

El destino obligatorio de rentas e ingresos en las fundaciones: ¿una obligación o un arte?

Nohemí Boal Velasco

Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad CEU San Pablo

Enrique Rúa Alonso de Corrales

Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad CEU San Pablo
Miembro del Consejo Asesor de la Asociación Española de Fundaciones

SUMARIO: I. LA EXIGENCIA DEL DESTINO DE RENTAS E INGRESOS COMO CONDICIÓN NECESARIA EN UNA ENTIDAD SIN FINES LUCRATIVOS: 1. *El destino de rentas e ingresos como condición necesaria.* 2. *Las fundaciones como entidad sin fines de lucro.*—II. LA REGULACIÓN DEL DESTINO OBLIGATORIO DE RENTAS E INGRESOS: 1. *Antecedentes.* 2. *Situación normativa actual:* A) El destino de rentas en la legislación fundacional estatal. B) El destino de rentas en la legislación fundacional autonómica. C) Condición para el acceso a la Ley de Mecenazgo.—III. LOS ESTADOS CONTABLES O CUENTAS ANUALES: FUENTE DE INFORMACIÓN PARA EL DESTINO DE RENTAS E INGRESOS.—IV. CÁLCULO DE LA CUANTÍA OBLIGATORIA A DESTINAR A FINES FUNDACIONALES: 1. *Base de cálculo.* 2. *La cuenta de resultados: ingresos y gastos del excedente del ejercicio.* 3. *Las actividades económicas: propias y mercantiles.* 4. *Ajustes negativos o ingresos no computables.* 5. *El grado de cumplimiento del plan de actuación: gastos a fines, gastos de actividad mercantil y gastos no imputados a las actividades.* 6. *Ajustes positivos o gastos no deducibles.* 7. *Porcentaje de destino y cuantía a destinar.*—V. DESTINO EFECTIVO DE RENTAS E INGRESOS A LOS FINES.—VI. CUMPLIMIENTO DEL DESTINO DE RENTAS.—VII. PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN EN LA MEMORIA.—VIII. LA CONEXIÓN ENTRE EL DESTINO DE RENTAS Y EL REPARTO DEL EXCEDENTE CONTABLE.—IX. LOS GASTOS DE ADMINISTRACIÓN.—X. LA FUNCIÓN DEL PROTECTORADO Y DEL AUDITOR DE CUENTAS EN RELACIÓN AL DESTINO DE RENTAS E INGRESOS.—XI. REFLEXIONES SOBRE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS QUE GENERA EL DESTINO OBLIGATORIO DE RENTAS E INGRESOS: 1. *Los gastos a fines, de la actividad mercantil y no imputados a actividades.* 2. *Plusvalías relevantes en venta de activos.* 3. *Exceso de destino a fines.* 4. *Las inversiones como destino efectivo.* 5. *Obligación de destino de ingresos no cobrados y el posible deterioro del crédito.*—XII. CONCLUSIÓN FINAL.—BIBLIOGRAFÍA UTILIZADA.

I. La exigencia del destino de rentas e ingresos como condición necesaria en una entidad sin fines lucrativos

1. *El destino de rentas e ingresos como condición necesaria*

Una entidad sin fines lucrativos (ESFL) es una colectividad privada considerada como unidad, cuya estructura patrimonial y unión de voluntades cuenta con suficiente capacidad financiera y organizativa para sus fines sociales, orientados al interés general o colectivo, sin que existan títulos de propiedad sobre ella que pudieran atribuir derechos sobre eventuales beneficios obtenidos¹.

Para el cumplimiento de sus fines se precisa por tanto de capacidad financiera, por lo que se presume necesario la obtención de ingresos por diferentes vías, bien en el desarrollo de actividades económicas, provenientes de su patrimonio, al margen de otros ingresos más habituales en estas entidades tales como subvenciones y donaciones, aportados por los propios creadores de la entidad (socios, fundadores, etc.), provenientes de patrocinios o colaboraciones empresariales, etc. Todos los ingresos obtenidos por las ESFL tienen como objetivo dotarla de capacidad financiera para poder desarrollar organizativamente la misma en el logro de sus fines de interés general o colectivo. Dichos ingresos deben ser por tanto destinados al cumplimiento de sus fines.

La inexistencia de capital-propiedad garantiza que los ingresos o beneficios generados nunca serán retirados por los socios o personas vinculadas a la misma, si bien no supone que realmente sean destinados a sus fines, por lo que otra motivación del destino obligatorio de rentas e ingresos es evitar que existan entidades inactivas creadas con la intención de proteger el patrimonio aportado o generado.

2. *Las fundaciones como entidad sin fines de lucro*

Las fundaciones son entidades creadas por un fundador o fundadores que se desprenden de un patrimonio que es destinado a lograr los fines de interés general que establezcan en sus estatutos.

El legislador, en su intento de garantizar el destino efectivo del patrimonio fundacional y sus rendimientos a los fines propios de la entidad, deter-

¹ Documento 4. *Identidad de las entidades sin fines de lucro*. Comisión de estudio de las ESFL. AECA. Noviembre 2013.

mina que parte de las rentas e ingresos obtenidos o generados en el ejercicio económico han de destinarse obligatoriamente al logro de los mismos.

En el modelo de fundación establecido en la Constitución Española del año 1978 (CE) y desarrollado en la *Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones* (Ley de fundaciones estatal), se permite que éstas pudieran obtener prácticamente todo tipo de ingresos para la financiación de las actividades realizadas para el logro de fines de interés general; por ello, pueden obtener ingresos de las actividades económicas que realicen, tanto las consideradas como propias o mercantiles, sin olvidarnos de los ingresos que pudieran obtener generados por su patrimonio inmobiliario o financiero.

Pero la permisividad del legislador en relación a la obtención de ingresos, tiene como contrapartida, y es sin duda la esencia fundamental para que se trate de una entidad sin fines lucrativos, la obligación de destinar dichos ingresos en un alto porcentaje a la consecución de sus fines fundacionales. Es decir, los ingresos obtenidos e incluso el lucro generado en algunas actividades no son en ningún caso distribuibles, y además a través de este precepto legal debe ser destinado obligatoriamente a fines de interés general².

No debemos olvidar que la ausencia de lucro en las ESFL está en la entidad, no en las actividades realizadas, las cuales pueden generar lucro económico o no.

II. La regulación del destino obligatorio de rentas e ingresos

En aplicación de la Ley de fundaciones estatal, las fundaciones están obligadas a destinar efectivamente su patrimonio y sus rentas a sus fines fundacionales³.

Para garantizar su cumplimiento se ha regulado el conocido como «destino obligatorio de rentas e ingresos» que tiene como finalidad garantizar que los ingresos generados por la fundación se destinen, en un porcentaje mínimo, al cumplimiento de los fines propios estatutarios.

En el presente apartado se va a desarrollar esta obligación, tanto a nivel de las fundaciones estatales como de las de carácter autonómico.

² Otro de los motivos de esta obligación es intentar evitar que existan fundaciones inactivas creadas con la intención de proteger el patrimonio aportado por su fundador e incluso que éstas acumulen patrimonio de forma injustificada.

³ Artículo 23. Principios de actuación dentro del Capítulo V. Funcionamiento y actividad de la Fundación. Ley de fundaciones estatal.

1. *Antecedentes*

El artículo 25⁴, de la derogada *Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General*, y el artículo 14⁵, de su también derogado reglamento, el *Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal*, establecían que, de las rentas o ingresos netos obtenidos, debían las fundaciones, previa deducción de impuestos, destinar al menos el setenta por ciento a las actividades fundacionales, y el resto, una vez cubiertos los gastos de administración, a incrementar la dotación fundacional.

La aplicación de este precepto legal era compleja tanto en cómo debía realizarse el cálculo de la cuantía a destinar, como en demostrar que efectivamente se había cumplido con esta obligación, ya que existían problemas conceptuales tales como qué se entiende por rentas netas e ingresos netos, gastos necesarios, cómo calcular los gastos de administración, etc. Incluso del citado reglamento se desprende que los ingresos a considerar debían ser los cobrados, y no los devengados desde el punto de vista contable. Sin duda esta compleja regulación necesitaba de una reforma que aclarase el cálculo de la cuantía obligatoria así como de la determinación de la cuantía efectivamente destinada.

2. *Situación normativa actual*

A) *El destino de rentas en la legislación fundacional estatal*

Con la aprobación de la hoy en día vigente *Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones* (Ley de fundaciones estatal), uno de los objetivos era aminorar y facilitar la gestión en estas entidades, y uno de los aspectos que más preocupaba reformar era como articular el destino obligatorio de rentas e ingresos. Finalmente el artículo 27 de la citada ley establece:

⁴ Artículo 25: «A la realización de los fines fundacionales, deberá ser destinado, al menos, el 70 por 100 de las rentas o cualesquiera otros ingresos netos que, previa deducción de impuestos, obtenga la Fundación, debiéndose destinar el resto, deducidos los gastos de administración, a incrementar la dotación fundacional. Las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial, bien en el momento de su constitución, bien en un momento posterior, no serán computables a los efectos de lo previsto en este apartado».

⁵ Artículo 14: «... se consideran rentas o cualesquiera otros ingresos netos, el resultado de deducir de los ingresos brutos obtenidos en el ejercicio por la fundación los gastos necesarios para su obtención...». «... A los solos efectos de determinar los ingresos o rentas a los que se refiere este apartado, y sin que ello incida en el cálculo de los impuestos correspondientes a los mismos, tales ingresos o rentas se entenderán obtenidos en el momento de su cobro efectivo por la fundación».

