

**CONSULTA PÚBLICA PREVIA SOBRE UN PROYECTO DE ORDEN
MINISTERIAL QUE REGULE EL ALCANCE DE LA REVISIÓN FORMAL Y
MATERIAL DE LAS CUENTAS ANUALES Y DE LOS PLANES DE
ACTUACIÓN QUE DEBE COMPROBAR EL PROTECTORADO DE
FUNDACIONES DE COMPETENCIA ESTATAL**

PROPUESTAS DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES (AEF)

23 de diciembre de 2020

**I. Revisión formal y material: distinción legal y rango de la norma
que se pretende aprobar.**

La legislación de fundaciones atribuye al Protectorado una serie funciones en relación con la revisión de las cuentas anuales y del plan de actuación.

Algunas de estas funciones se enuncian genéricamente al atribuir al Protectorado la competencia de ***“verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a los fines fundacionales”*** (art. 35.1 LF). Facultad que se completa autorizando al Protectorado para pedir, *“a su costa, un informe pericial sobre los extremos que considere necesario aclarar, solicitar al patronato la información que resulte necesaria, así como realizar actuaciones de comprobación en la sede fundacional, previa conformidad del patronato”* (art. 46 RF).

Otras son más específicas y se refieren a la obligación de las fundaciones de rendir cuentas, atribuyendo al Protectorado la facultad de ***“conocer y***

examinar el plan de actuación y las cuentas anuales, incluidos, en su caso, los informes de auditoría” (art. 46 RF).

Estas obligaciones de rendición de cuentas se recogen, en esencia, en los artículos 25 LF y 28 RF, que se expresan en los siguientes términos:

Artículo 25 LF:

“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”.*

Artículo 28 RF:

*“5. El protectorado **examinará las cuentas** y, en su caso, el informe de auditoría **y comprobará su adecuación formal a la normativa vigente.** Si en dicho examen se apreciase**n errores o defectos formales**, el protectorado lo notificará al patronato para que proceda a su subsanación en el plazo que le señale, no inferior a 10 días. Si el patronato no atendiera dicho requerimiento, el protectorado, **a la vista de las circunstancias concurrentes, podrá ejercer las acciones que le confiere el artículo 35.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones** (acción de responsabilidad).*

*6. Una vez comprobada la adecuación formal a la normativa vigente de los documentos examinados, el protectorado procederá a **depositarlos** en el Registro de fundaciones de competencia estatal, todo ello **sin perjuicio de***

las comprobaciones materiales que, dentro del plazo de cuatro años desde la presentación, pueda realizar en el ejercicio de sus funciones. Si, como consecuencia de dichas comprobaciones materiales, el protectorado apreciara cualquier incumplimiento de la normativa aplicable, incorporará a las cuentas depositadas en el citado registro las observaciones que considere oportunas, sin perjuicio del posible ejercicio de las acciones que le confiere el artículo 35.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre de Fundaciones.

7. Anualmente, el protectorado **remitirá al Ministerio de Economía y Hacienda las relaciones nominales de las fundaciones que han cumplido debidamente con la obligación de presentar las cuentas anuales y de aquellas que han incumplido dicha obligación o que no han atendido los requerimientos del protectorado destinados al cumplimiento de la obligación de presentar las citadas cuentas”.**

Como se señala en el texto de la consulta, la Ley de Fundaciones apenas distingue entre la revisión formal y material de las cuentas anuales. Menciona la revisión formal de las cuentas anuales sin indicar cuál es su alcance y apenas desarrolla en qué consisten esas facultades genéricas del Protectorado de verificar la aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines fundacionales y en qué consiste una solicitud adicional de información en caso de discrepancia.

Es el Reglamento de Fundaciones el que desarrolla, algo más, y tampoco de forma completa, esa facultad del Protectorado, e introduce el concepto de “revisión” material, a saber: informe pericial, comprobaciones materiales y actuaciones de comprobación en la sede fundacional e incorporación de observaciones a las cuentas depositadas.

A pesar de la falta de desarrollo, es claro que las competencias de **revisión material** implicarían una serie de actuaciones que afectarían, sin demasiadas

dudas, a derechos y obligaciones tanto de la Administración, el Protectorado, como de los administrados, las fundaciones y sus patronos, por lo que no pueden en ningún caso desarrollarse a través de una orden ministerial. Lo impiden el principio de legalidad, la jerarquía normativa y la imposibilidad de limitar administrativamente derechos constitucionales.

