÑONES MAJÁN, Luis: *Presente y Futuro de las Fundaciones*, Cívitas, Fundación ONCE.
- *Cinc anys de fundacions Privades Catalanes*, Generalitat de Catalunya, Departament de Justícia, 1.ª ed.: juliol 1987.
- LLUCH ANDRÉS, Jordi: "Obligaciones del Patronato en el aspecto económico", en *Fundacions Privades Catalanes*, Escola d'Administració Pública de la Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1984.
- LLUCH, Joan, y SERRA, Inmaculada: *Fuentes de datos y sistema de indicadores para la acción social*, Generalidad Valenciana, Consejería de Trabajo y Seguridad Social, Valencia, 1987.
- MADRUGA MÉNDEZ, Joaquín: "Consideraciones en torno a las fundaciones privadas de interés público", *Anuario de Derecho Civil*, 1968.
- MELLA, Mariano A.: *Instituciones no lucrativas: Administración, contabilidad por fondos y control interno*, Ed. Solidarios, Consejo de Fundaciones Americanas de Desarrollo, República Dominicana, 1981.
- MOLLA COTS, Salvador: Tesis doctoral: "El modelo de valoración e información contable en las unidades económicas de producción no lucrativas", Universidad Complutense, Madrid.
- MORELL OCAÑA, Luis, y GONZÁLEZ MORENO, José Manuel: *Régimen jurídico básico de las fundaciones en España, desde la desamortización hasta nuestros días*, Madrid, 1983.
- NART, Ignacio: "La Fundación", en RDP, 1951, págs. 489 y sigs.
- NEBOLSINE: *Aspects fiscaux des Fondations et des donacions a caractère charitable dans les pays européens*, Amsterdam, 1963.
- NEUHOFF, Klaus: "Danemark", en *Stiftungen in Europa*, págs. 147 y sigs., Baden-Baden, 1971.
- PECES-BARBA, Gregorio: *Persona, Sociedad, Estado. Pensamiento social y político de Maritain*, Edicusa, Madrid, 1972.
- *Los valores superiores*, Tecnos, Madrid, 1984.
- PÉREZ DE ARMIÑÁN, Alejandro: *Análisis de las aportaciones presentadas en los coloquios de Fundaciones en el Derecho privado español*, Temas de Fundaciones, n.º 2, Madrid, 1979.
- PIÑAR MAÑAS, José Luis: "Las fundaciones y el protectorado. La autorización administrativa para litigar y su dudosa constitucionalidad (comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 1988)", *Poder Judicial*, marzo 1989.
- "La regulación de las Fundaciones: jurisprudencia y pautas de futuro", *Las Fundaciones y la Sociedad Civil*, Fundación ONCE, Ed. Cívitas, Colección Solidaridad, págs.193 y sigs., Madrid, 1992.
- PIÑAR MAÑAS, José Luis, y REAL PÉREZ, Alicia: *Legislación sobre Instituciones de Beneficencia particular. Fundaciones benéfico-asistenciales puras y mixtas*, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1987.

- “Notas sobre el régimen jurídico de las Fundaciones en los Derechos Europeos”, *Cuadernos de Acción Social*, n.º 4, 1987.
- PRADA, José María de: “Una futura Ley de Fundaciones”, *Actualidad Civil*, n.º 33-34, 1989.
- *Personalidad civil de los entes eclesiásticos, en los acuerdos entre la Iglesia y España*, Madrid, 1980.
- Conferencia sobre fundaciones, Universidad Menéndez Pelayo, Santander, 1 a 5 de julio de 1991. Organizado por la Fundación Botín.
- REITER FARAGALL, Robin: “Las fundaciones de empresas en Estados Unidos: la filantropía corporativa en América”, *Las Fundaciones y la Sociedad Civil*, Fundación ONCE, Ed. Cívitas, Colección Solidaridad, págs. 181 y sigs., Madrid, 1992.
- REVISTA DE DERECHO FINANCIERO Y HACIENDA PÚBLICA: Revista n.º 133, dedicada a “La fiscalidad de las Fundaciones”.
- Número monográfico dedicado al régimen fiscal de las fundaciones, n.º 133, enero-febrero 1978.
- RICO PÉREZ, Francisco: *Las fundaciones en la Constitución española*, Toledo, 1982.
- ROCA TRIAS, Encarna: “La constitució de la fundació”, *Fundacions Privades Catalanes*, Escola d’Administració Pública de la Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1984.
- ROUX, Alain, y MOUVILLIER, Bernard: *Guide comptable des associations. Nouveau plan comptable*, Ed. Juris Service, París, Lyon, Geneve, 1989.
- SÁENZ DE MIERA LÓPEZ, Antonio: “Las bases legales de las fundaciones y su situación en España”, *Revista de Economía*, editada por el Servicio de Estudios del Banco Bilbao-Vizcaya, n.º 4, págs. 55 y sigs., Bilbao, 1989.
- “Las Fundaciones españolas en el contexto social de nuestro tiempo”, *Revista Cuenta y Razón*, n.º 24, julio-septiembre 1986, págs. 9 y sigs.
- “Las fundaciones como instituciones sociales”, “El mecenazgo”, *Presente y futuro de las fundaciones*, Fundación ONCE, Cívitas.
- SAINZ MORENO, Fernando: “Fundaciones Benéficas: algunas consideraciones sobre la intervención del protectorado y la voluntad del fundador (SS del TS del 28 de febrero de 1979 y de 17 de abril de 1979)”, en *REDA*, 1979, págs. 651 y sigs.
- SÁNCHEZ ARROYO, Gil: *La contabilidad en las Entidades sin finalidad lucrativa*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía, Madrid, 1990.
- SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J. L., y GALLEGU, Enriqueta: *Plan General de Contabilidad*, Banco Hispano Americano, 1991.
- *Introducción a los conceptos de Contabilidad Superior*, Editorial Ariel, S. A., Barcelona.

- SERRA MARTÍN, A.: "La gestión en el sector no lucrativo", *Revista de Economía*, n.º 4, 1990.
- SERRANO Y SOLDEVILLA, Alfonso Diego: *La Cooperativa como sociedad abierta*, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1982.
- SHEPARD, Stone: "Las fundaciones en Occidente", *Revista de Economía*, editada por el Servicio de Estudios del Banco Bilbao-Vizcaya, n.º 4, págs. 13 y sigs., Bilbao, 1989.
- SUÁREZ SUÁREZ, Andrés S.: *El control o fiscalización del sector público. Auditorías de eficiencia*, Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas, Madrid, 1986.
- *La empresa pública y su control*, Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas, Madrid, 1984.
- *La Moderna Auditoría, un análisis conceptual y metodológico*, McGraw-Hill.
- TEROL ESTEBAN, Alberto: "El balance social en las fundaciones", *Las Fundaciones y la Sociedad Civil*, Fundación ONCE, Ed. Cívitas, S. A., Colección Solidaridad, págs. 83 y sigs., Madrid, 1992.
- TORRERO MAÑAS, Antonio: "Las Inversiones de las fundaciones", *Las Fundaciones y la Sociedad Civil*, Fundación ONCE, Ed. Cívitas, S. A., Colección Solidaridad, n.º 2, págs. 45 y sigs., Madrid, 1992.
- TUCKER, S. A.: *Control de gestión. Método de los ratios*, Editorial Hispano Europea, Barcelona, 1976.
- URIAS VALIENTE, Jesús: *Manual de procedimientos de auditoría*, Tribunal de Cuentas, Departamento de Sociedades Estatales, Madrid, 1985.
- VALERO AGUNDEZ, Urbano: *La Fundación como forma de empresa*, Valladolid, 1969.
- VILLASECA MARCET, Josep María: "Entorn de la legislació catalana sobre fundacions privades", *Revista Jurídica de Catalunya*, n.º 1, 1983.
- "La fundació com a persona jurídica", en *Fundacions Privades Catalanes*, Escola d'Administració Pública de la Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1984.
- "Una ley de fundaciones privadas", *Revista Jurídica de Cataluña*, 1977, págs. 61 y sigs.
- "Régimen tributario de las fundaciones privadas", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 173, págs. 1037 y sigs.
- WANDEN-BERGHE, José Luis: *Introducción a los conceptos de Contabilidad Superior. Criterios Contables de Valoración*, Editorial Ariel, 1989.
- YUSTE GRUJALBA, José Luis, y CAMPO ARBULO, José Antonio del: "Apuntes históricos sobre fundaciones en España", *Revista de Economía*, editada por el Servicio de Estudios del Banco Bilbao-Vizcaya, n.º 4, págs. 44 y sigs., Bilbao, 1989.

2. MONOGRAFÍAS

ESPAÑA

- ALEGRE, Santiago: "Estudios sobre las fundaciones benéficas en España", en *Coloquio sobre entidades sin finalidad lucrativa* (3.º), Madrid, FUNDESCO, 1975.
- ALONSO ALONSO, Rosario, y LÓPEZ PRECIOSO, Magdalena: *Planificación y evaluación de servicios sociales*, Valencia, 1988.
- AMAT I SOLER, Joan: "Tributación de las fundaciones", en *Estudios del impuesto sobre sociedades*. In memoriam José Antonio García García (1943-1981), Madrid, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios, 1983, 460 págs. (C.D. 16.312).
- AMORÓS DORDA, Narciso: "Problemas fiscales de las entidades que tienen como objeto la investigación científica y técnica", en *Coloquio sobre entidades sin fin lucrativo* (4.º, 1976, Madrid). Aspectos generales de la fiscalidad de las fundaciones, Madrid, Centro de Fundaciones, 1976.
- ARIAS VELASCO, José: *La fiscalitat de les entitats sense ànim de lucre*, 2.ª ed. act., Barcelona, Direcció General d'Entitats Jurídiques i de Dret, 1988, 89 págs. (C.D. 35.343).
- AZCONA GARNICA, Jaime: "La fiscalidad de las entidades eclesiásticas", en *Jornadas Nacionales de Estudio* (15^{as}, 1983, Benidorm), Asociación Española de Asesores Fiscales, 1983.
- AZNAR LÓPEZ, Manuel, y BENITO RUIZ, Luis: "La configuración jurídica de las entidades no lucrativas de tipo social y humanitario. Protección y promoción por el Estado", en *Las entidades no lucrativas de carácter social*, Madrid, La Ley, Fundación ONCE, 1991, págs. 153-267 (C.D. 41.943).
- AZPIAZU MONTEYS, Antonio: *Todo sobre asociaciones, clubs, consorcios, fundaciones, etc.*, Barcelona, De Vecchi, 1988, 160 págs.
- BANACLOCHE PÉREZ, Julio: "Las fundaciones y la Hacienda Pública", en *Encuentro sobre entidades sin fin de lucro*, Julio Banaloché Pérez... (et al.), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1984.

- BELTRÁN, José Luis: "La cooperación entre las entidades públicas y las organizaciones no gubernamentales: fórmulas jurídico-administrativas", en *Organizaciones voluntarias e intervención social*, Madrid, Acebo, 1989, 175 págs.
- BOTELLA GARCÍA-LASTRA, Carmen: "La fiscalidad de las fundaciones y sus perspectivas", en *Presente y futuro de las fundaciones*, Curso dirigido y coordinado por Rafael de Lorenzo García y Miguel Angel Cabra de Luna, Madrid, Cívitas, Fundación ONCE, 1990, págs. 221-235 (C.D. 39.112).
- BRIZ DE LABRA, Ricardo: "El tratamiento tributario de las entidades sin finalidad de lucro en Francia", en *Encuentro sobre entidades sin fin de lucro*, Julio Banaloché Pérez... (et al.), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1984.
- CABRA DE LUNA, Miguel Angel; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, Enrique, y ZURDO Y RUIZ AYÚCAR, Juan: "Hacia un nuevo enfoque en el tratamiento fiscal de las entidades no lucrativas de tipo social y humanitario: fundamento y propuestas", en *Las entidades no lucrativas de carácter social y humanitario*, Madrid, La Ley, Fundación ONCE, 1991, págs. 333-368 (C.D. 41.493).
- CARBAJO VASCO, Domingo: *La estadística y la Hacienda Pública ante las instituciones privadas sin fin de lucro*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1984.
- "Instituciones privadas sin fines de lucro", en *Encuentros sobre entidades sin fin de lucro*, Julio Banaloché Pérez... (et al.), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1984.
- CÁRDENAS HERNÁNDEZ, Luis: "Fundación", en *Nueva Enciclopedia Jurídica*, Barcelona, Seix, 1960, V. X, págs. 518-528.
- CARO CEBRIÁN, Aníbal: "Comentarios al acuerdo 10-10-1980 para la aplicación del Impuesto general sobre la Renta de Sociedades a las entidades eclesiásticas", en *Doscientos dictámenes de derecho fiscal español*, Madrid, Trivium, 1982.
- Cinc anys de fundacions privades catalanes*, Barcelona, Generalitat de Catalunya, 1987, 325 págs. (C.D. 33.496).
- CODORNIU, Julia Montserrat, y RODRÍGUEZ CABRERO, Gregorio: "Consideraciones económicas del sector no lucrativo, humanitario y social en España", en *Las entidades no lucrativas de carácter social y humanitario*, Madrid, La Ley, Fundación ONCE, 1991, págs. 295-331 (C.D. 41.943).
- COLMENAR VALDÉS, Salvador, y STAMPA SÁNCHEZ, Leopoldo: *Tributación eclesiástica. Congregaciones, Fundaciones, fieles*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1980, 176 págs.

- Coloquio sobre entidades sin finalidad lucrativa* (1.º, 1973, Buitrago-Madrid): I Coloquio sobre entidades sin finalidad lucrativa: 26 y 27 de junio de 1973, estación terrena de comunicaciones por satélite Buitrago-Madrid (s.l.), (s.n.), (1973?), 131 págs. (C.D. 45.316).
- Coloquio sobre entidades sin finalidad lucrativa* (2.º, 1974, Buitrago-Madrid): II Coloquio sobre entidades sin finalidad lucrativa: 21-22 noviembre, estación terrena de comunicaciones por satélite Buitrago-Madrid (S.L.), (s.n.), (1976?), 323 págs. (C.D. 45.317).
- Coloquio sobre entidades sin finalidad lucrativa* (3.º, 1975, Madrid-Buitrago): III Coloquio sobre entidades sin finalidad lucrativa: 25-26 junio; y Encuentro con el Consejo Directivo de INTERPHIL: 21 octubre 1975, estación terrena de comunicaciones por satélite Buitrago-Madrid (s.l.), (s.n.), (1976?), 483 págs. (C.D. 45.318).
- Coloquio sobre entidades sin finalidad lucrativa* (4.º, 1976, Madrid): Aspectos generales de la fiscalidad de las fundaciones, Madrid, Centro de Fundaciones, 1976 (C.D. 45.319).
- CRUZ AMORÓS, Miguel: "Las entidades sin fin de lucro", en *Encuentro sobre entidades sin fin de lucro*, Julio Banaloché Pérez... (et. al.), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1984.
- "Presente y futuro de las entidades no lucrativas de carácter social y humanitario desde una perspectiva fiscal", en *Las entidades no lucrativas de carácter social*, Madrid, La Ley, Fundación ONCE, 1991, págs. 269-293 (C.D. 41.943).
- "Problemática tributaria de las entidades sin fin de lucro", en *Encuentro sobre entidades sin fin de lucro*, Julio Banaloché Pérez... (et. al.), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1984.
- CRUZ AMORÓS, Miguel, y GIMÉNEZ REYNA, Enrique: "El impuesto sobre sociedades y la Iglesia Católica", en *Semana de estudios de derecho financiero* (28.º, Madrid, 1980), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1982.
- DÍAZ HERRERA, José: *La rosa y el bastón: todas las conexiones entre el imperio de Miguel Durán y el poder socialista*, Madrid, Temas de Hoy, 1992, 554 págs. (C.D. 44.040).
- DÍEZ CIFUENTES, Alfonso: *Asociaciones y partidos políticos*, Madrid, Ministerio del Interior, Secretaría General Técnica, 1992, 237 págs. (C.D. 44.153).
- Directorio de las fundaciones españolas*, 1986, Dirección: Sacramento Ramos, Madrid, Asociación de Directivos de entidades no lucrativas españolas, 1986, 247 págs. (C.D. 30.719).
- DURÁN-SINDREU BUXADE, Antonio: *Fiscalidad de cooperativas*, Barcelona, Bosch, 1984, 296 págs.

- Las entidades de previsión social voluntaria*, I y II Seminario sobre EPSV, Victoria-Gasteiz, Gobierno Vasco, Servicio Central de Publicaciones, 1991, 234 págs. (C.D. 40.532).
- Las entidades no lucrativas de carácter social y humanitario*, Dirección y coordinación: Rafael de Lorenzo García, Miguel Angel Cabra de Luna y Enrique Giménez-Reyna Rodríguez, Madrid, La Ley, Fundación ONCE, 1991, 401 págs. (C.D. 41.943).
- Federaciones y agrupaciones deportivas. Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad*, 2.ª ed., Madrid, Instituto de Planificación Contable, 1985, 188 págs. (C.D. 33.006).
- FERNÁNDEZ FARRERES, Germán: *Asociaciones y Constitución*, Madrid, Cívitas, 1987, 232 págs.
- FUNDACIÓN ONCE: *Estatutos (modificados)*. Fundación ONCE, Madrid, Fundación ONCE (1990?), 12 págs. (C.D. 41.756-06).
- *Memoria: septiembre 88-septiembre 89*, Fundación ONCE, Madrid, Fundación ONCE (1990?), 63 págs. (C. D. 42.971).
- Las Fundaciones y los Estatutos de Autonomía*, Madrid, Centro de Fundaciones, 1980, 162 págs.
- Las Fundaciones y la sociedad civil*, Curso dirigido y coordinado por Rafael de Lorenzo García y Miguel Angel Cabra de Luna; organizado por la Escuela Libre de Derecho y Economía, Madrid, marzo 1990; Madrid, Cívitas, Fundación ONCE, 1992, 334 págs. (C.D. 42.860).
- GARCÍA MATEACHE, José Miguel: *Pobre ciego, ciego rico*, Barcelona, Sotelo Blanco, 1991, 312 págs. (C.D. 44.343).
- GONZÁLEZ MORENO, José Manuel: *Naturaleza y régimen jurídico de las cajas de ahorro*, Madrid, 1983, 648 págs.
- Guia d'entitats de Catalunya: associacions, fundacions, cooperatives...* Annex 1991, Barcelona, Generalitat de Catalunya, Direcció General de Dret i d'Entitats Jurídiques, 1992, 111 págs. (C.D. 42.977-01).
- Hacia un estatuto de las fundaciones en España*, Madrid, Centro de Fundaciones, 1979, 144 págs. (C.D. 21.069).
- HERRERO MOLINA, Pedro M.: *La exención tributaria*, Madrid, Colex, 1990, 280 págs.
- LÓPEZ JACOISTE, José Javier: *El derecho de fundaciones en España*, Madrid, Centro de Fundaciones, 1978.
- LÓPEZ MORENO, Marcial Jesús: *La rendición de cuentas de las fundaciones en España*, Madrid, Centro de Fundaciones, 1980.
- LÓPEZ-NIETO Y MALLO, Francisco: *Las asociaciones y su normativa legal*, Selección y ordenación de la legislación aplicable y confección de índices por la redacción de *El Consultor de los Ayuntamientos*, Madrid, Abella, 1980, 285 págs. (C.D. 3.505).

