

# **La información financiera de las fundaciones. Consideraciones y propuestas**

**VALENTÍ PICH ROSELL**

Presidente del Consejo General de Colegios de Economistas de España (CGCEE)

**MARCOS ANTÓN RENART**

Universidad de Murcia y ECIF-CGCEE

Fecha de recepción: 10/03/12

Fecha de aceptación: 2/05/12

## **RESUMEN**

Las entidades sin ánimo de lucro en general y, en particular, las fundaciones tienen un peso creciente en la economía. En este trabajo se analiza su situación actual en relación con la información financiera y se formulan propuestas para mejorar su transparencia. Estas propuestas inciden en tres ejes: contabilidad, depósito de cuentas y auditoría.

## **PALABRAS CLAVE**

Economistas, fundaciones, transparencia, contabilidad, depósito cuentas, auditoría.

## **ABSTRACT**

The non for profit organizations in general and, in particular, the foundations have an increasing weight in the economy. This work analyses the present situation in relation to the financial information and makes proposals to improve their transparency. These proposals affect three axes: accounting, publicity of accounts and audit.

## KEYWORDS

Economists, foundations, transparency, accounting, publicity, auditing.

---

## 1. Introducción

Este trabajo presenta los aspectos principales de un estudio<sup>53</sup> sobre la información financiera de las fundaciones en España.

En España existen alrededor de 9.000 fundaciones en activo, experimentando una evolución creciente en los últimos años (incremento del 22,48% del 2006 al 2009) y situándose como uno de los países europeos con mayor número de fundaciones (a nivel europeo existen aproximadamente unas 110.000).

Teniendo en cuenta el tratamiento fiscal especial favorable del que gozan las fundaciones y otro tipo de ventajas que presentan estas organizaciones es fundamental el objetivo de transparencia. Ya en 2009, una encuesta realizada entre los miembros de *Expertos en Contabilidad e Información Financiera* (ECIF-CGCEE) ponía de manifiesto que el 75% de los encuestados respondieron afirmativamente a la pregunta de si las fundaciones debían ser más transparentes.

¿Cómo lograr dicha mayor transparencia y la claridad deseada? Los tres pilares fundamentales son: contabilidad, depósito de cuentas y auditoría.

En este trabajo, además de exponer el estado de la cuestión, se proponen recomendaciones para mejorar la situación actual. Para ello, se ha dividido en varios apartados que abordan qué son las fundaciones; su financiación; la información financiera y régimen fiscal, para concluir con una serie de conclusiones y recomendaciones.

---

53. El estudio ha sido realizado por iniciativa del Consejo Consultivo del ECIF-CGCEE, formado por el presidente del CGCEE, ex presidentes del ICAC, economistas de empresa, Universidad, y con representantes de diversas administraciones públicas.

Nuestro agradecimiento a los miembros del CGCEE que han colaborado en dicho estudio y, en particular, a Sara Argüello Martínez y a Rubén Gimeno Frechel, por su implicación en el mismo. Más información en [www.ecif.eu](http://www.ecif.eu).

## **2. ¿Qué son las fundaciones?**

Según establece el artículo 2, de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, las fundaciones son 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. Las fundaciones se rigen por la voluntad del fundador, por sus Estatutos y, en todo caso, por la Ley. Recordamos que el derecho de fundación está reconocido en el artículo 34 de la Constitución Española.

A nivel estatal, las fundaciones se rigen por la Ley 50/2002, si bien la mayoría de las Comunidades Autónomas tienen su propia Ley, como Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Castilla y León, Cataluña, Galicia, Islas Baleares, La Rioja, Madrid, Navarra, País Vasco y la Comunidad Valenciana.

Las fundaciones, según indica el artículo 3 de dicha Ley, deberán perseguir fines de interés general, como pueden ser, entre otros, la defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, y de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.

Las fundaciones deben beneficiar a colectividades genéricas de personas. Tendrán esta consideración los colectivos de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares.

En ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones al fundador o a los patronos, a sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, o a sus parientes hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general.

