



Universidad
Politécnica
de Cartagena



FACULTAD DE
CIENCIAS DE LA
EMPRESA

**CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN FINES
LUCRATIVOS: INFORMACIÓN DEL DESTINO DE
RENTAS E INGRESOS EN EL SECTOR DE LAS
FUNDACIONES ESPAÑOLAS**

DAVID SÁNCHEZ MILÁN

CURSO 2018/2019

Director: Isidoro Guzmán Raja

Trabajo Fin de Grado para la obtención del título de Graduado en
Administración y Dirección de Empresas

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

ÍNDICE

Introducción.....	3
Capítulo 1: El sector no lucrativo	4
1.1. Definición y características del sector	4
1.2. La fundación dentro del sector no lucrativo	7
Capítulo 2: Legislación y contabilidad de las fundaciones	9
2.1. Ley de Fundaciones y Plan de Contabilidad Adaptado a las entidades sin fines lucrativos	9
Capítulo 3: Análisis del destino obligatorio de rentas e ingresos	11
3.1. Situación legislativa pretérita: Ley de fundaciones de 1994.....	11
3.2. Legislación vigente: Ley 50/2002 de fundaciones y Reglamento de 2005	14
3.2.1. Ajustes al resultado contable.....	15
3.2.1.1. Problemática de los ingresos no computables.....	16
3.2.1.2. Problemática de los gastos no deducibles.....	16
3.3. Información a facilitar en las cuentas anuales sobre el destino de rentas e ingresos ...	17
3.3.1. Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos.....	19
3.3.2. Recursos destinados al cumplimiento de fines.....	20
3.3.3. Gastos de administración.....	22
Capítulo 4: Examen de la aplicación de la normativa contable del destino de rentas e ingresos por el sector fundacional español.....	23
4.1. Introducción.....	23
4.2. Fundación Ramón Areces.....	24
4.3. Fundación Telefónica.....	27
4.4. Fundación Rafael del Pino.....	31
4.5. Fundación Amancio Ortega Gaona	34
4.6. Análisis de la Fundación Trinidad Alfonso Mocholí.....	38
Capítulo 5. Conclusiones finales	41
Bibliografía	43

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

Introducción

El presente trabajo aborda el estudio del sector no lucrativo desde el punto de vista legislativo de la normalización contable en España, prestando especial atención a la información a facilitar en la memoria de las cuentas anuales relativa a “Destino Obligatorio de Rentas e Ingresos”, con el fin de acotar los criterios para su elaboración a partir de los conceptos incluidos en el Plan de Contabilidad para las Entidades sin Fines Lucrativos publicado en 2013 (en adelante PCESFL 2013).

El sector no lucrativo es un sector específico cuyas entidades, como su propio nombre indica, tienen un carácter diferenciador respecto de las entidades mercantiles, al perseguir de forma exclusiva el cumplimiento de los fines para los cuales fueron creadas, sin que en ningún caso tengan finalidad lucrativa, pues antes, al contrario, están enfocadas a perseguir fines de carácter social, es decir, mejorar el bienestar social general.

Tras el obligado análisis sucinto del sector mencionado, se aborda una disección de la normativa contable aplicable a las entidades sin fines lucrativos, incidiendo de forma especial en el apartado de la memoria antes señalado, que generalmente ha venido presentando diversas problemáticas a los gestores de las fundaciones al adolecer la legislación aplicable de ciertas lagunas de concreción en determinados aspectos, y en este sentido, el estudio se complementa con la evaluación de las cuentas anuales de diversas fundaciones de relevancia, con el fin de evaluar desde una perspectiva eminentemente práctica los criterios aplicados por dichas entidades para la elaboración la información relativa al destino de rentas

Capítulo 1: El sector no lucrativo

1.1. Definición y características del sector

Aunque no existe una definición precisa del sector de las entidades sin fines lucrativos (en adelante ESFL), se puede afirmar con carácter general que el mismo recoge aquellas entidades que no persiguen la obtención del lucro económico, sino la consecución de fines de interés general, teniendo su patrimonio afecto a la realización de dichos fines, así como los resultados de las actividades mercantiles que, en su caso, puedan realizar (Lefebvre, F., 2008).

En este sentido, se constata que ni la propia legislación delimita de forma clara el sector, por cuanto la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, no da una definición exacta del término, limitándose en su artículo 2 a enumerar las entidades que se consideran sin fines lucrativos, así como los requisitos que deben cumplir para serlo en el artículo 3, cuyo detalle es el siguiente:

- 1.º Que persigan fines de interés general.
- 2.º Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70% de sus rentas e ingresos.
- 3.º Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.
- 4.º Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos, no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

- 5.º Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione.
- 6.º Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general.
- 7.º Que estén inscritas en el registro correspondiente.
- 8.º Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen.
- 9.º Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica.
- 10.º Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio.

Ante la indefinición del sector no lucrativo, Ruiz (2001) hace referencia a cinco características que son propias del mismo, y que en todas las organizaciones que lo engloban se suceden con frecuencia: “estar organizada, ser privada, no repartir beneficios entre los propietarios o administradores, gozar de autonomía y tener un marcado grado de participación voluntaria”.

Aunque las características descritas tienen un carácter global, con una breve disección de cada una de ellas se interpretan de una manera sencilla. Así, la primera de ellas hace referencia a la organización, pudiendo interpretarse como la necesidad que tienen este tipo de instituciones de gobierno, administración, y trabajadores, entre otros, como cualquier otra entidad económica similar, pues es más que obvio que no se pueden llevar a cabo labores sin capital humano, y éste ha de estar organizado si se busca la consecución de fines adecuados.

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

La segunda característica se manifiesta en que las entidades han de tener un fundador, que debe ser una persona física o jurídica de carácter privado, por lo que no cabe la posibilidad de gobierno mediante un órgano público, aunque sí que desarrolle otro tipo de cuestiones como un control o seguimiento de la actividad, es decir, tiene cabida como regulador o mediador de estas instituciones (Protectorado).

La tercera peculiaridad de las ESFL es que los propietarios o administradores tienen prohibido el reparto de rendimientos económicos que se puedan derivar de las actividades mercantiles desarrolladas, en caso de que los hubiera, premisa fundamental para que una organización sea perteneciente al sector que se describe, pues si bien la actividad de la entidad producirá un fruto, éste no debe ser aprovechado en ningún caso para beneficio de la propiedad entidad ni de sus integrantes, sino que el mismo debe encaminarse al cumplimiento de fines para los que fue creada la organización.

La siguiente particularidad viene a significar que la organización ha de ser autosuficiente, lo que implica que pueda tener capacidad por sus propios medios de llevar a cabo las acciones tanto mercantiles como sociales para las que fue creada.

Finalmente, la última característica tiene que ver con su carácter de voluntariedad, es decir, la institución se hace valer de personas que llevan a cabo actividades que normalmente carecen de retribución.

Si bien el presente trabajo analiza de forma exclusiva un solo tipo de entidad no lucrativa, como es el caso de las fundaciones, sin embargo, es conveniente mencionar que existen otros dos enfoques presentes en el sector, cuales son el enfoque de la economía social y el de la economía solidaria, así descritos por Calderón (2004). El primero de ellos está más centrado en conseguir beneficios sociales a través de instituciones de libre o poco restringida adhesión, mientras que el segundo centra sus esfuerzos, actividades y proyectos en ofrecer beneficios a la población más desfavorecida. Además, se conoce que este tipo de instituciones suelen ser más solidarias no solo con las personas a las que ayudan, sino también con sus propios trabajadores y voluntariado, por supuesto, enfocándose siempre en los más necesitados.

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

1.2. La fundación dentro del sector no lucrativo

La fundación es un tipo de organización que parte de la base de tener un carácter no lucrativo, y que está diseñada para cumplir determinados fines fundacionales concretos, normalmente encaminados al bienestar social.

Su normativa vigente es la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, la cual está soportada en el artículo 34 de la Constitución Española, que reconoce “el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la Ley”. La citada Ley define a dichas entidades como “*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*”, por lo que obviamente el sector fundacional queda expresamente recogido dentro del correspondiente a las entidades sin ánimo de lucro, debiendo subrayarse que este tipo de entidades no tienen títulos de propiedad que pudieran atribuir derechos sobre eventuales beneficios (Larriba, 2016).

La legislación predecesora fue la derogada Ley 30/1994, de 24 de noviembre (y su Reglamento, publicado en el Real Decreto 765/1995), que regulaba de forma simultánea los incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, es decir, dicha Ley no estaba solamente enfocada a la figura de las fundaciones, sino que también daba cabida a los incentivos fiscales de otro tipo de entidades para que llevasen a cabo actividades que favorecieran el bienestar social, por lo que dicha legislación venía a integrar de forma única la regulación de las fundaciones, así como las ventajas de carácter fiscal que podían obtener todas las entidades de cualquier naturaleza que decidiesen llevar a cabo acciones de interés general.

Uno de los motivos de su derogación fue precisamente esa unión de ambos ámbitos en una única ley, por lo que más tarde, y tras varios cambios en el sector fundacional, se dio paso a la actual Ley de fundaciones, que según su propio texto, tiene como finalidad el cumplimiento de tres objetivos concretos (Ley 50/2002, Exposición de Motivos):

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

- Reducir la intervención de los poderes públicos en el funcionamiento de las fundaciones.

- Flexibilizar y simplificar los procedimientos, especialmente los de carácter económico y financiero.

- Dinamizar y potenciar el fenómeno fundacional, como cauce a través del que la sociedad civil coadyuva con los poderes públicos en la consecución de fines de interés general.

Estos tres objetivos pueden resultar algo distantes, pero en realidad, es posible interpretarlos de una manera muy sencilla. El primero, hace referencia al protectorado, órgano de carácter público destinado a ejercer una función reguladora de fundaciones, es decir, además de sus propios administradores privados (patronos), la Ley establece esta figura en su capítulo séptimo, en los artículos 34 y 35. En concreto, el artículo 35 lo dedica a esbozar las funciones que ha de llevar a cabo, principalmente serán las de dar información al Registro de Fundaciones sobre los fines fundacionales y la cantidad de dotación fundacional de las fundaciones en proceso de constitución, el asesoramiento a fundaciones activas, sea cual sea su situación, así como velar y verificar el cumplimiento de los fines fundacionales por los que han sido creadas.

En cuanto al segundo objetivo, pretende la reducción de las tareas de carácter económico y financiero que determinadas fundaciones debían de hacer con la anterior ley, y así, por ejemplo, la nueva normativa libera a determinadas fundaciones de pequeño tamaño de la obligación de auditar sus cuentas mediante un auditor de cuentas independiente.

Por último, el tercer objetivo que plantea la nueva Ley está dirigido a dar a conocer aún más las fundaciones, para que de esta forma los entes privados de carácter voluntario puedan ayudar a los organismos públicos al cumplimiento de sus fines de interés general a través de la creación de este tipo de instituciones.