- *Manual de asociaciones: doctrina, legislación, jurisprudencia, formularios*, 2.ª ed., Madrid, Tecnos, 1988, 375 págs. (C.D. 35.058).
- LORENZO GARCÍA, Rafael de: *El nuevo derecho de Fundaciones*, Fundación ONCE, Colección Solidaridad, n.º 3, Madrid, 1993.
- LORENZO GARCÍA, Rafael de; RUPÉREZ ANTÓN, Esperanza, y SAN MIGUEL CÁNOVAS, Fernando: *La Organización Nacional de Ciegos Españoles. Análisis de un modelo organizativo singular*, Madrid, La Ley, 1990, XXIX, 572 págs. (C.D. 38.264).
- LUIS DíEZ-MONASTERIO, Félix de, y LOVELLE ROLANDO, Remigio: *El régimen tributario de la Iglesia Católica en España*, Madrid, EDICE, 1985, 99 págs. (C.D. 28.096).
- LUIS ESTEBAN, José Manuel de: *Las sociedades cooperativas y su régimen tributario*, Madrid, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Hacienda, 1977.
- MALUQUER DE MOTES, Carlos J.: *La fundación como persona jurídica en la codificación civil, de vinculación a persona*, Barcelona, Universidad, 1983, 275 págs. (C.D. 16.027).
- MERINO MERCHÁN, José F.: "Artículo 34. Derecho de Fundación", en *Comentarios a las leyes políticas. Constitución española de 1978*, dirigidos por Oscar Alzaga Villaamil, Madrid, Edersa, 1983, V. III, págs. 433-465.
- MUÑOZ MACHADO, Santiago: "Las fundaciones en la Constitución", en *Presente y futuro de las fundaciones*, Curso dirigido y coordinado por Rafael de Lorenzo García y Miguel Ángel Cabra de Luna, Madrid, Cívitas, Fundación ONCE, 1990, págs. 19-32 (C.D. 39.112).
- Organizaciones voluntarias e intervención social*, J. J. Álvarez... (et al.), Madrid, Acebo, 1989, 175 págs.
- PERDIGAO, José de Azeredo: *Las fundaciones. Su valor socio-económico, algunos de los problemas que suscitan*, discurso leído el día 25 de octubre de 1971 en el curso "Juristas Portugueses en Madrid", 1971-72, patrocinado por la Fundación Juan March, Madrid, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, 1971, 107 págs. (C.E. 11.414).
- PIÑAR MAÑAS, José Luis: *La actividad administrativa sobre las fundaciones privadas. El Protectorado*, Ponencias recogidas en el curso sobre presente y futuro de las Fundaciones, organizado por la Escuela Libre de Derecho y Economía, marzo de 1989.
- "Las fundaciones y la Constitución española", en *Estudios sobre la Constitución española: homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Madrid, Cívitas, 1991, 5 v. V. II: De los derechos y deberes fundamentales, págs. 1301-1336 (C.D. 40.786) y (C.D. 40.789).
- Régimen de distribución de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas. Asociaciones y fundaciones*, Madrid, Ministerio para las Administraciones Públicas, 1992, 52 págs. (C.D. 45.073-13).

- RODRÍGUEZ VILARIÑO, Alberto: *Bases para un modelo homogéneo de rendición de cuentas de las fundaciones*, Madrid, Centro de Fundaciones, 1980.
- RUBIO RODRÍGUEZ, Juan José: *Las fundaciones benéfico-religiosas en el derecho común español, estudio histórico-jurídico*, Córdoba, El Almendro, 1985, 205 págs. (C.D. 25.597).
- RUIZ, Antonio Alfonso: *Análisis del Reglamento de Fundaciones de 1972. Estudio comparativo de la legislación extranjera*, Madrid, Centro de Fundaciones, 1980.
- SZYBOWICZ, André, y MAGISTRALI, S.: *Esponsorización y mecenazgo*, Barcelona, Gestión 2000, 1990, 134 págs. (C.D. 41.141).
- Tres estudios sobre fiscalidad de fundaciones 1990 en España*, Madrid, Centro de Fundaciones, 1990, 178 págs. (C.D. 40.581).
- VALERO AGUNDEZ: *La fundación como forma de empresa*, Valladolid, 1969.
- VILASECA, J. M.: "Incidencia en el derecho vigente de la regulación de las fundaciones en los Estatutos de Autonomía: transferencia de competencias", en *Las Fundaciones y los Estatutos de Autonomía*, Madrid, Centro de Fundaciones, 1980.

OTROS PAISES

- AARON, Henry J.: *The peculiar problems of taxing life insurance companies*, Washington, The Brookings Institution, 1983, 46 págs.
- ALPA, Guido: "Il regime delle fondazioni in Italia e in Francia. Considerazioni preliminari", en *Le fondazioni. Tradizione e modernità*, Padova, Cedam, 1986.
- Les associations et l'Europe. Pour un plan d'action en faveur des activités associatives, facteur de développement d'une Communauté plus solidaire. Avis et rapport remis le 6 octobre 1989 à Monsieur Tony Dreyfus (demandé au) Conseil National de la Vie Associative*, Paris, La Documentation française, 1989, 183 págs. (C.D. 37.558).
- BLANCHET, JEAN: *Gestion du bénévolat*, Paris, Economica, 1990.
- BORIS, E. T.: "Creation and growth: a survey of private foundations", en *America's wealthy and the future of foundations*, New York, The Foundation Center, 1987.
- BREISSON, Guy de: *Le mécénat*, Paris, PUF, 1986, 128 págs. (C.D. 30.050).
- CAIRNS, E.: *Charities: law and practice*, London, Sweet and Maxwell, 1988.
- CLOTFELTER, C. T.: *Tax incentives and charitable giving*, Chicago, University of Chicago Press, 1985.

- EDIB, J. A.: "Congreso and foundations: Historical Summary", en *America's wealthy and the future of foundations*, New York, The Foundation Center, 1987.
- Les fondations en Europe. Une étude comparative*, Düsseldorf, Idw-Verlag GmbH, 1973.
- Les fondations en France et aux Etats-Unis*, París, 1967.
- Les fondations, un mécénat pour notre temps?*, Dir. par Charles Debbasch, París, Economica, 1987, 135 págs.
- Le fondazioni in Italia e all'estero*, a cura di P. Rescigno, Padova, Cedam, 1989, VIII, 654 págs.
- The Future of foundations*, F. Heimann... (et. al.), Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice-Hall, 1973.
- GALGANO, Francesco: *Le Associazioni. Le fondazioni. I comitati*, Padova, Cedam, 1987, XIV, 484 págs.
- GRECO, Franco: *Le fondazioni non riconosciute*, Milano, Giuffrè, 1980, IV, 144 págs.
- HAURIQU, Maurice: *Teoria dell'istituzione e della fondazione*, Milano, Giuffrè, 1967, XXVII, 192 págs.
- The international foundation directory 1991*, Consultant editor H. V. Hodson, 5th ed. rev., London, Europa Publications, 1991, XXVII, 526 págs. (C.D. 44.055).
- "The legal framework of foundations in the United States", en *Le fondazioni. Tradizione e modernità*, Padova, Cedam, 1988.
- LENA, Hyacinthe: *Fiscalité du mécénat. Dons, oeuvres d'art, parrainage, sponsoring, fondations d'entreprise*, París, PUF, 1991, 356 págs. (C.D. 41.248).
- MARASA, Giorgio: *Le società senza scopo di lucro*, Milano, Giuffrè, 1984, XV, 684 págs. (C.D. 27.849).
- MARTORANO, Federico: *Capacità delle società e oggetto sociale nel diritto anglo-americano*, Napoli, Jovene, 1961, 114 págs. (C.D. 23.668).
- MESSNER, Francis: *Le financement des églises*, Strasburg, Centre de Recherche et de Documentation des Institutions Chrétiennes, 1984.
- MILSON, S. F. C.: *Historical foundations of the common law*, 2nd. ed., London, Butterworths, 1981, XIII, 475 págs. (C.D. 6.299).
- NEUHOFF, Klaus: *La rendición de cuentas de las fundaciones, un estudio comparativo de varios países*, Madrid, Centro de Fundaciones, 1980.
- ODENDAEL, T.: "Foundations and the non-profit sector", en *America's wealthy and the future of foundations*, New York, The Foundation Center, 1987.
- POMEY, Michel: *Traité des fondations d'utilité publique*, París, PUF, 1980, 472 págs.
- PROPERSI, Adriano, y ROSSI, Giovanna: *Associazioni e fondazioni. Atti costitu-*

- tivi, statuti e bilanci. Aspetti giuridici, contabili e fiscali*, De Lillo, 1990, 272 págs.
- RESCIGNO, Pietro: "Fondazione", en *Enciclopedia del Diritto*, Milano, Giuffrè, 1968, V. XVII, págs. 790-814.
- SALAMON, L., y ABRAMSON, T.: *The Federal budget and the non-profit sector*, Washington D.C., Urban Institute, 1982.
- SOULEAU, H.: *L'Acte de fondation en droit français*, París, 1969.
- SOUSI, Gérard: *Les associations*. Avec la col. pour le droit fiscal de Bernard Thévenet, París, Dalloz, 1985, XXXI, 524 págs., 1 h. (C.D. 25.811).
- UGHETTO, Bernard: *Fédérations et associations. Etude pratique de quelques problèmes juridiques*, París, La Documentation française, 1989, 99 págs. (C.D. 37.108).
- WERTHERN, Hans Carl von: *Unternehmensverfassungsrecht und Stiftung: ordnungspolitische Gesichtspunkte einer Neuregelung unter besonderer Berücksichtigung des Stiftungsunternehmens*, Baden-Baden, Nomos, 1986, 176 págs. (C.D. 29.629).
- YAMAMOTO, T.: *Philantropy in Japan*, Tokyo, 1978.

3. ARTICULOS DE REVISTAS

- AHEIER, Helmut K.: "Las fundaciones en Alemania: Este y Oeste", *Economistas* (51), 1991.
- ALPA, Guido: "Le régime juridique des fondations en Italie", *Notes et Etudes Documentaires* (4879), 1989.
- ALVAREZ ARZA, Magdalena, y LÓPEZ DE SA FERNÁNDEZ, Paloma: "Patrocinio y mecenazgo", *Carta Tributaria* (Monografías) (105), 1989.
- AMURRIO ÍÑIGO, Roberto: "Organización de la formación en el área de las fundaciones benéfico-asistenciales", *Cuadernos de Acción Social* (4), 1987.
- ANTÓN PÉREZ, J. A.: "Régimen fiscal de las fundaciones", *Actualidad Tributaria* (20), 1991.
- ARGULLOL, Enrique: "Nota sobre algunos aspectos relativos a las fundaciones de beneficencia particular", *Cuadernos de la Facultad de Derecho, Universidad de Palma de Mallorca* (7), 1984.
- ARIAS, J.; ARIAS, V., y DE JUAN, J. L.: "Las fundaciones ante el IVA", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda* (173), 1984.
- BARRENO VARA, Guillermo: "La colaboración de los economistas en las entidades no lucrativas", *Economistas* (51), 1991.
- BERMANN, George A.: "Le régime juridique des fondations aux Etats-Unis", *Notes et Etudes Documentaires* (4879), 1989.
- BILODEAU, Marc: "Voluntary contributions to united charities", *Journal of Public Economics* (1), 1992.
- BINDER, Olivier: "Aspects juridiques et fiscaux du mécénat d'entreprise: Guide de conduite à travers la Loi nouvelle n.º 87-571, du 23 juillet 1987", *Gazette du Palais* (326-328), 1987.
- BLANCO RUIZ, Juan Francisco: "Consideraciones teórico-prácticas en torno a la génesis de una fundación benéfico-asistencial: qué es y cómo se constituye una fundación", *Cuadernos de Acción Social* (4), 1987.
- BRIANTE, Glauco V., y SAVORANI, Giovanna: "Il fenomeno 'sponsorizzazione' nella dottrina, nella giurisprudenza e nella contrattualistica", *Il Diritto dell'Informazione e dell'Informatica* (2), 1990.
- BRIERLEY, John: "Le régime juridique des fondations au Québec", *Notes et Etudes Documentaires* (4879), 1989.

- CABALLOL, Montserrat: "Algunes consideracions sobre la dotació fundacional", *Revista Jurídica de Catalunya* (2), 1988.
- CABELLO CABELLO, Ernesto: "Consideraciones sobre la materialización del gasto público a través del sector no lucrativo", *Economistas* (51), 1991.
- CALVO RAMÍREZ, J. M.ª: "Extralimitación competencial de las leyes autonómicas sobre Fundaciones y, en particular, de la Ley 1/90, de 29 de enero, de Fundaciones Canarias", *Actualidad Administrativa* (28, 29 y 30), 1990.
- CAMPO ARBULLO, José Antonio del: "Presente y futuro del régimen fiscal de las fundaciones en España", *Dirección y Progreso* (122), 1992.
- CÁNOVAS SÁNCHEZ, Francisco: "El mecenazgo cultural", *Economía Industrial* (267), 1989.
- "Cultura, economía y mecenazgo", *Leviatan* (39), 1990.
- CARBAJO VASCO, D.: "Instituciones privadas sin fines de lucro: Características, tratamiento tributario y estadísticas", Monografía (Instituto de Estudios Fiscales) (37), 1984: *Encuentro sobre Entidades sin fin de lucro*.
- CARBERRY, John: "La Fondation européenne", *Revue du Marché Commun* (283), 1985.
- CÁRDENAS, L.: "Las fundaciones familiares de Derecho privado", *Revista de Derecho Privado*, 1952.
- CARO, M.: "Concepto de la persona jurídica en el Derecho civil alemán según Sohm", *Revista de Derecho Privado*, 1914.
- CARRANCHO HERRERO, M.ª Teresa: "El problema del ejercicio de actividades económicas por las fundaciones", *Revista de Derecho Privado* (febrero), 1991.
- CASTILLO, Luis del: "Al hilo de una interesante sentencia en materia de fundaciones. Comentario a la STS (Sala 3.ª) de 6 de junio de 1987", *La Ley*, 1987-4.
- CORREDOIRA Y ALFONSO, Loreto: "Naturaleza jurídica del contrato de patrocinio. Análisis del mismo en la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad", *La Ley*, 1990-3.
- COURTOIS, Guy: "Les fondations et la société française", *Notes et Etudes Documentaires* (4879), 1989.
- CHALENDAR, Jacques, y BREBISSON, Guy: "Le développement du mécénat en France", *Problèmes Economiques* (2060), 1988.
- DEBBASCH, Charles: "La nouveau Statut des fondations: fondations d'entreprise et fondations classiques", *Recueil Dalloz Sirey* (36), 1990.
- DÍEZ HOCHLEITNER, Ricardo: "Razón de ser de las fundaciones privadas en la sociedad", *Situación* (4), 1989.

- "Le droit des fondations en France et à l'étranger", *Notes et Etudes Documentaires* (4879), 1989.
- ECHIVARRÍA, Lamberto de: "Las fundaciones religiosas en España", *La Ley* (1509), 1986.
- ESCUADERO, Javier: "Reforma del régimen fiscal de las fundaciones benéficas y asociaciones de utilidad pública: el precedente del proyecto de ley de mecenazgo", *Gaceta Fiscal* (100 bis), 1992.
- FERRER I RIBA, Josep: "El procés constitutiú d'una fundació en la Lley de 3 de març de 1982 de Fundacions Privades Catalanes", *Revista Jurídica de Catalunya* (4), 1984.
- FLIPO, Jean-Paul: "Le marketing des organisations a but non lucratif", *Revue Française de Gestion* (50), 1985.
- FRANCH MENEU, José Juan: "Las entidades y fundaciones sin ánimo de lucro como factor de progreso económico: una tercera vía entre economía de mercado y sector público", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* (208), 1990.
- "Fundaciones" (Núm. monográfico), *Cuadernos de Acción Social* (4), 1987.
- "Las fundaciones privadas" (Monográfico), *Situación* (4), 1989.
- GARCÍA DE LEANIZ, P.: "Las fundaciones ante el nuevo impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (173), 1984.
- GARCÍA DE MENDOZA SENTENA, Pedro: "La regulación normativa de las fundaciones privadas en Cataluña", *Cuadernos de Acción Social* (4), 1987.
- GARCÍA SANTESMASES, José: "El desafío tecnológico en España: papel de las fundaciones", *Cuenta y Razón* (24), 1986.
- GAUDEMET, Yves: "La création des fondations par les personnes publiques ou d'utilité publique", *Notes et Etudes Documentaires* (4879), 1989.
- GAYOSO, José Claudio: "Funciones de los asistentes sociales en las fundaciones benéfico-asistenciales", *Cuadernos de Acción Social* (4), 1987.
- GIACOBBE, Emanuela: "Atipicità del contratto e sponsorizzazione", *Rivista di Diritto Civile* (4), 1991.
- GÓMEZ-FERRER MORANT, Rafael: "Aspectos de la nueva regulación de las fundaciones culturales privadas", *Revista de Administración Pública*, 1973.
- GRACIA, Rafael de: "De las fundaciones como personas jurídicas", *Revista de los Tribunales*, 1886.
- GRANDE COVIÁN, Francisco: "Propuestas del mundo de la licencia a las fundaciones", *Cuenta y Razón* (24), 1986.
- HANSMANN, Henry: "The rationale for exempting non-profit organizations from the corporate income tax", *Yale Law Journal* (91), 1981.

- "The role of nonprofit enterprise", *Yale Law Journal* (89), 1980.
- HONDIUS, Frits W.: "La ley sobre fundaciones en Europa y su tratamiento fiscal", *Situación* (4), 1989.
- IMBERT, Jean: "Aperçu historique sur les fondations en droit français", *Notes et Etudes Documentaires* (4879), 1989.
- "Informe: el mecenazgo en el mundo", *Cuenta y razón* (65-66), 1992.
- JONES, A., y POSNETT, J.: "Charitable giving by UK households: evidence from the family expenditure survey", *Applied Economics*, 1990.
- JOSEPH, Jim: "Modalidades y alcance de las fundaciones en los Estados Unidos", *Situación* (4), 1989.
- JURGENSEN, Jean-Daniel: "Après Milan: La fondation européenne", *Revue des Deux Mondes* (Décembre), 1985.
- KAHN, Jean: "La reconnaissance d'utilité publique des fondations", *Notes et Etudes Documentaires* (4879), 1989.
- KNAPP, Martin, y KENDALL, Jeremy: "Problemas de política pública en el sector voluntario del Reino Unido en los años 90", *Economistas* (51), 1991.
- LEISNER, Walter: "Le régime juridique des fondations en droit allemand", *Notes et Etudes Documentaires* (4879), 1989.
- LE NET, Michel, y WERQUIN, Jean: "Le volontariat: aspects sociaux, économiques et politiques en France et dans le monde", *Notes et Etudes Documentaires* (4780), 1985.
- LEZÓN, Manuel: "La fundación benéfica", *Revista de los Tribunales*, 1914.
- LIPSKY, K., y SMITH, S. R.: "Nonprofit organisations, government, and the welfare state", *Political Science Quarterly* (104), 1990.
- LORENZO CRUZ, Alicia: "Algunas consideraciones jurídicas del régimen de la fundación", *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura* (8), 1990.
- MADRUGA MÉNDEZ, Joaquín: "Fundaciones benéfico-particulares y docentes", *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, 1961.
- MALUQUER DE MOTES BERNET, Carlos J.: "Capacidad procesal de las Fundaciones. La Beneficencia no debe identificarse con la Fundación. La necesidad de distinguir entre Establecimiento y Fundación. La Fundación como persona jurídica", *Cuadernos Cívitas de Jurisprudencia Civil* (16), 1988.
- MARCH CIVERA, Benjamín: "Transferencias de competencias a las autonomías en materia de fundaciones: La experiencia valenciana", *Cuadernos de Acción Social* (4), 1987.
- MARIAS, Julián: "Propuestas culturales a las fundaciones españolas", *Cuenta y razón* (24), 1986.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F. Javier: "Las entidades benéficas... y el impuesto de sociedades", *Impuestos* (15-16), 1991.