## **3. Financiación de las fundaciones**

El artículo 19 de la Ley 50/2002, regula la composición, administración y disposición del patrimonio de la fundación, que está formado por

*«todos los bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica que integren la dotación, así como por aquellos que adquiriera la fundación con posterioridad a su constitución, se afecten o no a la dotación.»* La administración y disposición del patrimonio corresponderá al Patronato en la forma establecida en los Estatutos y con sujeción a lo dispuesto en la citada Ley.

En relación con la financiación, los ingresos de la fundación podrán provenir de:

- Los rendimientos de su patrimonio propio.
- Las aportaciones privadas: donaciones, herencias y legados.
- Las aportaciones públicas: cuya representación más frecuente se encuentra en la concesión de subvenciones públicas.
- Ingresos por actividades propias (edición y venta de libros, prestación de servicios, etc.).

A pesar de que la concesión de subvenciones sea «inestable» debido a que está sujeta a circunstancias tales como que la economía atraviese un buen momento, no tengan lugar cambios políticos, etc., es un hecho el que se trata de uno de los mecanismos de financiación de mayor relevancia para las fundaciones. A modo de ejemplo, se pueden citar diversos tipos de subvenciones a fundaciones:

- Subvenciones a las fundaciones por la realización de actividades en el ámbito de la Justicia<sup>54</sup>.
- Subvenciones a asociaciones, fundaciones y cooperativas sin ánimo de lucro para la financiación de actuaciones de educación y sensibilización ambiental<sup>55</sup>.
- Ayudas y subvenciones de la Junta de Andalucía a las Fundaciones para diversos fines<sup>56</sup>.

Las fundaciones, sobre todo aquellas cuyo patrimonio se compone en un amplio porcentaje de ayudas (de entidades tanto públicas como privadas), deben realizar una gestión óptima de los recursos para evitar que sus fines fundacionales se vean perjudicados y se pierda su propia razón de ser. Es por esto que algunas fundaciones, aunque pocas ciertamente, se some-

54. [www2.mjusticia.es/cs/Satellite/es/1200666550200/Tramite\\_C/1215326644302/Detalle.html](http://www2.mjusticia.es/cs/Satellite/es/1200666550200/Tramite_C/1215326644302/Detalle.html)

55. [www.iustel.com/v2/diario\\_del\\_derecho/noticia.asp?ref\\_iustel=1031508](http://www.iustel.com/v2/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1031508)

56. [www.juntadeandalucia.es/temas/entidades/fundaciones/ayudas.html](http://www.juntadeandalucia.es/temas/entidades/fundaciones/ayudas.html)

ten a ciertos mecanismos de control<sup>57</sup>. Rey y Álvarez (2011:47) ponen de manifiesto «*la coexistencia de diversos modelos de financiación vinculados a la etapa del ciclo de vida en que se encuentra cada fundación, a su tamaño y a su área de actividad*», señalando que el 58,5% de las fundaciones cuenta con subvenciones públicas.

#### 4. La información financiera en las fundaciones

En relación con las obligaciones contables, de auditoría y plan de actuación de las fundaciones de ámbito estatal es de aplicación el artículo 25 de la Ley 50/2002 que señala:

1. *Las fundaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas. Para ello llevarán necesariamente un Libro Diario y un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales.*
2. *El Presidente, o la persona que conforme a los Estatutos de la fundación, o al acuerdo adoptado por sus órganos de gobierno corresponda, formulará las cuentas anuales, que deberán ser aprobadas en el plazo máximo de seis meses desde el cierre del ejercicio por el Patronato de la fundación.*

*Las cuentas anuales, que comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria<sup>58</sup>, forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.*

*La memoria, además de completar, ampliar y comentar la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados, incluirá las actividades fundacionales, los cambios en sus órganos de gobierno, dirección y representación, así como el grado de cumplimiento del plan de actuación, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de*

---

57. A modo de ejemplo, se puede citar la Fundación Kovacs que considera que «la transparencia favorece la eficiencia en la gestión». [www.kovacs.org/Fundacion/FinMecanismos.asp](http://www.kovacs.org/Fundacion/FinMecanismos.asp)

58. En este sentido, cabe recordar que las cuentas anuales, a partir del RD 1514/2007 de 16 de Noviembre, las conforman el Balance, Cuenta de Resultados, Memoria, Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y Estado de Flujos de Efectivo. En este sentido, el RD 1491/2011 de 24 de Octubre opta por un sistema donde la cuenta de resultados incluye, conjuntamente, al estado de cambios en el patrimonio neto y la memoria, a su vez incorpora al estado de flujos de efectivo.