- Que debe destinarse al logro de los fines fundacionales al menos el setenta por ciento de los resultados de las explotaciones económicas y de los ingresos obtenidos por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de los citados resultados o ingresos.
- *Que la parte «no destinada», si la hubiera, se llevará a reservas o a incrementar la dotación fundacional, por decisión del Patronato⁶ de la fundación.*
- En relación a los gastos realizados se entenderá, la parte proporcional de personal, servicios exteriores, financieros, otros gastos de gestión y tributos, excluyendo los gastos realizados para lograr los fines estatutarios.
- Que el plazo de destino será el ejercicio de obtención de las rentas e ingresos y los cuatro siguientes.

Con esta nueva redacción existen aún conceptos complejos de determinar y un aspecto importante no había sido resuelto, que se entiende por «destino efectivo» y en consecuencia como la fundación demostraba si ha cumplido o no con esta obligación.

Con la aprobación del *RD 1337/2005, 11 de noviembre, Reglamento de fundaciones de competencia estatal* (Reglamento de fundaciones estatal) se aclara muchas dudas; se trata de un punto de inflexión ya que a partir de ese momento los registros contables se convierten en la clave para el cálculo de las cuantías a destinar y de la demostración del cumplimiento. En dicho reglamento, en su artículo 32, se establece:

- Que debe destinarse al menos el setenta por ciento del «resultado contable» corregido con determinados ajustes.
- Que los ingresos y gastos se tomarán de los registros contables en aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las ESFL que estén en vigor, lo que supone la aplicación del principio del devengo, es decir, tener en cuenta los gastos e ingresos en función de la corriente real y no de la corriente monetaria.
- Una relación de ingresos no computables a efectos del destino obligatorio y de gastos no deducibles.

⁶ En aplicación del artículo 14. Patronato (Ley de fundaciones estatal), en toda fundación deberá existir, con la denominación de Patronato, un órgano de gobierno y representación de la misma, que adoptará sus acuerdos por mayoría en los términos establecidos en los Estatutos. Corresponde al Patronato cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo el rendimiento y utilidad de los mismos.

- La inclusión del concepto de efectividad del destino, por lo que podrá calcularse por tanto lo realmente destinado y en consecuencia comprobar el cumplimiento de la obligación.
- Que las aportaciones a la dotación fundacional no se incluyen en el cálculo, por no tener que destinarse a los fines.

B) *El destino de rentas en la legislación fundacional autonómica*

El sistema de distribución de competencias contenido en el *Título VIII de la Constitución Española (CE)* «*De la organización territorial del Estado*», principalmente en sus artículos 148 y 149, trae como consecuencia de la nueva organización político-jurídica del Estado español como Estado autonómico, y surge inevitablemente la cuestión del titular de la competencia para la regulación de las fundaciones, es decir, cabe plantearse si la competencia del Estado en esta materia puede calificarse de exclusiva, de concurrente en cuanto que se reconozca idéntica competencia a las Comunidades Autónomas en su respectivo ámbito territorial, o más bien de compartida en tanto que el Estado aparezca como único competente al reservarse ciertos aspectos que constituyen la legislación básica correspondiendo a las Comunidades Autónomas el desarrollo legislativo o de ejecución de dicha legislación estatal.

Ante esta situación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 149.3 CE, nueve Comunidades Autónomas han asumido competencia exclusiva en esta materia a través de sus respectivos Estatutos de Autonomía.

Estas previsiones constitucionales y estatutarias se hicieron realidad tras la promulgación de la *Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre, de transferencia de competencias a las Comunidades Autónomas* que accedieron a la autonomía por la vía del artículo 143 de la CE. Mediante esta ley orgánica se transfiere a las Comunidades Autónomas de Asturias, Cantabria, La Rioja, Región de Murcia, Castilla-La Mancha, Castilla-León, Extremadura, Islas Baleares y Madrid, competencia exclusiva en materia de fundaciones, siempre que «desarrollen principalmente sus funciones en la Comunidad Autónoma (CC.AA.)».

Sin embargo no todas estas CC.AA. asumieron competencias en sus respectivos Estatutos, lo que comportará necesariamente una previa reforma estatutaria para asumirlas.

En la siguiente tabla resumimos y comparamos la legislación autonómica en relación a los aspectos básicos del destino obligatorio de rentas e ingresos (Tabla 1):

TABLA 1. Comparativa del destino de rentas en las legislaciones autonómicas

| Conceptos | Andalucía | Canarias | Castilla-León | Cataluña | Galicia |
|------------------------------|---|--|--|---|--|
| Legislación aplicable | Ley 10/2005, de 31 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía | Ley 2/1998, de 6 de abril, de Fundaciones Canarias | Ley 13/2002, de 15 de julio, de Fundaciones de Castilla-León | Ley 4/2008, de 24 de abril, del Libro Tercero del Código Civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas | Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de fundaciones de interés gallego |
| Rentas a destinar | Rentas o ingresos netos (salvo dotación) | Rentas o ingresos netos (salvo dotación) | Ingresos netos = Ingresos o rentas - gastos necesarios para su obtención (salvo dotación) | Rentas o ingresos netos (salvo dotación) | Rentas o ingresos (salvo dotación) |
| Gastos deducibles | Todos los necesarios para su obtención | No hace referencia salvo los impuestos. | Todos los necesarios para su obtención | NO hace referencia | Todos los necesarios para su obtención (tributos, amortizaciones y gastos generales proporcionales) |
| Destino | <ul style="list-style-type: none"> Al menos 70% a actividades fundacionales Gastos de administración Dotación fundacional o reservas | <ul style="list-style-type: none"> Al menos 70% a actividades fundacionales Gastos de administración Dotación fundacional | <ul style="list-style-type: none"> Al menos 70% a actividades fundacionales Gastos del patronato Patrimonio fundacional | <ul style="list-style-type: none"> Al menos 70% a actividades fundacionales Cumplimiento diferido Dotación fundacional | <ul style="list-style-type: none"> Al menos 80% a actividades fundacionales Resto ¿? |
| Plazo | 3 años | 3 años | 3 años | 3 años | 3 años |
| Gastos administración | <ul style="list-style-type: none"> Ocasionados por la administración de los bienes al órgano gobierno Patronos tienen derecho a resarcirse | <ul style="list-style-type: none"> Ocasionados por la administración de los bienes al órgano gobierno Patronos tienen derecho a resarcirse | <ul style="list-style-type: none"> No referencia | <ul style="list-style-type: none"> Derivados del funcionamiento del patronato u otros órganos: retribución o gastos derecho resarcirse | <ul style="list-style-type: none"> No referencia |

TABLA 1. *Comparativa del destino de rentas en las legislaciones autonómicas (cont.)*

| Conceptos | La Rioja | Madrid | Navarra | País Vasco | Valencia |
|------------------------------|--|--|--|--|--|
| Legislación aplicable | Ley 1/2007, de 12 de febrero, de Fundaciones de La Rioja | Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid | Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las Fundaciones y de las Actividades de Patrocinio | Ley 9/2016, de 2 de junio, de Fundaciones del País Vasco | Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana |
| Rentas a destinar | Rentas o ingresos netos (salvo dotación) | Rentas o ingresos netos (salvo dotación) | Ingresos netos (salvo dotación) | Ingresos obtenidos por todos los conceptos (salvo dotación) | Rentas o ingresos (salvo dotación) |
| Gastos deducibles | Todos los necesarios para su obtención | Todos exceptuando los de administración | No hace referencia | No hace referencia | No hace referencia |
| Destino | <ul style="list-style-type: none"> Al menos 70% a actividades fundacionales Dotación fundacional Reservas | <ul style="list-style-type: none"> Al menos 70% a actividades fundacionales Gastos de administración Dotación fundacional | <ul style="list-style-type: none"> Al menos 70% a actividades fundacionales Gastos de administración Dotación fundacional | <ul style="list-style-type: none"> Al menos 70% a actividades fundacionales Gastos de administración Dotación fundacional | <ul style="list-style-type: none"> Al menos 70% a actividades fundacionales Gastos de administración Dotación fundacional |
| Plazo | 4 años | 3 años | 3 años | 3 años | 3 años |
| Gastos administración | <ul style="list-style-type: none"> Ocasionados por la administración de los bienes al órgano gobierno Patronos tienen derecho a resarcirse | <ul style="list-style-type: none"> Ocasionados por la administración de los bienes al órgano gobierno Patronos tienen derecho a resarcirse | <ul style="list-style-type: none"> Ocasionados por la administración de los bienes al órgano gobierno Patronos tienen derecho a resarcirse | <ul style="list-style-type: none"> Ocasionados por la administración de los bienes al órgano gobierno Remuneraciones al personal | <ul style="list-style-type: none"> Ocasionados por la administración de los bienes al órgano gobierno Patronos tienen derecho a resarcirse |

Fuente: elaboración propia.

C) Condición para el acceso a la Ley de Mecenazgo

Las ESFL que quieran acceder a un régimen fiscal especial, la conocida como Ley de Mecenazgo, *Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo* y su reglamento *Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, deben cumplir con dos filtros establecidos en la propia ley:

- a) Según su forma jurídica, donde tienen cabida fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad propia, entre otras entidades.
- b) Una relación de condiciones a cumplir, donde se establece, entre otras, el destino obligatorio de al menos el setenta por ciento de los rentas e ingresos a fines propios.

En el caso de las fundaciones el hecho de que ya sea obligatorio por su propia legislación hace que, *a priori*, cumpla esta condición, pero en el caso de las asociaciones declaradas de utilidad pública, deberán cumplirlo únicamente en el caso que quisieran acceder a su aplicación.

El incumplimiento supondría para la entidad la pérdida del régimen fiscal, pero también hay que tener en cuenta que el «aportante» a estas entidades también tendría la pérdida de los beneficios fiscales por las aportaciones realizadas, lo que supondría otro perjuicio para la ESFL, ya que seguramente perdería esas aportaciones que los donantes podrían decidir entregar a entidades sí sujetas a la Ley de Mecenazgo.

El desarrollo de los términos de cálculo y otras condiciones de cumplimiento, están acorde con lo establecido en la Ley de fundaciones estatal.

III. Los estados contables o cuentas anuales: fuente de información para el destino de rentas e ingresos

Las fundaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas⁷.