- MARTÍNEZ LAFUENTE, ANTONIO: "Exención tributaria y capacidad contributiva de las fundaciones", *Revista Crónica Tributaria* (51), 1984.
- "Le mécénat culturel d'entreprise", *Problèmes Politiques et Sociaux* (534), 1986.
- "Le mécénat d'entreprise", *Problèmes Economiques* (2251), 1991.
- MIGUEL TRAVIESAS, M.: "Las personas jurídicas", *Revista de Derecho Privado*, 1921.
- MONTSERRAT, J., y RODRÍGUEZ, G.: "Consideraciones económicas del sector no lucrativo, humanitario y social en España", *Solidaridad* (Fundación ONCE) (1), 1991: *Las entidades lucrativas de carácter social y humanitario*.
- MONTSERRAT, Julia: "Hacia una teoría económica del Tercer Sector: una primera aproximación", *Economistas* (51), 1991.
- MORALES MORENO, Julio: "El derecho de fundación en la Constitución Española. Trabajos parlamentarios", *Cuadernos de Acción Social* (4), 1987.
- MORELL OCAÑA, Luis: "Notas sobre el arcaísmo del derecho de las fundaciones", *Revista Española de Derecho Administrativo*, 1978.
- MORRIS, Debra: "Corporate support for charity", *Journal of Business Law* (november), 1990.
- OLMOS VICENTE, Ignacio: "Las fundaciones ante la tasa de examen de cuentas y el arbitrio de plusvalías en Madrid y Barcelona", *Revista Impuestos* (19), 1989.
- PABLO, Luis de: "Propuestas culturales a las fundaciones españolas. El arte y las fundaciones", *Cuenta y Razón* (24), 1986.
- PARDAVILA, Balbino: "Los servicios sociales y las fundaciones", *Cuadernos de Acción Social* (4), 1987.
- PELAYO JIMÉNEZ, Ramón C.: "Fundaciones de derecho privado", *Hacienda Pública Española* (58), 1979.
- PIQUET, Silvère: "Version antique et version moderne du mécénat", *Revue Française de Gestion* (83), 1991.
- POMMEREHNE, WEINER W., y FREY, Bruno S.: "Finanziamento pubblico dell'arte e della cultura: perché e come?", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* (4), 1987.
- POSNETT, J., y SANDLER, T.: "Demand for charity donations in private non-profit markets", *Journal of Public Economics* (33), 1989.
- PRADA GONZÁLEZ, J. M.ª: "Las fundaciones", *Actualidad Administrativa* (19), 1987.
- PRATS LLAURADO, Javier: "Los servicios de asesores voluntarios (Senior Expert Services): Análisis de la experiencia existente en el mundo", *Afers Internacionals* (18), 1990.

- PUIG FERRIOL, Luis: "El patrimonio fundacional en la Ley de fundaciones catalana", *Anuario de Derecho Civil* (octubre-diciembre), 1983.
- RAYNAUD, Pierre: "Les fondations, problèmes de droit civil", *Notes et Etudes Documentaires* (4879), 1989.
- "Le régime de l'impôt sur les sociétés applicable aux organismes sans but lucratif", *Droit Fiscal* (6), 1991.
- RICO-PÉREZ, Francisco: "La función tutelar de las Fundaciones", *Revista General de Legislación y Jurisprudencia* (3), 1988.
- RODRÍGUEZ CABRERO, Gregorio: "La división social del bienestar: posibilidades y límites de la gestión mixta del Estado de Bienestar", *Economistas* (51), 1991.
- ROMERO ROMERO, José Manuel: "Reflexiones sobre las propuestas de Ley de Fundaciones", *Economistas* (51), 1991.
- SÁENZ DE MIERA, Antonio: "La hora de la sociedad (reflexiones sobre la función social de las Fundaciones)", *Revista de Política Social* (140), 1983.
- "Las fundaciones en la Europa del 93", *Cuenta y Razón* (65-66), 1992.
- SAINZ MORENO, Fernando: "Fundaciones benéficas: algunas consideraciones sobre la intervención del protectorado y la voluntad del fundador", *Revista Española de Derecho Administrativo*, 1979.
- SALAMON, Lester M.: "El sector no lucrativo en los Estados Unidos de América: una introducción", *Economistas* (51), 1991.
- STONE, Shepard: "Las fundaciones en Occidente", *Situación* (4), 1989.
- STROEMHOLM, Stig: "Le régime juridique des fondations en droit suédois", *Notes et Etudes Documentaires* (4879), 1989.
- TINDEMANS, Leo: "La fondation européenne", *Studia Diplomatica* (1), 1984.
- TRÍAS, J. de D.: "Las personas jurídicas de fin no utilitario en Derecho internacional", *Revista Jurídica de Cataluña*, T. 19, 1913.
- VILLASECA I MARCET, Josep María: "Entorn de la legislació catalana sobre fundacions privades", *Revista Jurídica de Cataluña* (1), 1981.
- "Una ley de fundaciones privadas", *Revista Jurídica de Cataluña*, 1977.
- WELLING, Willem H.: "Modalidades y alcance de las fundaciones en Europa", *Situación* (4), 1989.
- YUSTE GRUJALBA, José Luis, y CAMPO ARBULLO, José Antonio: "Apuntes históricos sobre fundaciones en España", *Situación* (4), 1989.

ANEXO LEGISLATIVO

- I. LEGISLACION ESTATAL**
- II. LEGISLACION AUTONOMICA**
- III. NORMATIVA CONTABLE**
DE LAS AUTONOMIAS

I. LEGISLACION ESTATAL

1. Constitución (arts. 22, 34, 53, 149.1.1.ª, 149.1.6.ª y 149.1.8.ª).
2. Código civil (arts. 35-39).
3. 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.
4. 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.
5. Real Decreto de 3 de febrero de 1881, de promulgación de la Ley de enjuiciamiento civil (arts. 741-761).
6. Real Decreto de 14 de marzo de 1899 por el que se reorganizan y refunden los servicios de beneficencia general y particular.
7. Real Decreto de 25 de octubre de 1908 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.
8. 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.
9. 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.
10. 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.
11. 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.
12. Real Decreto de 28 de mayo de 1928 suprimiendo el derecho de tanteo concedido a los arrendatarios de bienes inmuebles no amorti-

zados 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.

13. Decreto 446/1961, de 16 de marzo, por el que se regulan la creación y fines de las fundaciones laborales.

14. Orden de 25 de enero de 1962 sobre normas de aplicación del Decreto de 16 de marzo de 1961 regulador de las fundaciones laborales.

15. Ley 191/1964, de 24 de diciembre, reguladora de las asociaciones.

16. Decreto 1440/1965, sobre asociaciones. Normas complementarias de la Ley de 24 de diciembre de 1964.

17. Ley 14/1970, de 4 de agosto, general de educación y financiación de la reforma educativa (art. 137).

18. 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.

19. 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).

20. Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades (arts. 5 y 13).

21. 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.

22. 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 (art. 48)

23. Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (arts. 59 y 60).

24. Ley 23/1982, de 16 de junio, reguladora del patrimonio nacional.

25. 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 a 356).

26. Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (arts. 12 y 16).

27. Real Decreto 589/1984, de 8 de febrero, sobre fundaciones religiosas de la Iglesia Católica.

28. Ley 16/1985, de 25 de junio, del patrimonio histórico español.

29. 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).

30. 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.

31. 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.

32. Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones (art. 32.4 y disposición final cuarta).

33. Ley 34/1988, de 11 de noviembre, general de publicidad (art. 24).

34. Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales (arts. 9.2, 83 y 106.2).

35. Real Decreto 195/1989, de 17 de febrero, por el que se establecen 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.

36. 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.

37. Real Decreto 223/1991, de 22 de febrero, por el que se modifica el artículo 2.º del Real Decreto 825/1988, de 15 de julio, que regula los fines de interés social de la asignación tributaria del impuesto sobre la renta de las personas físicas, y los artículos 1.º y 2.º b) del Real Decreto 195/1989, de 17 de febrero, por el que se establecen los requisitos y procedimientos para solicitar ayudas para dicha asignación.

38. Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (art. 78.6.c).

39. Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio (arts. 4.1, 4.2 y 4.3).

40. 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).

41. 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 (art. 11.3).

42. 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).

43. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (arts. 20.uno 8.º, 12.º, 14 y 20.tres).

44. 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 la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, 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).

II. LEGISLACION AUTONOMICA

45. Estatutos de autonomía: artículos sobre la materia.

ANDALUCIA

46. 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.

47. 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

48. Orden de 9 de abril de 1986, de la Consejería de la Presidencia, de regulación del registro de fundaciones privadas en Canarias.

49. Ley 1/1990, de 29 de enero, de fundaciones canarias.

50. Decreto 188/1990, de 19 de septiembre, por el que se aprueba el reglamento de organización y funcionamiento del protectorado de las fundaciones canarias.

51. 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 LEON

52. Decreto 62/1989, de 13 de abril, por el que se crea el registro de fundaciones culturales de Castilla y León.

53. 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

54. Ley 1/1982, de 3 de marzo, de fundaciones privadas.

55. 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.

56. 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.

57. Ley 21/1985, de 8 de noviembre, de modificación de la Ley 1/1982, de 3 de marzo, de fundaciones privadas catalanas.

58. 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.

EXTREMADURA

59. Decreto 2/1987, de 27 de enero, por el que se crea el registro de federaciones, asociaciones, fundaciones culturales y entidades afines de Extremadura.

60. 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

61. Ley 7/1983, de 22 de junio, de régimen de las fundaciones de interés gallego.

62. Decreto 193/1984, de 6 de septiembre, sobre el reglamento de organización y funcionamiento del protectorado de las fundaciones de interés gallego.

63. 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.

64. 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.

65. 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.

66. 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.

67. 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

68. Decreto 40/1985, de 16 de mayo, sobre fundaciones culturales asumidas por la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.

69. 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

70. Ley 1/1973, de 1 de marzo, por la que se aprueba la compilación del Derecho civil foral de Navarra (Leyes 44, 45, 46 y 47).

PAIS VASCO

71. 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.

72. Decreto 359/1985, de 12 de noviembre, sobre creación del registro de fundaciones y asociaciones benéfico-asistenciales y entidades análogas.

73. Orden de 14 de mayo de 1986, del Departamento de Educación, Universidades e Investigación, por la que se crea el registro de fundaciones.

74. Ley 3/1988, de 12 de febrero, de asociaciones.

VALENCIA

75. 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.

76. Decreto 15/1991, de 21 de enero, del Consejo de la Generalidad Valenciana, de creación del registro de fundaciones.

III. NORMATIVA CONTABLE DE LAS FUNDACIONES

1. LEGISLACION ESTATAL

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 14 de marzo de 1899 por el que se reorganizan y refunden los servicios de beneficencia general y particular.

Real Decreto de 25 de octubre de 1908 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 cuenta 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 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.

Orden de 25 de enero de 1962 sobre normas de aplicación del Decreto de 16 de marzo de 1961 regulador de las fundaciones laborales.

Decreto 1440/1965, sobre asociaciones. Normas complementarias de la Ley de 24 de diciembre de 1964.

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.

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.

2. LEGISLACION AUTONOMICA

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.

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 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.

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.

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.

REAL DECRETO DE 14 DE MAYO DE 1852 POR EL QUE SE APRUEBA
EL REGLAMENTO PARA LA EJECUCION DE LA LEY DE BENEFI-
CENCIA EXPEDIDA EN 20 DE JUNIO DE 1849

TITULO TERCERO
DE LA ADMINISTRACION DE LA BENEFICENCIA

CAPITULO I
De los bienes y fondos de Beneficencia

Art. 46. Los bienes y fondos de Beneficencia procedentes de fundaciones, memorias y obras pías, de patronato público, sea Real o eclesiástico, cualquiera que fuere su origen primitivo, quedan destinados al socorro de los necesitados.

Se exceptúan los de establecimientos que pertenecen exclusivamente al patrimonio Real.

Art. 47. Además de los bienes, fondos y rentas propias de los actuales establecimientos de Beneficencia, derechos y acciones de los mismos, pertenecen a esta institución las cantidades que las Cortes consignen en la ley de presupuestos a los establecimientos generales, las Diputaciones provinciales a los establecimientos de esta clase en los presupuestos provinciales, y los Ayuntamientos en los municipales, con arreglo a las leyes.

Art. 48. Son también fondos de Beneficencia las limosnas que se colecten con destino a la misma.

Art. 49. Son por último bienes de Beneficencia los que adquieran los establecimientos con arreglo a las leyes.

CAPITULO II
De la administración de los bienes y rentas de la Beneficencia

Art. 50. Cada Junta de Beneficencia tendrá una depositaría, en donde se reunirán los fondos procedentes de consignaciones, limosnas y demás ingresos que no tengan aplicación a determinados establecimientos.

Art. 51. En principios de cada mes la Junta general publicará en la *Gaceta* del Gobierno, las provinciales en los *Boletines* de las provincias, y las municipales en la portería del establecimiento municipal, y donde hubiere varios, en las de las casas consistoriales, un estado comprensivo de las cantidades que por los indicados conceptos hubiesen ingresado en

su poder, y la distribución que de ellos hubiesen verificado, con expresión de las fechas.

Art. 52. Los estados de que habla el artículo anterior irán firmados por el depositario de la Junta y por el decano de su sección de Administración, y visados por el presidente.

Art. 53. Los contratos sobre arriendos y alquileres de los bienes propios de los establecimientos de Beneficencia se harán por los administradores de los mismos, bajo su responsabilidad; pero no podrán llevarse a efecto sin la aprobación de la Junta respectiva.

Art. 54. En las Juntas se llevará un registro de los días y meses en que vencen los arrendamientos, alquileres, censos, etc., de cada uno de los establecimientos de su cargo.

Art. 55. La recaudación de los bienes propios de los establecimientos de Beneficencia se hará por los administradores de los mismos, con arreglo a los contratos aprobados o a las imposiciones y demás títulos constitutivos de las obligaciones correspondientes.

Art. 56. Las Juntas por medio de sus visitadores ordinarios, y sus Presidentes por la inspección que les corresponde, vigilarán muy esmeradamente las circunstancias de los bienes y de sus productos.

Los servicios y obras de los establecimientos de Beneficencia se sujetarán a lo prevenido en el art. 14 del Real decreto de 27 de Febrero del presente año.

Art. 57. Las Juntas adoptarán por regla general el sistema de estancias, o de contratar los socorros personales de los acogidos en los establecimientos de Beneficencia en todas aquellas cosas y efectos en que sea posible. Estos contratos se harán siempre en pública subasta.

Art. 58. Todos los establecimientos de Beneficencia, salvo los casos en que por su poca importancia acuerden otra cosa los Gobernadores o el Gobierno, a propuesta de las Juntas respectivas, tendrán un director y un secretario-contador con sueldo fijo, y un administrador con el tanto por 100 que determinen los reglamentos especiales. Estos dos últimos empleados están sujetos a fianza.

Art. 59. El arca de caudales de las Juntas estará en el local que éstas determinen, y la de los establecimientos en los mismos: las arcas tendrán tres llaves distintas, que se distribuirán; las de las Juntas, entre el presidente, el decano de la sección de contabilidad y el depositario; y las de los establecimientos, entre el director, el secretario-contador y el administrador.

Art. 60. El administrador puede serlo de varios establecimientos a la vez, hasta el punto de no haber más que uno en cada capital o población, si así conviniere a juicio de las Juntas respectivas.

Art. 61. El cargo de director es incompatible con el de administrador.

CAPITULO III

De los presupuestos y contabilidad de Beneficencia

Art. 62. Los directores de los establecimientos de Beneficencia formarán en el mes de Febrero de cada año el presupuesto de gastos y de ingresos que para su respectivo establecimiento haya de regir en el año siguiente.

Art. 63. Los directores remitirán dichos presupuestos a la Junta general, a la provincial o a la municipal, según que el establecimiento corresponda a una u otra de estas clases.

Art. 64. La Junta general, las provinciales y las municipales, después de examinar los presupuestos que deben recibir según dispone el artículo anterior, los reasumirán en uno general, consignando además en él las restantes obligaciones que hayan de satisfacerse directamente por sus propias depositarias, y los ingresos que se recauden inmediatamente por las mismas, de manera que el presupuesto de cada Junta presente reunido el conjunto completo de gastos y de ingresos de la Beneficencia general, provincial o municipal que tenga a su cargo. La Junta general remitirá el suyo al Ministerio de la Gobernación; las provinciales al Gobernador de la provincia, y las municipales a los alcaldes.

Art. 65. El Gobernador incorporará el presupuesto de la Beneficencia provincial al de gastos provinciales, y los alcaldes al de su Ayuntamiento respectivo los de la Beneficencia municipal.

Art. 66. En el mes de Enero de cada año se formará un presupuesto adicional al ordinario, ya provincial o municipal, que comprenda en los ingresos las existencias en metálico en 31 de Diciembre anterior, y los créditos sin realizar en la misma fecha que provengan del presupuesto precedente; y en los gastos, las obligaciones devengadas y pendientes de pago en el mismo día, y los créditos necesarios para nuevos servicios, o para ampliar los ya autorizados. Estos presupuestos seguirán hasta su aprobación los mismos trámites que para los ordinarios establece el artículo anterior.

Art. 67. El déficit que resulte entre el total de los gastos y el de los ingresos de la Beneficencia general se cubrirá por el presupuesto del Estado; el de la provincial por el de la provincia, y el de la municipal por el del Ayuntamiento a que corresponda. Los fondos destinados a este objeto ingresarán en las depositarias de las Juntas respectivas.

Art. 68. Las Juntas aplicarán el importe de dichas consignaciones distribuyéndolas, entre los establecimientos que de ellas dependan, en proporción al déficit que tuviere cada uno, pudiendo con el mismo objeto disponer las traslaciones de fondos sobrantes de unos a otros establecimientos.

Art. 69. Satisfarán además las Juntas directamente por medio de sus propios depositarios los sueldos y gastos de sus secretarías y las de-

más atenciones generales que no estén afectas exclusivamente a ningún establecimiento.

Los pagos que ejecuten las depositarias de las Juntas, se harán en virtud de libramientos que expidan los presidentes de las mismas, intervenidos por el decano de la sección de contabilidad.

Art. 70. Todo establecimiento público de Beneficencia, cualquiera que sea su clase y condición, está sujeto a la rendición de cuentas documentadas, exceptuándose los comprendidos en el art. 20 de la ley de 20 de Junio de 1849, y que no son objeto de la misma.

Los pagos correspondientes a las obligaciones de cada establecimiento, se harán con sujeción al presupuesto aprobado para el mismo, en virtud de libramientos expedidos por el director, e intervenidos por el secretario-contador.

Art. 71. Cada establecimiento de Beneficencia producirá tres cuentas; una que rendirá el director, y las otras el administrador.

Art. 72. El director formará la cuenta del presupuesto en que figure, con la clasificación oportuna, la cantidad aprobada para gastos, la suma calculada por ingresos, lo pagado por los primeros, lo realizado por los segundos, explicando además la causa de las diferencias que aparezcan entre la cuenta y el presupuesto a que se refiera.

Art. 73. El administrador formará la cuenta de caudales, que comprenderá en el cargo las cantidades que hayan entrado en su poder por todos conceptos, y en la data todos los pagos que haya ejecutado.

Art. 74. El administrador formará igualmente la cuenta de administración de todas las fincas, censos, consignaciones y rentas fijas que administre por cuenta de cada establecimiento.

Art. 75. Los depositarios de las Juntas de Beneficencia rendirán también cuenta de todas las cantidades que ingresen directamente en su poder por consignaciones y demás objetos a que se refiere el art. 50.

Art. 76. Las cuentas de caudales de los establecimientos de Beneficencia se presentarán a las Juntas respectivas, según queda establecido en el art. 63 para los presupuestos.

Art. 77. Después que las Juntas examinen estas cuentas, las pasarán a su depositario, para que incorporando con la suya propia, de que habla el art. 75, las de los administradores de los varios establecimientos, constituyan la cuenta completa de la Beneficencia general, provincial o municipal, siguiendo su curso hasta su aprobación definitiva.