*las distintas actuaciones realizadas, los convenios que, en su caso, se hayan llevado a cabo con otras entidades para estos fines, y el grado de cumplimiento de las reglas establecidas en el artículo 27 de la presente Ley.*

3. *Las fundaciones podrán formular sus cuentas anuales en los modelos abreviados cuando cumplan los requisitos establecidos al respecto para las sociedades mercantiles. La referencia al importe neto de la cifra anual de negocios, establecida en la legislación mercantil, se entenderá realizada al importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia más, si procede, la cifra de negocios de su actividad mercantil.*
4. *Reglamentariamente se desarrollará un modelo de llevanza simplificado de la contabilidad, que podrá ser aplicado por las fundaciones en las que, al cierre del ejercicio, se cumplan al menos dos de las siguientes circunstancias:*
  - a. *Que el total de las partidas del activo no supere 150.000 euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo de balance.*
  - b. *Que el importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia, más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil, sea inferior a 150.000 euros.*
  - c. *Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 5.*
5. *Existe obligación de someter a auditoría externa las cuentas anuales de todas las fundaciones en las que, a fecha de cierre del ejercicio, concurren al menos dos de las circunstancias siguientes:*
  - a. *Que el total de las partidas del activo supere 2.400.000 euros.*
  - b. *Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea superior a 2.400.000 euros.*
  - c. *Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.*

*La auditoría se contratará y realizará de acuerdo con lo previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas<sup>59</sup>, disponiendo los auditores de un plazo mínimo de un mes, a partir del momento en que les fueran entregadas las cuentas anuales formuladas, para realizar el informe de auditoría. El régimen de nom-*

---

59. Actualmente en vigor el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

*bramiento y revocación de los auditores se establecerá reglamentariamente.*

6. *En relación con las circunstancias señaladas en los apartados 3, 4 y 5 anteriores, éstas se aplicarán teniendo en cuenta lo siguiente: Cuando una fundación, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las citadas circunstancias, o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.*
7. *Las cuentas anuales se aprobarán por el Patronato de la fundación y se presentarán al Protectorado dentro de los diez días hábiles siguientes a su aprobación. En su caso, se acompañarán del informe de auditoría. El Protectorado, una vez examinadas y comprobada su adecuación formal a la normativa vigente, procederá a depositarlas en el Registro de Fundaciones. Cualquier persona podrá obtener información de los documentos depositados.*
8. *El Patronato elaborará y remitirá al Protectorado, en los últimos tres meses de cada ejercicio, un plan de actuación, en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente.*
9. *Cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio, debiendo formular cuentas anuales consolidadas cuando la fundación se encuentre en cualquiera de los supuestos allí previstos para la sociedad dominante.*

*En cualquier caso, se deberá incorporar información detallada en un apartado específico de la memoria, indicando los distintos elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil.*

Recientemente, se aprobó el Real Decreto 1491/2011 de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos, que es de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y a las asociaciones declaradas de utilidad pública. En particular, afecta a las fundaciones que integran el sector público fundacional. Tal vez sería conveniente una mayor regulación que conduzca a una mayor homogeneización de la información a elaborar y suministrar por todas las fundaciones a los agentes externos, lo cual permitiría una comparabilidad de las mismas y principalmente una mayor claridad.