Además de lo anterior, deben tenerse en cuenta dos consideraciones más. La primera es que en el breve espacio de tiempo disponible no ha sido posible hacer un análisis transversal y acabado del número de normas con rango de ley, orgánica u ordinaria, que podrían verse afectadas por algunos de los contenidos de la eventual Orden ministerial que pudiera afectar a algunos de los aspectos que implica la revisión material. Este es un análisis imprescindible, exigido además por la legislación de procedimiento administrativo, para conocer el marco legal que habilita o limita las posibilidades de la eventual Orden ministerial.

En segundo lugar, y tan importante como los aspectos jurídico formales hasta aquí resumidos, está el grave riesgo de incurrir en una responsabilidad patrimonial del Protectorado, como consecuencia del funcionamiento del servicio, si se entra en terreno competencial de otras administraciones públicas u otros órganos administrativos sin título para ello y, más riesgo aún, tomando decisiones que potencialmente puedan producir un daño directo a las fundaciones eventualmente sujetas a tales actuaciones, por ejemplo, daños reputacionales que resulten de actuaciones erróneas o posteriormente revocadas, o daños patrimoniales derivados del impedimento del desarrollo de operaciones que afecten a la libre gestión de la fundación e impidan el cumplimiento de los fines de esta.

II. Contenido deseable de la futura Orden Ministerial: la revisión formal.

De acuerdo con lo anterior, una futura Orden Ministerial como la que se plantea debería, a juicio de esta asociación, limitarse al desarrollo de los requisitos y alcance de la revisión formal de las cuentas anuales.

Como se ha señalado, la ley y su reglamento no concretan tampoco en qué consiste dicha revisión formal. No obstante, dado que esta revisión formal puede asemejarse a la que realizan los registros mercantiles respecto de la revisión, para su depósito, de las cuentas anuales de las sociedades, pueden apuntarse algunos de los siguientes aspectos: revisión de la solicitud de presentación y depósito, certificado de acuerdo del patronato conforme a los requisitos establecidos en el reglamento o identificación de los ejemplares de los documentos que integran las cuentas anuales de acuerdo con la legislación contable y el RF.

Desde nuestro punto de vista, la revisión formal no alcanza, en ningún caso, a la revisión de los siguientes aspectos que se apuntan en el documento de la consulta: coherencia entre las actividades realizadas y los fines fundacionales; cumplimentación correcta de la nota de la memoria referida a las actividades realizadas; o cumplimentación correcta de la nota de la memoria referida a la aplicación de los elementos patrimoniales a los fines propios de la fundación.

Estas subsanaciones que se solicitan habitualmente por parte del Protectorado en la fase de revisión formal de las cuentas anuales, no son meras cuestiones de “cumplimentación”, sino que suponen la aplicación de criterios interpretativos del Protectorado sobre el alcance de algunas obligaciones de las fundaciones en la aplicación de los recursos. En realidad, la revisión de estos aspectos citados no se limita a la realización de una

revisión “formal” sino que implica un juicio sobre la realidad material de la actividad y de la aplicación de los recursos a la misma por la fundación.

Asimismo, consideramos que otra de las razones por las que conviene limitar a lo estrictamente formal esta fase de revisión es que de ello depende el depósito de las cuentas anuales y, por tanto, su publicidad frente a terceros, esencial para la seguridad del tráfico jurídico y de quienes se relacionan con la fundación, incluidos sus beneficiarios.

Estrechamente ligada a la revisión formal de las cuentas anuales se encuentra la forma de presentación de las cuentas anuales en la actualidad, a través de la aplicación informática que el Protectorado ha habilitado para su formulación. Si la fundación formula primero sus cuentas anuales fuera de la aplicación y las audita, y luego las traspasa a la aplicación, dado que la aplicación NO sigue estrictamente el contenido de los modelos de cuentas anuales establecidos por la normativa contable, la entidad tiene una especie de “dobles” cuentas anuales, las formuladas por la fundación y auditadas, y las que derivan de la aplicación informática. El auditor no reconoce las cuentas anuales que la fundación incluye en la aplicación, dado que no son las que ha auditado. Ello obliga, por tanto, a que el auditor siempre audite las cuentas anuales que salen de la aplicación bajo la denominación “borrador”, lo que es contrario a la regulación de auditoría de cuentas y a lo que muchos auditores se niegan, por entender que dicha información no es acorde con la requerida por la normativa contable. Este es uno de los aspectos que debería subsanarse en caso de que se vaya a abordar una Orden Ministerial que regule precisamente el alcance de la revisión formal de las cuentas anuales de las fundaciones.