Capítulo 2: Legislación y contabilidad de las fundaciones

2.1. Ley de Fundaciones y Plan de Contabilidad Adaptado a las entidades sin fines lucrativos

Aunque una fundación se incardina en el sector no lucrativo, no deja de ser una institución que funciona en la economía y que realiza operaciones y transacciones económicas, lo que implica llevar una contabilidad ordenada de sus operaciones. En este sentido, en el caso de las fundaciones, el art. 25.1 de la Ley 50/2002 exige llevar su contabilidad al día, así como la presentación de sus cuentas anuales con carácter obligatorio.

Al tratarse de instituciones de carácter no lucrativo, que persiguen objetivos diferentes de una sociedad mercantil, el legislador ha considerado necesario crear una normalización contable adaptada a este tipo de entidades, y en este sentido, ya en la derogada Ley de fundaciones de 1994 (Disposición adicional 8ª), se encargaba al gobierno la tarea de adaptar el Plan General de Contabilidad 1990 a las entidades sin fines lucrativos, publicándose posteriormente a tal fin el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprobaban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades, regulando las transacciones realizadas por dicha entidades, así como los modelos de presentación de las cuentas anuales, sistematizando al mismo tiempo su información presupuestaria, matizando la información que debía facilitarse en la memoria acerca de los presupuestos de estas entidades, así como los modelos presupuestarios que las entidades debían cumplimentar, siendo de alguna manera dicha cuestión el punto de partida de la información sobre el destino obligatorio de rentas ingresos, objeto de presente trabajo.

Volviendo a la vigente Ley 50/2002 en lo que a materia contable se refiere, su Disposición Final 3ª recogía la actualización por parte del gobierno de las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos, publicándose a tal efecto el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el cual se comienza a adaptar la

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

antigua normativa contable para tales entidades al nuevo Plan General de Contabilidad aprobado en 2007, cuya entrada en vigor se produjo con fecha 1 de enero de 2008.

En esta nueva normativa se amplía la información que existe acerca de la memoria, tratando además de dar respuesta a determinadas cuestiones que la anterior norma contable no resolvía. Aun así, siguen quedando dudas y preguntas abiertas sobre conceptos y definiciones que el propio Real Decreto establece, de manera no muy acertada, aspecto este que se trata más adelante.

Posteriormente, con el fin de unificar de una forma más sencilla la normativa contable existente, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) dictó una Resolución por la que se aprueba el PCESFL 2013, es decir, a partir de la normativa contenida en el Real Decreto de 2011, se consigue establecer un nuevo plan contable para estas entidades, y en ese sentido, conviene precisar que aunque es un modelo diferente al Plan General de Contabilidad 2007, parte de la base de éste, regulando situaciones específicas que se dan solamente en el acontecer económico de las entidades sin fines lucrativos. No obstante, el artículo 5 del citado Real Decreto señala que en todos aquellos aspectos no regulados por PCESFL 2013, se regirán mediante las indicaciones contables reguladas en el Plan General de Contabilidad 2007.

En resumen, desde el punto de vista del régimen contable de las entidades sin fines de lucro, desde el año 2012 se aplica la siguiente normativa:

- 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

- Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

- Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.

A partir de la legislación transcrita, para analizar el destino de rentas e ingresos objeto del presente trabajo, nos centraremos en el contenido de la Ley 50/2002, así como en el del Real Decreto 1337/2005, que recoge el Reglamento de la Ley de fundaciones.

Capítulo 3: Análisis del destino obligatorio de rentas e ingresos

3.1. Situación legislativa pretérita: Ley de fundaciones de 1994

En la Ley de fundaciones de 1994, y más concretamente en su artículo 25.1, se hace referencia al concepto de “destino de rentas e ingresos”, señalando que para “la realización de los fines fundacionales, deberá ser destinado, al menos, el 70% de las rentas o cualesquiera otros ingresos netos que, previa deducción de impuestos, obtenga la fundación, debiéndose destinar el resto, deducidos los gastos de administración, a incrementar la dotación fundacional.”. Además, la citada normativa menciona que la entidad dispondrá del ejercicio en curso y los tres siguientes para hacer efectivo el requisito anterior, incluyendo definición escueta del concepto de gastos de administración.

En concreto, a partir de la citada legislación de fundaciones de 1994, el primer modelo para informar sobre el destino de rentas e ingresos aparece en el ya citado Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos, consistiendo en dos cuadros contenidos en el apartado 20^a del modelo de memoria” bajo el título “Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios”, que la fundación debían cumplimentar de forma obligatoria.

Los citados cuadros tienen el detalle que se recoge a continuación:

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

Ejercicio	Ingresos brutos computables (1)	Gastos necesarios computables (2)	Impuestos (3)	Diferencia (4) = (1) - (2) - (3)	Importe destinado a fines propios						
					Total (5)		Destinado en el ejercicio				
					Importe	%	n-3	n-2	n-1	n	
n-3											
n-2											
n-1											
n											

Ejercicio	Gastos de administración	Importe destinado a dotación fundacional					
		Total	Destinado en el ejercicio				
		Importe	n-3	n-2	n-1	n	
n-3							
n-2							
n-1							
n							

Fuente: Real Decreto 776/1998

En el primer cuadro se esboza el cálculo de la partida, que no queda muy claro debido a las escasas puntualizaciones que se obtienen en el texto que lo acompaña. Primeramente, se puede ver que es necesario dar información del año en que se presentan las cuentas anuales “n”, y de las tres anualidades anteriores, incluyendo información complementaria con la cifra de ingresos brutos computables, y es en este punto donde surge una primera cuestión a dilucidar, por cuanto no existe concreción en la norma (recuérdese, de 1994) respecto del concepto de “ingreso bruto computable”.

En la columna siguiente se deberá incluir la cantidad de gastos necesarios computables, que serán todos los gastos necesarios para obtener dichos ingresos, y, que además sean computables para la realización del cuadro, definición que tampoco queda muy clara.

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

Además, el documento solicita introducir la cifra de impuestos a la que ha sido sometida la entidad, registrándose finalmente en la última columna la diferencia entre los ingresos obtenidos, los gastos necesarios y los impuestos, que será la base de cálculo para obtener la cifra a destinar.

No obstante, la práctica de las fundaciones ha puesto de manifiesto la existencia de determinadas dudas de tipo conceptual, tales como el cálculo de los gastos de administración, o el computo de los ingresos, en cuanto a si deben tenerse en cuenta los devengados o los realmente percibidos como establecía el Reglamento de fundaciones (R.D. 1337/2005) en su artículo 32.2¹ (Rúa et al., 2013).

En el contexto descrito, la vigente Ley de 50/2002 ha intentado aclarar varias de las incógnitas existentes, y ese sentido, su artículo 27 concreta que se destinará al menos el 70% de todos los ingresos, deducidos los gastos realizados para obtener dichos ingresos, al cumplimiento de los fines fundacionales, mientras que, en línea con la norma anterior, si existiera un sobrante, se debe llevar a reservas o a incrementar la dotación fundacional, según apruebe el Patronato de la fundación.

Destacar que la actual norma delimita los gastos realizados como los correspondientes a la parte proporcional de todos ellos, excluidos los gastos necesarios para llevar a cabo fines estatutarios, separándose del concepto acuñado en la legislación pretérita.

En cuanto al plazo de cumplimiento de la aplicación de lo estipulado por la norma, modifica el anterior plazo de tres años desde el devengo del ingreso, y lo sustituye por el ejercicio de la obtención de las rentas e ingresos, y los cuatro ejercicios venideros.

¹ No se incluirán como ingresos: a) la contraprestación que se obtenga por la enajenación o gravamen de bienes y derechos aportados en concepto de dotación por el fundador o por terceras personas, así como de aquellos otros afectados por el patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales, incluida la plusvalía que se pudiera haber generado; b) los ingresos obtenidos en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en los que concurra dicha circunstancia.

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

3.2. Legislación vigente: Ley 50/2002 de fundaciones y Reglamento de 2005

El desarrollo de la Ley 50/2002 se produjo a través de la publicación del Real Decreto 1337/2005, que supuestamente debería explicar con mayor detalle los temas abordados en dicha ley. Sin embargo, en el caso que nos ocupa del cálculo de la cantidad aplicable a fines propios a partir de las rentas e ingresos obtenidos, este Real Decreto no sólo no aclara el contenido de la citada Ley que desarrolla, sino que, por el contrario, modifica varios conceptos de gran importancia, lo que sin duda complica los cálculos a realizar.

En este sentido, el Cuadro 1 informa sobre la determinación de la base de cálculo sobre la que aplicar el porcentaje mínimo del 70% exigido por la normativa según se apliquen los conceptos aducidos por la Ley 50/2002 o alternativamente por el Real Decreto 1337/2005, que supuestamente lo desarrolla.

<u>Cuadro 1. DETERMINACIÓN BASE DE CÁLCULO</u>	
<u>Ley 50/2002</u>	<u>Decreto 1337/2005</u>
(+) Resultado explotaciones económicas e ingresos	Resultado contable
(-) Gastos realizados por la obtención de los ingresos (exceptos los realizados en cumplimiento de fines fundacionales)	(+) Ajustes positivos (gastos no deducibles) (-) Ajustes negativos (ingresos no computables)
BASE DE CÁLCULO	

Fuente: Guzmán (2015)

Como se observa, la Ley parte de la cifra de “explotaciones económicas e ingresos” obtenidos por la entidad, mientras que el Real Decreto considera el “resultado contable” del ejercicio, conceptos que obviamente no son coincidentes.

En este sentido, de acuerdo con el principio de jerarquía normativa, la Ley debería tener prioridad sobre el Real Decreto, aunque, sin embargo, la mayoría de las fundaciones toman el “resultado contable” como base sobre la que aplicar el porcentaje, es decir,

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

consideran el contenido propuesto por el Real Decreto, que por otra parte parece el más coherente para el fin que se pretende, circunstancia que ha sido acuñada por la normativa contable, y de hecho, en el modelo de memoria que posteriormente se examinará, la partida inicial se corresponde con el “excedente del ejercicio”, por lo que cabe concluir que se sigue la propuesta del Reglamento (Real Decreto 1337/2005) para la determinación del cálculo pretendido.

3.2.1. Ajustes al resultado contable

Tal como la legislación vigente exige, con carácter previo a la aplicación del porcentaje aplicable del 70% sobre el resultado contable, es necesario practicar las correcciones contables que procedan en términos de ajustes positivos y/o negativos, y que como anteriormente se ha indicado, serán los derivados de aquellos gastos que no son deducibles y aquellos ingresos que no son computables respectivamente.

En este sentido, el Cuadro 2 detalla el procedimiento que debe aplicar para, tras practicar los ajustes mencionados, poder obtener la base de cálculo correspondiente.