Art. 78. La Junta general pasará su cuenta al Ministerio de la Gobernación; las provinciales al Gobernador de provincia para que la incorpore a la suya el depositario de fondos provinciales, y las municipales la dirigirán al alcalde para que el depositario del Ayuntamiento la una también a la suya.

Art. 79. Las cuentas de presupuesto y las de administración, que han de formar el director y el administrador de cada establecimiento, se acompañarán a la de caudales, y las Juntas las remitirán con las de su propio depositario al dar a ésta el curso marcado en el artículo anterior.

Art. 80. En 31 de Diciembre de cada año se cerrarán las cuentas de presupuesto de los establecimientos provinciales y municipales, sea cual fuere el estado que en dicho día tenga la cobranza de los ingresos y el pago de las obligaciones, considerándose caducados en aquel día todos los créditos, sin perjuicio de incluir en el presupuesto adicional, de que habla el art. 66, los que en el mismo se designan, para enlazar la cuenta y razón del año anterior con la del sucesivo.

Art. 81. Para la redacción de los presupuestos, cuentas y demás documentos de la contabilidad de Beneficencia se circularán los formularios correspondientes. Las cuentas a que se refieren los artículos 72, 73, 74 y 75, se rendirán en las épocas que determinen las disposiciones vigentes respecto a la contabilidad provincial y municipal.

La cuenta de que trata el art. 78 se dará en las épocas y bajo la forma que establezca el Ministerio de la Gobernación, con arreglo al sistema general establecido.

Art. 82. Los administradores de los establecimientos de Beneficencia deberán llevar además, bajo la inspección inmediata de las Juntas respectivas, y rendirán periódicamente a éstas, según las mismas determinan, una cuenta especial de depósitos, en la que se harán cargo de las cantidades, bienes o efectos que reciban por herencias, donaciones u otros haberes que pertenezcan individualmente a los acogidos en el establecimiento, y de los ahorros que les correspondan por sus jornales u otro concepto dentro de la casa, datándose en dicha cuenta de las entregas que hagan por iguales conceptos.

Art. 83. La beneficencia domiciliaria no forma presupuestos; pero rinde cuenta formal a la Junta municipal de quien depende.

Art. 84. En poblaciones en que por su mucho vecindario existan Juntas de barrio, éstas darán cuenta a la Junta parroquial de Beneficencia domiciliaria a que correspondan. La Junta parroquial formará de ellas su cuenta general, que rendirá a la Junta municipal.

Art. 85. Las Juntas parroquiales de Beneficencia no manejarán más fondos que los que provengan de limosnas y los que les destinen las municipales por vía de socorro para los fines de su instituto.

Art. 86. Las Juntas parroquiales cuidarán de la colecta de limosnas de las suscripciones voluntarias; de la hospitalidad y socorros domiciliares, celando muy particularmente que éstos sean en especie; de la primera enseñanza, aprendizaje de oficios y vacunación de los niños; de recoger los expósitos y desamparados, y de conducir al establecimiento

municipal, para que éste los traslade al que corresponda, a los pobres que no puedan ser socorridos en sus casas.

Art. 87. Al pasar las Juntas parroquiales a las municipales la cuenta de que trata el artículo anterior, añadirán una relación circunstanciada del estado en que se hallen en su parroquia la hospitalidad y socorros domiciliarios, y llamarán la atención de la Junta sobre las observaciones que la experiencia haya acreditado sobre esta base esencialísima de todo buen sistema de Beneficencia pública.

REAL DECRETO DE 14 DE MARZO DE 1899 POR EL QUE SE REORGANIZAN Y REFUNDEN LOS SERVICIOS DE BENEFICENCIA GENERAL Y PARTICULAR

CAPITULO V *De la contabilidad*

Art. 99. Los representantes de las fundaciones llevarán los libros y registros determinados por los respectivos estatutos, reglamentos o escrituras de fundación, supliéndose la omisión de reglas concretas para su administración económica por las que a su propuesta aprobare la Dirección general.

Art. 100. Los representantes de establecimientos dedicados a satisfacer necesidades permanentes remitirán antes de terminar el mes de Marzo de cada año, a la Junta provincial, el presupuesto de los ingresos que han de realizarse y de los gastos que deben satisfacerse en el año económico siguiente.

Este presupuesto se redactará en triple copia y ajustado al modelo núm. 1.

Art. 101. A cada presupuesto acompañará una relación detallada de los bienes y valores de la fundación, especificando el capital que representan y la renta que producen, conforme al modelo núm. 2. Se acompañarán también relaciones ajustadas a los modelos números 3 y 4, según que se trate de Hospitales, Colegios, Asilos u otros establecimientos de esta índole.

Art. 102. Las Juntas provinciales registrarán y examinarán los presupuestos, y si no observasen defectos o reparos, los elevarán con informe a la Dirección general en todo el mes de Abril siguiente.

Art. 103. Si del examen de los presupuestos resultasen defectos o reparos, se dará cuenta de ellos directamente por las Juntas a los Patronos para que los contesten en el plazo de quince días, y transcurrido

éste, se remitirán a la Dirección dichos presupuestos con los reparos y las contestaciones si las hubiere.

Art. 104. Aprobados los presupuestos con reforma o sin ella, se devolverán, con el acuerdo de la Dirección, dos ejemplares a las Juntas para que remitan uno de ellos a los Patronos, quedando el otro en el archivo de las mismas.

Art. 105. Todos los representantes legítimos de las fundaciones de Beneficencia, no exceptuadas por esta Instrucción, presentarán a la Junta provincial respectiva, dentro de los meses de Julio y Agosto de cada año, la cuenta cerrada en 30 de Junio anterior de todas las operaciones económicas administrativas realizadas en el año económico, terminada y ajustada a los modelos números 5, 6, 7 y 8.

Esta cuenta se redactará en triple copia, y uno de los ejemplares irá acompañado de los justificantes necesarios. Si los representantes de las fundaciones a que la cuenta se refiera no hubieran presentado presupuestos, acompañarán además la relación de bienes y valores con arreglo al modelo núm. 2.

Art. 106. Las Juntas provinciales registrarán y examinarán las cuentas presentadas, y si no observaren defectos o reparos, las elevarán con informe a la Dirección general en todo el mes de Septiembre siguiente.

Art. 107. Si del examen de dichas cuentas resultasen defectos o reparos, los pondrán las Juntas directamente en conocimiento de los Patronos para que los contesten en el plazo de quince días, y con la contestación y los reparos se remitirán a la Dirección para la resolución que proceda.

Art. 108. Aprobadas las cuentas, se devolverán, con el acuerdo de la Dirección, dos ejemplares a las Juntas para que remitan el documento al cuentadante, quedando el otro en el archivo de las mismas.

Art. 109. Por los trabajos de examen y censura de las cuentas, las Juntas provinciales tendrán derecho a percibir el 1 por 100 de los ingresos anuales de las respectivas fundaciones, con cargo al importe del premio que por administración cobran los Patronos, con sujeción a las siguientes reglas:

1.^a En las fundaciones en que el premio señalado por el fundador exceda de la décima parte de las rentas, el 1 por 100 se satisfará de la cantidad señalada.

2.^a En las fundaciones en que el premio establecido sea inferior a la décima parte de las rentas, el 1 por 100 se satisfará con cargo a éstas, siempre que la suma de uno y otro no exceda de la expresada décima.

3.^a En las fundaciones en que por no fijarse premio alguno, los Patronos pueden deducir la décima parte de las rentas para atender a los gastos de administración, el 1 por 100 se satisfará con cargo a esta misma décima; y

4.º En las fundaciones en que no se establece premio y no se deduce parte alícuota de las rentas para atender a los gastos de administración, el 1 por 100 se satisfará con cargo a dichas rentas con la limitación expresada en la regla 2.ª.

Art. 110. Podrán prescindir, sin embargo, del 1 por 100 establecido en el artículo anterior, las Juntas provinciales que cuenten con recursos bastantes para cubrir sus atenciones.

Art. 111. Los representantes particulares obligados a la presentación de presupuestos y cuentas que dejaren de hacerlo en los plazos prevenidos en esta Instrucción, incurrirán en la multa de 25 a 500 pesetas, que las Juntas impondrán apreciando las circunstancias de la falta que la motive, sin perjuicio de la suspensión y de la destitución en su caso.

El importe de estas multas, que pagarán los Patronos de su peculio particular, será recaudado por las Juntas por el procedimiento prevenido para realizar los créditos del Estado.

Art. 112. Las Juntas provinciales de Beneficencia formarán presupuestos anuales de los fondos que se les destinen para el cumplimiento de sus atenciones y de las fundaciones que administren que deban cumplir este requisito.

Los presupuestos de los fondos de las Juntas se redactarán en doble copia, con arreglo al modelo núm. 9, y se remitirán a la aprobación de la Dirección general en el mes de Mayo de cada año.

Art. 113. Las Juntas provinciales rendirán cuentas anuales de los fondos que se las destinen para el cumplimiento de sus atenciones y de todas las fundaciones que administren.

Estas cuentas se redactarán en doble copia, con arreglo a los modelos números 5, 6, 7 y 8, y se remitirán a la aprobación de la Dirección general en el mes de Septiembre de cada año.

Art. 114. Uno de los ejemplares de los presupuestos y de las cuentas aprobadas se archivará en la Dirección general, y el otro, documentado, se devolverá a la Junta, con el acuerdo de su aprobación.

Art. 115. En el mes de Diciembre de cada año, las Juntas provinciales remitirán a la Dirección general estados que den a conocer las fundaciones que no hayan rendido cuentas en el año económico anterior; los expedientes incoados para exigir el cumplimiento de este deber; las multas impuestas por esta falta a los Patronos; los expedientes de investigación que se hayan promovido y estén en tramitación, y todos los demás servicios extraordinarios que las Juntas presten en el indicado período de tiempo.

Madrid 14 de Marzo de 1899.=Aprobado por S. M.=Eduardo Dato.

*Modelos para rendición de presupuestos y cuentas que se citan
en la anterior disposición*

Modelo núm. 1

BENEFICENCIA

PROVINCIA DE ...

(FUNDACION)

Pueblo de ...

Año económico de ...

PRESUPUESTO anual de ingresos y gastos

Capítulos	Artículos	CONCEPTO	Total por artículos		Total por capítulos	
			Pesetas	Cénts.	Pesetas	Cénts.
INGRESOS						
		Productos de fincas rústicas	»	»	600	»
		Idem de fincas urbanas	»	»	200	»
		Rentas del Estado	»	»	2.100	»
		Conceptos diversos	»	»	»	»
					2.900	»
GASTOS						
<i>Cargas de la fundación</i>						
1.º						
	1.º	Personal facultativo	800	»		
	2.º	Idem eclesiástico	400	»		
	3.º	Idem administrativo	20	»		
					1.220	»
2.º						
<i>Obras</i>						
	1.º	Reparación del edificio	30	»		
	2.º	Idem del mobiliario	50	»		
					80	»
					1.300	»

RESUMEN

	Pesetas	Cénts.
Ingresos	2.900	»
Gastos	1.300	»
<i>(Déficit o sobrante)</i>	1.600	»

(Pueblo y fecha)

(Antefirma y firma)

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

Modelo núm. 2

BENEFICENCIA

PROVINCIA DE ...	(FUNDACION)
Pueblo de ...	Año económico de ... a ...

RELACION de bienes y valores

Número de orden	CONCEPTOS	Capital		Renta	
		Pesetas	Cénts.	Pesetas	Cénts.
<i>Fincas rústicas</i>					
1	Diez aranzadas de tierra en pago Pardillo, arrendadas a F. de T.	100	»	30	»
2	Cinco íd. de íd. en íd., arrendadas a F. de T. ..	250	»	72	»
<i>Fincas urbanas</i>					
3	.....			
4	.....			
<i>Rentas del Estado</i>					
5	Una inscripción intransferible, núm. 54.978 .				
6	Dos títulos de la renta, serie A, números				
<i>Conceptos diversos</i>					
7	Por lo que se calcula que ingresará por limosnas.....				

RESUMEN

	Capital		Renta	
	Pesetas	Cénts.	Pesetas	Cénts.
Por fincas rústicas				
Por íd. urbanas				
Por rentas del Estado				
Por conceptos diversos				
TOTAL				

(Pueblo y fecha)

(Antefirma y firma)

Notas.—1.º Los bienes y valores se clasificarán en los cuatro conceptos expresados, cuando menos, detallando dentro de cada concepto lo que posea el Establecimiento o fundación.—2.º La clasificación de valores puede ampliarse cuanto su deversidad exija.

Modelo núm. 3

BENEFICENCIA

PROVINCIA DE ...

HOSPITAL DE ...

Pueblo de ...

Año económico de ...

RELACIÓN del número de camas que existen en este Establecimiento y el de enfermos o acogidos que se considera causarán estancia durante el actual ejercicio

NUMERO DE		ESTANCIAS QUE CAUSAN		Precio medio	TOTAL	
Camas	Enfermos o acogidos	Al mes	Al año		Ptas.	Cénts.

(Pueblo y fecha)

(Antefirma y firma)

Modelo núm. 4

BENEFICENCIA

PROVINCIA DE ...

ESCUELA DE ...

Pueblo de ...

Año económico de ...

RELACIÓN del número de alumnos o asilados que se considera asistirá a este Establecimiento durante el actual ejercicio

NUMERO DE				TOTAL	RETRIBUCION QUE SATISFACEN	
Alumnos	Gratuitos	Pago	Pesetas		Cénts.	

(Pueblo y fecha)

(Antefirma y firma)

Modelo núm. 5
BENEFICENCIA

PROVINCIA DE ...	(FUNDACION O JUNTA)
Pueblo de ...	Año económico de ... a ...

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

DEBE	Pesetas	Cénts.	HABER	Pesetas	Cénts.
Existencia anterior	»	»	Gastos de personal y administración, relación núm. 7	500	»
Producto de fincas rústicas, relación núm. 6 ..	800	»	Gastos de material, ídem..	50	»
Ídem de fincas urbanas, íd.	500	»	Gastos de fundación, ídem	400	»
Rentas del Estado, íd.	1.000	»			
Conceptos diversos, ídem	2.000	»			
	4.300	»		950	»

RESUMEN

	Pesetas	Cénts.
Importa el Debe	4.300	»
Ídem el Haber	950	»
<i>Existencia para el año siguiente</i>	3.350	»

(Pueblo y fecha)

(Antefirma y firma)

Modelo núm. 6

BENEFICENCIA

PROVINCIA DE ...	(FUNDACION)
Pueblo de ...	Año económico de ... a ...

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

FECHA				Ptas.	Cts.	Ptas.	Cts.
Año	Mes	Día					
<i>Producto de fincas rústicas</i>							
1895	Agosto	7	Importe de la anualidad vencida en 5 de Julio anterior de las 10 aranzadas de tierra en, según el núm. 1 de la relación de bienes	50	»	»	»
»	Septiembre	15	Idem de la íd. vencida en 14 de Agosto de las cinco íd. de tierra en, según el núm. 2 de la relación de bienes	10	»	60	»
<i>Producto de fincas urbanas</i>							
1896	Julio	4	Por el arrendamiento vencido en 5 de Junio último, de la casa calle del Salvador, núm. 5, según el núm. 3 de la relación de bienes	100	»	100	»
<i>Rentas del Estado</i>							
»	Agosto	5	Por el trimestre de 1.º de Julio último de la inscripción núm. 5 de la misma relación ..	»	»	457	75
<i>Conceptos diversos</i>							
»	Septiembre	9	Por limosnas de D.	100	»	100	»
TOTAL						717	75

(Pueblo y fecha)

(Antefirma y firma)

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

Modelo núm. 7
BENEFICENCIA

PROVINCIA DE ...			(FUNDACION)				
Pueblo de ...			Año económico de ... a ...				
<i>RELACIÓN detallada de los gastos habidos en dicho período por los conceptos que se expresan</i>							
FECHA							
Año	Mes	Día		Ptas.	Cts.	Ptas.	Cts.
<i>Personal y Administración</i>							
1895	Julio	30	Importe del 10 por 100 de administración	»	»	43	75
<i>Cargas de fundación</i>							
1896	Agosto	25	Dote pagada a, según documento núm. 1	100	»	»	»
1896	Febrero	10	Idem íd. a, según íd. núm. 2 ...	100	»	200	»
TOTAL						243	75
(Pueblo y fecha)			(Antefirma y firma)				

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

Modelo núm. 8

BENEFICENCIA

PROVINCIA DE ...

FUNDACION DE ...

Pueblo de ...

Año económico de ...

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

	Pesetas	Cénts.
DEUDORES		
El Estado, por los intereses del trimestre de de las inscripciones intransferibles que posee esta fundación	»	»
D. R. P., por la renta de una casa sita en la calle de núm.	»	»
TOTAL	»	»
ACREEDORES		
A D. T. L., por la dote que se adjudicó en el año	»	»
A D. P. G., por los efectos suministrados para este Establecimiento en de de	»	»
Al Administrador, por el 10 por 100 que le ha correspondido en el año	»	»
TOTAL	»	»
(Pueblo y fecha)	(Antefirma y firma)	

Modelo núm. 9

BENEFICENCIA

PROVINCIA DE ...			AÑO ECONOMICO DE ... A ...			
PRESUPUESTO						
Capítulos	Artículos	CONCEPTO	Total por artículos		Total por capítulos	
			Pesetas	Cénts.	Pesetas	Cénts.
INGRESOS						
		Premio de administración en las fundaciones a cargo de la Junta .	"		300	
		Por derecho de examen de cuentas con arreglo al art. 109	"		200	
		Por las multas que puedan imponerse con arreglo al art. 111	"		800	
					1.300	
GASTOS						
<i>Personal administrativo</i>						
1.º	1.º	Haber del Administrador	200			
	2.º	Idem del Contador	300		500	
					800	
<i>Material</i>						
2.º	1.º	Gastos de Secretaría	100			
	2.º	Idem de Administración	200		300	
					800	

RESUMEN

	Pesetas
Ingresos	1.800
Gastos	800
<i>(Déficit o sobrante)</i>	500

(Pueblo y fecha)

(Antefirma y firma)

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

REAL DECRETO DE 25 DE OCTUBRE DE 1908 POR EL QUE SE DIC-
TAN LAS DISPOSICIONES NECESARIAS A FIN DE QUE LAS FUN-
DACIONES DE BENEFICENCIA PARTICULAR LLEVEN A CABO
CUMPLIDAMENTE LA OBLIGACION QUE TIENEN DE RENDIR
CUENTAS AL PROTECTORADO

EXPOSICION

Señor: Gran parte de las fundaciones de Beneficencia particular, que tienen la obligación de rendir cuentas, cumplen regularmente este deber y es conocido su funcionamiento por el Protectorado, que así puede ejercitar la misión que le encomiendan las leyes.

Pero no sucede lo propio en cuanto a las fundaciones que desatenden o demoran dicha obligación y en aquellas otras que sólo tienen la de justificar el cumplimiento de las cargas que sobre las mismas pesan, y viene aconteciendo en la práctica que esta justificación tan sólo se realiza a virtud de excitaciones individuales o con ocasión del examen de expedientes cuando su lectura patentiza la necesidad de reclamarla.

Consecuencia de ello es que hay numerosas fundaciones de cuyo funcionamiento normal no se tienen noticias en este Ministerio o las que existen son vagas o deficientes, porque la incompleta documentación en unos casos y la falta absoluta de antecedentes en otros, no han consentido hasta ahora, ni conocer su vida y su desarrollo, ni ejercitar y cumplir de una manera efectiva los derechos y los deberes que incumben al Protectorado.