Esto es, que todas las fundaciones, sin excepción, elaboren la información contable que actualmente estén obligadas a presentar en el Registro de Fundaciones, conforme al modelo contenido en el Real Decreto anterior-

mente citado. La homogeneización de la información presentada por las distintas fundaciones favorecería la comparabilidad de las mismas. Tampoco debemos olvidar el espíritu, entre otros, que subyace bajo el vigente Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007) en cuanto a facilitar más información de cara principalmente a los «inversores» (uno de los fines últimos de la contabilidad no es otro que el de ofrecer información que pueda resultar de utilidad para los agentes relacionados con el ente en cuestión, y que les permita tomar decisiones). Las fundaciones se han convertido en una materia de máximo interés y permanente actualidad. Prueba de ello es su creciente presencia en los medios de comunicación. Por ello, es conveniente aumentar la transparencia en la gestión y en la financiación de las fundaciones tanto para particulares como para empresas que puedan acceder de manera directa a las cuentas de las fundaciones, así como de los medios empleados para conseguirlos. En lo referente a la información que presentan las fundaciones al exterior, refiriéndonos principalmente a la económico-financiera, también sorprende la falta de información pública y el difícil acceso y, por tanto, la opacidad y la poca (y heterogénea) información mostrada por las fundaciones en sus respectivas web.

Las fundaciones presentan sus cuentas en el Registro de Fundaciones. Si queremos garantizar la publicidad y transparencia de las cuentas anuales de las fundaciones entendemos que ayudaría/facilitaría un acceso público a todos datos económico-financieros depositados en los protectorados y en el Registro de Fundaciones, y también, el obligar al depósito de cuentas en los Registros Mercantiles. Nuestro argumento: el coste de depósito es reducido, las sociedades mercantiles están obligadas. De acuerdo con la base de datos SABI (Bureau van Dijk Electronic Publishing e Informa) que incluye las cuentas depositadas en el Registro Mercantil por entidades, en 2010 habían depositado cuentas:

- 138.011 Sociedades anónimas
- 1.135.797 Sociedades limitadas
- 245 Sociedades colectivas
- 111 Sociedades comanditarias
- 7.541 Sociedades cooperativas
- 5.256 Otros tipos de entidades entre las que se incluyen las asociaciones y las fundaciones. De éstas, 137 tienen en su denominación la palabra fundación (número que asciende a 176 fundaciones en 2009. Datos sobre fundaciones consultados marzo 2011)
- 1.286.961 Total

Por tanto, hay fundaciones que presentan sus cuentas en el Registro Mercantil y si bien éstas suponen un porcentaje bajo en comparación con el total de fundaciones (lo que puede generar problemas de transparencia en el conjunto del sector) nos lleva a preguntarnos ¿por qué una fundación que no tiene obligación de presentar sus cuentas anuales en el Registro Mercantil deposita allí sus cuentas? En nuestra opinión: mostrar transparencia. Depositar tendría un pequeño coste que entendemos no debiera suponer una dificultad insalvable y, por tanto, esta no es la clave de la cuestión.

Finalmente, está el tema de la auditoría de cuentas. Para las fundaciones sujetas a la Ley 50/2002, estamos hablando de unos límites de total de activo superior a 2.400.000 €; volumen anual de ingresos por actividad propia, cifra de negocios de su actividad mercantil superior a 2.400.000 € y número medio de trabajadores superior a 50. ¿Debiéramos bajar estos límites legales? Ello implicaría ampliar la obligatoriedad de auditoría. Además, como antes señalamos, la presentación de las cuentas en un Registro no es suficiente para dar una mayor garantía sobre la fiabilidad de la información. En cambio, la auditoría de cuentas sí dará lugar a esa mayor fiabilidad del contenido de las mismas. Y ello, sería positivo, para cualquier agente externo.

Por otro lado, del RD 1491/2011, de 24 de Octubre (BOE 24 de Noviembre), podemos destacar, en cuanto al Plan de Actuación de las entidades sin fines lucrativos, «se elaborará obligatoriamente por las fundaciones de competencia estatal» (art. 4) ajustándose al modelo contenido en dicho Real Decreto.