Cuadro 2. Determinación de la Base de Cálculo	
Concepto	Cuantía
Resultado contable	Excedente del ejercicio (+)
Ajustes negativos	(-) Ingresos no computables
Ajustes positivos	(+) Gastos no deducibles
BASE DEL CÁLCULO	BASE (+) o (-)
Cuantía a destinar	70% de la base del cálculo (+)

Fuente: Elaboración propia

Una vez determinada la Base de Cálculo, únicamente se podrá aplicar el porcentaje mínimo del 70% si el resultado obtenido, tras los ajustes, es positivo, no siendo aplicable en caso contrario.

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

3.2.1.1. Problemática de los ingresos no computables

Los ingresos no computables son aquellos que están afectos a la actividad propia de la entidad, por lo que es necesario hacer una diferenciación entre actividad fundacional y mercantil.

No obstante, existe cierta controversia entre la normativa aplicable, pues según la Ley 50/2002 y su desarrollo reglamentario, no se computará el ingreso por la venta de bienes inmuebles afectos a fines propios sólo si dicho importe es destinado a otros bienes inmuebles destinados también a la actividad propia, mientras que, sin embargo, la Ley 49/2002 indica que no se computarán los ingresos derivados de la venta onerosa de inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia, cuando dicho importe se reinvierta en bienes y derechos en lo que concurra igual circunstancia. A la vista de lo anterior, la restricción es menor para la legislación fiscal ya que, no habla únicamente de bienes inmuebles sino bienes en general, ya sean inmuebles o no (Arnau, 2002).

Además, en caso de que se produzca la venta de un bien y/o derecho afecto a fines propios, o que forme parte de la dotación fundacional, no está claro cuál es la cuantía a deducir, por cuanto habría que decidir entre la contraprestación obtenida o la plusvalía, y tampoco se pronuncia la legislación en cuanto a si habría o no deducción en el caso de que la venta conllevara pérdidas, y, por tanto, podría tratarse de un ajuste positivo. (Arnau, 2002).

3.2.1.2. Problemática de los gastos no deducibles

Al igual que con los ingresos no computables, para distinguir los gastos deducibles de los no deducibles hay que saber diferenciar las actividades propias de las mercantiles.

Así, si la entidad realiza tanto actividades propias como actividades mercantiles, los gastos fundacionales serán no deducibles, los comunes serán deducibles parcialmente y los restantes sí serán deducibles. Sin embargo, en el caso de que todas las actividades fuesen propias, todos los gastos tendrían la consideración de no deducibles, y por tanto, en esta situación particular, la base del cálculo sería el importe de los ingresos contables

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

menos los ingresos no computables, además de que las entidades con pérdidas obtendrían bases del cálculo positivas al no considerarse ningún gasto (Arнау, 2002).

Centrándonos en los gastos comunes procedentes de la realización de actividades propias y lucrativas, uno de los principales problemas con los que se enfrenta las fundaciones es su equitativo reparto entre ambas. En concreto, la legislación enumera como gastos comunes, a los que debe aplicarse su reparto en proporción a la efectiva aplicación de recursos de cada actividad, los siguientes:

- gastos por servicios exteriores,
- gastos de personal,
- gastos financieros,
- gastos tributarios,
- otros gastos de gestión y administración, y
- gastos a los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos.

Dentro de los gastos comunes destacan los denominados “gastos de administración”, a los que se hace referencia posteriormente.

3.3. Información a facilitar en las cuentas anuales sobre el destino de rentas e ingresos

Las fundaciones tienen obligación de aplicar el PCESFL 2013, y en consecuencia deben presentar sus cuentas anuales, las cuales se encuentran integradas por el balance, la cuenta de resultados y la memoria.

En concreto, dentro de la Memoria se inserta una exhaustiva información sobre la entidad, entre la que se encuentra, entre otras, la relativa a su actividad, así como a la aplicación de elementos patrimoniales a fines propios y los gastos de administración.

Descendiendo a la información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el “destino de rentas e ingresos”, la misma se encuentra tipificada en el apartado 15.2

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

titulado “*Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios*”, y más concretamente en los apartados 1 y 2 con el siguiente detalle (PGESFL 2013, Memoria, punto 15):

- Apartado 15.2.1: Información sobre el resultado sobre el que se aplica el porcentaje del 70%, así como el seguimiento sobre los saldos pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

- Apartado 15.2.2: Información sobre los gastos e inversiones destinados a fines fundacionales.

Además, en el apartado 15.3 se detalla el importe atribuido a los gastos de administración de la entidad en el ejercicio. No obstante, el PGESFL 2013 señala que si alguna entidad no viniera obligada a confeccionar la información solicitada por los anteriores apartados, deberá adaptar los correspondientes modelos a las características específicas de la misma, con objeto de ofrecer información sobre el destino de rentas e ingresos.

El Patronato cuenta con un plazo de seis meses, siguientes a la finalización del ejercicio económico, para aprobar las cuentas anuales.

Cuando dichas cuentas sean aprobadas, en el plazo de 10 días hábiles siguientes a dicha aprobación, se presentarán las cuentas anuales al Protectorado, que analizará la información suministrada y podrá requerir a la fundación que amplíe la información o que se aporten los documentos y justificantes que se estimen necesarios, y en la medida en que considere que la información y la documentación aportadas no acreditan el cumplimiento del requisito, lo hará constar así en el correspondiente informe.

En concreto, el PCESFL 2013 propone con carácter obligatorio la cumplimentación de los modelos que se recogen a continuación:

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

3.3.1. Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos

La Imagen 1 muestra la información a facilitar por las fundaciones respecto el destino de rentas e ingresos.

Imagen 1. Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos

Ejercicio	EXCEDENTE DEL EJERCICIO	AJUSTES NEGATIVOS	AJUSTES POSITIVOS	BASE DE CÁLCULO	RENTA A DESTINAR		RECURSOS DESTINADOS A FINES (GASTOS + INVERSIONES)		APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DESTINADOS EN CUMPLIMIENTO DE SUS FINES ¹					
									N-4	N-3	N-2	N-1	N	IMPORTE PENDIENTE
N-4														
N-3														
N-2														
N-1														
N														
TOTAL														

Fuente: PGESFL 2013, modelo de memoria, punto 15.1.

Como podemos observar, el cuadro facilitado por el PCESFL 2013 parte del concepto de “resultado contable” (excedente del ejercicio) recogido por el Reglamento de la Ley de Fundaciones, al que le aplica los ajustes positivos y negativos correspondientes, tal y como indica el Real Decreto, separándose, por tanto, del contenido de la Ley 50/2002 (ver Cuadro 1).

En este sentido, para determinar el importe del resultado contable tan sólo habría que acudir a la cuenta (129) *Excedente del ejercicio*, debiendo considerar en las dos casillas siguientes los ajustes negativos y positivos correspondientes, con el fin de poder obtener la base del cálculo a la que anteriormente hemos hecho referencia.

En el supuesto de que la actividad acumule un déficit en la aplicación de recursos, en los periodos siguientes se deberá ir compensando dichos déficits de ejercicios anteriores, comenzando por el más antiguo.

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

Sin embargo, se debe precisar que en el caso de que hubiera exceso en el destino de recursos, la normativa no aclara si se podrán tener en cuenta o no para el cumplimiento de esta obligación en posteriores ejercicios, caso de que la entidad no destinase el importe previsto a tal fin.

3.3.2. Recursos destinados al cumplimiento de fines

Una vez obtenida la base de cálculo según los criterios anteriormente mencionados, la entidad conocerá los recursos mínimos a destinar al cumplimiento de fines en el ejercicio, que según la normativa vigente, no pueden ser inferiores al 70% de la base de cálculo. Sin embargo, dado que el porcentaje de recursos mínimos será fijado en todos los ejercicios económicos por el Patronato, éste podrá estar comprendido entre el mínimo fijado del 70% y el 100%.

En la Imagen 2 se muestra el detalle que debe figurar en la Memoria para dar cuenta del detalle de la aplicación de los recursos:

Imagen 2. Recursos aplicados en el ejercicio

	IMPORTE			TOTAL
	Fondos propios	Subvenciones, donaciones y legados	Deuda	
1. Gastos en cumplimiento de fines*				
2. Inversiones en cumplimiento de fines* (2.1 + 2.2)				
2.1 Realizadas en el ejercicio				
2.2 Procedentes de ejercicios anteriores				
a) Deudas canceladas en el ejercicio incurridas en ejercicios anteriores				
b) Imputación de subvenciones, donaciones y legados de capital procedentes de ejercicios anteriores				
TOTAL (1 + 2)				

Fuente: PGESFL 2013, modelo de memoria, punto 15.2.

Respecto a la información a incluir en el citado estado contable, el PGESFL 2013 señala lo siguiente:

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

1. Gastos destinados a fines propios: En este apartado encontraremos los gastos no deducibles, excluyendo las amortizaciones y deterioros del inmovilizado afectado al desarrollo de las actividades fundacionales en cumplimiento de sus fines. En concreto, el texto del PCESFL 2013 se expresa en los términos siguientes: “De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32.6 del Reglamento de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, se considera destinado a los fines fundacionales el importe de los gastos e inversiones realizados en cada ejercicio que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los fines propios de la fundación especificados en sus estatutos, excepto las dotaciones a las amortizaciones y provisiones. Cuando las inversiones destinadas a los fines fundacionales hayan sido financiadas con ingresos que deban distribuirse en varios ejercicios en el excedente, como subvenciones, donaciones y legados, o con recursos financieros ajenos, dichas inversiones se computarán en la misma proporción en que lo hubieran sido los ingresos o se amortice la financiación ajena” (PCESFL 2013; modelo de memoria, punto 15.2.2).

2. Inversiones en actividades propias: En este apartado se tendrán en cuenta las inversiones que hayan contribuido al cumplimiento de los fines específicos, para lo cual se deberá analizar la financiación de las mismas, ya sea a través de subvenciones o donaciones, o bien mediante endeudamiento.

En el supuesto de que los recursos destinados al cumplimiento de fines sobrepasen el porcentaje establecido por el Patronato, estos excesos se podrían destinar a compensar déficit de ejercicios anteriores, si procediera, aunque, como se dijo, la normativa no se pronuncia expresamente sobre ello. Sin embargo, cuando los recursos destinados al cumplimiento de fines estuviesen por debajo del porcentaje mínimo establecido por el Patronato, el déficit se deberá compensar obligatoriamente en los cuatro años siguientes (Real Decreto 1337/2005, art. 32.7).

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

3.3.3. Gastos de administración

Se entiende por “gastos de administración” los directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, más los gastos de los que los patronos tienen derecho a resarcirse (Real Decreto 1337/2005, art. 33).

Cuantitativamente, dichos gastos no podrán superar la mayor de las cantidades siguientes:

- 5% de los fondos propios.
- 20% del resultado contable corregido, es decir, el resultado contable menos los ajustes correspondientes.

Para determinar su importe se deberán considerar en primer lugar los gastos ocasionados por los patronos, que deberán estar registrados en la cuenta (654) *Reembolso de gastos al órgano de gobierno*, así como los derivados de bienes y derechos, siendo precisamente estos últimos los más problemáticos de obtener.