Respecto a la llevanza de libros contables, son obligatorios el «Libro Diario» y el «Libro de Inventarios y de Cuentas Anuales»⁸. En caso que el Pa-

⁷ Artículo 25.1. Ley de fundaciones estatal.

⁸ Artículo 25.1. Ley de fundaciones estatal.

tronato lo considerara oportuno, podrá llevarse cualquier otro para el buen orden y desarrollo de las actividades y su adecuado control. Además también es obligatoria la tenencia de un Libro de planes de actuación⁹.

En referencia a las cuentas anuales, éstas estarán formadas por el Balance, la Cuenta de Resultados y la Memoria y su objetivo es mostrar la imagen fiel del patrimonio y resultados de la fundación¹⁰.

Por otra parte será el Presidente del Patronato, o persona designada por los Estatutos o por el órgano de gobierno, quien formulará las cuentas anuales para su aprobación por el Patronato en el plazo máximo de seis meses desde de la fecha de cierre del ejercicio económico¹¹.

En lo relativo a la estructura de las mismas, deberán adaptarse al modelo normal establecido en la normativa contable, aunque podrán, si cumple ciertas condiciones, acogerse a los modelos abreviados con el objetivo de facilitar la gestión contable a fundaciones de menores dimensiones, con las mismas condiciones establecidas en el resto legislación mercantil¹².

Una vez aprobadas deberán ser remitidas al Protectorado correspondiente en los siguientes 10 días hábiles, acompañados del informe de auditoría en su caso, y una vez examinados en sus aspectos formales pasarán al Registro de fundaciones, para que cualquier persona que lo solicite tenga acceso a las mismas¹³.

⁹ Artículo 17 del RD 1611/2007, de 7 de diciembre, del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal (Reglamento del Registro de Fundaciones).

¹⁰ Artículo 25.2. Ley de fundaciones estatal.

¹¹ A partir de la fecha de cierre, cada documento integrante tendrá que estar identificado, indicando de forma clara, su denominación, entidad a la que corresponde y ejercicio económico. La unidad monetaria será el euro, y en función del valor de los elementos patrimoniales podrán expresarse en miles o millones.

¹² Por lo que podrán presentar cuentas abreviadas aquellas en que a la fecha de cierre concurren al menos dos de estas tres circunstancias:

- a) Activo total menor o igual a 4.000.000 euros (Balance y Memoria) y 12.500.000 euros (Cuenta de Resultados).
- b) Importe neto del volumen anual de ingresos menor a 8.000.000 euros (Balance y Memoria) y 25.000.000 euros (Cuenta de Resultados).
- c) Número medio de trabajadores menor o igual a 50 (Balance y Memoria) y 250 (Cuenta de Resultados).

Para pasar a formular cuentas abreviadas, o dejar de hacerlo, será necesario cumplir al menos dos de las circunstancias exigidas o dejar de cumplirlas durante dos ejercicios económicos consecutivos.

A efectos de cuantificar el importe neto del volumen anual de ingresos, habrá que tener en cuenta que éste lo componen, tanto los ingresos de la entidad por actividad propia como las ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil.

¹³ Cabe destacar la importancia de que la información contable sea pública, pues de otra forma no es justificable la rendición de cuentas más que por motivos de transparencia. Si los

Por último, deberán formular cuentas anuales consolidadas aquellas fundaciones que tengan participación en sociedades mercantiles, siempre y cuando se encuentren en cualquiera de los supuestos previstos en la legislación mercantil para la sociedad dominante (art. 42 Código de Comercio) y realicen actividades económicas.

La información contable de la fundación será esencial, como iremos desarrollando en el presente artículo, para el cálculo del destino de rentas e ingresos. El excedente del ejercicio, los gastos a fines, los ingresos computables, las inversiones a fines, etc., son conceptos que se precisan conocer en el cumplimiento del destino de rentas, y deberá ser a través de los estados contables donde debamos obtener la información.

De igual forma la Memoria deberá incluir información sobre el destino de rentas e ingresos y los gastos de administración, siendo por tanto el cauce utilizado para hacerla pública.

IV. Cálculo de la cuantía obligatoria a destinar a fines fundacionales

1. Base de cálculo

Tal y como desarrollamos anteriormente el *Reglamento de fundaciones estatal* establece como punto de partida para el cálculo de las rentas e ingresos a destinar, el resultado contable, para que, a partir del mismo, se realicen distintos ajustes, positivos o negativos, obteniendo finalmente la cuantía o base de cálculo del destino de rentas.

Es importante señalar que, con la nueva estructura de la Cuenta de Resultados que se ha establecido en el *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* (PGC adaptado ESFL 2011), el punto de partida no será el resultado total que figura en dicho estado contable, sino el «excedente del ejercicio», es decir, el resultado del apartado *a)* de dicha Cuenta de Resultados. En concreto deberá partirse del apartado *Variación de patrimonio neto reconocida en el excedente del ejercicio*¹⁴.

usuarios de la información no tienen acceso a la misma, de poco servirá la elaboración de cuentas anuales.

¹⁴ Será el apartado A.5/ de la Cuenta de Resultados del *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 las entidades sin fines lucrativos* (PCESFL 2013) o el A.4/ si tomamos el modelo de

Partir del excedente contable parece lo más lógico, clarificador y objetivo, el problema será establecer los ajustes que deberán realizarse a dicho excedente para obtener la base de cálculo.

Al partir del excedente del ejercicio está realizándose la hipótesis inicial de que todos los ingresos contables, son ingresos o rentas a destinar obligatoriamente, mientras que todos los gastos contables son deducibles para la obtención de la base de cálculo. Dado que tal afirmación no es correcta, deben realizarse ajustes, que podemos clasificar:

- a) *Ajustes negativos*: deben realizarse cuando existan ingresos contables que, en aplicación de la normativa sustantiva fundacional, no computen como ingresos que deban destinarse a fines.
- b) *Ajustes positivos*: deben realizarse por los gastos contables recogidos en el excedente del ejercicio y que, en función de lo establecido legalmente, no sean deducibles.

De forma esquemática el cálculo de la base deberá seguir el siguiente proceso:

CUADRO 1. *Mecánica para determinar la base de cálculo del destino de rentas e ingresos*

| BASE DE CÁLCULO | |
|-----------------------------|--|
| CONCEPTO | CUANTÍA |
| Excedente contable | Excedente del ejercicio: (+) Positivo (-) Negativo |
| Ajustes positivos | (+) Importe gastos no deducibles |
| Ajustes negativos | (-) Importe ingresos no computables |
| BASE DE CÁLCULO (BC) | Podrá ser positiva o negativa |

2. *La cuenta de resultados: ingresos y gastos del excedente del ejercicio*

La cuenta de resultados de las ESFL recoge las variaciones originadas en el patrimonio neto por diversos conceptos:

la 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 (PCPMESFL 2013).

- El excedente del ejercicio formado por los gastos e ingresos devengados durante el mismo.
- Los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto corregidos con las transferencias o reclasificaciones realizadas al excedente de ese ejercicio.
- Los ajustes provocados por cambios en criterios contables y correcciones o errores, y que contablemente supone una variación de las reservas.
- Variaciones de dotación fundacional o fondo social.
- Otras variaciones del patrimonio neto.

De esta forma finalmente el resultado del período nos indicará el incremento o disminución patrimonial producida durante el ejercicio y en consecuencia si la entidad dispone de un mayor patrimonio y por tanto recursos para hacer frente a sus actividades o por el contrario se ha consumido parte del patrimonio fundacional. El resultado total nos indicará la variación patrimonial del ejercicio, que será coincidente con la información que se desprende del Balance.

Tal y como desarrollamos anteriormente para el cálculo de la base del destino de rentas e ingresos, partimos del «excedente del ejercicio» que integra los ingresos y gastos contables, clasificados por naturaleza.

El excedente de la Cuenta de Resultados en el modelo normal recogido en el PCESFL 2013 tiene la siguiente estructura:

CUADRO 2. *Excedente de la Cuenta de Resultados (Modelo normal)*

| Cuenta de Resultados del Ejercicio 20X0 | (Debe) |
|--|--------|
| | Haber |
| | Ej. X0 |
| A) Operaciones continuadas | |
| 1. Ingresos de la entidad por actividad propia | |
| a) Cuotas de asociados y afiliados | |
| b) Aportaciones de usuarios | |
| c) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones | |
| d) Subvenciones imputados al excedente del ejercicio | |
| e) Donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio | |
| f) Reintegro de ayudas y asignaciones | |

| Cuenta de Resultados del Ejercicio 20X0 | (Debe) Haber |
|---|-------------------------|
| | Ej. X0 |
| 2. Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil | |
| 3. Gastos por ayudas y otros <ul style="list-style-type: none"> a) Ayudas monetarias b) Ayudas no monetarias c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados | |
| 4. Variación de existencias de productos terminados y en curso fabricación | |
| 5. Trabajos realizados por la entidad para su activo | |
| 6. Aprovisionamientos | |
| 7. Otros ingresos de la actividad | |
| 8. Gastos de personal | |
| 9. Otros gastos de la actividad | |
| 10. Amortización del inmovilizado | |
| 11. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio | |
| 12. Exceso de provisiones | |
| 13. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado | |
| A.1) EXCEDENTE DE LA ACTIVIDAD | |
| 14. Ingresos financieros | |
| 15. Gastos financieros | |
| 16. Variación de valor razonable en instrumento financiero | |
| 17. Diferencias de cambio | |
| 18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros | |
| A.2) EXCEDENTE DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS | |
| A.3) EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS | |
| 19. Impuesto sobre beneficios | |
| A.4) EXCEDENTE DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS | |
| B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS | |
| 20. Excedente del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neta de impuestos | |
| A.5) VARIACIÓN DE PATRIMONIO NETO RECONOCIDO EN EL EXCEDENTE DEL EJERCICIO | |