El artículo 5 dispone que en todo lo no modificado específicamente por las normas de adaptación incluidas en el anexo 1 del RD 1491/2011, será de aplicación el Plan General de Contabilidad 2007 y Plan General de Contabilidad de las Pymes (R.D 1514/2007 y RD 1515, de 16 de Noviembre), así como las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Por último, cabe destacar también los límites contenidos en el artículo 6 que dispone cómo *«podrán aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES todas las entidades sin fines lucrativos, cualquiera que sea su forma jurídica, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes: a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros. b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los cinco millones setecientos mil euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la entidad por la actividad propia»*

y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil. c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta».

## 5. Régimen fiscal de las fundaciones

Las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública, las federaciones deportivas y, en ciertos aspectos, las fundaciones religiosas, la iglesia católica, otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como también, entre otras, la Cruz Roja, se encuentran todas ellas afectadas por un régimen fiscal especial, regulado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Como norma general, las fundaciones y entidades asimiladas que persigan unos fines de interés general<sup>60</sup> y que destinen al menos el 70% de las rentas e ingresos al cumplimiento de los fines de interés general, que la Ley ha determinado y que pretende proteger, podrán acogerse a un régimen especial.

Además, se exige que estén inscritas en el Registro o Protectorado correspondiente, que cumplan las obligaciones contables previstas en el Plan General de Contabilidad, específico para este tipo de entidades, que rindan cuentas al organismo o protectorado correspondiente y que elaboren anualmente una memoria económica atendiendo a un esquema prefijado.

Seguidamente, resumimos en qué consiste este régimen fiscal especial. En referencia al Impuesto sobre Sociedades, frente a una tributación general de las entidades mercantiles del 30%, o en algunos supuestos del 25-20%, las fundaciones no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades

---

60. Ley 49/2002, de 23 de diciembre. Artículo 3. *Requisitos de las entidades sin fines lucrativos.*

Las entidades a que se refiere el artículo anterior, que cumplan los siguientes requisitos, serán consideradas, a efectos de esta Ley como entidades sin fines lucrativos.

1.º Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, lo de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.

por las rentas que provengan de las actividades de interés general, y gozarán de un tipo de gravamen reducido, del 10%, para el resto de rentas que se consideren que no provengan de actividades de interés general. Es un hecho cierto que nuestra normativa en materia de fundaciones discrimina positivamente a estas entidades respecto de las entidades mercantiles, o del resto de entidades sin ánimo de lucro. También está prevista una exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para este tipo de entidades. Nos advierte la normativa que, de no cumplirse los requisitos exigidos para acogerse al régimen especial, la entidad vendrá obligada a ingresar la totalidad de las cuotas que se hubieran podido producir en el ejercicio correspondiente.

En lo que se refiere a los impuestos locales, es decir, aquellos que son legislados y gestionados por nuestros ayuntamientos atendiendo a la potestad legislativa prevista en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales está prevista una exención del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles de los que sean titulares las fundaciones, siempre que desarrollen actividades económicas «protegidas». También se encuentran exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas las actividades de interés general propias de las fundaciones. Posiblemente, en muchos casos, el efecto de esta medida ha perdido eficacia por la exención, ya general para todas las entidades mercantiles cuando se factura menos de un millón de euros. Por último, no tributan por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, por las cantidades devengadas por este impuesto que corresponda a la fundación y entidad asimilada.

Una vez realizada la breve aproximación al régimen fiscal propio de las entidades, hay que detenernos en cómo la normativa fiscal trata a las personas físicas y entidades que realizan donativos, donaciones o aportaciones a las primeras. Hasta ahora hemos dicho cómo tributan los *inputs* en las fundaciones, y ahora nos detendremos en los *outputs* de terceros con destino a las fundaciones, en cómo éstos afectan a las personas que los realizan.

Así, entre otros, los donativos y donaciones dinerarios de bienes o derechos, que realicen las personas físicas, serán deducibles de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hasta el límite que la normativa prevé. Asimismo, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán deducirse de la cuota del impuesto dentro de los límites previstos por la normativa.