Las Imágenes 3 y 4 recogen la información que sobre los gastos de administración deberá recoger en la Memoria de las cuentas anuales de la fundación.

Imagen 3. Detalle de Gastos de Administración

DETALLE DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				
Nº DE CUENTA	PARTIDA DE LA CUENTA DE RESULTADOS	DETALLE DEL GASTO	CRITERIO DE IMPUTACIÓN A LA FUNCIÓN DE ADMINISTRACIÓN DEL PATRIMONIO	IMPORTE
TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACIÓN.....				

Fuente: PGESFL 2013, modelo de memoria, punto 15.3.

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

Imagen 4. Gastos de Administración

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN						
Ejercicio	Límites alternativos (Art. 33 Reglamento R.D. 1337/2005)		Gastos directamente ocasionados por la administración del patrimonio (3)	Gastos resarcibles a los patronos (4)	TOTAL GASTOS ADMINISTRACIÓN DEVENGADOS EN EL EJERCICIO (5) = (3) + (4)	Supera (+) No supera (-) el límite máximo (el mayor de 1 y 2) - 5
	5% de los fondos propios (1)	20% de la base de cálculo del Art. 27 Ley 50/2002 y Art. 32.1 Reglamento R.D. 1337/05 (2)				
n						

Fuente: PGESFL 2013, modelo de memoria, punto 15.3.

Capítulo 4: Examen de la aplicación de la normativa contable del destino de rentas e ingresos por el sector fundacional español

4.1. Introducción

Para finalizar este trabajo, se analiza a continuación la información facilitada por diversas fundaciones españolas para dar cumplimiento a la normativa vigente sobre el cumplimiento del destino de rentas e ingresos, a cuyos efectos se seleccionaron cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2017 por ser la información financiera disponible más próxima a la fecha de realización del estudio. En concreto se seleccionaron de forma aleatoria las siguientes entidades:

-Fundación Ramón Areces.

-Fundación Telefónica.

-Fundación Rafael del Pino.

-Fundación Amancio Ortega Gaona.

-Fundación Trinidad Alfonso Mocholí.

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

El orden en el que se ha listado las entidades analizadas corresponde al volumen de la cifra de activos de cada una de ellas, y será el que se utilizará para realizar el análisis que se presenta a continuación, que atenderá fundamentalmente a los siguientes aspectos:

- Análisis de la elaboración de los cuadros correspondientes a la información sobre el destino de rentas.
- Evaluación de los cálculos practicados.
- Detalle de cada partida y examen del desglose necesario para su adecuada comprensión.
- Opinión del auditor.

4.2. Fundación Ramón Areces

Las cuentas anuales utilizadas para hacer el análisis de la fundación son las correspondientes al ejercicio 2017, dado que en la fecha de consulta eran las únicas disponibles. Las mencionadas cuentas han sido sometidas a auditoría por la firma Ernst & Young, S.L., habiendo emitido una opinión favorable.

Para evaluar la información sobre el destino de rentas, es necesario obtener una visión global sobre la misma presentada por la fundación, que en este caso se encuentra incluida en la página 47 de la memoria de las cuentas anuales, y que se muestra del siguiente modo:

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

Imagen 5. Fundación Ramón Areces: Destino de rentas e ingresos ejercicio 2017 (1)

Fundación Ramón Areces
Memoria del ejercicio 2017

15.B Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios

El detalle de las rentas e ingresos de la Fundación y el cumplimiento del destino de los mismos a que se refiere la Ley 49/2002, de fecha 23 de diciembre, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, son los siguientes:

15.B.1.- Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos

EJERCICIO	EXCEDENTE DEL EJERCICIO (Euros)	AJUSTES NEGATIVOS (Euros)	AJUSTES POSITIVOS (Euros)	BASE DE CALCULO (Euros)	RENTA A DESTINAR		RECURSOS DESTINADOS A FINES (Euros)	APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DESTINADOS EN CUMPLIMIENTO DE SUS FINES (Euros)					Importe Pendiente
					IMPORTE en Euros	%		2013	2014	2015	2016	2017	
					13.663.213	70,00%	15.765.418	15.765.418	14.609.833	3.184.582	-	-	(33.559.833)
2013	3.699.176	-	15.819.699	19.518.875	13.663.213	70,00%	15.765.418	-	-	13.496.743	166.470	-	(31.457.628)
2014	(5.277.994)	-	14.666.493	9.388.499	6.571.949	70,00%	14.609.833	-	-	-	6.571.949	-	(23.419.744)
2015	(8.495.807)	-	16.457.944	7.962.137	5.573.496	70,00%	16.681.325	-	-	-	5.573.496	-	(12.311.915)
2016	(1.937.386)	-	16.874.953	14.937.567	10.456.297	70,00%	17.763.745	-	-	-	5.451.830	5.004.467	(5.004.467)
2017	4.764.023	-	19.612.500	24.376.523	17.063.566	70,00%	19.468.794	-	-	-	-	14.464.327	(2.599.239)
TOTAL	(7.247.988)	-	83.431.569	76.183.691	53.328.521	70,00%	84.289.115	15.765.418	14.609.833	16.681.325	17.763.745	19.468.794	

15.B.2.- Detalle de los ajustes positivos al resultado contable

EJERCICIO	Ajustes positivos al resultado contable (Euros)		
	Dotaciones a la amortización y a las provisiones (Inmovilizado) afectas a actividades en cumplimiento de fines	Gastos de la actividad propia (comunes + específicos)	TOTAL GASTOS NO DEDUCIBLES
2013	149.898	15.669.801	15.819.699
2014	112.359	14.554.134	14.666.493
2015	200.947	16.256.997	16.457.944
2016	227.727	16.647.226	16.874.953
2017	366.103	19.246.397	19.612.500
TOTAL	1.057.034	82.374.555	83.431.589

Como se puede apreciar en la Imagen 5, la entidad incluye dos cuadros: en el primero se facilita la información exigida por la normativa contable para el ejercicio 2017, mientras que en el segundo se desglosan los ajustes aplicados al excedente del ejercicio.

En lo que respecta al ejercicio 2017 objeto de análisis, se observa que el excedente del mismo asciende a 4.764.023€, y los ajustes positivos a 19.612.500€, no existiendo ajustes negativos, deduciéndose por tanto una base de cálculo de 24.376.523€, que de acuerdo al mínimo legal a destinar a fines propios (70%), implica un importe de 17.063.566€, si bien la entidad ha destinado una cifra superior de 19.468.794€.

Posteriormente, en la página 41 de la memoria se desglosa la procedencia de la cantidad que la fundación ha destinado a fines por la citada cantidad de 19.468.794 €, si bien no aplica el cuadro solicitado por la memoria de las cuentas anuales.

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

Imagen 6. Fundación Ramón Areces: Destino de rentas e ingresos ejercicio 2017 (2)

Fundación Ramón Areces
Memoria del ejercicio 2017

15.B.3.- Detalle de los recursos destinados a fines aplicados en el ejercicio

DOTACIONES PARA AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO AFECTO A LAS ACTIVIDADES DESARROLLADAS PARA EL CUMPLIMIENTO DE FINES (Artículo 32.A a) Reglamento R.D. 1331/2005)				
Nº DE CUENTA	PARTIDA DE LA CUENTA DE RESULTADOS	DETALLE DEL ELEMENTO PATRIMONIAL AFECTADO A LA ACTIVIDAD EN CUMPLIMIENTO DE FINES	Dotación del ejercicio a la amortización del elemento patrimonial (Euros)	Importe total amortizado del elemento patrimonial (Euros)
680	Amortización del Inmovilizado Intangible	Propiedad Industrial	360	2.706
680	Amortización del Inmovilizado Intangible	Aplicaciones Informáticas	225.139	506.727
681	Amortización del Inmovilizado Material	Construcciones	49.243	1.267.781
681	Amortización del Inmovilizado Material	Maquinaria	11.265	263.053
681	Amortización del Inmovilizado Material	Otras instalaciones	30.644	2.204.980
681	Amortización del Inmovilizado Material	Mobiliario	47.729	1.129.985
681	Amortización del Inmovilizado Material	Equipos para proceso de información y otro inmovilizado material	1.723	39.861
681	Amortización del Inmovilizado Material	Elementos de transporte	-	789.696
SUBTOTAL			366.103	6.204.789

GASTOS DEVENGADOS EN CUMPLIMIENTO DE FINES				
Nº DE CUENTA	PARTIDA DE LA CUENTA DE RESULTADOS	DETALLE DEL GASTO	CRITERIO DE IMPUTACIÓN A LA ACTIVIDAD PROPIA EN CUMPLIMIENTO DE FINES	IMPORTE (Euros)
650	Ayudas Monetarias	Ayudas Monetarias	100%	16.952.956
652	Ayudas Monetarias	Gastos Prestación Colaboraciones	100%	852.582
622	Otros gastos de la actividad	Reparaciones y conservación	46%	89.364
623	Otros gastos de la actividad	Servicios de profesionales independientes	51%	334.706
625	Otros gastos de la actividad	Primas de seguros	83%	13.220
627	Otros gastos de la actividad	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	99%	896.962
628	Otros gastos de la actividad	Suministros y comunicaciones	84%	65.568
631	Otros gastos de la actividad	Tributos a corporaciones Locales	100%	2.690
657	Otros gastos de la actividad	Otros gastos de gestión corriente	86%	28.369
671	Detenior y resultado enajenación inmovilizado	Pérdidas procedentes inmovilizado material	100%	-
TOTAL				19.246.397

INVERSIONES EFECTIVAMENTE REALIZADAS EN LA ACTIVIDAD PROPIA EN CUMPLIMIENTO DE FINES				
Nº DE CUENTA	PARTIDA DEL BALANCE	DETALLE DE LA INVERSIÓN	CRITERIO DE IMPUTACIÓN A LA ACTIVIDAD PROPIA EN CUMPLIMIENTO DE FINES	IMPORTE (Euros)
206	Inmovilizado Intangible	Aplicaciones Informáticas	100%	125.421
211	Inmovilizado material	Construcciones	100%	10.448
213	Inmovilizado material	Maquinaria	100%	7.066
215	Inmovilizado material	Otras instalaciones	100%	71.802
216	Inmovilizado material	Mobiliario	100%	7.004
217	Inmovilizado material	Equipos para proceso de información y otro inmovilizado material	100%	656
TOTAL				222.397

19.488.794

Como se observa en la Imagen 6, a pesar de no utilizar la información normalizada exigidas por el PCESFL 2013, la fundación ofrece toda la información necesaria acerca de las actividades llevadas a cabo en cumplimiento de fines, que en este caso únicamente incluye los gastos de la propiedad actividad más las inversiones realizadas para la propia actividad, sin considerar, por tanto, la amortización de los activos no corrientes afectos a las actividades desarrolladas.