Importa, pues, acudir al remedio de estas deficiencias que redundan en notorio daño para los llamados a disfrutar los beneficios que acordaron los fundadores de las Obras pías, y a estos fines, y para evitar también que aun las mencionadas en primer término puedan eludir las prescripciones que las regulan, percibiendo los intereses de los valores que poseen sin dar cuenta de su inversión, se hace necesario apelar a un medio reconocidamente práctico como lo es el condicionar el cobro de dichos intereses, con la justificación de que se cumple el objeto de las fundaciones en términos que ni consientan dudas ni puedan dar lugar a excepciones que contraríen o malogren el propósito que, en bien de aquéllas, persigue el Protectorado.

Fundado en estas razones, y de acuerdo con el Consejo de Ministros, el que suscribe tiene el honor de someter a la aprobación de V. M. el adjunto proyecto de decreto.—SEÑOR: A L. R. P. de V. M., *Juan de la Cierva y Peñafiel*.

REAL DECRETO

Artículo 1.º Las fundaciones de Beneficencia particular que tienen la obligación de rendir cuentas al Protectorado no podrán percibir los intereses de las inscripciones intransferibles, títulos de la Deuda al portador, acciones u obligaciones de Bancos y Sociedades que constituyan su capital o que estén afectos al cumplimiento de la voluntad fundacional, sin presentar previamente en las oficinas respectivas un certificado expedido por la Dirección general de Administración que les autorice para cobrar los mencionados intereses en los vencimientos del año siguiente al de la aprobación de sus cuentas, contado desde 1.º de Julio.

Las fundaciones obligadas a rendirlas en plazo mayor podrán percibir dichos intereses por un período de tiempo igual al plazo de que se trate, presentando el certificado que justifique la aprobación de las cuentas correspondientes al período anterior.

Art. 2.º A las fundaciones de carácter benéfico exentas de rendir cuentas, pero obligadas a justificar el cumplimiento de cargas en los términos que establecen los arts. 5.º y 6.º de la instrucción para el ejercicio del Protectorado del Gobierno en la Beneficencia particular de 14 de Marzo de 1899, les será aplicable lo dispuesto en el artículo anterior, siempre que el Protectorado acuerde que se les exija la expresada justificación, ya por medio de una orden de carácter general, ya refiriéndose concretamente a determinadas fundaciones.

Art. 3.º Los Patronos, Administradores, Juntas provinciales, Diputaciones, Ayuntamientos y demás representantes de todas las instituciones de Beneficencia de carácter particular a que se refieren los dos artículos anteriores, constituirán en depósito intransferible en el Banco de España y en la Caja de Depósitos o sus sucursales, antes de 1.º de Enero de 1909 y a nombre de las respectivas fundaciones, los títulos de la Deuda, acciones u obligaciones de Bancos, Sociedades y demás valores al portador que posean, ya en concepto de capital, ya para aplicarlos a fines fundacionales.

Art. 4.º Los Gobernadores civiles de las provincias, como Presidentes de las Juntas de Beneficencia, cuidarán de que las fundaciones que radiquen en su territorio rindan puntualmente cuentas al Protectorado, y en 1.º de Julio de cada año elevarán al mismo una relación de las fundaciones que no realicen este deber, y otra en que expresen las que, exentas de dicha obligación, cumplen o no las cargas fundacionales.

Art. 5.º Por los Ministerios de la Gobernación y de Hacienda se dictarán las disposiciones que convengan para el cumplimiento de este decreto.

Dado en Barcelona a veinticinco de Octubre de mil novecientos ocho.—
ALFONSO.—El Ministro de la Gobernación, *Juan de la Cierva y Peñafiel*.

REAL DECRETO DE 27 DE SEPTIEMBRE DE 1912 POR EL QUE SE DISPONE QUE LOS SERVICIOS DE ADMINISTRACION, REFERENTES A FUNDACIONES BENEFICO-DOCENTES, SEAN EJERCIDOS EN LO SUCESIVO POR EL MINISTERIO DE INSTRUCCION PUBLICA, CON ARREGLO A LAS DISPOSICIONES DEL PRESENTE DECRETO

Art. 18. Los Patronos o Administradores deberán siempre dar cuenta al Ministerio de Instrucción Pública y Bellas Artes, dentro del plazo de un año, a contar de la constitución de cada fundación, de los bienes y rentas que formen su patrimonio, remitiendo, al efecto, inventario detallado de éstos.

Art. 19. Los mismos Patronos o Administradores estarán también obligados a rendir cuentas justificadas y finalizadas en 31 de Diciembre, todos los años.

Art. 20. No se podrá disponer de los capitales de las fundaciones, sino para el fin a que estuvieren destinados y siempre con autorización especial del Ministerio de Instrucción pública y Bellas Artes.

Las obligaciones de aquéllas se mantendrán con las rentas que sus bienes produjeran, no pudiéndose entregar a los Patronos, Administradores o representantes de las fundaciones, los intereses de inscripciones intransferibles o de títulos de la Deuda que posean o de cualquiera otra clase de valores públicos, sin que presenten certificado de la Subsecretaría del Ministerio de Instrucción pública y Bellas Artes que les autorice para el cobro.

La certificación se facilitará gratuitamente al que hubiese cumplido en los años anteriores con el objeto de la fundación, presentado sus presupuestos y rendido cuentas.

Art. 21. Las fundaciones de orden meramente particular, de cualquier clase que sean, deberán todos los años formar su presupuesto para el ejercicio siguiente y someterlo en los quince días primeros del mes de Octubre a la aprobación del Ministerio de Instrucción pública y Bellas Artes.

Art. 22. La contabilidad de las rentas de las fundaciones se ajustará a las reglas de la del Estado, Provincia o Municipio, según su respectivo servicio.

Art. 23. Si hubiere rentas sobrantes después de cumplidos los fines de la institución, se acumularán al capital. Para disponer de ellas con otro objeto, será necesaria autorización ministerial.

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

CAPITULO V

De los presupuestos, rendición de cuentas y demás reglas de contabilidad

Art. 73. Las Juntas provinciales de Beneficencia, administradores, depositarios y demás representantes de aquéllas, constituirán en depósito intransferible en el Banco de España, en la Caja de Depósitos o sus sucursales de la provincia respectiva antes de 1.º de Enero de 1914, si ya no lo hubiesen hecho y a nombre de las respectivas fundaciones de su cargo, todos los títulos de la Deuda, Acciones y Obligaciones de Bancos, Sociedades y demás valores al portador, que posean, ya en concepto de capital, ya para aplicarlos a fines fundacionales, entendiéndose que los que constituyan las Juntas provinciales serán completamente independientes de cualquier otro que tengan establecido.

Art. 74. Los representantes de fundaciones benéfico-docentes llevarán los libros y registros determinados por los respectivos Estatutos, Reglamentos o escrituras de fundación, supliéndose la omisión de reglas concretas para su administración económica, por lo que a su propuesta aprobase la Subsecretaría del Ministerio.

Art. 75. Cuando el fundador tuviese relevados a los Patronos administradores de la fundación benéfico docente de presentación de cuentas, deberán acreditar en todo tiempo, en cuanto a los valores que constituyan el capital de la fundación, que los conservan y custodian como inalienables a nombre de la expresada fundación benéfico-docente en el Banco de España y Caja de Depósitos o sus sucursales.

Art. 76. Las Juntas de beneficencia formarán presupuestos de las fundaciones benéfico-docentes que administren y que deban cumplir este requisito. Los presupuestos se redactarán en triple copia y se remitirán a la aprobación de la Subsecretaría.

Art. 77. Las Juntas de beneficencia rendirán cuentas anuales de los fondos que se les destinen para el cumplimiento de sus atenciones y de todas las fundaciones que administren.

Art. 78. Uno de los ejemplares de los presupuestos y de las cuentas aprobadas se archivará en la Subsecretaría, y los otros se devolverán a las Juntas respectivas con el acuerdo de su aprobación.

Art. 79. Los representantes de instituciones o establecimientos dedicados a satisfacer necesidades permanentes de enseñanza, educación y

fines generales de Pedagogía, remitirán, antes de terminar el mes de Marzo de cada año, a la Junta respectiva, el presupuesto de los ingresos que han de realizarse y de los gastos que deban satisfacer en el año económico siguiente.

Art. 80. A cada presupuesto acompañará una relación detallada de los bienes y valores de la fundación, especificando el capital que representa y la renta que producen.

Art. 81. Las Juntas a que pertenezcan la función benéfico docente registrarán y examinarán estos presupuestos, y si no se observaren defectos o reparos, los elevarán, con informe, a la Superioridad.

Art. 82. Si del examen de los presupuestos resultaren defectos o reparos, se dará cuenta de ellos directamente por las Juntas expresadas a los respectivos Patronos, para que las contesten en el plazo de quince días, y transcurrido éste, se remitirán al Ministerio de Instrucción pública y Bellas Artes dichos presupuestos con los reparos y las contestaciones, si las hubiere.

Art. 83. Aprobados los presupuestos con reforma o sin ella, se devolverán dos ejemplares a las mencionadas Juntas, para que remitan uno de ellos a los Patronos, quedando el otro en el Archivo de las mismas.

Art. 84. Todos los representantes legítimos de las fundaciones de beneficencia docente no exceptuados por esta Instrucción o por la fundación, presentarán a las Juntas respectivas, dentro de los meses de Julio y Agosto de cada año, la cuenta cerrada en 30 de Junio anterior de todas las operaciones económico administrativas realizadas en el año económico.

Esta cuenta se redactará en triple copia, y uno de los ejemplares irá acompañado de los justificantes necesarios.

Si los representantes de las fundaciones benéfico docentes a que la cuenta se refiera no hubieran presentado presupuestos, acompañarán además la relación de bienes y valores.

Art. 85. Las Juntas provinciales registrarán y examinarán las cuentas presentadas, encomendándolas primero al examen de los ponentes y después viéndolas en pleno, y si no observaren defectos o reparos, las elevarán, con informe, a la Subsecretaría en todo el mes de Septiembre siguiente.

Art. 86. Si del examen de dichas cuentas resultaren defectos o reparos, los pondrán las Juntas directamente en conocimiento de los Patronos para que los contesten en el plazo de quince días, y con la contestación y los reparos se remitirán al Ministerio para la resolución que proceda.

Art. 87. Aprobadas las cuentas se devolverán, con el superior

acuerdo, dos ejemplares a las Juntas para que remitan el documento al cuentadante, quedando el otro en el Archivo de las mismas.

Art. 88. Los representantes particulares obligados a la presentación de presupuestos y cuentas que dejaren de hacerlo en los plazos prevenidos en esta Instrucción, incurrirán en la multa de 25 a 500 pesetas, que las Juntas propondrán al Ministro para la imposición por éste, apreciando las circunstancias de las faltas que las motive, sin perjuicio de la suspensión y de la destitución en su caso.

El importe de estas multas, que pagarán los Patronos de su peculio particular, será recaudado por las Juntas por el procedimiento, prevenido para realizar los créditos del Estado.

Art. 89. Los Rectores formularán anualmente una Memoria en el mes de Febrero sobre el estado de beneficencia docente en el distrito, haciendo constar los gastos causados en su sostenimiento, recursos propios, subvenciones o consignaciones en los presupuestos respectivos que se destinarán a satisfacerlas y número de Profesores, alumnos y acogidos para su instrucción y educación, indicando también si las fundaciones responden normalmente a su institución o causas que lo impidan, trabajos o gestiones realizadas por las Juntas y su resultado en la que se refiera a su regularización y la de su patrono, cobro de rentas, intereses y pensiones de censos, investigación de bienes y litigios que tengan pendientes, a cuyo efecto pueden reclamar de las respectivas Juntas cuantos antecedentes estimen precisos.

Muy especialmente harán mención en esta Memoria, con la separación debida, expresando cantidades por capital e intereses de las fundaciones, debiendo referirse, no solamente a las que estén a cargo de las Juntas, sino a cualquiera otra de que tengan noticia, ya se hallen encomendadas a patronos o administradores depositarios, ya estén huérfanas de toda representación.

Art. 90. En los casos no comprendidos en esta Instrucción se aplicará la de 14 de Marzo de 1899, como supletoria.

Aprobada por S. M.—*Joaquín Ruiz Giménez.*

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 BENEFICO-DOCENTES DE ENSEÑANZA AGRICOLA, PECUARIA O MINERA

INSTRUCCION REGLAMENTARIA

para el ejercicio del Protectorado del Gobierno en las Instituciones y Fundaciones benéfico-docentes particulares de enseñanza agrícola, pecuaria o minera

TITULO PRIMERO

Artículo 4.º Los Patronos o Administradores de las Fundaciones deberán dar cuenta al Ministro de Fomento, dentro del plazo de seis meses a contar de la constitución de las mismas, de los bienes y rentas que forman su patrimonio, remitiendo al efecto inventario detallado de éstos.

Artículo 5.º Los mismos Patronos, Administradores o sus Apoderados en España, si aquéllos residen en el extranjero, están obligados a rendir cuentas justificadas el 31 de diciembre de cada año y a formar los Presupuestos correspondientes de ingresos y gastos de la Fundación, que presentarán en las Jefaturas de los servicios correspondientes a cada clase de enseñanza para su informe y remisión al Ministerio de Fomento.

Artículo 6.º Cuando el fundador relevara a sus Patronos o Administradores de la obligación de rendir cuentas, no tendrán éstos el deber de hacerlo, pero sí el de justificar el cumplimiento de las cargas de la Fundación, a tenor de sus Estatutos y conforme a los presupuestos de la misma, siempre que sean requeridos al efecto por la Autoridad competente.

Artículo 7.º Cuando por disposición explícita del fundador quedase el cumplimiento de su voluntad a la fe o conciencia del Patrono o Administrador, sólo tendrán éstos la obligación de declarar dicho cumplimiento. Probado lo contrario, incurrirán en causa de remoción, aparte de las responsabilidades legales de otro orden que procedan.

ORDEN DE 25 DE ENERO DE 1962 SOBRE NORMAS DE APLICACION DEL DECRETO DE 16 DE MARZO DE 1961 REGULADOR DE LAS FUNDACIONES LABORALES

Art. 29. Los libros de actas y de contabilidad de las Fundaciones deberán ser autorizados y sellados en todos sus folios por la Delegación Provincial de Trabajo respectiva.

Art. 30. Dentro del primer semestre de cada año natural las Fundaciones rendirán a la Dirección General de Previsión la documentación contable del ejercicio anterior, que consistirá en el balance, cuenta de liquidación o resultados y la Memoria, con el presupuesto de gastos de administración para el ejercicio en curso. La referida documentación se ajustará al modelo e instrucciones que acuerde la expresada Dirección General.

DECRETO 1440/65, SOBRE ASOCIACIONES. NORMAS COMPLEMENTARIAS DE LA LEY DE 24 DE DICIEMBRE DE 1964

Art. 11. 4. En los Libros de Contabilidad figurarán todos los ingresos y gastos de la Asociación, precisándose la procedencia de aquéllos y la inversión de éstos. Si el ingreso proviniera de donaciones a que se refiere el artículo 9.º de la Ley se hará un asiento para cada una de ellas, con expresión del fin a que se destina y de la referencia al documento de la concesión o al acto de la aceptación por el órgano que corresponda de la Asociación, así como en su caso a la autorización concedida de acuerdo con el citado precepto legal o a hallarse exceptuada de tal requisito la donación con arreglo al párrafo 2.º del propio precepto.

5. Las Asociaciones formalizarán anualmente en el mes de enero un estado de cuenta de sus ingresos y gastos, que pondrán de manifiesto a todos los asociados, enviando una copia del mismo al Gobierno Civil dentro de los cinco días siguientes a su formalización.

DECRETO 2930/1972, DE 21 DE JULIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL
REGLAMENTO DE LAS FUNDACIONES CULTURALES PRIVADAS
Y ENTIDADES ANALOGAS Y DE LOS SERVICIOS ADMINISTRATI-
VOS ENCARGADOS DEL PROTECTORADO SOBRE LOS MISMOS

Subsección 3.ª Contabilidad

Art. 35. 1. Las Fundaciones llevarán necesariamente los siguientes libros: Libro de Inventarios y Balances, Libro de Presupuestos, Libro Diario, Libro Mayor y Libro de Actas, en el que se recojan los acuerdos tomados por el órgano encargado de su gobierno. Estos libros, encuadernados y foliados, deberán ser previamente autorizados mediante el sellado de todos sus folios y una diligencia en la que conste el número de ellos.

2. Las Fundaciones podrán llevar además los libros que estimen convenientes según el sistema de contabilidad adoptado. Estos libros no estarán sujetos a las formalidades previstas en el número anterior, pero podrán ser autenticados si la Fundación lo estima oportuno.

3. Las Fundaciones podrán solicitar y obtener del Ministerio el llevar sólo el Libro de Inventarios y Balances, el Libro de Presupuestos, el Libro Diario y el Libro de Actas, si sus actividades no exigen una documentación más completa.

Art. 36. 1. El Libro de Inventarios y Balances se abrirá con el inventario de los bienes que constituyen la dotación inicial de la Fundación, y en él se anotarán las altas y bajas de los bienes patrimoniales y los balances de situación al cierre de cada ejercicio económico.

2. El Libro de Presupuestos se abrirá con el presupuesto ordinario aludido en el apartado 1 del artículo 39 de este Reglamento y en él se anotarán seguidamente la liquidación del mismo y los sucesivos presupuestos ordinarios y extraordinarios y sus liquidaciones.

Art. 37. Los asientos de los Libros Diario, Mayor y de Actas se practicarán con arreglo a lo previsto en los artículos 38, 39 y 40 del Código de Comercio.

Art. 38. El ejercicio económico será anual y coincidirá con el año natural, salvo que los Estatutos determinen otra cosa respecto a las fechas de iniciación y cierre.

Art. 39. 1. Las Fundaciones confeccionarán para cada ejercicio económico un presupuesto ordinario. En él se recogerán los ingresos y los gastos corrientes. En los ingresos se comprenderán cuantos perciba la Institución por cualquier concepto. En los gastos se mencionarán por separado los gastos generales.

2. Los gastos generales o de administración no podrán exceder, por regla general, del 10 por 100 de los ingresos anuales ordinarios que por todos 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 por 100 antes indicado, sin que en ningún caso pueda sobrepasar el 20 por 100.

3. Las Fundaciones podrán destinar a incrementar su capital los excedentes de ingresos.

Art. 40. 1. Las inversiones de primer establecimiento y las reparaciones o mejoras extraordinarias de los bienes e instalaciones de la Fundación sólo podrán llevarse a cabo de acuerdo con el presupuesto extraordinario que se confeccionará al efecto.

2. Este presupuesto extraordinario comprenderá como gastos, además de los conceptos que lo determinen, los que originen las operaciones financieras que, en su caso, se lleven a cabo para nivelarlos. En los ingresos se consignarán los sobrantes de las liquidaciones de los presupuestos ordinarios, los procedentes de ventas de elementos patrimoniales, las subvenciones públicas, los donativos particulares y las operaciones de crédito que se realicen.

3. Las Fundaciones que se propongan nivelar un presupuesto extraordinario con operaciones de crédito deberán tener en cuenta lo previsto en el artículo 32.

4. Con arreglo a lo previsto en el número 4 del artículo 137 de la Ley General de Educación, las Fundaciones habrán de recabar del Protectorado la aprobación de sus presupuestos extraordinarios. A tal efecto deberán solicitarla acompañando a la petición los estudios técnicos y económicos que hayan servido de base al acuerdo de la realización de las inversiones, reparaciones o mejoras determinantes del presupuesto extraordinario, el acuerdo en cuestión y el presupuesto de que se trate. También deberán mencionar el plazo en el cual se llevarán a cabo los trabajos correspondientes y se practicará la liquidación de dicho presupuesto extraordinario.

Art. 41. Los presupuestos de las Fundaciones, tanto ordinarios como extraordinarios, serán siempre nivelados, no excediendo nunca las previsiones de los gastos de las de los ingresos. Los órganos de gobierno de las Fundaciones que infrinjan esta norma incurrirán en responsabilidad.