Para completar el régimen fiscal de las personas físicas y jurídicas derivado de los donativos, donaciones y aportaciones que realicen a las fundaciones, está prevista una exención por el «beneficio patrimonial» que

emerja a éstos al realizar aquéllas, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades. Es decir, cuando una persona física o jurídica dona un bien inmueble a una fundación puede aflorar una plusvalía por la diferencia de valor que existe entre el precio de adquisición y el de donación. También está prevista una exención en el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana con los incrementos que se pongan de manifiesto en la transmisión de terrenos.

Una vez nos hemos aproximado al «Régimen fiscal especial para las Fundaciones y entidades asimiladas» y al «Régimen fiscal de los donativos, donaciones y aportaciones a estas entidades», siguiendo la denominación empleada por la Ley de tratamiento fiscal de estas entidades, describiremos el régimen fiscal de otras formas de mecenazgo. Así, la Ley prevé los llamados «Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general», «Gastos en actividades de interés general» y «Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público».

Se entenderán por convenios de colaboración empresarial los compromisos, por escrito, de las fundaciones y entidades asimiladas, a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades, a cambio de una ayuda económica de éste.

Por el contrario, se entenderá por gastos en actividades de interés general los que se realicen directamente por las personas físicas y jurídicas para los fines definidos como de interés general. Serán deducibles estos gastos en la base imponible de sus impuestos directos –Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades–, pero serán incompatibles con los demás incentivos fiscales previstos para las fundaciones y entidades asimiladas. Sin duda, ante un tratamiento tan abierto y novedoso, se trata de un aspecto que requerirá de nuestra atención.

Por último, se entenderá por «programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público», cuando a través de ley se califiquen como acontecimientos de excepcional protección, disponiendo de un régimen fiscal específico y diferenciado.

## 6. Conclusiones

De lo expuesto se pueden extraer diversas conclusiones:

- La eclosión del número de fundaciones en España en los últimos años, y que la sitúa entre los primeros países europeos en número de fundaciones.

- Su marco legal depende en muchos casos de las Comunidades Autónomas.
- La legislación contable es dispersa ya que las Comunidades Autónomas tienen potestad para regular la contabilidad y los sistemas de rendición de cuentas de las fundaciones.
- La mayoría de las fundaciones ofrecen una escasa información financiera de carácter público en internet.
- Las fundaciones no están obligadas a depositar sus cuentas en el Registro Mercantil. La búsqueda realizada de cuántas fundaciones depositan sus cuentas anuales actualmente en España nos ha mostrado que tan sólo un 1% aproximadamente de las fundaciones españolas depositan anualmente sus cuentas anuales en los registros mercantiles.
- Las normas de adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad de entidades no lucrativas al Nuevo Plan General de Contabilidad y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, contenidas en el Real Decreto 1491/2011, serán de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública y, en particular, a las fundaciones del sector público estatal que integran el sector público fundacional.
- De acuerdo con la regulación actual muy pocas fundaciones someten sus cuentas a auditoría externa, lo cual no contribuye a la fiabilidad, comparabilidad y transparencia.
- Las fundaciones tienen un tratamiento fiscal especial si se acogen al régimen establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de *Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*, en los Impuestos de Sociedades, estando exentas asimismo en el IBI, ITPAJD e incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. No obstante, no tienen per se un tratamiento especial en el IVA (salvo determinadas operaciones exentas).

Aunque se ha producido una eclosión en el número de entidades creadas en los últimos años, existe un sentimiento generalizado de que el número aún es muy reducido. La realidad es más compleja, las causas o los motivos que impulsan a las personas físicas y entidades a constituir o promover fundaciones son de contenido diverso donde los aspectos formales, los aspectos legales, los relacionados con la imagen pública y otros, pueden y de hecho tienen, en la mayoría de las veces, un peso específico significativamente mayor que las motivaciones de contenido fiscal, lo cual no invalida necesariamente la primera afirmación que hemos realizado.