Por último, en cuanto la efectiva aplicación de la cantidad aplicada al destino de rentas (Imagen 5), se aprecia que los 19.468.794€ se han repartido en dos ejercicios: 5.004.467€ para cubrir el déficit pendiente del ejercicio 2016, destinándose el resto de 14.464.327€ al ejercicio 2017. Con esta forma de aplicación de los recursos obtenidos en el ejercicio 2017, la fundación cancela la parte pendiente del ejercicio 2016, si bien, como consecuencia de ello, en 2017 la fundación también obtiene un déficit de aplicación, pues si la cantidad mínima a destinar en 2017 es 17.063.566€, tan sólo se destina realmente a

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

dicho ejercicio la cifra de 14.464.327€, y por tanto, la diferencia, que asciende a 2.599.239€, queda pendiente de compensar para ejercicios posteriores, disponiendo la entidad de los cuatro años siguientes para corregir el déficit citado, por lo que su actuación se ajusta al precepto legal correspondiente.

De análisis efectuado sobre la información del destino de rentas ofrecido por la fundación se deduce que los datos correspondientes al ejercicio 2017 son correctos, aunque cabe destacar como aspecto relevante el importante déficit arrastrado por la entidad procedente de ejercicio anteriores, y que a tenor del cuadro de destino de rentas incluido, corresponde, cuando menos, al ejercicio 2013 por la cantidad de 33.559.833€, que en años posteriores se ha ido reduciendo, aunque, sin embargo, en 2017 no se llega a cancelar la cantidad, quedan más de dos millones y medio de euros que destinar, lo que, en principio, supondría el incumplimiento del periodo máximo regulado por la ley, sin que por otra parte en el informe de auditoría se haga mención a dicha situación, lo que por otra parte puede ser aceptable en base la cifra de materialidad con la que pueda haberse trabajado, ya que las cifras contables (total de activos, excedente, etc...) son de un importante volumen para el caso de la fundación evaluada.

4.3. Fundación Telefónica

Las cuentas anuales utilizadas para hacer el análisis de la fundación son las correspondientes al ejercicio 2017, por ser las únicas disponibles en la fecha consulta. Las citadas cuentas han sido sometidas a auditoría por la firma KPMG Auditores, S.L, habiendo emitido una opinión favorable.

La fundación informa sobre el destino de rentas en la página 95 de la memoria, en los términos que se recogen a continuación:

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

Imagen 7. Fundación Telefónica: Destino de rentas e ingresos ejercicio 2017 (1)

FUNDACIÓN TELEFÓNICA
Destino de los ingresos obtenidos por la Fundación
(Expresado en Euros)

II. DESTINO Y APLICACIÓN DE RENTAS E INGRESOS A FINES

Ejercicio	Base de aplicación	Importe recursos mínimos a destinar según acuerdo del patronato	Total recursos destinados en el ejercicio	% Recursos destinados sobre la Base de aplicación	DIFERENCIA entre el total de recursos destinados y el importe de recursos mínimos
2013	80.171.342	66.119.939	78.203.812	97,66%	22.083.873
2014	74.029.321	61.820.626	72.607.862	97,94%	42.771.210
2015	79.766.399	66.829.479	77.280.220	96,90%	64.221.951
2016	96.849.770	67.094.839	97.746.043	101,98%	94.873.166
2017	98.468.660	68.927.986	101.608.724	103,09%	127.463.894
TOTAL	428.276.382	299.792.767	427.246.661		

Ejercicio	Recursos destinados a cumplimiento de fines aplicados en el ejercicio					Total recursos hechos efectivos	% Recursos a destinar sobre la Base de aplicación
	2013	2014	2015	2016	2017		
2013	66.119.939					66.119.939	70,00%
2014		61.820.626				61.820.626	70,00%
2015			66.829.479			66.829.479	70,00%
2016				67.094.839		67.094.839	70,00%
2017					68.927.986	68.927.986	70,00%
TOTAL	66.119.939	61.820.626	66.829.479	67.094.839	68.927.986	299.792.767	70,00%

Como se puede apreciar en la Imagen 7, esta fundación tampoco utiliza el modelo propuesto por la normativa contable para elaborar la partida del destino de rentas, aunque, no obstante, la forma escogida permite también la comprensión de la información que se debe suministrar, incluyendo la diferencia en recursos aplicados y mínimos, aunque el modelo oficial únicamente solicita la consignación de tal diferencia en el caso de existir un déficit.

Cabe destacar que la diferencia a la que hace referencia la fundación no es la diferencia anual obtenida cada año, sino que se trata de una diferencia acumulada, por tanto, cada año adiciona o disminuye la cantidad resultante. Como se puede apreciar, la diferencia acumulada por la fundación a finales del ejercicio 2017 asciende a 127.453.894 euros.

Además, la fundación no facilita de forma expresa los ajustes positivos y negativos al excedente, tal como solicita normativa, si bien es fácil determinar el importe neto de los mismos considerando que el excedente del ejercicio 2017 es negativo por la cantidad de 3.357.364 euros, por lo que teniendo en cuenta que la base de cálculo es de 98.468.550€, se puede inferir un total de ajustes positivos netos por la cantidad de 101.825.914 euros.

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

Efectivamente, la cifra de ajustes queda posteriormente justificada en la información facilitada por la entidad en lo que respecta, por una parte, a la amortización de los inmovilizados afectos al cumplimiento de fines fundacionales, que asciende a 410.657€, y otra parte, a los gastos efectuados en actividades propias, tanto comunes como específicos, que asciende a 101.415.257€.

El desglose de las citadas partidas se recoge respectivamente en las páginas 90 y 91 de la memoria con el detalle recogido en la Imágenes 8 y 9:

Imagen 8. Fundación Telefónica: Destino de rentas e ingresos ejercicio 2017 (2)

1.1. A) Dotación a la amortización de inmovilizado afecto a actividades en cumplimiento de fines (Art.32.4.a) Reglamento R.D.1337/2006				2017	
Nº de cuenta	Partida de la cuenta de resultados	Elemento patrimonial afectado a la actividad en cumplimiento de fines	Dotación a la amortización del elemento patrimonial del ejercicio	Importe total amortizado del elemento patrimonial	
681	A) 10. Dotaciones para amortizaciones del inmovilizado	Amortización inmovilizado inmaterial	1.247	96.337	
682	A) 10. Dotaciones para amortizaciones del inmovilizado	Amortización inmovilizado material	409.410	11.988.499	
TOTAL 1.1. A) Dotación a la amortización			410.657	12.084.836	

Imagen 9. Fundación Telefónica: Destino de rentas e ingresos ejercicio 2017 (3)

1.1. B) Gastos comunes y específicos al conjunto de actividades desarrolladas en cumplimiento de fines (excepto amortizaciones y deterioro de inmovilizado)			2017	
Nº de cuenta	Partida de la cuenta de resultados	Descripción del gasto	Porcentaje de imputación a la actividad propia en cumplimiento de fines	Importe
651	A) 3. Ayudas monetarias y otros	Ayudas monetarias a entidades	100,00%	68.297.143
653	A) 3. Ayudas monetarias y otros	Gastos por colaboraciones y de órgano de gobierno	100,00%	690
607	A) 6. Aprovisionamientos	Trabajos realizados para la elaboración de catálogos y otros	99,66%	6.447.738
640	A) 8. Gastos de personal	Sueldos y salarios de personal	100,00%	4.386.893
642	A) 8. Gastos de personal	Seguridad Social a cargo de la empresa	100,00%	1.006.166
643	A) 8. Gastos de personal	Aportación sistema complementario de pensiones	100,00%	34.187
649	A) 8. Gastos de personal	Otros gastos sociales	100,00%	462.932
621	A) 9. Otros gastos de la actividad	Arrendamientos y cánones	100,00%	4.113.602
623	A) 9. Otros gastos de la actividad	Servicios de profesionales independientes	99,64%	9.816.767
624	A) 9. Otros gastos de la actividad	Transportes	100,00%	971.278
625	A) 9. Otros gastos de la actividad	Primas de seguros	100,00%	196.892
626	A) 9. Otros gastos de la actividad	Servicios bancarios y similares	100,00%	3.694
627	A) 9. Otros gastos de la actividad	Publicidad, propaganda y RR PP	98,97%	2.613.676
628	A) 9. Otros gastos de la actividad	Suministros	100,00%	386.069
629	A) 9. Otros gastos de la actividad	Otros servicios	100,00%	2.467.814
631	A) 9. Otros gastos de la actividad	Otros tributos	100,00%	863
796	A) 8. Gastos de personal	Exceso provisión por retribuciones al personal	100,00%	-
668	A) 17. Diferencias de cambio.	Diferencias negativas de cambio	100,00%	313.076
669	A) 15. Gastos financieros	Otros gastos financieros		
692	A) 13. Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado	Pérdidas por deterioro de bienes de interés artístico		
666	A) 16. Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros	Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta		
TOTAL 1.1. B) Gastos comunes y específicos				101.415.257

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

En cuanto a la cifra de importe efectivamente destinado, en este caso, se obtiene de la cifra de gastos afectos a actividades propias, y de las inversiones, que se desglosan en la página 92 de la memoria, donde aparece la cantidad de inversiones en inmovilizados afectos a cumplimiento de fines llevadas a cabo por la fundación en el ejercicio 2017, que ascienden a 93.467€ según se desprende del cuadro que contiene la Imagen 10, y que junto con los 101.415.257€ de gastos de actividades propias, conforman la cantidad de 101.508.724€ correspondiente al importe efectivamente destinado por la fundación al cumplimiento de fines en el ejercicio 2017, si bien, tampoco esta entidad utiliza el cuadro propuesto al efecto en la normativa contable (Imagen 2).

Imagen 10. Fundación Telefónica: Destino de rentas e ingresos ejercicio 2017 (4)

(EXPRESADO EN EUROS)

Nº de cuenta	Partida del Balance	Detalle de la inversión	Adquisición		Forma de financiación			Inversiones computadas como cumplimiento de fines		
			Fecha	Valor de adquisición	Recursos propios	Subvención, donación o legado	Préstamo	Importe hasta el ejercicio (N-1)	Importe en el ejercicio (N)	Importe pendiente
212	A) 1.3. Patentes, licencias, marcas y similares	Propiedad industrial e intelectual	2017	-	-				-	
215	A) 1.5. Aplicaciones informáticas	Aplicaciones informáticas	2017	-	-				-	
2292	A) II 4. Museos	Bienes de interés artístico	2017	-	-				-	
221	A) III 1. Terrenos y construcciones	Construcciones	2017	-	-				-	
226	A) III 2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	Mobiliario	2017	-	-				-	
227	A) III 2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	Equipos informáticos	2017	80.087	80.087				80.087	
229	A) III 2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	Otro inmovilizado material	2017	13.380	13.380				13.380	
TOTALES				93.467	93.467	-	-	-	93.467	-

Sin perjuicio de los comentarios realizados en cuanto a la presentación de la información, podemos concluir que la fundación ha elaborado y desglosado correctamente toda la información exigida sobre el destino obligatorio de rentas, siendo de destacar que en ninguno de los años informados ha presentado déficits de aplicación de recursos a los fines de la entidad, además de que en todos los ejercicios, el porcentaje de aplicación sobre la base de cálculo es muy superior (en torno al 100%) al porcentaje mínimo (70%) exigido por la legislación vigente, destacando especialmente los ejercicios 2016 y 2017, en los que el porcentaje llegar a superar el 100% de la base de reparto.