Por último, si bien la presentación de las cuentas anuales es uno de los requisitos, también formal y no material, para el disfrute de los beneficios fiscales de la fundación de acuerdo con lo previsto en el artículo 3 de la *Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los*

Incentivos Fiscales al Mecenazgo, su depósito no constituye una precalificación sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para el disfrute dicho régimen fiscal ni mucho menos cierra o condiciona las facultades de revisión que corresponden a la Agencia Tributaria en lo que se refiere a la comprobación de esos requisitos para el disfrute de los beneficios fiscales. Y, como se ha dicho, no impide que el protectorado realice la revisión material de esas cuentas en el plazo de los cuatro años siguientes, período que se corresponde con el de la prescripción fiscal.

Lo contrario, esto es, la regulación, por exceso, de las comprobaciones que implican la revisión formal de las cuentas anuales, daría lugar, en caso de que se impidiera el depósito, a una limitación injustificada del derecho al disfrute de esos beneficios, sin perjuicio de los recursos que pudieran plantearse. Sin olvidar el coste reputacional, como se ha apuntado anteriormente, por falta de transparencia, que podría tener para las fundaciones.

En la propia consulta se apunta que la revisión formal corresponde en algunas normas autonómicas al registro de fundaciones y no al Protectorado. En efecto, esta asociación considera que la revisión formal de las cuentas anuales debería atribuirse al Registro de Fundaciones. Sin embargo, esta modificación sólo podría materializarse a través de una reforma legal.

III. Criterios interpretativos del protectorado relacionados con algunas comprobaciones.

A mayor abundamiento, debemos señalar que algunos de los aspectos que se apuntan en la consulta y que, como se ha dicho, forman parte, en todo caso, de la revisión material de las cuentas anuales a juicio de esta asociación, se contienen, junto a otros, en la guía básica para la elaboración

y presentación de las cuentas anuales y en la guía para la elaboración de la nota de la memoria contable “Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de administración”, publicadas por el Protectorado.

Todos estos aspectos conforman un *corpus interpretativo* del Protectorado que, como ha puesto de manifiesto en numerosas ocasiones la AEF, van más allá de lo dispuesto en la Ley de fundaciones y en su Reglamento, y que realmente no se relacionan con el alcance de las facultades de revisión formal o material de las cuentas por el Protectorado, sino con el alcance o con la función interpretativa que el Protectorado realiza respecto de las obligaciones de las fundaciones recogidas en la dichos textos legales.

Estos aspectos no deberían ser objeto de regulación en la futura Orden Ministerial por las razones expresadas, pero no queremos dejar mencionarlos con el objetivo de contribución a esta consulta pública, por la conexión que tienen con las cuestiones que se consultan. Todos estos criterios requieren una revisión para valorar si se trata de criterios meramente interpretativos o deberían recogerse a través de una reforma legal o reglamentaria:

- **Distinción entre actividades propias y mercantiles:** se pide definir actividades con “entidad suficiente”; no se consideran actividades propias algunas como la gestión y administración de la entidad, la concurrencia a convocatorias, o el diseño y mantenimiento de la página WEB. Se consideran actividades mercantiles algunas como la captación de fondos (sorteo, venta de loterías, eventos y galas benéficas, etc.), alquiler de inmuebles, comercialización de artículos, etc., discrepando, por ejemplo, en el caso de los alquileres, con lo que establece la Ley 49/2002 y afectando, con ello, a la conformación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, algo que corresponde a la administración tributaria. En muchos casos se diferencia entre actividad propia y mercantil atendiendo al “lucro” o a cierto margen de diferencia entre ingresos y gastos de una

actividad, algo subjetivo en numerosas ocasiones, que habría que cuantificar con criterios razonables.