En relación a los ingresos y gastos contables que integran el excedente destacamos:

a) *Ingresos del excedente:*

1. *Ingresos de la entidad por la actividad propia:* procedentes de actividades económicas propias por las que se obtiene un precio, promociones y patrocinios, subvenciones y donaciones (salvo las denominadas de capital), otros ingresos de carácter periódico.
2. *Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil:* procedentes de las actividades económicas calificadas como mercantiles.
3. *Otros ingresos de la actividad:* entre otros, los generados por el arrendamiento de inmuebles.
4. *Subvenciones, donaciones y legados de capital tras pasados al excedente del ejercicio.*
5. *Ingresos financieros:* procedentes del patrimonio financiero.
6. *Otros ingresos.*

b) *Gastos del excedente:*

1. *Gastos por ayudas y otros:* ayudas monetarias y no monetarias concedidas, gastos originados por el órgano de gobierno y el voluntariado.
2. *Aprovisionamientos:* consumo de activos de la actividad económica propia o mercantil desarrollada.
3. *Gastos de personal:* originados por el personal asalariado de la entidad.
4. *Otros gastos de la actividad:* generados por servicios exteriores contratados de diversa índole.
5. *Amortizaciones:* consumo del período de bienes de inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias.
6. *Gastos financieros:* coste de las fuentes de financiación ajenas.
7. *Impuesto de sociedades:* gasto por impuesto.
8. *Otros gastos.*

3. Las actividades económicas: propias y mercantiles

Las fundaciones además de realizar actividades encaminadas al logro de sus fines estatutarios, podrán realizar actividades económicas relacionadas, complementarias o accesorias a los mismos.

A las fundaciones se les permite la realización de actividades económicas pero deberán diferenciar¹⁵:

- a) *Actividad propia*: la realizada para el cumplimiento de sus fines que puede prestarse de forma gratuita o con contraprestación. En caso de obtención de ingresos debe realizarse sin obtener un lucro económico y siempre que no implique limitación injustificada de los beneficiarios.
- b) *Actividad mercantil*: ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos para intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios para obtener lucro.

Además podrán también participar en otras actividades económicas a través de participaciones en sociedades mercantiles, siempre y cuando se trate de sociedades donde no se responda de las deudas sociales.

En virtud pues de la legislación fundacional, las fundaciones podrán desarrollar actividad económica debiéndose diferenciar entre propia y mercantil y parece inferirse que esta última, con carácter general, es la realizada por la entidad percibiendo un precio de mercado por el servicio que presta, al margen de que esté relacionada con los fines fundacionales, sea complementaria o accesoria.

En la introducción del PGC adaptado ESFL 2011 se establece que con el objetivo de preservar la comparabilidad de la información económico-financiera de la actividad empresarial en el modelo contable interno, independientemente de cuál sea la naturaleza jurídica del operador económico que la realiza, esta regulación determina que los criterios contables aplicados por estas entidades en el ejercicio de su actividad mercantil no difieran de los aplicados por las empresas.

Dado esta circunstancia en el PGC adaptado ESFL 2011 se han establecido normas de registro y valoración específicas para regular lo que denomina gastos e ingresos propios de ESFL así como débitos y créditos de la actividad propia en el caso de que la corriente real no coincida con la financiera. En concreto la Norma 8.^a *Gastos e ingresos propios de las entidades no lucrativas* dentro de su segunda parte.

Esta definición dada por la legislación estatal en relación a actividades propias y mercantiles es similar en las legislaciones autonómicas de fundacio-

¹⁵ Artículo 24 de la Ley de fundaciones estatal y artículo 23 del Reglamento de fundaciones estatal.

nes aunque con algunos matices, pero partiendo del mismo fondo económico, por lo que entendemos no es necesario su desarrollo.

4. *Ajustes negativos o ingresos no computables*

Al partir del excedente contable de la Cuenta de Resultados se está bajo la hipótesis de que todos los ingresos computan en la obligación de destino. Sin embargo, en función de lo establecido en la normativa sustantiva, determinados ingresos, aunque puntuales, no computan. En concreto¹⁶:

- La contraprestación obtenida por la venta o gravamen de bienes o derechos pertenecientes a la dotación fundacional, o afectados con carácter permanente a los fines por el Patronato, incluida la plusvalía.
- Los ingresos obtenidos por la venta de inmuebles afectos a la actividad propia, siempre y cuando exista reinversión.

Tampoco se considerarán como ingresos a efectos del cálculo las aportaciones en forma de dotación fundacional, tanto en el momento inicial de creación de la fundación como en un momento posterior¹⁷.

Lo establecido en la regulación legal debemos adaptarlo a un lenguaje contable, por lo que realmente, al partir del excedente, los ajustes negativos a realizar por ingresos no computables serán:

- a) Por el «beneficio contable»¹⁸ generado en la enajenación de bienes o derechos aportados a la dotación fundacional o afectados por el Patronato de forma permanente a los fines propios.
- b) Por el «beneficio contable» obtenido en la venta de inmuebles en los que la entidad desarrolle actividades propias, siempre que se reinvierta en bienes inmuebles para la misma finalidad. En este caso para realizar el ajuste es necesario que el importe total obtenido en la venta, es decir, el precio de venta, hubiera sido reinvertido¹⁹.

El beneficio contable se establecerá por diferencia entre el precio de venta y el valor contable o en libros del elemento enajenado en la fecha de

¹⁶ Artículo 32.2. Reglamento de fundaciones estatal.

¹⁷ Artículo 32.3. Reglamento de fundaciones estatal.

¹⁸ En este caso concreto como estamos analizando los ajustes negativos o ingresos no computables, lo que deberemos ajustar es el resultado positivo obtenido en su caso en la venta, es decir, el ingreso contable por tal operación si lo hubiera.

¹⁹ Debe indicarse en cualquier caso que no se establecen condiciones ni plazo de reinversión en la regulación legal.

la venta²⁰. Únicamente debemos considerar pues como ingresos no computables los beneficios habidos en la enajenación de los bienes o derechos que cumplan las características antes mencionadas²¹.

Por otra parte las aportaciones a la dotación fundacional no son ingreso contable que se impute al excedente, sino aportaciones a los fondos propios de la fundación, por lo que al no formar parte del excedente no será necesario realizar ningún ajuste por este concepto.

5. *El grado de cumplimiento del plan de actuación: gastos a fines, gastos de actividad mercantil y gastos no imputados a las actividades*

El artículo 26.2 del Reglamento de fundaciones estatal²² y el artículo 25.8 de la Ley de fundaciones estatal, establece que las fundaciones deberán aprobar todos los años un «plan de actuación» para el siguiente ejercicio que contendrá información identificativa de cada una de las actividades propias y mercantiles que prevén realizar, de los gastos estimados para cada una de ellas y de los ingresos y otros recursos previstos, así como cualquier otro indicador que permita comprobar en la Memoria contable el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos.

De cada actividad definida en el plan de actuación deberá incluirse datos para su identificación, ubicación física donde se realiza, los recursos económicos aplicados, los recursos humanos empleados, los beneficiarios²³, diferenciando siempre las actividades propias de las mercantiles.

Una vez transcurrido el ejercicio económico deberá incluirse en la Memoria contable información sobre el grado de cumplimiento.

En relación a los recursos económicos a emplear en cada actividad, la fundación deberá incluir en cada una de ellas tanto los gastos e inversiones

²⁰ Para llevar un correcto control será necesario que los bienes y derechos que cumplan esas condiciones estén perfectamente diferenciados para que cuando se produzca su enajenación recojamos, caso de existir, el correspondiente beneficio en una cuenta de ingresos también diferenciada para poder realizar el ajuste. Dentro de la Memoria ya se indica la obligación de determinar que bienes y derechos forman parte de la dotación fundacional o están afectados a fines propios por parte de la fundación.

²¹ Dichos beneficios estarán recogidos en principio en cuentas del subgrupo (77) «Beneficios procedentes del inmovilizado e ingresos excepcionales», aunque no debemos olvidar que debe realizarse un ajuste por la venta de cualquier bien o derecho que forme parte de la dotación fundacional, por ello el resultado podría estar en otra cuenta distinta en caso de que no se tratará de inmovilizados.

²² Sector II: «Plan de actuación, contabilidad y auditoría».

²³ Distinguiendo personas físicas y jurídicas.

que directamente se generen por la actividad en concreto así como aquellos gastos comunes a varias actividades que deberán ser repartidas entre éstas en base a su efectiva aplicación a las mismas.

También debe tenerse en cuenta que habrá determinados gastos contables en el excedente del ejercicio que no proceden de las actividades definidas y por tanto se deberá clasificar, a efectos del plan de actuación, como «gastos no imputados a las actividades».

Por ello, a consecuencia de este reparto, tendremos las actividades definidas en el plan de actuación con los gastos que se le haya imputado, mientras que tendremos, en su caso, un conjunto de gastos no imputados a actividades.

Pues bien, las actividades que hayan sido calificadas como «propias» tal y como desarrollamos anteriormente, se trata de actividades realizadas para el cumplimiento de los fines, y por tanto los gastos imputados a las mismas se calificarán como «gastos en cumplimiento de fines», mientras que en las actividades calificadas como «mercantiles» los gastos derivadas de las mismas, no se considerarán como gastos a fines, al igual que aquellos gastos no imputados a actividades.

En consecuencia, lo anterior es esencial para el cálculo del destino obligatorio de rentas e ingresos, tanto para determinar la base de cálculo y para, como veremos posteriormente, calcular el destino efectivo, dado que:

- Los gastos imputados a actividades propias, serán los gastos a fines y se tendrán en cuenta como ajustes positivos a efectos del cálculo de la base, pero también se considerarán como destino efectivo.
- Aquellos gastos que procedan de actividad mercantil o no se imputen a actividades, no se ajustarán a efectos de la base, teniendo en consecuencia la consideración de gasto «deducible», si bien no se considerará destino efectivo de rentas posteriormente.