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

4.4. Fundación Rafael del Pino

Las cuentas anuales examinadas son las correspondientes al ejercicio 2017, nuevamente las únicas disponibles en la fecha de consulta. Las citadas cuentas han sido sometidas a auditoría por la firma BDO Auditores, S.L., habiendo emitido una opinión favorable.

La fundación incluye en la página 46 de la memoria de las cuentas anuales la información relativa a destino de rentas, según el detalle recogido en la Imagen 11:

Imagen 11. Fundación Rafael del Pino: Destino de rentas e ingresos ejercicio 2017 (1)

EJERCICIO	EXCEDENTE DEL EJERCICIO	AJUSTES POSITIVOS	AJUSTES NEGATIVOS	BASE DE CÁLCULO	RENTA A DESTINAR	PORCENTAJE A DESTINAR	RECURSOS DESTINADOS A FINES
01/01/2013 - 31/12/2013	-3.923.589,06	7.388.390,49	0,00	3.464.801,43	2.425.361,00	70,00	7.256.498,86
01/01/2014 - 31/12/2014	1.110.836,40	4.045.112,96	0,00	5.155.949,36	3.609.164,55	70,00	4.088.239,26
01/01/2015 - 31/12/2015	663.804,28	5.843.514,88	0,00	6.507.319,16	4.555.123,41	70,00	5.820.454,82
01/01/2016 - 31/12/2016	3.941.765,64	4.245.058,87	0,00	8.186.824,51	5.730.777,16	70,00	4.246.400,43
01/01/2017 - 31/12/2017	1.377.646,17	5.550.186,72	0,00	6.927.832,89	4.849.483,02	70,00	5.484.267,17

Aplicación de los recursos derivados en cumplimiento de fines

EJERCICIO	N-4	N-3	N-2	N-1	N	TOTAL	IMPORTE PENDIENTE
01/01/2013 - 31/12/2013	7.256.498,86	0,00	0,00	0,00	0,00	7.256.498,86	0,00
01/01/2014 - 31/12/2014		4.088.239,26	0,00	0,00	0,00	4.088.239,26	0,00
01/01/2015 - 31/12/2015			5.820.454,82	0,00	0,00	5.820.454,82	0,00
01/01/2016 - 31/12/2016				4.246.400,43	1.484.378,73	5.730.777,16	0,00
01/01/2017 - 31/12/2017					3.999.890,44	3.999.890,44	-849.592,58

En este caso, la fundación ha optado por usar el modelo propuesto por la normativa contable para elaborar información en cuestión, pudiendo observarse en lo que respecta al ejercicio 2017 que el excedente del ejercicio asciende a 1.377.646,17€, y los ajustes positivos suman la cifra de 5.550.186,72€, no existiendo ajustes negativos computables, por lo que la base de cálculo asciende a la cantidad de 6.927.832,89€.

Por otra parte, a la vista de la información global del cuadro en relación a los 5 últimos ejercicios, llama la atención que en el ejercicio 2016 existe un déficit, que se compensa con parte de la aplicación correspondiente al ejercicio 2017. En concreto, la cantidad de recursos del ejercicio 2017 destinados a cubrir el déficit del ejercicio 2016 asciende a la

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

cantidad de 1.484.376,73€, por lo que la cifra efectivamente destinada al ejercicio 2017 es de 3.999.890,44€, lo que deriva en un nuevo déficit para dicho ejercicio de 849.592,58€, que la entidad deberá sufragar en los próximos 4 ejercicios de acuerdo con la vigente normativa.

Por otro lado, la información relativa a los ajustes positivos que la fundación ha realizado al excedente del ejercicio se muestra dividida en dos apartados. Así, en la página 48 de la memoria se detalla la amortización del inmovilizado afecto al cumplimiento de fines, que asciende a 137.895,74€ según el detalle de la Imagen 12:

Imagen 12. Fundación Rafael del Pino: Destino de rentas e ingresos ejercicio 2017 (2)

PARTIDA DE RESULTADOS	Nº CUENTA	DETALLE DEL ELEMENTO PATRIMONIAL AFECTADO A LA ACTIVIDAD EN CUMPLIMIENTO DE FINES	DOTACIÓN DEL EJERCICIO A LA AMORTIZACIÓN DEL ELEMENTO PATRIMONIAL	IMPORTE TOTAL AMORTIZADO DEL ELEMENTO PATRIMONIAL
10. Amortización del inmovilizado	680	Amortización de inmovilizado intangible	5.667,28	5.667,28
10. Amortización del inmovilizado	681	Amortización del inmovilizado material	132.228,46	132.228,46
		TOTAL	137.895,74	137.895,74

Por otro parte aparecen los gastos afectos a las actividades propias, comunes y específicas, desarrolladas en cumplimiento de fines, si bien la fundación utiliza diferentes criterios para su imputación en función de su distinta naturaleza. En concreto, la información aludida se presenta en las páginas 48 y 49 de la memoria por un total de 5.412.290,98€, según se detalla en las Imágenes 13 y 14 siguientes:

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

Imagen 13. Fundación Rafael del Pino: Destino de rentas e ingresos ejercicio 2017 (3)

PARTIDA DE RESULTADOS	Nº CUENTA	DETALLE DEL GASTO	CRITERIO DE IMPUTACIÓN A LA ACTIVIDAD PROPIA	IMPORTE
3. Gastos por ayudas y otros	650	Ayudas monetarias	Gastos directamente imputables	4.258.814,88
8. Gastos de personal	640	Sueldos y salarios	Imputado en función del tiempo de dedicación	547.379,27
8. Gastos de personal	642	Seguridad Social empresa	Imputado en función del tiempo de dedicación	76.196,12
			Imputado en	

LM

Imagen 14. Fundación Rafael del Pino: Destino de rentas e ingresos ejercicio 2017 (4)

FUNDACIÓN 479EDU: RAFAEL DEL PINO. CUENTAS ANUALES

9. Otros gastos de la actividad	643	Seguro de vida del personal	función del tiempo de dedicación	942,48
9. Otros gastos de la actividad	649	Otros gastos sociales	Imputado en función del tiempo de dedicación	8.168,66
9. Otros gastos de la actividad	621	Arrendamientos y cánones	Porcentajes de gastos directos de cada área sobre el total de gastos directos	22.322,12
9. Otros gastos de la actividad	622	Reparaciones y conservación	Porcentajes de gastos directos de cada área sobre el total de gastos directos	18.359,35
9. Otros gastos de la actividad	623	Servicios de profesionales independientes	Porcentajes de gastos directos de cada área sobre el total de gastos directos	125.422,48
9. Otros gastos de la actividad	625	Primas de seguros	Porcentajes de gastos directos de cada área sobre el total de gastos directos	5.979,18
9. Otros gastos de la actividad	626	Servicios bancarios y similares	Porcentajes de gastos directos de cada área sobre el total de gastos directos	43.088,23
9. Otros gastos de la actividad	627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	Porcentajes de gastos directos de cada área sobre el total de gastos directos	49.347,60
9. Otros gastos de la actividad	628	Suministros	Porcentajes de gastos directos de cada área sobre el total de gastos directos	51.022,94
9. Otros gastos de la actividad	629	Otros servicios	Porcentajes de gastos directos de cada área sobre el total de gastos directos	205.247,67
TOTAL				5.412.290,98

Ajustes negativos del resultado contable

Gastos de administración

Fdo.: El Secretario

VºBº El Presidente

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

En cuanto a cuantía efectivamente destinada a las actividades, la misma asciende a 5.484.267,17€, cantidad procedente de la suma de las partidas de gastos afectos a actividades propias (Imágenes 13 y 14) y las inversiones realizadas en el ejercicio 2017 para tal fin, cuya información facilita la fundación en la página 47 de la memoria según el cuadro recogido en la Imagen 15:

Imagen 15. Fundación Rafael del Pino: Destino de rentas e ingresos ejercicio 2017 (5)

Desglose de las inversiones realizadas en la actividad propia

PAR-TIDA	Nº CUENTA	DETALLE DE LA INVERSIÓN	FECHA DE ADQUISICIÓN	VALOR DE LA INVERSIÓN	RECURSOS PROPIOS	SUBVENCIÓN	PRÉSTAMO	IMPORTE HASTA EL EJERCICIO	FONDOS PROPIOS EN EL EJERCICIO	SUBVEN-CIONES EN EL EJERCICIO	PRÉSTAMOS EN EL EJERCICIO	IMPORTE PENDIENTE
A) I. Inmovilizado Intangible	201	Compra de dominios web	29/08/2017	376,07	376,07	0,00	0,00	0,00	376,07	0,00	0,00	0,00
A) I. Inmovilizado Intangible	206	Aplicaciones informáticas	16/01/2017	12.797,36	12.797,36	0,00	0,00	0,00	12.797,36	0,00	0,00	0,00
A) III. Inmovilizado material	212	Instalaciones-climatización	31/03/2017	51.348,57	51.348,57	0,00	0,00	0,00	51.348,57	0,00	0,00	0,00
A) III. Inmovilizado material	216	Mobiliario	12/09/2017	2.710,40	2.710,40	0,00	0,00	0,00	2.710,40	0,00	0,00	0,00
A) III. Inmovilizado material	217	Equipos proc información-ordenadores y teléfonos móviles	28/02/2017	4.743,79	4.743,79	0,00	0,00	0,00	4.743,79	0,00	0,00	0,00
		TOTAL		71.976,19	71.976,19	0,00	0,00	0,00	71.976,19	0,00	0,00	0,00

En resumen, se puede afirmar que la fundación examinada cumple adecuadamente con el requisito de información sobre el destino obligatorio de rentas correspondiente al ejercicio 2017, habiendo cancelado en plazo el déficit producido en el ejercicio anterior de 2016.

4.5. Fundación Amancio Ortega Gaona

Las cuentas anuales objeto de examen han sido las correspondientes al ejercicio 2018, por ser las más recientes en la fecha de consulta respecto del momento de elaboración de nuestro trabajo. Las citadas cuentas fueron sometidas a auditoría por la firma KPMG Auditores, S.L., habiendo emitido una opinión favorable.

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

Señalar con carácter previo al examen de la información, que la misma viene expresada en miles de euros, a diferencia de las anteriormente consultadas, redactadas directamente en euros.