Art. 42. 1. Las liquidaciones de los presupuestos ordinarios expresarán con separación, como mínimo:

a) En la parte relativa de los ingresos: 1.º, los obtenidos por las fuentes de ingreso ordinarias; 2.º, las cantidades ingresadas por circuns-

tancias y operaciones extraordinarias; 3.º, los fondos que se hayan reservado para una aplicación específica; 4.º, los ingresos que se obtengan por la enajenación o liquidación de elementos patrimoniales que constituyeran reservas tácitas.

b) En la parte relativa a los gastos: 1.º, el detalle de los gastos generales o de administración; 2.º, el detalle de los gastos propios de los fines fundacionales; 3.º, el detalle de los gastos o quebrantos extraordinarios.

2. Las liquidaciones de los presupuestos extraordinarios serán confeccionadas en forma análoga a lo previsto en el número anterior, respecto de sus ingresos y sus gastos.

Art. 43. La contabilidad deberá cerrarse en cada ejercicio económico mediante un balance que reflejará con claridad y exactitud la situación patrimonial de la Fundación.

Art. 44. 1. Dentro de los cuatro primeros meses de cada ejercicio económico, la Fundación confeccionará la liquidación del presupuesto ordinario y el balance correspondiente al ejercicio anterior, así como una Memoria de las actividades desarrolladas durante dicho ejercicio y de la gestión económica, con las explicaciones suficientes para que de su lectura pueda obtenerse una representación exacta del cumplimiento del objeto fundacional y de la situación patrimonial de la Entidad. En la Memoria se especificarán también los cambios producidos en la inversión del patrimonio fundacional y en la composición de los órganos de gobierno y dirección de la Fundación, así como el cumplimiento de lo previsto en el artículo 19 y en los demás preceptos de este Reglamento que lo exijan.

2. La Fundación remitirá a la Delegación Provincial del Ministerio de Educación y Ciencia, antes del día 1 de julio de cada año, dos ejemplares del presupuesto ordinario del año anterior de su liquidación, del balance y de la Memoria, debidamente firmados y acompañados de una certificación que acredite que tales documentos son fiel reflejo de los libros de contabilidad y razona los criterios de valoración y amortización seguidos en el ejercicio. La Delegación Provincial conservará en sus archivos uno de los ejemplares, remitiendo el otro a la Secretaría General de Protectorado, con su propio informe respecto a la marcha de la Fundación.

Art. 45. Cuando se hayan concluido los trabajos y operaciones previstos en el artículo 40 y se haya confeccionado la liquidación del correspondiente presupuesto extraordinario, la Fundación aprobará ésta y la remitirá al Protectorado juntamente con una Memoria que explique las vicisitudes de la ejecución y financiación de las obras y trabajos de que se trate.

ORDEN DE 23 DE JUNIO DE 1986 SOBRE CONTABILIDAD, RENDICION DE CUENTAS Y DELEGACION DE FACULTADES EN MATERIA DE FUNDACIONES BENEFICO-ASISTENCIALES, SOMETIDAS A SU PROTECTORADO

Las Fundaciones benéfico-asistenciales, sometidas al Protectorado cuyo ejercicio se haya encuadrado en este Departamento, tienen su regulación básica en el Real Decreto e Instrucción de 14 de marzo de 1899.

En orden a contabilidad, presupuestos y rendición de cuentas, la orientación actual se dirige a la unificación de criterios como base para la obtención de una información veraz y homogénea, según las directrices plasmadas en el Plan General de Contabilidad vigente, aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero, inspirándose en tales principios la presente Orden, que no persigue otra finalidad que la de ofrecer a las fundaciones la oportunidad de adaptar su contabilidad a las directrices del referido Plan, con las particularidades que exige su carácter de Entidades sin fin de lucro.

Por lo que respecta a la dispensa de la obligación de rendir cuentas al Protectorado, admitida en la Instrucción de 14 de marzo de 1899, se ha creído conveniente salir al paso de tales situaciones, por entender que pugnan gravemente con los principios dominantes y se han hecho merecedoras de actitudes negativas en orden a su viabilidad y subsistencia, siquiera la presente Orden se limita —por razón de jerarquía de normas— a facilitar la renuncia de tal situación excepcional en beneficio de las propias Fundaciones y como medio para que puedan acceder a las exenciones fiscales, condicionadas en tal sentido.

En cuanto a la posibilidad de intervención decisoria de órganos periféricos en materia de Fundaciones, se procura incrementarlas, respetando los supuestos de desconcentración de competencias ya recogidos en el Decreto 2273/1965, de 15 de julio, y estableciendo nuevos supuestos de delegación de facultades para asuntos de mayor cuantía.

Finalmente hay que dejar constancia de que las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Fundaciones benéfico-asistenciales, que han sido informadas por el Instituto de Planificación Contable, se publican como anexo de la presente Orden.

En su virtud, este Ministerio ha tenido a bien disponer:

CONTABILIDAD Y RENDICION DE CUENTAS

Artículo 1.º Las Fundaciones benéfico-asistenciales, sometidas al Protectorado de la Dirección General de Acción Social, podrán llevar su

contabilidad según los principios que inspiran el Plan General de Contabilidad aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero, o de conformidad con el Plan General de Contabilidad para la pequeña y mediana empresa, aprobado por Decreto 2822/1974, de 20 de julio, o de conformidad con cualquiera de los planes sectoriales aprobados hasta la fecha según las particulares circunstancias de cada Fundación y sin perjuicio de aplicar, en su caso, las orientaciones que, de conformidad con el carácter de Entidades sin fin de lucro que concurre en las Fundaciones, se establecen en el anexo I de esta Orden.

Art. 2.º Las Fundaciones a que se refiere el artículo anterior llevarán una sola contabilidad para todas las actividades que desempeñen, con los libros y registros que tengan por conveniente o resulten necesarios, sin perjuicio de los obligatorios exigidos por disposiciones especiales, y rendirán sus cuentas al Protectorado mediante la presentación de los documentos que, como instrumentos de la información externa de la Entidad, se especifican en el artículo 290 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre.

Art. 3.º Las Fundaciones que no se obliguen formalmente a llevar su contabilidad según lo establecido en los artículos anteriores procurarán acomodarla en lo posible a los principios del Plan General indicado, continuando obligadas a rendir sus cuentas al Protectorado de conformidad con lo establecido en el artículo 105 de la Instrucción de 14 de marzo de 1899, si bien el contenido de los documentos a que este artículo se refiere se acomodará al nuevo formato que se especifica en el anexo II.

Art. 4.º Las cuentas de cada ejercicio económico, cerradas al 31 de diciembre de cada año, se deberán presentar para su aprobación por el Protectorado dentro del plazo de seis meses a contar desde la indicada fecha, en triplicado ejemplar y sin necesidad de acompañar justificantes de las operaciones reflejadas en las cuentas, reservándose el Protectorado la facultad de exigirlos en la extensión que estime conveniente, o de girar visitas de inspección a la sede de la Fundación para la práctica de auditoría, examen de documentos o comprobación de justificantes, según los casos.

Art. 5.º A los efectos de acreditar ante el Ministerio de Economía y Hacienda, el cumplimiento por las Fundaciones de su obligación de rendir cuentas al respectivo Protectorado, como medio para gozar de las exenciones establecidas en el Impuesto sobre Sociedades y otras Entidades Jurídicas, el Protectorado devolverá a las Fundaciones un ejemplar de los documentos presentados según esta Orden al efecto de rendir cuentas, con la certificación acreditativa de esa presentación.

RENUNCIA A LA DISPENSA DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS

Art. 6.º Las Fundaciones que, de conformidad con la voluntad del fundador, están exentas de la obligación de rendir cuentas podrán renunciar a tal beneficio mediante simple acuerdo del Patronato al respecto, que deberá ponerse en conocimiento del Protectorado, siéndoles de aplicación lo dispuesto en la presente Orden sobre contabilidad y rendición de cuentas.

PRESENTACION DE PRESUPUESTOS AL PROTECTORADO

Art. 7.º 1. Las Fundaciones sometidas al Protectorado que ejerce la Dirección General de Acción Social, y con obligación de rendir cuentas ante el mismo, comprendida en el artículo 3.º de esta Orden, seguirán redactando sus presupuestos anuales de ingresos y gastos con el contenido que establecen los artículos 100 a 104 de la Instrucción aprobada por Real Decreto de 14 de marzo de 1899, sin perjuicio del nuevo formato que para los modelos que figuran como anexos de la Instrucción se establece en el anexo II de esta Orden.

2. Las Fundaciones que, de conformidad con lo establecido en el artículo 2.º de esta Orden, hubieran adaptado plenamente su contabilidad y rendición de cuentas a las directrices del Plan General de Contabilidad, tendrán en cuenta para redactar sus presupuestos las directrices y orientaciones que sean exigencia del mismo.

3. En todo caso, los presupuestos elaborados se someterán a la aprobación del Protectorado, remitiéndolos a ese efecto a la Dirección General de Acción Social, dependiente del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, antes de terminar el mes de septiembre de cada año, por lo que respecta al ejercicio económico del siguiente, salvo que, por desconcentración o delegación de facultades, la aprobación corresponda a la Dirección Provincial de Trabajo y Seguridad Social.

4. Todas las Fundaciones, al remitir sus presupuestos al Protectorado, acompañarán cumplimentadas las hojas sobre datos estadísticos de carácter económico-social, que figuran en el anexo III, con destino a la Dirección General de Acción Social.

DESCONCENTRACION DE COMPETENCIAS Y DELEGACION DE FACULTADES

Art. 8.º 1. La desconcentración de competencias en materia de Fundaciones benéfico-asistenciales, mediante su transferencia de los ór-

ganos centrales del Departamento a las Direcciones Provinciales de Trabajo y Seguridad Social, se registrarán por lo establecido en el Decreto 2273/1965, de 15 de julio, convalidado y actualizado por el Real Decreto 530/1985, de 8 de abril, en su disposición adicional décima, en los términos que en aquel Decreto se establecen.

2. Se delegan por el Ministro del Departamento en las Direcciones Provinciales de Trabajo y Seguridad Social las siguientes facultades:

a) Autorizar a los representantes legales de las Fundaciones para iniciar acciones ante los Tribunales de Justicia siempre que el interés de la cuestión litigiosa exceda de 30.000 pesetas y no sea superior a 500.000 pesetas con obligación de cumplimiento de los requisitos que establece el artículo 1.º, 1, del Decreto 2273/1965.

b) Autorizar a los representantes legales de las fundaciones para transigir cuando el valor del objeto sobre el que recaiga la transacción exceda de 10.000 pesetas y no sea superior a 500.000 pesetas.

3. Se aprueba la delegación del Director general de Acción Social en los Directores provinciales de Trabajo y Seguridad Social de las facultades que a continuación se indican:

a) Aprobar los presupuestos y cuentas de las Fundaciones sometidas al Protectorado del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social que no hayan sido relevadas expresamente de esta obligación por su instituidor, cuando el patrimonio fundacional exceda de 100.000 pesetas y no sea superior a 1.000.000 de pesetas.

b) Autorizar a los patronos de las Fundaciones para la realización de obras y adquisición de suministros cuyo valor exceda de 100.000 pesetas y no sea superior a 1.000.000 de pesetas.

LIBRO DE INVENTARIO

Art. 9.º Con carácter general, para atender a la obligación de información al Protectorado sobre la situación patrimonial de la Fundación, y en especial para cumplimiento, en su caso, de las obligaciones previstas en los artículos 280 y 290 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, las Fundaciones acogidas a dicho Protectorado quedan obligadas a llevar un libro de inventario de los bienes que integran el Patrimonio fundacional, del cual remitirán certificación al Protectorado, y, en lo sucesivo, al rendir cuentas anuales al mismo, certificación de las variaciones anuales que dicho inventario

hubiere experimentado. El libro de inventario deberá estar foliado y diligenciado por la Dirección Provincial de Trabajo y Seguridad Social.

CARACTER GRATUITO DEL CARGO DE PATRONO

Art. 10. 1. Los patronos de las Fundaciones desempeñan las funciones propias de su cargo con carácter gratuito, sin perjuicio del derecho a resarcirse de los gastos que el ejercicio de dicho cargo les irrogare.

2. Los gastos resarcibles a los patronos por razones de administración o representación de la Fundación deberán acreditarse acompañando los pertinentes justificantes o recibos al rendir cuentas al Protectorado.

3. Los gastos a que se refieren los apartados anteriores se contabilizarán en la cuenta especial (del grupo 66, gastos diversos) prevista al respecto y que figura bajo la denominación de «gastos por razón de Patronato» (cuenta 666) en los planes de cuentas a que se refieren los anexos I y II de la presente Orden.

4. Los gastos computables, a efectos de resarcimiento o pago a los patronos, no podrán exceder en ningún caso de la décima parte de los ingresos netos de la Fundación, entendiéndose por tales los resultantes después de las deducciones previstas a efectos de la declaración en Impuesto de Sociedades, salvo que el fundador hubiera establecido para gastos de administración una participación superior a la décima indicada.

5. Las retribuciones de los Administradores, Gerentes y demás personal al servicio de la Fundación se incluirán entre los gastos de explotación o gestión (cuentas del grupo 61), previstos en los planes de cuentas que se recogen en los anexos I y II, en la cuantía contratada o, en su caso, establecida por el fundador, sin perjuicio de las facultades de moderación que corresponden al Protectorado respecto de retribuciones de Gerentes y Administradores.

6. Para el supuesto de que el fundador hubiere establecido expresamente una retribución al patrono, se entenderá siempre para gastos de administración, sujetos a la justificación y límites previstos en los apartados anteriores.

DISPOSICIONES FINALES

Primera.—La obligación de presentar presupuestos y rendir cuentas al Protectorado, en los términos que esta Orden regula, será aplicable a las Fundaciones a partir de 1 de enero de 1987, por lo que respecta a las cuentas de las mismas correspondientes al ejercicio de 1986 y a los presupuestos para 1988.

Segunda.—El certificado a que se refiere el artículo 9.º de esta Orden

sobre inventario de bienes de las mismas se remitirá al Protectorado, al enviar al mismo los presupuestos o las cuentas para su aprobación a partir de 1 de enero de 1987. El libro de inventario previsto en el citado artículo deberá ser presentado para su diligenciado a las Direcciones Provinciales de Trabajo y Seguridad Social a lo largo del año 1986.

Tercera.—Quedan derogadas la Real Orden de 29 de octubre de 1908 sobre plazo para la rendición de cuentas ante el Protectorado y la Real Orden de 10 de septiembre de 1914 sobre carácter gratuito del cargo de patrono, en cuanto se opongan a la presente. Igualmente queda modificada la Orden de 15 de octubre de 1985, en sus artículos 5.º y 20, en los términos que resultan de lo dispuesto en el artículo 8.º de esta Orden.

Cuarta.—Lo dispuesto en la presente Orden se aplicará sin perjuicio de las competencias que pudieran corresponder sobre la materia a las distintas Comunidades Autónomas.

Quinta.—Por la Dirección General de Acción Social se dictarán las disposiciones complementarias o aclaratorias que precise el contenido de la presente Orden, que entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, 23 de junio de 1986.—ALMUNIA AMANN.

RESOLUCION DE 27 DE AGOSTO DE 1986, DE LA DIRECCION GENERAL DE ACCION 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, RENDICION DE CUENTAS Y DELEGACION DE FACULTADES EN MATERIA DE FUNDACIONES BENEFICO-ASISTENCIALES

La Orden del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social 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, dispone que todas las Fundaciones acompañarán a sus presupuestos, a remitir a la Dirección General de Acción Social, las hojas sobre datos estadísticos de carácter económico-social que figura en el anexo III de dicha norma.

A fin de aclarar las posibles dudas que sobre el particular pudieran suscitarse, esta Dirección General, en uso de las atribuciones reconocidas por la disposición final quinta de la Orden de 23 de junio de 1986, anteriormente citada, ha tenido a bien disponer:

Primero.—Las diversas hojas integrantes del anexo III de la Orden de 23 de junio de 1986, sobre contabilidad, rendición de cuentas y delegación de facultades en materia de Fundaciones benéfico-asistenciales, se cumplimentarán de acuerdo con las normas de cumplimiento y descripción de contenidos que se publican como anexos I y II de la presente disposición.

Segundo.—Los datos estadísticos de carácter económico-social que las Fundaciones han de remitir al Protectorado junto con sus presupuestos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.4 de la Orden de 23 de junio de 1986, estarán referidos al ejercicio inmediato anterior al de la presentación de los presupuestos, ultimados por consiguiente a 31 de diciembre del año precedente al de dicha prestación. Las hojas sobre datos estadísticos de carácter económico-social serán remitidas por las Fundaciones, en todo caso, directamente a la Dirección General de Acción Social (Servicio de Fundaciones), calle José Abascal, número 39, 28003 Madrid.

Tercero.—De acuerdo con lo establecido en el artículo 9.º de la Orden de 23 de junio de 1986, sobre contabilidad, rendición de cuentas y delegación de facultades en materia de Fundaciones benéfico-asistenciales, éstas al remitir al Protectorado la certificación del libro inventario de los bienes que integran el patrimonio fundacional y, en lo sucesivo, remitir la certificación de las variaciones anuales que dicho inventario hubiere experimentado, especificarán el valor de los bienes integrantes de su patrimonio, señalando tanto el valor histórico que aparezca consignado en el documento fundacional como, a efectos puramente informativos y estadísticos, el actualizado que conste a propósito de la tributación por la contribución territorial rústica o urbana, o, en su defecto, se determine mediante tasación pericial.

Cuarto.—Esta Resolución entrará en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, 27 de agosto de 1986.—La Directora general, María Patrocinio las Heras Pinilla.

LEY 1/1990, DE 29 DE ENERO, DE FUNDACIONES CANARIAS

Art. 17. 1. Con carácter anual, el patronato de la fundación confeccionará un inventario-balance concluido al 31 de diciembre, en el que conste de modo cierto la situación patrimonial de la fundación en

aquella fecha, y elaborará una Memoria expresiva de las actividades fundacionales y de la gestión económica, así como del exacto grado de cumplimiento de los fines fundacionales y de las prescripciones de la presente Ley. La Memoria habrá de comprender cualquier cambio de la inversión del patrimonio y de sus órganos de gobierno, dirección y representación.

2. Igualmente, el órgano rector de la fundación practicará la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del año anterior y formulará el correspondiente al año siguiente.

3. Los documentos a que se refieren los números 1 y 2 de este artículo se presentarán al Protectorado dentro de los seis primeros meses del ejercicio.

4. La contabilidad fundacional se ajustará a la normativa que en este ámbito le sea de aplicación y respetará en todo caso la legislación fiscal vigente.

DECRETO 188/1990, DE 19 DE SEPTIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DE ORGANIZACION Y FUNCIONAMIENTO DEL PROTECTORADO DE LAS FUNDACIONES CANARIAS

SECCION 6.ª

Intervención sobre la contabilidad

Art. 38. Los documentos a que se refieren los números 1 y 2 del artículo 17 de la Ley de Fundaciones Canarias se presentarán a la Comisión Ejecutiva dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio.

Art. 39. 1. El inventario-balance comprenderá la dotación fundacional y las altas y bajas patrimoniales, con su valoración.

2. Se especificarán, en secciones separadas: a) los bienes inmuebles; b) los bienes muebles; c) los bienes muebles de carácter histórico, artístico o de considerable valor económico; d) los valores mobiliarios, créditos y derechos de propiedad incorporal; e) los vehículos; f) los derechos de garantía; g) las concesiones demaniales y administrativas.

3. Salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, los bienes y derechos que constituyan el patrimonio de la fundación se evaluarán al precio de adquisición, que deberá ser amortizado anualmente en proporción al tiempo que hayan de utilizarse y a la disminución que sufran por su uso o disfrute.