En consecuencia el grado de cumplimiento del plan de actuación y la distribución de gasto que ha realizado la fundación entre sus actividades va a ser un punto de partida fundamental en los cálculos a realizar para el destino de rentas e ingresos.

En relación a los gastos comunes a varias actividades se imputarán en la parte «proporcional» a cada una, en función de criterios objetivos deducidos de la efectiva aplicación de recursos a cada actividad²⁴. Por tanto, con respecto al reparto de los gastos comunes, la legislación no establece un criterio

²⁴ Artículo 32.4.b) del Reglamento de fundaciones estatal.

objetivo, lo que provoca la subjetividad tanto por parte del gestor de la entidad, como en la función de control del Protectorado. En nuestra opinión posibles criterios a aplicar, en función de:

- Los gastos e inversiones realizados en cada actividad.
- Los ingresos obtenidos por cada actividad. Aunque en este caso el cálculo es más sencillo, no es realmente por la «aplicación de recursos» y además habría que tener en cuenta que de las actividades propias se obtienen menores ingresos, o no se obtienen, por lo que los gastos asignados de entre los comunes también sería inferiores o no se imputarían.

En relación a los «gastos no imputados a las actividades» la opinión del Protectorado de Fundaciones Estatal, expresado en su Manual²⁵, es establecer una relación de «gastos no imputados a actividad propia» y que por lo tanto deben ser imputados a actividad mercantil o no ser imputados a actividades. A continuación detallamos dichos gastos:

- *Gastos financieros*, excepto los que estén relacionados directamente con el desarrollo de una actividad y se justifique que sin ellos no se hubiera podido realizar²⁶.
- *Deterioro de instrumentos financieros, pérdidas por venta de elementos de inmovilizado y pérdidas de créditos incobrables, de operaciones comerciales y de operaciones en común.*
- *Gastos de promoción y publicidad de la propia fundación.* Los gastos de este tipo serán admisibles si son directamente imputables a las actividades concretas²⁷.
- *Gastos de relaciones públicas, de representación y cuotas de asociaciones u organizaciones no obligatorias.*
- *Diferencias de cambio*, salvo que haya actividades propias que se realicen en el extranjero, y sean asignables a dichas actividades.
- *Impuestos sobre beneficios y otros tributos.*
- *Sanciones e indemnizaciones.*

²⁵ Manual de la Nota de la Memoria contable «Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de administración», Subdirección General del Protectorado de Fundaciones, Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

²⁶ Por ejemplo, sería asignables a una actividad en el caso de que la financiación ajena de donde derivan se haya solicitado para financiar dicha actividad, debiendo además justificar la necesidad de dicha financiación para su realización.

²⁷ Dado que se traten de gastos de publicidad de dichas actividades.

- *Devoluciones de ingresos*, partida que realmente no son un gasto, sino una corrección de ingresos pero que en el excedente del ejercicio aparece, incorrectamente en nuestra opinión, como gasto contable.
- *Gastos del Patronato*²⁸.
- *Gastos bancarios*, salvo los de mantenimiento de cuenta corriente o que por la actividad de la fundación estén debidamente justificados.
- Partidas de gastos de «*Otros resultados*».
- *Gastos de auditoría y otros gastos similares*. Solo serán imputables, como gastos comunes, en el caso de que sean obligatorios.

En cualquier caso dicha relación será únicamente una referencia dado que se trata de la opinión expresada por el Protectorado estatal, órgano encargado de revisión del destino de rentas en las fundaciones adscritas al mismo.

6. *Ajustes positivos o gastos no deducibles*

Atendiendo a lo establecido tanto en la Ley de fundaciones estatal como en su desarrollo reglamentario no serán deducibles los «gastos directamente relacionados con las actividades desarrolladas para el cumplimiento de los fines», así como una parte de los gastos comunes a todas las actividades desarrolladas por la entidad en la parte proporcional correspondiente a las actividades para fines propios.

Tal y como hemos desarrollado en el apartado anterior, deberemos partir del reparto de gastos que se ha realizado por parte de la fundación a actividades propias, mercantiles o no imputados a actividades en el grado de cumplimiento del plan de actuación, de forma que:

- a) Gastos asignados a actividades consideradas como propias, serán a efectos de este cálculo un «gasto no deducible».
- b) Gastos asignados a actividades mercantiles o no imputados a actividades, se considerarán «gastos deducibles».

Por aquellos gastos que se consideren «no deducibles» habrá que realizar un ajuste positivo para calcular la base de cálculo.

²⁸ Que excedan de lo indicado en el artículo 15.4 de la Ley de Fundaciones estatal.

7. *Porcentaje de destino y cuantía a destinar*

La mecánica de cálculo de la base, en donde hay pocos ajustes negativos dado que los ingresos computan en su mayoría, mientras que gastos no deducibles, al ser los gastos a fines, son la mayoría de los gastos contables de la entidad, supone que la base de cálculo esté cercana al importe de los ingresos. De hecho, si no hubiera gastos de actividad mercantil ni no imputados a actividades y no hubiera ingresos no computables, algo que se produce frecuentemente, coincidiría.

Una vez calculada la base de cálculo del destino de rentas, debemos tener en cuenta:

- a) Caso de ser «positiva»: el setenta por ciento al menos de su importe debe destinarse al cumplimiento de sus fines propios, o porcentaje superior en función de lo determinado por el Patronato de la fundación.
- b) Caso de ser «negativa»: en ese ejercicio no existiría la obligación de destino.

La cuantía obtenida al aplicar el porcentaje a la base de cálculo será la obligación de destino de la fundación para ese ejercicio económico.

V. **Destino efectivo de rentas e ingresos a los fines**

Una vez calculada la cuantía mínima obligatoria que debe destinarse al cumplimiento o logro de los fines fundacionales, también deberá determinarse cada período la cuantía que efectivamente se ha destinado en el mismo, lo que se denominará «destino efectivo de rentas e ingresos».

En este sentido la normativa fundacional estatal²⁹ establece que se considera destinado a los fines por el importe de los gastos e inversiones realizados en cada ejercicio, que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los mismos. Además la regulación incluye dos aspectos importantes:

- No incluir las dotaciones a las amortizaciones y provisiones como gasto.
- En el caso de las inversiones que hayan sido financiadas con ingresos que deban distribuirse en varios ejercicios, 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.

²⁹ Artículo 32.6. Reglamento de fundaciones

Tras el análisis de lo determinado en la legislación cabe concluir que se considerará destino efectivo, en un lenguaje contable:

- a) *Gastos de actividades propias*: aquellos que hemos considerado como *partidas no deducibles* anteriormente para la determinación de la base de cálculo, por tratarse de gastos que surgen de forma directa o indirecta del cumplimiento de los fines, deberán ser considerados como destino efectivo de rentas. Salvo las amortizaciones y deterioros³⁰ de los inmovilizados «afectos a fines propios», dicha circunstancia es debido a la inclusión de la inversión como destino efectivo, ya que si también se incluyera la amortización o deterioro de la misma estaríamos duplicándolo³¹.
- b) *Inversiones*: se trataría de activo no corriente (en principio material o intangible desde el punto de vista contable), destinados al logro de los fines propios fundacionales. En función de lo establecido legalmente, habrá que diferenciar por su forma de adquisición:
 - Aquellos subvencionados, o recibidos mediante donación o legado: habrá que tener en cuenta únicamente como destino efectivo por la parte imputada como ingreso al excedente del ejercicio³².
 - En caso de ser financiados con recursos ajenos: en función de la amortización o devolución de la financiación.
 - Si se adquieren al contado: por su importe íntegro en el ejercicio de la adquisición, que será su coste histórico.

Lógicamente será necesario llevar un control exhaustivo, y dar información en la Memoria de los estados contables. Por último es importante indicar la problemática que pudiera producirse al considerar las inversiones como destino efectivo, en el caso que se superara la cuantía obligatoria a destinar, sobre todo aquel ejercicio en que se produjera una inversión de importe elevado, dado que, aunque sería razonable que el importe destinado en ex-

³⁰ Aunque la normativa legal indica «provisiones», desde la reforma contable del año 2007 el concepto de provisión contable se denomina «deterioro de valor».

³¹ Aquellas inversiones amortizables adquiridas con anterioridad a 2005, fecha de aprobación del reglamento estatal de fundaciones, y que en consecuencia la inversión no se consideró destino efectivo de rentas, no tiene sentido por tanto no considerar la amortización de las mismas.

³² Aplicando la normativa contable de las subvenciones y donaciones establecida en el PGC adaptado ESFL 2011, el ingreso se imputará al excedente contable en función de la amortización del activo, deterioro o cuando se produzca su enajenación o baja.

ceso se pudiera aplicar a siguientes ejercicios, la legislación no establece nada a ese respecto. Posteriormente desarrollaremos esta problemática.

VI. Cumplimiento del destino de rentas

Tras haber calculado la cuantía a destinar y el destino efectivo podría producirse:

- a) *Déficit de destino*: en caso de no haber cubierto la obligación el año de la obtención de los ingresos, la normativa legal estatal establece que el período a considerar será el ejercicio de su obtención y los cuatro posteriores al cierre³³, siendo por tanto un total de casi cinco años los que tendrá la entidad para destinar las rentas e ingresos al logro de sus fines fundacionales, un período *a priori* bastante flexible. Tal y como vimos anteriormente en la mayoría de las Comunidades Autónomas dicho plazo es de tres años.
- b) *Exceso de destino*: en caso que el destino efectivo cubra o supere la cuantía a destinar, la obligación estaría cumplida, pero cabría preguntarse si la cuantía ya destinada en exceso podría computarse como destino efectivo en ejercicios posteriores, si bien las regulaciones legales no establecen nada al respecto.