Respecto a la información sobre del destino obligatorio de rentas, la entidad la incluye en la página 19 de la memoria de las cuentas anuales, nuevamente en un formato diferente al propuesto por la normativa contable, y también respecto del resto de fundaciones analizadas hasta ahora, tal como puede comprobarse en la Imagen 16:

Imagen 16. Fundación Amancio Ortega Gaona: Destino de rentas e ingresos ejercicio 2018 (1)

	Miles de Euros	
	2018	2017
Resultado Contable:	5.666	-
Ajustes positivos al resultado contable:		
Dotaciones a la amortización afectas a actividades en cumplimiento de los fines	33	31
Gastos de la actividad propia (comunes y específicos)	73.043	37.132
Total gastos no deducibles	73.076	37.163
Ajustes negativos al resultado contable	-	-
Diferencia: Base de cálculo de los recursos mínimos a destinar al cumplimiento de los fines propios en el ejercicio	78.742	37.163
Recursos mínimos efectivos a destinar al cumplimiento de los fines en el ejercicio: 70% (Artículo 27 de la Ley 50/2002)	55.119	26.014
Recursos destinados en el ejercicio a:		
Gastos de la actividad propia devengados en el ejercicio	73.076	37.163
Total recursos destinados en el ejercicio	78.742	37.163
Porcentaje de recursos destinados al cumplimiento de los fines propios	93%	100%

Como se observa, este primer cuadro aporta los datos de manera escalonada, y tan sólo con referencia a los ejercicios 2017 y 2018, no aportando por tanto la información requerida respecto de los tres ejercicios previos. Sin embargo, más adelante y dentro de la misma página, la fundación elabora un cuadro más parecido al modelo normalizado, en la que detalla la información correspondiente a la base de aplicación y su aplicación efectiva, si bien no informa del excedente de cada ejercicio y tampoco de los ajustes

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

aplicados al mismo para llegar a la citada base de reparto, tal como se puede ver en la Imagen 17:

Imagen 17. Fundación Amancio Ortega Gaona: Destino de rentas e ingresos ejercicio 2018 (2)

	Recursos Devengados en el ejercicio en Cumplimiento de Fines		Aplicación de los Recursos Destinados en Cumplimiento de sus Fines					Recursos Destinados a Fines Sociales (Gastos+Inversión)	Exceso/(Defecto) de Recursos Destinados sobre Recursos Mínimos
	Base de Aplicación	Recursos Mínimos a Destinar (artº. 27 Ley 50/2002)	2014	2015	2016	2017	2018		
2014	52.630	36.841	53.369	-	-	-	-	53.369	16.528
2015	25.395	17.777	-	25.395	-	-	-	25.395	7.618
2016	14.671	10.270	-	-	14.671	-	-	14.671	4.401
2017	37.163	26.014	-	-	-	37.163	-	37.163	11.149
2018	78.742	55.119	-	-	-	-	73.076	73.076	17.957



Teniendo en cuenta la información contenida en los dos cuadros anteriores (Imágenes 16 y 17) respecto del ejercicio 2018, se puede constatar que el excedente del ejercicio asciende a 5.666 miles de €, y los ajustes positivos a 73.076 miles €, obteniéndose una base de cálculo que se eleva a la cantidad de 78.742 miles de €, por lo que la cantidad mínima a destinar al cumplimiento de fines es de 55.119 miles de €, aunque la fundación informa que ha aplicado la cifra de 73.076 miles de €, importe muy superior al exigido por la normativa en vigor, introduciendo como novedad en la información de la diferencia entre ambas partidas, tanto en el caso de superávits como de déficits, como también hace la Fundación Telefónica. En este sentido, respecto al ejercicio 2018, el exceso de recursos aplicados se cifra en el importe de 17.957 miles de €.

En cuanto al desglose de ajustes positivos, la información que se facilitar es similar a la del resto de fundaciones analizadas, lo que se traduce en el desglose de las partidas correspondientes a la amortización de los elementos afectos a cumplimiento de fines, cuya cuantía asciende en este caso a 33 miles de €, y en el de los gastos de las actividades propias, tanto comunes como específicas, que importan 73.043 miles de €, lo que hace un total de ajustes positivos aplicados al excedente de 73.076 miles de €, información que la entidad detalla en la página 23 de la memoria, tal como recoge la Imagen 18:

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

Imagen 18. Fundación Amancio Ortega Gaona: Destino de rentas e ingresos ejercicio 2018 (3)

(20) Liquidación del Presupuesto

Liquidación del presupuesto de gastos:

	2018		
	Miles de Euros		
	Realización	Presupuesto	Desviaciones
Operaciones de funcionamiento			
Ayudas monetarias y no monetarias	72.192	193.985	(121.793)
Gastos de personal	464	441	23
Dotaciones a la amortización del inmovilizado	33	31	2
Otros gastos generales	369	265	104
Diferencias negativas de cambio	18	-	18
Total gastos operaciones de funcionamiento	73.076	194.722	(121.646)
Operaciones de fondos			
Aumento de acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	4.593	-	4.593
Aumentos de inmovilizado intangible	5	-	5
Aumento de inversiones financieras a largo plazo	254	-	254
Aumento de tesorería y otros activos líquidos equivalentes	1.720	-	1.720
Total gastos operaciones de fondos	6.572	-	6.572
Total gastos presupuestarios	79.648	194.722	(115.074)

Sin embargo, se ha detectado un error en cuanto a la información concerniente a los recursos aplicados a fines fundaciones, que de acuerdo a la vigente normativa comprende los gastos devengados para el cumplimiento de fines, junto con las inversiones en activos no corrientes para tal fin.

Al respecto, se ha comprobado que no existen nuevas adquisiciones de inmovilizado afecto a cumplimiento de fines fundacionales en el ejercicio 2018, pues aunque consta una adquisición de inmovilizado intangible por importe de 4.000.000€, la misma no está afecta a fines fundacionales, por lo que se entiende que tendrá su función en la actividad mercantil de la fundación.

Con respecto a los gastos de actividades, según desprende de la Imagen 18, la entidad ha imputado como tales los correspondientes a la amortización del inmovilizado, que expresamente prohíbe la legislación, por lo que los recursos realmente destinados a los fines de la fundación deberían ser de 73.043 miles de euros, en lugar de los 76.076 miles de euros incluidos en la memoria, hecho que desde luego se hubiera evitado de utilizar el modelo normalizado, que obviamente no admite la inclusión de dicha partida.

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

Tras el examen realizado se puede afirmar que la fundación no sigue el modelo propuesto por la normativa para detallar el destino de rentas, y de hecho, tan solo facilita el desglose de los dos últimos ejercicios, y no de los cinco requeridos. Por otra parte, la entidad facilita siempre la diferencia entre el total de los recursos aplicados a sus fines y la cifra mínima a destinar, y ello con independencia de si existen superávits o déficits, aunque el modelo oficial únicamente solicita que se informe cuando se produzcan estos últimos. Además, conceptualmente se determina erróneamente la cifra destinada a las actividades propias, al incluir indebidamente la amortización de los inmovilizados afectos a las actividades de la entidad.

En definitiva, se puede concluir que la información facilitada por la fundación es suficiente para comprender el cumplimiento del destino de rentas exigido por la normativa vigente, con las salvedades comentadas, que por otra parte el auditor no ha puesto de manifiesto, probablemente por no considerarlas relevantes para la comprensión de la información elaborada, y desde el punto de vista cuantitativo, porque no alcancen los niveles de materialidad exigidos.

4.6. Análisis de la Fundación Trinidad Alfonso Mocholí²

Las cuentas anuales seleccionadas para su estudio han sido las correspondientes al ejercicio 2016, sin que tengamos constancia de su auditoría, probablemente debido a que es una entidad con cifras inferiores a las anteriormente examinadas, y por tanto no sujeta a la obligación de auditoría.

La información sobre el destino de rentas se encuentra recogida en la página 9 de la memoria de las cuentas anuales, con el detalle que se indica en la Imagen 19:

² La fundación a la que se refiere este apartado pertenece al dueño de Mercadona, D. Juan Roig Alfonso, quién decidió darle el nombre de “Fundación Trinidad Alfonso Mocholí” en honor a su progenitora.

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

Imagen 19. Fundación Trinidad Alfonso Mocholí: Destino de rentas e ingresos ejercicio 2016 (1)

Ejercicio	Excedente del Ejercicio	Ajustes negativos	Ajustes positivos	Base de cálculo	Renta a destinar		Recursos destinados a fines	Aplicación de los recursos destinados en cumplimiento de sus fines					Importe pendiente
					Importe	%		2012	2013	2014	2015	2016	
2012	4.483,70	--	955.038,30	959.500,00	671.850,00	70%	955.038,30	955.038,30					--
2013	640,30	--	1.949.359,70	1.950.000,00	1.385.000,00	70%	1.978.309,80		1.978.309,80				--
2014	14.223,15	--	3.641.195,07	3.655.418,22	2.558.792,75	70%	3.701.611,18			3.701.611,18			--
2015	5.835,87	--	7.121.890,58	7.127.526,43	4.989.288,50	70%	7.140.279,70				7.140.279,70		--
2016	7.511,16	--	7.583.772,74	7.591.283,90	5.313.898,73	70%	7.601.842,60					7.601.842,60	--
TOTAL	32.474,18	--	21.251.254,37	21.283.728,55	14.898.609,99		21.377.079,58	955.036,30	1.978.309,80	3.701.611,18	7.140.279,70	7.601.842,60	--

Como se puede apreciar, esta fundación sigue de manera exacta el modelo propuesto por la normativa contable para tal fin, cuestión por otra parte destacable, pues anteriormente hemos podido ver que la mayoría de las fundaciones investigadas no siguen el mismo de forma estricta.

Descendiendo a la información correspondiente al ejercicio 2016, se observa que el excedente del ejercicio asciende a 7.511,16€, correspondiéndole ajustes positivos por importe de 7.583.772,74€, por lo que la base de cálculo para determina la cuantía mínima a destinar al cumplimiento de fines es de 7.591.283,90€, y, deduciéndose por tanto una cantidad mínima de 5.313.908,73€, cantidad ampliamente superada por la entidad, que en dicho ejercicio dedicó a actividades de la fundación un total de recursos de 7.601.842,60€, lo que representa un superávit de 2.287.933,87€, que no tiene reflejo en el cuadro informativo del destino de rentas, por cuanto únicamente se solicita información cuando se produzcan situaciones de déficits (columna “importe pendiente”), cosa que no ocurre en ninguno de los ejercicios sobre los que informa la entidad.