4. Los títulos que se coticen en Bolsa figurarán a tipo no superior a la cotización oficial media en el último trimestre del ejercicio económico.

5. Los créditos figurarán por su importe nominal, a no ser que hubiera disminuido la solvencia del deudor o las posibilidades de su cobro, en cuyo caso se tendrá en cuenta el valor probable de realización.

Art. 40. 1. Constituyen ingresos ordinarios de las fundaciones los frutos, rentas y productos de su patrimonio y, en su caso, el rendimiento de las actividades industriales o mercantiles que desarrollen y las contraprestaciones de los servicios que presten.

2. Son gastos corrientes las remuneraciones de personal, compra de bienes y servicios y las transferencias corrientes.

3. Los presupuestos se aprobarán nivelados, no excediendo la previsión de gastos corrientes de los ingresos ordinarios.

4. Los gastos de inversión o de reparaciones o mejoras extraordinarios podrán financiarse con los sobrantes de liquidación de presupuestos anteriores o con ingresos procedentes de ventas de elementos patrimoniales, subvenciones públicas, donativos particulares y operaciones de crédito.

Art. 41. Los presupuestos se presentarán con una estructura funcional, determinando los objetivos que se prevean alcanzar, las actividades precisas para su consecución y la cuantificación de los recursos financieros precisos.

Art. 42. 1. La liquidación del estado de ingresos expresará separadamente cada grupo de éstos, diferenciando los ordinarios de los extraordinarios según las categorías establecidas respectivamente en los apartados 1 y 4 del artículo 40.

2. Igualmente se distinguirán los gastos corrientes y los de inversión o reparación o mejoras extraordinarias.

LEY 1/1982, DE 3 DE MARZO, DE FUNDACIONES PRIVADAS

Artículo 13

1. Cada año el patronato formulará un inventario-balance, cerrado el treinta y uno de diciembre, que refleje con claridad y exactitud la situación patrimonial de la fundación en aquella fecha, y una memoria de las actividades realizadas durante el año y de la gestión económica del patrimonio, suficiente para hacer conocer y justificar el cumplimiento

de las finalidades fundacionales y de los preceptos legales. También practicará la liquidación del presupuesto de ingresos y de gastos del año anterior y formulará el correspondiente al ejercicio actual.

2. Los mencionados documentos deben ser depositados en el Registro de Fundaciones dentro de los tres meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio.

3. Los registros y los comprobantes de contabilidad que deben llevar las fundaciones serán aquellos que, de acuerdo con el volumen de su patrimonio y la naturaleza de sus actividades, basten para garantizar la veracidad de los datos contenidos en los documentos mencionados en el párrafo 1. En cualquier caso, deben ajustarse a las normas de la contabilidad general española y a las exigencias de la legislación fiscal que les sean aplicables.

DECRETO 160/1982, DE 27 DE MAYO, POR EL QUE SE APRUEBA LA INSTRUCCION PARA LA ORGANIZACION Y FUNCIONAMIENTO DEL PROTECTORADO DE LA GENERALIDAD SOBRE LAS FUNDACIONES PRIVADAS DE CATALUÑA

VIII. DEL CONTROL

31. *Presupuestos.*—El presupuesto anual especificará los ingresos y gastos, separando los primeros, por razón de su procedencia, en grupos uniformes de idéntica naturaleza y consignando aparte los ingresos extraordinarios. En cuanto a los gastos, deberán separarse los producidos por las actividades que realice directamente la fundación de aquellos que consistan en ayudas a otras personas o entidades y de los gastos generales no imputables a ninguna actividad específica, sino al conjunto de la actuación de la fundación.

Los gastos extraordinarios serán objeto de un presupuesto extraordinario que comprenderá los ingresos que se le apliquen.

Las notas contenidas en el anexo I pueden servir de orientación a las fundaciones.

32. *Liquidación de los presupuestos.*—La liquidación de los presupuestos se hará atribuyendo a cada partida del presupuesto que se liquida los ingresos o gastos habidos realmente durante el año y las diferencias resultantes. Cuando estas diferencias sean significativas, deberán consignarse sus causas.

33. *Inventario Balance*.—A los efectos del artículo 13.1 de la Ley, se considerará suficiente la entrega del inventario balance anual exigido a las fundaciones por el Impuesto sobre las Sociedades, sin perjuicio del derecho del Protectorado para solicitar aclaraciones o el detalle de algunas cuentas.

En cualquier caso, las fundaciones podrán confeccionar el balance siguiendo las indicaciones que se señalan en el anexo II o de cualquier otra forma que cumpla las disposiciones del artículo 13 de la Ley.

34. *Memoria anual*.—La memoria de las actividades y de la gestión económica contendrá separadamente los siguientes capítulos:

a) Modificaciones habidas en los bienes inmovilizados afectos directamente al cumplimiento de las finalidades fundacionales y razones que las han motivado. Si se hubiera tenido que solicitar la autorización del Protectorado, bastará referirse al expediente correspondiente, pero se hará constar el estado en que se encuentre el cumplimiento de la resolución.

b) Modificaciones habidas en los bienes inmovilizados destinados a la producción de renta, con la misma observación del párrafo anterior.

c) Actividades propias realizadas durante el año en lo que no resulte suficientemente detallado en la liquidación del presupuesto.

d) Ayudas a instituciones y personas, con la misma salvedad del párrafo anterior.

e) Cambios en los componentes del Patronato.

f) Cualquier otra cuestión que dé a conocer y justifique el cumplimiento de las finalidades fundacionales y de los preceptos legales, único y exclusivo objeto de la memoria, de acuerdo con la Ley.

En la memoria podrán suprimirse aquellos capítulos en los cuales no se haya producido ninguno de los actos referidos, declarándolo así.

35. *Registros contables*.—Cada fundación puede adoptar el sistema de contabilidad y la forma de registrar los movimientos contables que crea oportunos, siempre que basten para garantizar la veracidad de los datos contenidos en el inventario balance y en la liquidación del presupuesto y se ajusten a las exigencias del Plan General de Contabilidad español y a) que se establezca para las fundaciones, cuando se decreta su obligatoriedad.

Se entenderá que han sido cumplidos los requisitos de la Ley si los registros de contabilidad son los exigidos por las disposiciones fiscales que les sean aplicables.

Todas las fundaciones deberán llevar un libro u otro registro de inventarios que se abrirá con el contenido de la carta fundacional según el

artículo 8.d de la Ley. En dicho libro se consignará anualmente el inventario cerrado el día final del ejercicio económico.

36. *Comprobantes de contabilidad.*—Cada asiento de los registros de contabilidad deberá justificarse con los documentos normalmente aceptados en la práctica mercantil. La fundación deberá conservar esta documentación, durante el plazo señalado por las leyes, a disposición del Protectorado, el cual podrá pedirle su exhibición.

37. *Habilitación de libros y registros contables.*—Los libros y demás registros contables que haya de llevar la fundación deberán ser habilitados en la forma señalada en las leyes. Bastará la habilitación obtenida a efectos fiscales, pero podrá ser solicitada también la del Protectorado.

Las mismas normas registrarán para el libro de actas del Patronato.

38. *Ejercicio económico.*—Normalmente ha de cerrarse el 31 de diciembre de cada año. Pero, excepcionalmente, al objeto de simplificar la tarea administrativa, aquellas fundaciones que tengan autorizada otra fecha de cierre del ejercicio a efectos del Impuesto sobre las Sociedades podrán adoptarlo comunicándolo al Protectorado.

39. *Reserva de información.*—El contenido de los documentos y expedientes de la Unidad de Control tiene carácter reservado y no podrá ser comunicado ni manifestado, en todo o en parte, salvo su utilización a efectos estadísticos en tratamiento global que no ponga al descubierto la atribución de las cuentas y cifras contables a una fundación determinada.

40. *Archivo de la documentación económica.*—La Unidad de Control archivará los documentos de cada fundación exigidos por el artículo 13 de la Ley, comenzando por el inventario inicial extraído de la carta fundacional y el presupuesto para el primer ejercicio económico, que deberá haberse presentado juntamente con aquélla al solicitar la inscripción de la fundación, los cuales serán facilitados por la Unidad de Registro.

A continuación se archivarán los expedientes tramitados en los ejercicios de las competencias de la Unidad.

ANEXO I

Sistematización de los presupuestos

La confección del presupuesto y su posterior liquidación debe incluir los siguientes capítulos:

A) **Ingresos.** Se detallarán, según la fuente, las rentas brutas que se crea que han de producir las inversiones durante el año. Además se consignarán los otros ingresos, tales como donativos y subvenciones, si se han recibido para aplicar su importe a la realización directa de las fi-

nalidades fundacionales. El remanente de ejercicios anteriores deberá hacerse constar también como ingreso en el presupuesto, excepto cuando se haya acordado capitalizarlo.

B) A fin de obtener la cantidad total disponible para gastar, del total de los ingresos brutos deberán deducirse los gastos necesarios para obtenerlos; entre ellos, el Impuesto sobre las Sociedades que corresponda.

C) Gastos Generales. En este capítulo se incluirán todos aquellos gastos que no puedan ser imputados directamente a una actividad determinada, detallados por conceptos.

D) Actividades fundacionales. Han de consignarse en dos apartados distintos:

1. Actividades propias.
2. Subvenciones y ayudas.

En cada una de las actividades propias deberán incluirse los ingresos que produzcan, en su caso, y los gastos específicos. La diferencia será el déficit o superávit previsto para cada una.

En el apartado de subvenciones y ayudas debe constar el nombre de la persona o entidad beneficiaria de cada una.

E) El presupuesto debe estar equilibrado, o sea, que las salidas deben ser iguales a las entradas. El porcentaje de los ingresos que permite el apartado 2 del artículo 5 de la Ley, podrá destinarse a incrementar el fondo fundacional.

F) Las fundaciones deberán confeccionar un presupuesto extraordinario cuando aprueben proyectos que impliquen gastos extraordinarios. Estos presupuestos también habrán de ser equilibrados mediante una suma de ingresos equivalente.

G) En la liquidación del presupuesto, debe hacerse constar el superávit o déficit del ejercicio y precisar su destino.

ANEXO II

Contenido del inventario balance

1. El inventario balance debe reflejar, cuando menos, las partidas y epígrafes siguientes, siempre que presenten saldo deudor o acreedor:

En el activo:

A) El inmovilizado material: tiene que constar separadamente el valor de los bienes inmovilizados destinados directamente al cumplimiento de las finalidades fundacionales y el de aquellos destinados a la producción de rentas.

En cada uno de estos grupos debe detallarse el valor de los terrenos, de los edificios, de las instalaciones, de los elementos de transporte, del mobiliario y de los otros inmovilizados materiales.

- B) El inmovilizado inmaterial.
- C) Las inmovilizaciones en curso.
- D) Las inversiones financieras permanentes, con separación del valor de las acciones cotizadas oficialmente, de las no cotizadas, de los valores de renta fija y de los préstamos o depósitos bancarios a medio y largo plazo.
- E) Los gastos amortizables.
- F) Las existencias, con el detalle del valor de los bienes destinados a la venta y el de los materiales de consumo propio.
- G) Los créditos y derechos, mostrando separadamente los procedentes de prestaciones de servicios y los otros créditos frente a terceros.
- H) La Tesorería. Debe detallar el importe metálico que existe en caja, la moneda extranjera y las cuentas corrientes y de ahorro en bancos y otras instituciones de crédito.
- I) Los resultados negativos (déficits) pendientes de saneamiento.

En el pasivo:

A) Los fondos propios, separando:

- El fondo fundacional (dotación inicial y ampliaciones posteriores).
- Las cuentas de actualización del activo que autoricen las leyes fiscales.

B) El pasivo exigible, que muestre separadamente:

- Los préstamos recibidos y las demás deudas a medio y largo plazo.
- Los acreedores a corto plazo.

C) El superávit del ejercicio, antes de decidir su destino.

2. Deberán figurar también por separado las amortizaciones acumuladas y las provisiones de carácter compensador de los elementos, partidas y epígrafes del activo.

3. Cada una de las partidas se valorará siguiendo los criterios contables generalmente admitidos, en particular los que establece la legislación fiscal o el Plan General de Contabilidad. Por tratarse de entidades sin finalidad lucrativa, conviene ser cautos en las revalorizaciones del activo, sin perjuicio de aprovechar las posibilidades legales de poner los valores al nivel de mercado, al objeto de evitar la incidencia fiscal de las plusvalías para el caso de una posible enajenación futura.

DECRETO 37/1987, DE 29 DE ENERO, POR EL QUE SE APRUEBA LA INSTRUCCION PARA LA ORGANIZACION Y EL FUNCIONAMIENTO DEL PROTECTORADO DE LA GENERALIDAD SOBRE LAS FUNDACIONES PRIVADAS DE CATALUÑA

31. Presupuestos.

El presupuesto de cada ejercicio contendrá, separadamente, los siguientes capítulos, en su caso:

a) Las rentas u otros ingresos corrientes que espera obtener la Fundación de la realización directa de actividades fundacionales y los gastos necesarios que comporten las citadas actividades, separando ambos en grupos uniformes de la misma naturaleza.

b) Las rentas brutas que producirán los bienes fructíferos no destinados a la realización directa de las finalidades fundacionales y los gastos necesarios para su obtención, así como los demás ingresos corrientes consistentes en subvenciones y donativos de terceros que no hayan de ser capitalizados, separando cada uno de ellos en grupos uniformes de la misma naturaleza.

c) Los gastos generales, es decir, aquellos que no puedan imputarse directamente a una actividad determinada.

d) Las cantidades que se destinarán a la realización de las actividades fundacionales en forma de ayudas, premios, etc.

Las inversiones en bienes inmovilizados, excepto las que se hagan en sustitución de inmovilizados fructíferos preexistentes, regulados en el artículo 4.2 de la Ley, han de ser objeto de un presupuesto extraordinario, en el que se detallarán el coste, los recursos necesarios para cubrirlo y los diversos ejercicios a que correspondan, si procediera.

32. Liquidación de los presupuestos.

La liquidación de los presupuestos se hará atribuyendo, a cada partida del presupuesto que se liquida, los ingresos o los gastos realmente habidos durante el año y las diferencias que de ello resulten. Cuando estas diferencias sean significativas deberán aducirse las causas.

Deberá determinarse, dentro de los preceptos de la Ley, el destino del superávit o déficit que resulte.

33. Libros y criterios contables.

Todas las fundaciones deberán llevar un libro o algún otro registro de inventarios y balances que se abrirá con el contenido de la carta fundacional según el artículo 8.4 de la Ley.

Anualmente, se consignará el inventario y el balance cerrado el día final del ejercicio económico, y la liquidación del presupuesto. Además,

llevará aquellos otros libros que sean necesarios en función de la dimensión y volumen de operaciones de la Fundación.

Las anotaciones se efectuarán de conformidad con los principios de contabilidad generalmente admitidos, que basten para garantizar la fiel imagen del balance de situación al cierre del ejercicio y de la liquidación del presupuesto.

Se entiende que se reúnen estos requisitos si la Fundación adapta todas sus anotaciones contables a:

a) Las normas del Plan General de Contabilidad aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero (Rep. Leg. 625 y N. Dicc. 7008), o las de sus adaptaciones sectoriales o a las normas que puedan, en el futuro, sustituir aquél.

b) Las disposiciones fiscales que le sean aplicables en materia del Impuesto sobre Sociedades.

34. Comprobantes de contabilidad.

Cada asiento en los registros de contabilidad debe ampararse en los documentos que son normalmente aceptados en la práctica mercantil. La Fundación tendrá que conservar esta documentación durante el plazo señalado por las leyes a disposición del Protectorado, que podrá pedir su exhibición.

35. Habilitación de libros y registros contables.

Los libros y demás registros contables que haya de llevar la Fundación deberán estar encuadernados y foliados y tendrán que ser habilitados, antes de su utilización, en la forma señalada por las leyes.

También será válida la realización de asientos y anotaciones por procedimientos informáticos u otros adecuados que, después, deberán ser encuadernados correlativamente para formar los libros obligatorios, que tendrán que ser legalizados antes de que transcurran seis meses de la fecha de cierre del ejercicio.

Bastará la habilitación obtenida a efectos fiscales, pero podrá ser solicitada también del Protectorado.

36. Libro de actas.

Para conocimiento del Protectorado en el cumplimiento de sus funciones y a los restantes efectos legales, las actas de las reuniones del Patronato y demás órganos de gobierno, autorizadas en la forma que establecen los Estatutos, se insertarán en un libro de actas, que deberá ser habilitado del mismo modo regulado en el párrafo primero del número anterior para los libros de contabilidad.

37. Memoria Anual.

La memoria de las actividades y de la gestión económica contendrá separadamente los siguientes capítulos:

a) Descripción y detalle de las modificaciones habidas en los bienes inmovilizados afectos directamente al cumplimiento de las finalidades fundacionales y razones que las han motivado. Si hubiera sido preciso pedir la autorización del Protectorado, bastará referirse al correspondiente expediente, pero se hará constar el estado en que se halle el cumplimiento de la resolución.

b) Descripción y detalle de las modificaciones en los bienes inmovilizados destinados a la producción de rentas, con la misma observación del párrafo anterior.

c) Descripción y detalle de las modificaciones habidas en los recursos financieros propios y ajenos, y razones que las han motivado.

d) Descripción y detalle de los pasivos contingentes.

e) Actividades propias desarrolladas durante el año en aquello que no resulte suficientemente detallado en la liquidación del presupuesto.

f) Actividades de ayuda a instituciones y personas, con la misma excepción del párrafo anterior.

g) Cambios de los componentes del Patronato, sin perjuicio de la notificación prevista en los puntos 15 y 16 de la presente Instrucción, en cumplimiento del artículo 10.1 de la Ley.

h) Cualquiera otra cuestión que dé a conocer y justifique el cumplimiento de las finalidades fundacionales y de los preceptos legales, único y exclusivo objeto de la memoria, de acuerdo con la Ley.

En la memoria podrán suprimirse aquellos capítulos en que no se haya producido ninguno de los actos referidos, pero será preciso declararlo así.

38. Modelos.

El Protectorado podrá facilitar modelos orientativos para la confección de los presupuestos y su liquidación, los inventarios, los balances y la memoria anual.

39. Reserva de información.

El contenido de los documentos y expedientes de la Unidad de Control tiene carácter reservado y no podrá ser comunicado ni manifestado en todo o en parte, excepto para su utilización a efectos estadísticos en tratamiento global, que no ponga al descubierto la atribución de las cuentas y las cifras contables a una determinada Fundación.

40. Archivo de la documentación económica.

La Unidad de Control archivará los documentos de cada Fundación, exigidos por el artículo 13 de la Ley, comenzando por el inventario inicial extraído de la carta fundacional y el presupuesto para la primera anualidad de actividad, que deberá presentarse junto con aquélla al pedir la inscripción de la fundación y que les facilitará la Unidad de Registro.

Seguidamente, se archivarán los expedientes tramitados en el ejercicio de las competencias de la Unidad.

LEY 7/1983, DE 22 DE JUNIO, DE REGIMEN DE LAS FUNDACIONES DE INTERES GALLEGO

Art. 21. 1. La actividad contable de las Fundaciones debe ajustarse a las normas de contabilidad general española y a las exigencias de la legislación fiscal que, en uno y otro caso, les sean aplicables. Los registros y comprobantes de contabilidad serán aquellos que, de acuerdo con el volumen de su patrimonio y la naturaleza de sus actividades, basten para garantizar la veracidad de los datos contenidos en sus inventarios y presupuestos.