VII. Presentación de la información en la Memoria

La normativa sustantiva de fundaciones establece que determinada información debe incluirse en la Memoria contable, es decir, dentro de las cuentas anuales o estados financieros que debe formular y aprobar anualmente. En concreto debe incluirse en la Memoria información de las actividades, el grado de cumplimiento del Plan de actuación, un inventario de bienes e información sobre el cumplimiento del destino obligatorio de rentas e ingresos.

En consecuencia los planes contables incluyeron información en la Memoria contable y dado que la obligación y el desarrollo de la misma es equivalente para todas las fundaciones, en la nota o punto de la memoria denominado «Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios» encontramos la información a este respecto³⁴.

³³ Artículo 32.7. Reglamento de fundaciones estatal.

³⁴ Téngase en cuenta que hay cuatro modelos de memoria (normal, abreviada, pequeñas y medias entidades sin fines de lucro y simplificada) y este apartado está en todos los modelos y con el mismo contenido.

En relación a la información sobre el destino de rentas el artículo 32.8. Reglamento de fundaciones estatal establece que «en la memoria integrada en las cuentas anuales que debe presentar la fundación se incluirá información detallada del cumplimiento del destino a fines fundacionales, y en ella se especificará el resultado sobre el que se aplica el porcentaje del 70 por ciento y los gastos e inversiones destinados a fines fundacionales, así como el importe de los gastos de administración. También se incluirá esta información en relación con los saldos pendientes de aplicar de ejercicios anteriores».

Dicha información está estructurada:

a) *Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos:*

A través del cuadro 3, que figurará en una nota de la memoria contable, se informará de la cuantía que debe destinar la fundación a fines, de los recursos destinados, y de si se cumple o no el destino obligatorio.

La utilidad del cuadro es que a través del mismo se logra ordenar la información, lo que ayudará a su lectura, pero en ningún caso nos facilita el cálculo no dándonos respuestas a algunos aspectos subjetivos existentes³⁵.

Dado que la legislación establece para el cumplimiento el ejercicio económico de obtención de las rentas e ingresos y los cuatro siguientes, el cuadro tiene información histórica de los ejercicios precedentes.

De esta forma en las columnas se irá recogiendo la siguiente información:

- *Primera columna:* el ejercicio contable, siendo N el año en curso y lógicamente se mostrará información de los cuatro anteriores.
- *Segunda columna:* el resultado del ejercicio, que tal y como se establece en la legislación es el punto de partida, aunque recordemos que tras la aprobación del PGC adaptado ESFL 2011, dicho resultado correspondería al excedente del ejercicio.

³⁵ Dentro del grupo de trabajo constituido por el ICAC para la elaboración del PGC adaptado a ESFL 2011, se realizaron algunas alternativas para facilitar el cálculo de la base a la que aplicar el porcentaje, así como el importe destinado. Sin embargo, y dado que finalmente la norma contable sería de rango inferior a la legislación fundacional y en consecuencia no podría contradecir o interpretar la misma, dichas propuestas no prosperaron, por lo que para poder avanzar en este sentido habrá que modificar la legislación a este respecto.

- *Tercera y cuarta columna:* los ajustes³⁶ a realizar al excedente contable para determinar la base y que han sido objeto de análisis en apartados anteriores.
- *Quinta columna:* la base de cálculo del destino de rentas e ingresos, que matemáticamente será la suma/resta de la segunda, tercera y cuarta columnas.
- *Sexta columna:* el importe que debe destinarse a fines, calculado por la aplicación del porcentaje aprobado por el Patronato a la base de cálculo de la columna anterior.
- *Séptima columna:* los recursos realmente destinados a fines, que se habrán calculado en el cuadro que vamos a desarrollar a continuación (Cuadro 4). También se calculará el porcentaje efectivamente destinado, mediante el cociente entre la cuantía destinada realmente y la base de cálculo que muestra la quinta columna.
- *Octava columna:* se mostrará el cumplimiento o no cada año, por lo que dicho columna a su vez se dividirá en otra seis subcolumnas que mostrarán el año de presentación de las cuentas y los cuatro anteriores, así como una última para ver en su caso, la cuantía pendiente.

b) *Recursos aplicados en el ejercicio:*

En el cuadro 4 se informará de los recursos aplicados a fines durante el ejercicio, diferenciando gastos de inversiones.

CUADRO 4. *Información obligatoria en la Memoria sobre los recursos destinados a fines*

| | Importe | | |
|--|-----------------------|---|--------------|
| 1. Gastos en cumplimiento de fines | | | |
| | Fondos propios | Subvenciones, donaciones y legados | Deuda |
| 2. Inversiones en cumplimiento de fines (2.1 + 2.2) | | | |
| 2.1. Realizadas en el ejercicio | | | |

³⁶ Ajustes negativos por los ingresos no computables y positivos por los gastos no deducibles.

| | | | |
|---|--|--|--|
| 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) | | | |

En el primer apartado (1) del cuadro 4 se informará de los gastos en cumplimiento de fines del período del que se esté informando, cuyo importe deberá coincidir con los ajustes negativos recogidos en el cuadro anterior (Cuadro 3) del ejercicio N, dado que los gastos considerados como «no deducibles» por los que se realizó dichos ajustes son aquellos realizados en cumplimiento de fines, eso sí, descontando las amortizaciones y deterioros.

En el segundo apartado (2) del cuadro 4 se recogerán las inversiones en cumplimiento de fines, diferenciando las realizadas en el ejercicio presente (2.1.) de las procedentes de ejercicios anteriores (2.2).

En las del ejercicio presente habrá que diferenciar si han sido financiadas con subvenciones, deuda o fondos propios, de forma que en caso de ser financiadas con pasivo la cuantía reflejar será por la parte amortizada del mismo, mientras que si ha sido mediante subvenciones o se trata de inversiones donadas, la cuantía a reflejar será por el ingreso imputado al excedente de ese ejercicio. Por último si no ha sido financiada la inversión con pasivo ni con subvenciones o donaciones, se entenderá financiada con fondos propios, por lo que figurará por el importe total de la misma.

Dado esta casuística las inversiones realizadas en un período pueden ser recursos destinados en varios años. Si por ejemplo la entidad adquiere un inmovilizado material en el año 20X0, pagando la mitad contado y financiando el resto que deberá pagar en los años 20X1 y 20X2, finalmente el inmovilizado será «recursos destinados a fines» en tres períodos distintos en función de cómo se ha producido el pago del mismo.

VIII. La conexión entre el destino de rentas y el reparto del excedente contable

Una vez analizado el cálculo de la cuantía a destinar obligatoriamente en el período, y de lo que realmente se ha destinado, hay que tener en cuenta que se trata sin duda de un cálculo extracontable, que parte de la información contable pero que atiende a criterios legales. En consecuencia, la base de

cálculo del destino de rentas no tiene relación directa con el importe del excedente contable.

Sin embargo, tal y como vimos en el desarrollo realizado en el apartado 2 del presente artículo, la parte no destinada, en caso que se decida no destinar el cien por cien, debe llevarse a reservas o a incrementar dotación, por lo que sería lógico pensar en una relación entre el reparto del excedente y el cumplimiento del destino de rentas, dado que la fundación, intentará aumentar las reservas o la dotación utilizando el excedente del ejercicio.

Aunque en algunos momentos pudiera parecer lógico que el excedente contable es lo que hubiera que destinar, no debemos olvidar lo visto anteriormente, donde dicho excedente es únicamente el punto de partida para la determinación de la base de cálculo y con los ajustes que deben realizarse, normalmente dicha base se constituirá por los ingresos del período y será en lógica muy superior al excedente, por lo que a la hora de reparto del mismo, será complejo la relación entre ambas operaciones. Desde una perspectiva contable el excedente del ejercicio debe destinarse a:

- Reservas.
- Capitalizarse, es decir, a dotación fundacional.
- Eliminación de excedentes negativos de ejercicios anteriores.

Dado la ausencia de capital-propiedad, ello impide el reparto de dividendos o excedentes a terceros.

En caso de que el porcentaje de destino fuera inferior al cien por cien, debe llevar a dotación fundacional o reservas³⁷ un porcentaje de la base de cálculo, sin embargo con el excedente es algo normalmente inviable. Incluso podría darse la paradoja de que el excedente contable fuera negativo, por lo que no podríamos hablar siquiera de reparto del mismo, pero la base de cálculo, a consecuencia de los ajustes, fuera positiva, con lo cual si la fundación decidiera llevar el mínimo, el otro treinta por ciento debería destinarlo a dotación o reservas, con lo cual surge el problema, ¿cómo llevarlo a cabo si el excedente contable es negativo?

En conclusión no puede existir una relación directa entre el destino obligatorio de rentas e ingresos y el reparto contable del excedente.

Por ultimo recordar que también el reparto del excedente debe ser aprobado por el Patronato de la fundación y se deberá incluir en la nota correspondiente de la Memoria información detallada de su distribución.

³⁷ Algo que a nuestro entender carece de lógica dado que la parte que no se destinara se quedaría ya como fondos propios dado la imposibilidad de reparto de los excedentes al carecer estas entidades de propietarios.

IX. Los gastos de administración

Un concepto que ha venido ligado también al destino obligatorio de rentas e ingresos, son los gastos de administración. Se entiende por éstos los directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, y aquellos otros de los que los patronos tienen derecho a resarcirse³⁸.

Su importe no podrá superar la mayor de las siguientes cantidades, el cinco por ciento de los fondos propios o el veinte por ciento de la base de cálculo del destino de rentas³⁹.

Sin duda se trata de otro concepto de difícil encaje contable, sobre todo en lo que se refiere a «gastos directamente ocasionados por la administración de bienes y derechos» ya que la contabilidad externa y la información que nos suministra la Cuenta de Resultados es totalmente insuficiente ya que nos muestra los gastos por naturaleza y no por función. Habría en todo caso que recurrir a la contabilidad interna o analítica de la entidad y a un criterio funcional de reparto de gastos.