Como complemento de la información anterior, la entidad incluye un cuadro exclusivo para el ejercicio 2016 en el que detalle los componentes de los ajustes positivos (no existen negativos) justificando nuevamente la cifra alcanzada para la base de cálculo y el mínimo exigible para fines fundaciones, tal como se puede ver en la Imagen 20:

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

Imagen 20. Fundación Trinidad Alfonso Mocholí: Destino de rentas e ingresos ejercicio 2016 (2)

	Importe 2016	%
Resultado contable	7.511,16	
Incrementos: Gastos no deducibles		
Dotac. Amort inmov afecto activ. C/f	16.624,54	
Gasto actividad propia devengado	7.567.148,20	
Disminuciones: ingresos no computables	0,00	
BASE DESTINO DE RENTAS (art.27 Ley)	7.591.283,90	100%
Mínimo a destinar a c/f	5.313.898,73	70%

En concreto, los citados ajustes positivos aplicados al excedente proceden, como en el resto de fundaciones, de dos fuentes: la dotación de amortización de inmovilizado afecto a cumplimiento de fines, que en este caso asciende a 16.624,54€, y los gastos devengados de la actividad propia, tanto común como específica, que importan la suma de 7.567.148,20€, lo que justifica la base de cálculo expuesta, que asciende al importe la citado de 7.591.283,90€.

No obstante, y como completo del cuadro anterior (Imagen 20), la fundación incluye en la página 49 de la memoria un nuevo cuadro con la información detallada de los gastos afectos a las actividades propias realizadas en el ejercicio, tal como se muestra en la Imagen 21:

Imagen 21. Fundación Trinidad Alfonso Mocholí: Destino de rentas e ingresos ejercicio 2016 (3)

II. Recursos económicos totales empleados por la Entidad							
GASTOS / INVERSIONES	Gastos por ayudas y otros		Otros gastos de la actividad	Impuesto sobre beneficios	Subtotal Gastos	Adquisición inmovilizado	Total recursos empleados
	a) Ayudas monetarias	b) Ayudas no monetarias					
ACTIVIDAD 1	53.080,00	25.989,90	6.493,22	0,00	85.540,12	0,00	85.540,12
ACTIVIDAD 2	18.000,00	18.401,85	6.493,16	0,00	42.895,01	0,00	42.895,01
ACTIVIDAD 3	22.500,00	21.614,93	6.493,16	0,00	50.508,09	0,00	50.508,09
ACTIVIDAD 4	0,00	21.136,45	6.493,16	0,00	27.629,61	0,00	27.629,61
ACTIVIDAD 5	0,00	19.999,05	6.493,16	0,00	26.492,21	0,00	26.492,21
ACTIVIDAD 6	0,00	58.162,55	6.493,16	0,00	64.655,71	0,00	64.655,71
ACTIVIDAD 7	30.000,00	13.102,05	6.493,16	0,00	49.595,21	0,00	49.595,21
ACTIVIDAD 8	7.500,00	20.957,52	6.493,16	0,00	34.950,68	0,00	34.950,68
ACTIVIDAD 9	386.153,52	272.068,02	83.147,31	0,00	741.368,85	0,00	741.368,85
ACTIVIDAD 10	1.002.194,52	727.688,15	115.698,11	0,00	1.845.580,78	0,00	1.845.580,78
ACTIVIDAD 11	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ACTIVIDAD 12	0,00	18.789,05	6.493,16	0,00	25.282,21	0,00	25.282,21
ACTIVIDAD 13	0,00	140.099,95	54.056,92	0,00	194.156,87	0,00	194.156,87
ACTIVIDAD 14	0,00	21.418,53	6.493,16	0,00	27.911,69	0,00	27.911,69
ACTIVIDAD 15	0,00	6.737,60	6.493,16	0,00	13.230,76	0,00	13.230,76
ACTIVIDAD 16	0,00	7.657,20	6.493,16	0,00	14.150,36	0,00	14.150,36
ACTIVIDAD 17	0,00	89.082,55	6.493,16	0,00	95.575,71	0,00	95.575,71
ACTIVIDAD 18	78.720,00	14.103,66	15.009,63	0,00	107.833,29	0,00	107.833,29
ACTIVIDAD 19	12.000,00	8.373,76	6.493,16	0,00	26.866,92	0,00	26.866,92
ACTIVIDAD 20	9.974,35	7.040,10	6.493,16	0,00	23.507,61	0,00	23.507,61
ACTIVIDAD 21	73.700,00	6.737,60	6.493,16	0,00	86.930,76	0,00	86.930,76
ACTIVIDAD 22	803.971,20	301.082,20	57.969,68	0,00	1.163.023,08	0,00	1.163.023,08
ACTIVIDAD 23	18.096,00	12.807,38	6.493,16	0,00	37.396,54	0,00	37.396,54
ACTIVIDAD 24	170.000,00	367.829,71	20.344,27	0,00	558.173,98	0,00	558.173,98
ACTIVIDAD 25	162.125,00	6.737,60	12.188,26	0,00	181.050,86	0,00	181.050,86
ACTIVIDAD 26	160.546,83	32.425,10	27.691,13	0,00	220.603,06	0,00	220.603,06
ACTIVIDAD 27	0,00	62.000,95	6.493,16	0,00	68.494,11	0,00	68.494,11
ACTIVIDAD 28	140.000,00	105.496,37	42.119,11	0,00	287.615,48	0,00	287.615,48
ACTIVIDAD 29	0,00	1.091.697,41	93.266,66	0,00	1.184.964,07	0,00	1.184.964,07
ACTIVIDAD 30	15.000,00	13.231,23	6.493,16	0,00	34.724,39	0,00	34.724,39
ACTIVIDAD 31	0,00	48.640,51	6.097,29	0,00	54.737,80	0,00	54.737,80
ACTIVIDAD 32	100.000,00	10.649,81	7.791,81	0,00	118.441,62	0,00	118.441,62
ACTIVIDAD 33	9.910,00	6.737,60	6.493,16	0,00	23.140,76	0,00	23.140,76
ACTIVIDAD 34	50.000,00	0,00	0,00	0,00	50.000,00	0,00	50.000,00
TOTAL ACTIVIDADES NO IMPUTADAS A ACTIVIDADES	3.323.451,42	3.578.513,34	665.183,44	0,00	7.567.148,20	0,00	7.567.148,20
TOTAL	3.323.451,42	3.578.513,34	681.807,98	0,00	7.583.772,74	0,00	7.583.772,74

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

Finalmente, en la página 10 de la memoria, la fundación incluye el cuadro correspondiente para informar del total de recursos aplicados a las actividades, utilizando el modelo propuesto por la normativa contable para tal fin, que se muestra en la Imagen 22:

Imagen 22. Fundación Trinidad Alfonso Mocholí: Destino de rentas e ingresos ejercicio 2016 (4)

1.2) Recursos aplicados en el ejercicio

	IMPORTE		
1. Gastos en cumplimiento de fines	7.567.148,20		
	Fondos Propios	Subvenciones, donaciones y legados	Deuda
2. Inversiones en cumplimiento de fines (2.1 +2.2)	34.694,40	---	---
2.1 Realizadas en el ejercicio	34.694,40	---	---
2.2 Procedentes de ejercicios anteriores		---	---
a) Deudas canceladas en el ejercicio incurridas en ejercicios anteriores			---
b) Imputación de subvenciones, donaciones y legados de capital procedentes de ejercicios anteriores			
TOTAL (1 + 2)	7.601.842,60	---	---

Como se puede deducir del anterior cuadro, los recursos aplicados se corresponden con los datos dedicados al cumplimiento de fines, junto con las inversiones en elementos de inmovilizado adquiridos para tal fin durante el ejercicio 2016.

En base al examen realizado, se puede concluir que en lo que se refiere a epígrafe del destino de rentas exigido por la normativa contable vigente, la entidad informa adecuada y rigurosamente, en base a los modelos propuestos para tal fin, observándose además, que en todos los ejercicios ha destinado al cumplimiento de fines cantidades superiores al límite mínimo exigido del 70% de la base cálculo, sin que, por tanto, se haya producido en ningún ejercicio situaciones de déficits.

Capítulo 5. Conclusiones finales

El presente trabajo está dedicado a evaluar la información contable que debe proporcionar el sector fundacional español para conocer las cantidades realmente aplicadas a actividades propias para el cumplimiento de sus fines.

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

Sin embargo, del examen de la legislación publicada con el fin de regular los criterios para proporcionar la citada información, se observa que la misma no ha facilitado dicho objetivo, por cuanto la diversa normativa existente utiliza conceptos contables que no permiten llegar a los mismos resultados en términos cuantitativos, todo lo cual ha derivado en una situación de cierto grado de confusión.

A pesar de los progresos y mejoras que ha sufrido la reglamentación aplicable a las fundaciones, todavía existen ciertas lagunas en lo que a la información sobre el destino de rentas e ingresos se refiere, que impiden una relativa homogeneidad en la aplicación de dicha normativa, por lo que sería muy conveniente que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dictase las instrucciones pertinentes a tales efectos para una adecuada cumplimentación de los modelos previstos en el PGESFL 2013, que hasta el momento no parece haberse logrado a tenor de la información obtenida de algunas fundaciones españolas, pues a pesar de existir una normalización para facilitar la información correspondiente, la misma no suele ser utilizada de forma estricta, lo que ha puesto de manifiesto en el examen realizado de cinco importantes fundaciones, de las que tan solo una de ellas aplica de forma precisa los modelos contables para tal finalidad. En este sentido, esta forma de actuación por parte de las fundaciones puede producir ciertas dificultades de comprensión a los usuarios de la información financiera del sector fundacional.

En resumen, teniendo en cuenta el auge de este tipo de entidades en España, sería muy conveniente que las fundaciones contasen con una normativa clara y eficaz que permita una total transparencia en sus cuentas anuales, a lo cual contribuiría, sin duda, el adecuado cumplimiento de la normalización contable en vigor.

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

Bibliografía

Arnau Paradis, A. (2002). *La contabilidad de las entidades sin finalidad lucrativa: especial referencia a las fundaciones*. Tesis doctoral, Universidad Jaime I.

Calderón Millán, B. (2004). Dimensión económica del sector no lucrativo en las regiones españolas, *Revista CIRIEC-España*, nº50, 231-245.

Guzmán Raja, I. (2015). “El destino de rentas e ingresos”, apuntes conferencia Colegio de Economistas de Almería, noviembre 2015.

Lefebvre, F. (2008). *Memento Contable*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid.

Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades.

Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regula determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en las actividades de interés general.

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 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

**Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos:
información del destino de rentas e ingresos en el sector de las fundaciones españolas**

Larriba Diaz-Zorita, A. (2016). En torno a la denominación de las entidades sin fines lucrativos, *Revista AECA*, nº 115, septiembre, 30-32.

Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

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.

Rúa Alonso de Corrales, E., Blázquez Lidoy, A., Boal Velasco, N., Guzmán Raja, I., Ureña García, L. (2013). *La Contabilidad de Fundaciones y Asociaciones: aplicación práctica del Plan Contable de las Entidades Sin Fines Lucrativos*. Ediciones Cinca, Madrid.

Ruiz Olabuénaga, J. (2001). El sector no lucrativo en España, *CIRIEC-España*, nº 73, 51-78.