De acuerdo con lo expuesto se formulan varias recomendaciones a los legisladores para mejorar los aspectos contables y de auditoría de las fundaciones:

- Las fundaciones deberían mostrar públicamente su información económico-financiera. Por ello, sería conveniente una regulación que conduzca a una mayor homogeneización de la información a elaborar y suministrar por todas las fundaciones a los agentes externos, lo cual permitiría una comparabilidad de las mismas y principalmente una mayor transparencia.
- Establecer sistemas que garanticen la publicidad y transparencia de todas las cuentas de las fundaciones: podría lograrse por dos vías, garantizar un acceso más fácil y rápido a los datos depositados en los protectorados u obligar a éstos al depósito de cuentas en los Registros Mercantiles.
- Recomendar a las Comunidades Autónomas que al establecer sus normas contables y de información financiera adopten los principios contables, normas de valoración, modelos de cuentas y definiciones del Plan General de Contabilidad y de su adaptación sectorial a las entidades sin ánimo de lucro.
- Estimamos conveniente someter a revisión los actuales límites de auditoría de cuentas a las fundaciones y reducir dichos límites con objeto de realizar un uso más intensivo de la auditoría de cuentas. Esta propuesta favorecería la aproximación de los ciudadanos a las Fundaciones, aumentando su confianza y haciéndoles partícipes de su actuación y cumplimiento de sus fines fundacionales.

Estas medidas pueden contribuir a involucrar en mayor medida a los ciudadanos y a que éstos apoyen a esta figura tan útil y de tanto arraigo en nuestro país.

## Referencias bibliográficas

- ÁLVAREZ, L.I. Y SANZO PÉREZ, M.J. (2009) «Imagen y arraigo de las fundaciones en la sociedad actual. Problemáticas y oportunidades de futuro para el sector», *CIRIEC. España: Revista de economía pública, social y cooperativa*, 64.
- BALAS, M. (2008) «El reto de la Comunicación en el Tercer Sector No lucrativo», *Revista Española del Tercer Sector*, 8, enero-abril.

- Decreto 14/2009, de 21 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Interés Gallego.
- Decreto 184/1996, de 18 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico del Boletín Oficial de Canarias (D184/1996).
- Decreto 276/1995, de 19 de diciembre, de la Diputación General de Aragón.
- Decreto 34/1998, de 18 de junio, el que crea y regula el Registro de Fundaciones Docentes y Culturales de Interés General del Principado de Asturias, modificado por Decreto 12/2000.
- Decreto 61/2007 de 18 de mayo, de regulación del Registro Único de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears y de organización del ejercicio del protectorado.
- Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.
- GONZÁLEZ DÍAZ, B., GARCÍA FERNÁNDEZ, R. Y LÓPEZ DÍAZ, A. (2011) «Estudio empírico sobre la auditoría de las fundaciones públicas estatales para el período 2001-2007», *CIRIEC. España: Revista de economía pública, social y cooperativa*, 71.
- Ley 50/2002 de 26 de diciembre, de fundaciones.
- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Ley10/2005, de 31 de mayo, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
- Ley 1/2007, de 12 de febrero, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de La Rioja.
- Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid.
- Ley Foral de Navarra 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las Fundaciones y de las actividades de Patrocinio.
- Ley del Parlamento Vasco 12/1994, de 17 de junio de 1994, de Fundaciones.
- Ley 8/1998 de 9 de diciembre, de fundaciones de la Comunidad Valenciana.
- Ley 13/2002, de 15 de julio, de Fundaciones de Castilla y León.
- Ley 4/2008, de 24 de abril, del libro tercero del Código civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas.
- MARCUELLO SERVÓS, C. (coord.) (2010): *Directorio de Fundaciones. Aragón 2009*. Grupo de Estudios Sociales y Económicos del Tercer Sector (GESES), Universidad de Zaragoza, Zaragoza.
- Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

RÚA ALONSO DE CORRALES, E. Y GONZÁLEZ, M. (2007) «Análisis de la eficiencia en la gestión de las fundaciones: una propuesta metodológica», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 57, pp. 117-149.

SERRANO CHAMORRO, M.ªE. (2010) *Las Fundaciones: dotación y patrimonio*, Aranzadi Cívitas, Madrid.

ZURIAGA GIMÉNEZ, I. (2009) *El Buen gobierno de las Fundaciones*, Fundación Etnor, Valencia.