En referencia a los gastos para resarcir a los patronos, la información está recogida en la cuenta (654) «*Reembolso de gastos al órgano de gobierno*» y claramente determinado en el excedente contable de la Cuenta de Resultados.

En todo caso, en nuestra opinión, creemos que no debemos confundir los gastos de administración del patrimonio con aquellos de carácter administrativo que tiene cualquier organización. Para que existan gastos de administración del patrimonio entendemos que la entidad deberá tener un patrimonio que administrar, normalmente de carácter financiero o inmobiliario, de cuya gestión para obtener ingresos se deriva la existencia de gastos.

En cuanto a la limitación legal de dichos gastos, está referido a las siguientes magnitudes:

- Fondos propios: obtenidos del Balance. Dentro del Patrimonio neto y Pasivo Tenemos el Apartado A.1/ Fondos propios (Dentro del apartado A/ Patrimonio Neto).
- Base de cálculo del destino de rentas.

Sobre los gastos de administración también habrá que suministrar información en la Memoria. En concreto habrá que incorporar dos cuadros:

³⁸ Artículo 27.2. Ley de fundaciones estatal.

³⁹ Artículo 33. Reglamento de fundaciones estatales.

a) *Detalle de los gastos de administración.*

En el cuadro 5 la fundación deberá determinar en qué cuentas en concreto se encuentran los gastos de administración, estableciendo en las dos primeras columnas la cuenta y partida dentro de la Cuenta de Resultados, en la tercera el detalle del gasto y por tanto criterio para su consideración como gasto de administración, mientras que en la cuarta columna el porcentaje o criterio para su inclusión como tal.

Por último la columna quinta mostrará el importe considerado como gasto de administración de cada cuenta incluida.

CUADRO 5. *Información obligatoria en la Memoria sobre los gastos de administración*

| Detalle de gastos de administración | | | | |
|-------------------------------------|------------------------------------|-------------------|--|---------|
| N.º de cuenta | Partida de la cuenta de resultados | Detalle del gasto | Criterio de imputación a la función de administración del patrimonio | Importe |
| | | | | |

b) *Límites de los gastos de administración: cumplimiento.*

Por último y dado el límite legal de los gastos de administración, en el cuadro 6 se intenta mostrar si se supera o no dichos límites.

CUADRO 6. *Información obligatoria en la Memoria sobre el cumplimiento de los límites referentes a los gastos de administración*

| Gastos de administración | | | | | | |
|--------------------------|--|---|--|---------------------------------------|--|---|
| Ejerc. | Límites alternativos (Art. 33 Reglamento RD 1337/2005) | | Gastos directamente ocasionados por la administración del patrimonio (3) | Gastos resarcibles a los patronos (4) | Total gastos admon. 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 RD 1337/05 (2) | | | | |
| N | | | | | | |

De esta forma en la primera columna se hará referencia al ejercicio de cálculo, mientras que la segunda y tercera columna reflejará los límites establecidos en la legislación. En la cuarta y quinta columna se incluirán los gastos de administración que tiene la fundación separando los gastos resarcibles de los patronos de aquellos otros directamente ocasionados por la administración del patrimonio, dejando la sexta columna para que muestre los gastos totales de administración por suma de las dos anteriores.

Por último en la columna séptima se mostrará el cumplimiento o no de los límites que figuran en la legislación comparando el total de gastos de administración (columna sexta) con el límite máximo (importe mayor entre las columnas segunda y tercera).

X. La función del Protectorado y del auditor de cuentas en relación al destino de rentas e ingresos

El Protectorado de Fundaciones tiene como misión principal velar por el correcto ejercicio del derecho de fundación y por la legalidad de la constitución y funcionamiento de las fundaciones⁴⁰.

En concreto en relación con el destino de ingresos y rentas⁴¹, deberá verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a los fines fundacionales, pudiendo solicitar del Patronato la información que a tal efecto resulte necesaria, previo informe pericial⁴².

Por otra parte también es necesario destacar la función de apoyo y asesoramiento del Protectorado en la elaboración de las cuentas anuales, obligaciones formales de su presentación y demás aspectos relacionados con la contabilidad, entre otras cuestiones⁴³.

Por otra parte en caso de que la fundación sometiera sus cuentas anuales a auditoría de cuentas, la información relativa al destino obligatorio de rentas e ingresos que anteriormente vimos se incluye en la Memoria deberá ser objeto de auditoría, dado que forma parte de las cuentas anuales.

⁴⁰ Artículo 34. El protectorado. Ley de fundaciones estatal.

⁴¹ Según el artículo 32.8 del Reglamento de fundaciones estatal, el protectorado analizará la información suministrada y podrá requerir que esta se amplíe y que se aporten los documentos y justificantes que se estimen necesarios. 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.

⁴² Artículo 35.1 Ley de fundaciones estatal.

⁴³ Artículo 34. Reglamento de fundaciones estatal.

La función del auditor es compleja dado que en nuestra opinión deberá verificar la existencia de la información en la Memoria, y que responde en lo referente a la mecánica de cálculo a lo establecido legalmente, pero entendemos que sin la necesidad de entrar a evaluar cuestiones que corresponden a la fundación, tales como la delimitación hecha de las actividades fundaciones como propias o mercantiles y la imputación de los gastos entre actividades, parte esencial del destino de rentas e ingresos.

XI. Reflexiones sobre los principales problemas que genera el destino obligatorio de rentas e ingresos

1. *Los gastos a fines, de la actividad mercantil y no imputados a actividades*

Tal y como desarrollamos anteriormente un aspecto fundamental en la determinación de la base de cálculo del destino de rentas, la cuantía a destinar y el destino efectivo, es la imputación de gastos por actividades que la fundación debe realizar en el grado de cumplimiento del plan de actuación.

De la imputación de gastos que ha realizado la fundación, «gasto a fines» es aquel que se ha imputado a la actividad propia, dado que dicha actividad, por concepto, es la realizada en cumplimiento de fines, y los gastos derivados de la misma son por tanto gastos a fines.

Dichos gastos serán un «ajuste positivo» para determinar la base de cálculo, aunque luego se consideran «destino efectivo». De dicha mecánica se desprende que el hecho de que no sean deducibles hace que la base de cálculo aumente por el importe de los mismos, pero al obtener la cuantía obligatoria multiplicando dicha base por el porcentaje de destino, supongamos el mínimo, ello supone una obligación de destino del setenta por ciento del gasto. Sin embargo luego se incluye el cien por cien del gasto como destino efectivo, lo que supone una ventaja para la fundación.

Por otra parte, el gasto imputado a actividad definida como mercantil o no imputados a actividades, no se ajusta, considerándose por tanto como gastos deducibles de la base, si bien luego no se consideran destino efectivo. En ese caso la ventaja analizada anteriormente con el gasto a fines, no se produce.

Por ejemplo, supongamos una fundación que obtiene un excedente de 400 unidades monetarias (u.m.), teniendo un ingreso de 1.400 u.m. y un gasto de 1.000 u.m.

Si dicho gasto se considera como gasto de actividad propia, la base de cálculo sería de 1.400 u.m. y la cuantía mínima a destinar de 980 u.m. Cuando calculamos el destino efectivo, sería por importe de los gastos a fines, es decir, 1.000 u.m. por lo que la fundación habría cubierto el setenta por ciento no quedando ninguna obligación de destino para ejercicios posteriores.

Sin embargo, si se considera el gasto imputado a actividad mercantil o no imputados a actividades, la base de cálculo sería de 400 u.m. (dado que los gastos serían deducibles) y por tanto la cuantía mínima a destinar de 280 u.m. Pero dado que el gasto no es a fines, no se habría destinado nada a los mismos y quedaría pendiente 280 u.m., por lo que la fundación no habría cubierto en ese primer año esta obligación.

Sin duda, a efectos del destino de obligatorio de rentas e ingresos, resulta más «beneficioso» para la fundación que el gasto se considere como gasto a fines, que como gasto de actividad mercantil o no imputado a actividades.

Con este planteamiento adquiere sin duda mayor importancia la calificación de la actividad económica como propia o mercantil, así como determinar la relación de gastos no imputados a actividades.

Por último indicar que sí se plantearía un problema importante en el caso de que hubiera gastos que no fueran a fines y tampoco deducibles por entenderse que no son necesarios para la obtención de ingresos o resultados. Hasta la fecha esta circunstancia no se ha planteado.

2. Plusvalías relevantes en venta de activos

Las normas contables parten del registro contable de los gastos e ingresos aplicando un criterio de correlación⁴⁴, que supone, en la medida de lo posible, que gastos e ingresos lleven una imputación al excedente correlacionada de forma que el excedente de un ejercicio registre los gastos devengados y los ingresos generados para financiar dichos gastos. Por ello, los excedentes en las ESFL no suelen producirse por un importe relevante y los ingresos generados suelen destinarse a los fines en el año que se generan.

Sin embargo cuando se produce la venta de determinados activos, normalmente bienes de inmovilizado material, intangible, inmobiliario o financiero y la plusvalía generada, en su caso, sea de una cuantía importante

⁴⁴ Establecido en el Marco conceptual de la contabilidad (Primera parte del PGC adaptado ESFL 2011).

puede suponer un problema para la fundación en el cumplimiento del destino de rentas e ingresos.

Tengamos en cuenta que dicha plusvalía incrementa el excedente del ejercicio, y «activa» el destino de rentas, obligando a la fundación a gastar como mínimo el setenta por ciento de la plusvalía en el plazo establecido para el destino, es decir, el año de obtención y los cuatro siguientes.

La entidad en estos casos debe pensar en incrementar el gasto vinculado a sus actividades propias, aumentar las mismas o realizar inversiones que se consideren en cumplimiento de fines. En cualquier caso esto puede suponer un problema de estructura para determinadas fundaciones por la necesidad de gastar más o incrementar el número de actividades propias a realizar.