- **Nota referida a las actividades:** contiene una serie de consideraciones o interpretaciones sobre cómo han de computarse los recursos humanos o los beneficiarios, teniendo en cuenta en este caso sólo los “directos”. En cuanto a los recursos económicos destinados no se contienen criterios sobre cómo han de repartirse los gastos comunes. La ley de fundaciones y su reglamento establecen un criterio poco clarificador. Se hace una relación de los gastos que no pueden ser imputados a las actividades a juicio del protectorado que deberían revisarse, entre ellos: gastos financieros, salvo excepciones; deterioro de inversiones financieras, pérdidas por venta inmovilizado, de créditos incobrables, etc; gastos de promoción y publicidad de la fundación; diferencias de cambio (negativas), con excepciones; impuesto sobre beneficios y otros tributos; devoluciones de ingresos que realmente no son gasto sino correcciones de ingresos; gastos del patronato; otros resultados; gastos en auditoria y similares, salvo que sea obligatorio.
- **Nota referida a la aplicación de los elementos patrimoniales a los fines propios de la entidad:** de nuevo, contiene una serie de criterios sobre lo dispuesto en la ley y en el reglamento, que por otra parte no son claros en todos los casos. Parte de la diferenciación entre actividades propias y mercantiles, pero no clarifica del todo la imputación de gastos a las distintas actividades (algo esencial para determinar qué se consideran “gastos a fines” y cuáles no). Se ocupa de las inversiones relacionadas con los fines fundacionales sin abordar qué sucede con las inversiones de naturaleza financiera e inmobiliaria, algunas de las cuales pueden estar relacionadas con los fines fundacionales y sobre todo contribuyen a los fines a través de sus rendimientos, cuando el reglamento de la ley (art.32.5) se refiere, de forma textual, a aquellas que “hayan contribuido al cumplimiento de los fines propios de la fundación especificados en sus

estatutos”, pudiéndose por tanto ser consideradas como inversión a fines. No se resuelve un problema importante como es el exceso de destino que podría ser acumulable para años posteriores dado que es un cumplimiento efectivo que se ha producido y que dejaría de computar por el hecho de haberse realizado previamente a la obtención del ingreso (además en el caso de que no fuera así no deberían computarse las inversiones amortizables como destino efectivo en el año de su adquisición, dado que por la cuantía de su importe supondría un exceso que no se consideraría como inversión a fines, debiéndose por tanto, en nuestra opinión, computarse por la amortización anual). No se contienen criterios para determinar los gastos de “administrar el patrimonio” al margen de los gastos de patronato.

- **Otras cuestiones relevantes:** en caso de que se solicite a la fundación que realice una subsanación, sería necesario delimitar si esta implica o no una reformulación de las cuentas anuales. Se trata de un aspecto que no está resuelto. El Protectorado exige generalmente que se subsanen determinados aspectos con la sola firma del presidente y del secretario. Si las cuentas anuales estuvieran auditadas, el auditor no reconoce los cambios, salvo que se hiciera una nueva auditoría o se revisara la anterior.
- **Cuestiones referentes al plan de actuación:** el Protectorado ha sentado el criterio a través de instrumentos como el manual, sobre el necesario equilibrio entre ingresos y gastos, algo que no exige la normativa y no se corresponde con la realidad fundacional en la que es muy habitual que las fundaciones presenten presupuestos deficitarios, sin que el Protectorado preste atención a los recursos propios de la fundación en cuestión y que están expresados a través de los “fondos propios” que figuran en el patrimonio neto de su balance contable. La legislación tampoco impide la generación de un superávit que podrá reflejarse por tanto en el plan de actuación, dado que la obligación de reinversión de las rentas se extiende a lo largo de cinco años. Tampoco es posible este equilibrio si se incluyen, por una parte, los gastos e inversiones, pero por otra solo los ingresos

contables o endeudamiento. Difícilmente se puede hablar de “equilibrio” con la definición actual que realiza el reglamento de fundaciones de “recursos económicos a emplear y a obtener”.

IV. Otras consideraciones de la AEF.

La Asociación Española de Fundaciones valora positivamente la utilización de los trámites de consulta y audiencia pública como instrumento de participación previo a la elaboración normativa. En particular, considera que los aspectos que se abordan en la consulta de referencia constituyen cuestiones clave para avanzar hacia la modernización del modelo de protectorado y la adecuación de la normativa vigente a la realidad actual del sector fundacional, así como incrementar la transparencia de la administración y del sector fundacional y su conocimiento por los beneficiarios y la sociedad.

Por ello, la AEF pone una vez más de manifiesto la trascendental importancia que, en el ámbito de las administraciones públicas, debería otorgarse a las funciones de protectorado y, por tanto, a la atribución de medios a este órgano, así como al Registro de Fundaciones.

Para la AEF, el protectorado y el registro único de fundaciones deberían atribuirse a un mismo Ministerio con competencias transversales, dados los distintos ámbitos en los que trabajan las fundaciones, dotando al protectorado de la independencia para el ejercicio de sus funciones y de los recursos materiales y humanos necesarios, que debería tener carácter colegiado y separar las funciones consultivas y supervisoras que, como se ha visto, se mezclan en ocasiones.

Abreviaturas:

- LF: Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

- RF: Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.