2. Cada año, el órgano de gobierno de la Fundación formulará un inventario-balance cerrado al 31 de diciembre, que refleje con claridad y exactitud la situación patrimonial de la entidad en aquella fecha, y una memoria de las actividades realizadas durante el año y de la gestión económica del patrimonio, suficiente para conocer y justificar el cumplimiento de la finalidad fundacional y de los preceptos legales de aplicación. Asimismo, practicará la liquidación del presupuesto de ingresos y de gastos del año anterior y formulará el correspondiente al ejercicio siguiente. El plazo para la elaboración de estos documentos y para su presentación al Protectorado será de seis meses a contar desde la fecha del ejercicio.

DECRETO 193/1984, DE 6 DE SEPTIEMBRE, SOBRE EL REGLAMENTO DE ORGANIZACION Y FUNCIONAMIENTO DEL PROTECTORADO DE LAS FUNDACIONES DE INTERES GALLEGO

CAPITULO IV

Contabilidad y presupuestos de las fundaciones

Artículo 26. 1. La actividad contable de las fundaciones debe ajustarse a las normas de contabilidad general española y a las exigencias de la legislación fiscal que, en uno y otro caso, le sean aplicables. Los registros y comprobantes de contabilidad serán aquellos que, de acuerdo con

el volumen de su patrimonio y la naturaleza de sus actividades, basten para garantizar la veracidad de los datos contenidos en sus inventarios y presupuestos.

2. En todo caso, las fundaciones deberán llevar el libro de inventarios y balances, el libro de presupuestos, el diario y el libro de actas, los cuales deberán ser previamente autorizados mediante el sellado de todos los folios y una diligencia en la que conste el número de ellos.

3. Podrán asimismo llevar los libros que estimen convenientes, según el sistema de contabilidad adoptado.

Artículo 27. 1. El libro de inventarios y balances se abrirá con el inventario de los bienes que constituyen la dotación inicial de la fundación, y en él se anotarán las altas y bajas de los bienes patrimoniales y los balances de situación al cierre de cada ejercicio económico.

2. El libro de presupuestos se abrirá con el presupuesto ordinario; en él se anotarán seguidamente la liquidación del mismo y los sucesivos presupuestos ordinarios y extraordinarios y sus liquidaciones.

Artículo 28. Los asientos de los libros diario y de actas se practicarán con arreglo a lo previsto en el Código de Comercio.

Artículo 29. El ejercicio económico será anual y coincidirá con el año natural, salvo que los estatutos determinen otra cosa respecto a las fechas de iniciación y cierre.

Artículo 30. 1. Las fundaciones confeccionarán para cada ejercicio económico un presupuesto ordinario. En él se recogerán los ingresos y los gastos corrientes. En los ingresos se comprenderán cuantos perciba la institución por cualquier concepto. En los gastos se mencionarán por separado los gastos generales.

2. Los gastos generales o de administración, en los que estará incluida la cantidad a satisfacer en concepto de tasas parafiscales, no podrán exceder del 10 por 100 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 por 100.

3. Las fundaciones deberán destinar los excedentes de ingresos a incrementar su capital.

Artículo 31. Las inversiones de primer establecimiento y las reparaciones o mejoras extraordinarias de los bienes e instalaciones de la fundación sólo podrán llevarse a cabo de acuerdo con el presupuesto extraordinario que se confeccionará al efecto.

Artículo 32. 1. Los presupuestos de las fundaciones, tanto ordinarios como extraordinarios, serán siempre nivelados, no excediendo nunca las previsiones de los gastos de las de los ingresos.

2. Los presupuestos ordinarios se presentarán al Protectorado en el plazo máximo de seis meses a contar desde la fecha del cierre del ejercicio económico.

Artículo 33. Las liquidaciones de los presupuestos ordinarios expresarán:

a) En la parte relativa a los ingresos: 1.º) los obtenidos por las fuentes de ingreso ordinarias; 2.º) las cantidades ingresadas por circunstancias y operaciones extraordinarias; 3.º) los fondos que se hayan reservado para una aplicación específica; 4.º) los ingresos que se obtengan por la enajenación o liquidación de elementos patrimoniales que constituyeran reservas tácitas.

b) En la parte relativa a los gastos: 1.º) el detalle de los gastos generales o de administración; 2.º) el detalle de los gastos propios de los fines fundacionales; 3.º) el detalle de los gastos o quebrantos extraordinarios.

Artículo 34. 1. Los presupuestos extraordinarios comprenderán como gastos, además de los conceptos que lo determinen, lo que originen las operaciones financieras que, en su caso, se lleven a cabo para nivelarlos. En los ingresos se consignarán los sobrantes de las liquidaciones de los presupuestos ordinarios, los procedentes de ventas de elementos patrimoniales, las subvenciones públicas, los donativos particulares y las operaciones de crédito que se realicen.

2. Las fundaciones que se propongan nivelar un presupuesto extraordinario con operaciones de crédito deberán tener en cuenta lo previsto en el artículo 24.

3. Con arreglo a lo previsto en la Ley de Galicia 7/1983, de 22 de junio, de Régimen de fundaciones de interés gallego, las fundaciones habrán de recabar del Protectorado la aprobación de sus presupuestos extraordinarios. A tal efecto deberán solicitarla, acompañando a la petición los estudios técnicos y económicos que hayan servido de base al acuerdo de la realización de las inversiones, reparaciones o mejoras determinantes del presupuesto de que se trate. También deberán mencionar el plazo en el cual se llevarán a cabo los trabajos correspondientes y se practicará la liquidación de dichos presupuestos extraordinarios.

4. Las liquidaciones de los presupuestos extraordinarios serán confeccionadas en forma análoga a lo previsto en el artículo anterior.

Artículo 35. La contabilidad deberá cerrarse a 31 de diciembre de cada año, mediante un balance que reflejará, con claridad y exactitud, la situación patrimonial de la fundación.

Artículo 36. 1. Dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio económico la fundación confeccionará la liquidación del presupuesto

ordinario y el balance correspondiente al ejercicio anterior, así como de una memoria de las actividades realizadas durante el año de la gestión económica del patrimonio, suficiente para que de su lectura pueda obtenerse una representación exacta del cumplimiento de la finalidad fundacional y de la situación patrimonial de la entidad. En la memoria se especificarán también los cambios producidos en la inversión del patrimonio fundacional y en la composición de los órganos de gobierno y dirección de la fundación.

2. La fundación remitirá al Protectorado, antes del día 1 de julio de cada año, dos ejemplares del presupuesto ordinario del año anterior, de su liquidación, del balance y de la memoria, debidamente firmados y acompañados de una certificación que acredite que tales documentos son fiel reflejo de los libros de contabilidad.

Artículo 37. Cuando se hayan concluido los trabajos y operaciones previstos en el artículo 34 y se haya confeccionado la liquidación del correspondiente presupuesto extraordinario, la fundación aprobará ésta y la remitirá al Protectorado juntamente con una memoria que explique las vicisitudes de la ejecución y financiación de las obras y los trabajos de que se trate.

LEY 11/1991, DE 8 DE NOVIEMBRE, DE REFORMA DE LA LEY 7/1983, DE 22 DE JUNIO, DE REGIMEN DE LAS FUNDACIONES DE INTERES GALLEGO

En el articulado de la Ley no se establece qué período temporal comprende el ejercicio económico de las fundaciones, por lo que en este campo se ajustarán a las normas contables y financieras españolas. Según las mismas, el ejercicio económico no tiene por qué coincidir necesariamente con el año natural, aunque lo normal es que así lo haga. Sin embargo, se debe introducir en la Ley esta posibilidad, permitiendo que la fecha del cierre del ejercicio no coincida con el 31 de diciembre, por lo que la fecha de cierre del inventario-balance que han de realizar las fundaciones tampoco tiene que ser el 31 de diciembre siempre.

Los presupuestos en la actualidad se presentan, en algunos casos, cuando ya está muy avanzada su liquidación, en los seis primeros meses del ejercicio económico, a pesar de que los presupuestos, por su carácter de previsión, se han de realizar antes de comenzar el ejercicio económico de que se trate, introduciendo ahora la obligatoriedad de presentarlos

ante el protectorado para su aprobación previa, entendiéndose que si no los presentan en ese plazo quedará prorrogado el presupuesto del año anterior. Asimismo, se regulan expresamente las causas por las que únicamente dichos presupuestos pueden ser rechazados.

DECRETO 248/1992, DE 18 DE JUNIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL
REGLAMENTO DE ORGANIZACION Y FUNCIONAMIENTO DEL
PROTECTORADO DE LAS FUNDACIONES DE INTERES GALLEGO

CAPITULO V

Contabilidad y presupuestos

Artículo 24.º Ejercicio económico.

El ejercicio económico de las fundaciones será anual, pudiendo coincidir o no con el año natural.

Salvo que los estatutos determinen otra cosa, o la fundación tenga autorizada otra fecha de cierre a efectos del impuesto sobre sociedades y así lo hubiese comunicado al Protectorado, se entenderá que el ejercicio fundacional termina el 31 de diciembre de cada año.

Artículo 25.º Libros y documentación.

1. Sin perjuicio de ajustarse a las normas de contabilidad general y a las establecidas por la legislación fiscal que en uno y otro caso les sean aplicables a las fundaciones, gozarán éstas de libertad para llevar su contabilidad en la forma que estimen conveniente, siempre que refleje con claridad y exactitud la situación de la fundación y el desarrollo de sus actividades.

2. A los efectos del ejercicio del Protectorado, será en todo caso necesario la formulación y llevanza de los siguientes libros y documentación:

- a) Inventario-balance.
- b) Memoria.
- c) Presupuestos y su liquidación.
- d) Libro diario.
- e) Libro de actas.

Los libros citados en este apartado, caso de que no lo hubieran sido por otro organismo oficial, deberán de ser diligenciados por el Protectorado.

3. Un ejemplar del inventario-balance, la memoria anual y la liquidación del presupuesto del año precedente, se enviarán anualmente al Protectorado por el órgano de gobierno de la fundación, dentro del plazo de seis meses siguientes a la fecha del cierre del ejercicio, acompañados de certificación expresiva de que los mismos son fiel reflejo de la contabilidad.

4. Los libros, incluidos los auxiliares que llevare la fundación, así como los registros y comprobantes de los asientos contables, serán conservados por el patronato al menos durante un plazo de seis años, y se pondrán a disposición del Protectorado cuando éste lo interese.

5. El contenido de todos los libros y documentos citados tiene carácter reservado, salvo su utilización para la obtención de datos estadísticos globales, así como en orden a la facilitación de los datos de actividades de la memoria que procedan de conformidad con lo previsto en el artículo 16 de este reglamento.

Artículo 26.º Inventario-balance.

1. Concluido el ejercicio económico se formulará por el órgano de gobierno el inventario-balance anual, de forma que refleje con claridad y exactitud la situación patrimonial de la fundación a la fecha del cierre del mismo.

Dicho inventario-balance podrá limitarse a lo exigido a efectos del impuesto sobre sociedades, en cuyo caso se entenderá cumplida la remisión al Protectorado, con la entrega a éste de una copia de la declaración fiscal correspondiente.

2. El libro de inventarios y balances se abrirá con el inventario valorado de los bienes que constituyen la dotación inicial de la fundación, y en él se harán constar posteriormente los balances de situación al cierre de cada ejercicio económico.

Artículo 27.º Memoria.

La memoria anual será lo suficientemente explícita para permitir el conocimiento y justificación del cumplimiento de la finalidad fundacional y de la normativa aplicable, debiendo reflejar:

1) La gestión económica del patrimonio, a cuyo efecto expresará las modificaciones habidas en los bienes del inmovilizado, con separación entre los destinados o no con carácter permanente al cumplimiento directo de los fines de la fundación y, respecto de los últimos, incluyendo la venta de valores en los mercados oficiales, precisando aquellos que hubiesen sido objeto de reinversión en otros bienes de la misma naturaleza que los anteriores.

Deberán de expresarse también los actos de gravamen de bienes, operaciones de crédito concertadas y las actividades económicas directa-

mente desarrolladas por la fundación, así como las autorizaciones solicitadas al Protectorado y las concedidas por éste.

2) Las actividades realizadas durante el año, con sucinta referencia a las condiciones en que se efectuaren.

3) Cambios en los componentes de los órganos de gobierno y dirección de la fundación, así como su suspensión y remoción.

4) Cualesquiera otras circunstancias relevantes relativas al cumplimiento de sus fines.

Artículo 28.º Presupuesto ordinario.

1. Antes de iniciarse cada ejercicio económico, el órgano de gobierno de la fundación aprobará y remitirá al Protectorado el presupuesto de ingresos y gastos correspondientes a dicho ejercicio, que no podrá ser presentado con déficit.

Cumplido el deber de presentación, la fundación podrá llevar a cabo, bajo su responsabilidad, la ejecución de sus actividades de acuerdo con el presupuesto remitido, pero el Protectorado, en el plazo de un mes contado a partir de su recepción, significará al patronato las infracciones de los estatutos o de la normativa aplicable que hubiese observado en el mismo. En tal caso y únicamente respecto de las partidas en que se observare la infracción, quedará suspendida la ejecución del presupuesto hasta que se resuelva la incidencia.

Respecto de las partidas objeto de la incidencia, y mientras ésta no se resuelva, así como cuando no se presentasen los presupuestos en el plazo establecido, se entenderán prorrogados por doceavas partes los del ejercicio anterior.

2. En la confección del presupuesto podrán seguirse los mismos criterios del Plan General de Contabilidad o cualesquiera otros generalmente aceptados, siempre que, al menos:

a) En el capítulo de ingresos se detallen las distintas fuentes de los mismos, incluyendo, en su caso, los donativos y subvenciones que se reciban para su aplicación a las actividades de la fundación dentro del ejercicio, así como el resultado de ejercicios anteriores, si el órgano de gobierno hubiese acordado aplicarlo a los fines ordinarios.

b) En el capítulo de gastos se separen los de distinta naturaleza, entre ellos los gastos generales, que se detallarán por conceptos. Se entenderán por gastos generales los que no puedan ser directamente imputados a una actividad determinada.

3. A los efectos de determinar las rentas e ingresos de la fundación a que se refiere el artículo 7.5 de la ley, de los ingresos brutos se deduci-

rán los gastos necesarios para la obtención de los mismos, entre ellos los tributos y amortizaciones.

Dentro del porcentaje de las rentas e ingresos que deben destinarse a la realización de la finalidad fundacional, se incluirán los gastos generales que razonablemente exija el desarrollo de tales fines.

4. La liquidación del presupuesto ordinario debe realizarse también con la debida separación, tanto en el origen de los distintos ingresos, como en el detalle de los diferentes gastos, siguiendo los mismos criterios utilizados en la confección del presupuesto de cuya liquidación se trata.

Artículo 29.º Presupuesto extraordinario.

1. El patronato de la fundación deberá confeccionar un presupuesto extraordinario, cuando trate de llevar a cabo actuaciones excepcionales, no incluidas en el presupuesto ordinario que requieran su aprobación por el Protectorado.

Los presupuestos extraordinarios habrán de ser nivelados, figurando en ellos una suma de ingresos equivalente a la de los gastos extraordinarios que contengan.

2. Los presupuestos extraordinarios podrán tener una duración distinta del año natural, pero deberán liquidarse, como máximo, a la fecha de cierre del ejercicio económico en curso al momento de aprobarse aquél, a partir de cuya fecha las actuaciones que motivasen su confección y hubiesen quedado pendientes, deberán de incluirse en los presupuestos ordinarios de años sucesivos.

La aprobación del Protectorado habrá de solicitarse por el patronato acompañando los correspondientes estudios técnicos y económicos que le sirvan de base; plazo de duración de las actuaciones previstas y una memoria que explique las vicisitudes de la ejecución y financiación de las actividades presupuestadas.

La fundación podrá iniciar las actuaciones previstas en el presupuesto extraordinario, si el Protectorado no le hubiese comunicado ninguna observación en contrario en el plazo de los quince días naturales siguientes al de la presentación de la solicitud.

3. Su liquidación se efectuará en los mismos plazos y en forma análoga a la prevista para la liquidación del presupuesto ordinario.

SUMARIO

	<u>Pág.</u>
PROLOGO	7
INTRODUCCION	9
CAPITULO I: LA FUNDACION COMO MANIFESTACION JURIDICO-ECONOMICA	
I.1. Introducción	15
I.2. Regulación jurídica de las Entidades no lucrativas. El caso español	17
I.2.1. Mutuas y Cooperativas	20
I.3. Concepto de Fundación	22
I.4. Antecedentes históricos	29
I.4.1. En el Derecho Romano	29
I.4.2. En el Derecho desde la Edad Media a la época de las codificaciones	30
I.4.3. Derecho Comparado	32
I.4.3.1. Fundaciones en Francia	32
I.4.3.2. Fundaciones en Alemania	34
I.4.3.3. Fundaciones en los Países Bajos	34
I.4.3.4. Fundaciones en el Reino Unido	35
I.4.3.5. Fundaciones en Estados Unidos	36
I.5. La Fundación en el Derecho español	38
I.5.1. El caso español. Evolución histórico-jurídica de las Fundaciones	38
I.5.2. Las Fundaciones en la Constitución de 1978 y en los Estatutos de Autonomía	48
I.6. Valoración y examen de los problemas que sugiere la legislación vigente	61
I.6.1. Necesidad de una Ley de Fundaciones	61
I.6.2. Reflexiones en torno a la nueva Ley	62

CAPITULO II: LA GESTION ECONOMICO-FINANCIERA

II.1. Evolución y panorama actual de las Fundaciones en España	71
II.1.1. Limitaciones en el análisis y estudio de las Fundaciones	71
II.2. Consideraciones económicas y patrimoniales de las Fundaciones	90
II.3. Criterios contables	97
II.3.1. Rendición de cuentas	97
II.3.1.1. Fundaciones de Beneficencia	98
II.3.1.2. La Rendición de cuentas en las Fundaciones Laborales	138
II.3.1.3. La Rendición de cuentas en las Entidades Benéfico-Constructoras	138
II.3.1.4. La Rendición de cuentas en las Fundaciones Docentes y Culturales	139
II.3.2. Rendición de cuentas. Normativa Autonómica	146
II.3.2.1. La Rendición de cuentas en las fundaciones catalanas	146
II.3.2.2. Evaluación de la rendición de cuentas en las fundaciones catalanas	149
II.3.2.3. La Rendición de cuentas en las fundaciones gallegas	155
II.3.3. Reflexiones en torno a la Contabilidad de las fundaciones. Bases para un nuevo modelo	158

CAPITULO III: LA FISCALIDAD DE LAS FUNDACIONES ESPAÑOLAS

III.1. La fiscalidad en España	177
III.1.1. Consideraciones iniciales	177
III.1.2. Situación actual en el régimen tributario de las Fundaciones	177
III.2. Propuesta sobre incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general	183

CAPITULO IV: EL CONTROL EXTERNO DE LAS FUNDACIONES

IV.1. El papel de las Fundaciones en una sociedad moderna	191
IV.2. El control de las Fundaciones	192

	Pag.
IV.2.1. Consideraciones iniciales	192
IV.2.2. Auditorías externas en Fundaciones	193
IV.2.2.1. Auditorías de cumplimiento o legalidad	193
IV.2.2.2. Auditorías financieras	194
IV.2.2.3. Auditorías de economía y eficiencia	199
IV.2.2.4. Auditorías de eficacia	199
IV.2.2.5. Auditorías completas	199
IV.3. Secuencia en el procedimiento de auditoría	199
IV.3.1. Introducción	201
IV.3.2. Normas de auditoría	201
IV.3.2.1. Normas técnicas de carácter general	202
IV.3.2.2. Normas técnicas sobre ejecución del trabajo	209
IV.3.2.3. Normas técnicas sobre informes	211
IV.3.3. Conclusiones	211
IV.3.3.1. Esquema de razonamiento	213
IV.3.3.2. Comentarios finales	215
CAPITULO V: CONCLUSIONES	223
CAPITULO VI: BIBLIOGRAFIA	247
CAPITULO VII: ANEXO LEGISLATIVO	247



Colección
TESIS Y PRAXIS

Fundación ONCE