La posibilidad que se plantea en muchas ocasiones es destinar lo obtenido en la venta a adquirir inversiones de naturaleza financiera o inmobiliaria con la intención clara de que generen rendimientos que permitan realizar las actividades de la fundación los siguientes años. Esta posibilidad sin embargo, aunque pueda parecer lógica, no es viable dado que las inversiones de naturaleza financiera o inmobiliaria no se consideran inversiones a fines.

En definitiva, se obligaría a «gastar» a la fundación la plusvalía en un teórico corto período de tiempo.

Debemos tener en cuenta que, si el bien enajenado fuera de la dotación fundacional o un inmueble y se reinvierte lo obtenido en otro inmueble también para los fines de la fundación, se ajustaría tal beneficio al no computarse como destinado a fines. En esos casos por lo tanto no se plantearía el problema.

3. Exceso de destino a fines

En muchas ocasiones se produce un exceso de destino efectivo respecto a la obligación que tiene la fundación. Una vez determinada la cuantía a destinar y el destino efectivo, se comprueba no solo que la entidad ha cumplido con la cuantía obligada, sino que es aún mayor el destino efectivo. Lo que pudiéramos denominar como «exceso de destino» ¿sería aplicable a ejercicios posteriores?

Es cierto que la legislación sustantiva de fundaciones no establece nada en este sentido, indicando únicamente que en caso que no se cubriera la parte a destinar el ejercicio económico de obtención de los ingresos, la fundación tendría los cuatro años siguientes para cubrirlo, pero no que ocurriría en caso contrario.

Esta circunstancia por tanto se queda a interpretación de la fundación en sus cálculos, pero sobre todo del Protectorado en la revisión que realiza posteriormente.

En nuestra opinión, si el destino efectivo son gastos e inversiones a fines que la entidad ya ha realizado, entendemos que en caso de exceso, lo ha hecho anticipadamente, pero que debe tenerse igualmente en consideración y computar en ejercicios posteriores.

No encontramos sentido al planteamiento contrario basado en que el exceso no se considere por el mero hecho de que no se indique la regulación de forma expresa. La regulación ya establece que entiende por destino efectivo, ya indica que si esté no cubre la obligación la fundación lo deberá hacer en ejercicios económicos siguientes, por lo que no cabe más lógica que si destina en exceso, se aplique también en ejercicios siguientes.

Además no debemos olvidar que dentro del destino efectivo deben incluirse las inversiones, algo que no está directamente correlacionado con los ingresos contables. En consecuencia la inclusión de las inversiones hace que incrementen notablemente el ejercicio en que se produzcan el destino efectivo, seguramente por encima de la obligación a destinar; si ese exceso que se produce no se pudiera tener en cuenta en años posteriores, no tendría sentido incluir la inversión, sino en su caso la amortización, es decir, si la inclusión de la inversión hace que tenga exceso en el destino efectivo y la entidad no puede aplicarla posteriormente, en nuestra opinión debería plantearse, aunque no esté contemplado legalmente, la inclusión de la inversión a través de la amortización contable futura⁴⁵. Podríamos llegar al absurdo de que una fundación se plantease la adquisición de inversión con pasivo para que de esa forma el cómputo del destino efectivo fuera mediante la amortización del pasivo y no en la fecha de adquisición de la inversión.

4. *Las inversiones como destino efectivo*

Tal y como desarrollamos anteriormente la normativa fundacional establece que se considera destinado a fines el importe de los gastos e inversiones realizados en cada ejercicio, que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los mismos.

En relación a los gastos parece claro que son aquellos imputados a las actividades calificadas como propias. Sin embargo en relación a las inversiones

⁴⁵ En caso de que lógicamente fuera amortizable.

es más subjetiva la determinación de que inversiones pueden considerarse como tal.

De forma textual serán aquellas que «hayan contribuido al cumplimiento de los fines», el problema será el concepto de «contribuir» dado que parece claro que cualquier inversión material o intangible asignada a la actividad propia, contribuyen al cumplimiento, pero las de carácter financiero o inmobiliario, las cuales se realizan esperando la obtención de un rendimiento ¿no están contribuyendo con los rendimientos generados?

Tradicionalmente no se consideran las inversiones financieras o inmobiliarias como destino efectivo, sin embargo, en nuestra opinión también son inversiones que, si bien no se destinan de forma directa al cumplimiento de fines, si contribuyen a los mismos, que es lo que determina textualmente la legislación fundacional.

5. *Obligación de destino de ingresos no cobrados y el posible deterioro del crédito*

El legislador en el año 1996 cuando elaboró el reglamento de fundaciones de la derogada *Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General*, determinó que los ingresos a tener en cuenta eran los cobrados.

Ello determinaba un problema evidente en el cálculo al partir de una contabilidad que aplica el principio de devengo, pero sin embargo tenía una lógica en el sentido de que los ingresos no se destinarán hasta que no se hubiera efectivamente cobrado.

El hecho de partir del excedente del ejercicio hace que en el registro contable del ingreso se «active» la obligación de destino a fines. Dado que la contabilidad aplica devengo sería por tanto el mismo el que determina la obligación.

En nuestra opinión el hecho de que la corriente financiera, es decir, el cobro, se produzca posteriormente tampoco debería suponer un problema dado que la obligación de destino no es únicamente el año de obtención, es decir, del devengo, sino también los cuatro siguientes, entendemos tiempo suficiente para cobrar los ingresos y poder destinarlos.

Sin embargo creemos que el problema pudiera producirse si finalmente no se cobrara el ingreso, dado que hubiera insolvencia por parte del deudor.

Desde el punto de vista contable, los ingresos devengados pendientes de cobro generan un activo, un derecho de cobro a corto o largo plazo. En el

caso de que existiera posibilidad de impago la normativa contable, en este caso la norma de los instrumentos financieros, obligarían a registrar un deterioro de valor del activo. En caso de que el impago fuera definitivo, se debería dar de baja el activo financiero registrando una pérdida por su importe.

La pregunta planteada es, si el ingreso devengado activa el destino de obligatorio de rentas e ingresos ¿el posible impago o impago definitivo corrige esa obligación dado que la falta de cobro haría que por lógica no debería haber destino? Analicemos la situación por separado:

- En caso de posible impago la normativa contable obligaría a registrar un gasto por deterioro del activo financiero. Dicho gasto, en función de lo establecido en el Manual del Protectorado que analizamos anteriormente, sería un gasto no imputado a actividades, por lo tanto deducible pero no gasto a fines. Tengamos en cuenta que el devengo motiva la obligación por el porcentaje de destino, mientras que el gasto deducible motiva un menor destino también por el porcentaje de destino. Si dicho porcentaje fue el mismo, no habría problema, en el caso de que no fuera así si pudiera producirse un perjuicio (por ejemplo supongamos que en el momento del devengo del ingreso el porcentaje de destino es del cien por cien y posteriormente cuando el gasto por deterioro es deducible el porcentaje fuera del setenta por ciento, en ese caso la obligación de destino del ingreso no se corregiría completamente por el hecho de haber un gasto por deterioro deducible). Por último si posteriormente el activo si se cobrara, el deterioro se daría de baja como ingreso, lo que se denomina reversión del deterioro, y activaría nuevamente el destino de rentas al tratarse de un ingreso del excedente del ejercicio.
- En caso de baja definitiva el análisis sería el mismo, salvo que ya no habría posibilidad de reversión.

XII. Conclusión final

El objetivo del presente artículo ha sido el desarrollo del destino de rentas e ingresos que tienen como obligación las fundaciones en cumplimiento de su norma sustantiva, así como condición para el acceso a la Ley de Mecenazgo.

Para ello hemos ido desgranando los cálculos y los conceptos necesarios para la comprobación de su cumplimiento, algo que esperamos haber realizado con algo de acierto y claridad, asumiendo la complicación que ello supone.

Las reflexiones que hemos puesto de manifiesto en el apartado anterior, iban dirigidas más a modo de conclusiones, planteando distintos problemas que genera en su desarrollo y por tanto las mejoras que en nuestra opinión deberían producirse de cara a evitar la complicación o confusión por parte de las fundaciones.

Por ello a modo de conclusión final quisiéramos dar respuesta a la pregunta que planteábamos en el título del estudio, es decir, el destino obligatorio de rentas e ingresos es una obligación para considerar a una entidad como «sin fines lucrativos» o es un «arte», bajo una de las definiciones del Diccionario de la Real Academia Española que nos define arte, como «conjunto de preceptos y reglas necesarios para hacer algo».

Tenemos claro que se trata de una condición necesaria para considerar a una entidad como «sin fines lucrativos», dado que como hemos expresado en varias partes del estudio, la falta de lucro no está en la actividad, sino en la entidad, y ésta no tiene ánimo de lucro, no solo por el hecho de no tener capital-propiedad, sino porque destina lo generado u obtenido a los fines de interés general para lo que fue constituida.

Por ello la fundación, como entidad sin fines lucrativos, precisa de la existencia del destino de rentas e ingresos.

Sin embargo, entendemos que no es necesario que los cálculos que lleva la comprobación de su cumplimiento, se hayan convertido en un «arte», sino que se precisa de una mayor claridad y sencillez, donde además no se deje lugar a dudas, del cumplimiento de los fines fundacionales, razón de ser de la fundación. Que no haya dudas de ello.

Bibliografía utilizada

- BLÁZQUEZ LIDOY, A. y otros: *La contabilidad de fundaciones y asociaciones. Aplicación práctica del Plan contable de las entidades sin fines lucrativos*, Ediciones Cinca, 2013.
- : *Documento 4. Identidad de las entidades sin fines de lucro*, Comisión de Estudio de las ESFL, AECA, noviembre 2013
- : Manual de la Nota de la Memoria contable «Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de administración», Subdirección General del Protectorado de Fundaciones, Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.
- RÚA ALONSO DE CORRALES, E.: «El destino de rentas e ingresos. Cálculo mediante las cuentas anuales», *Biblioteca Básica*, Asociación Española de Fundaciones 2006.