



# CEU

*Universidad  
San Pablo*

**Facultad de Ciencias  
Económicas y Empresariales**

## **Las fundaciones como canalizadoras del interés general y del bien común**

---

**Enrique Rúa Alonso de Corrales**  
Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad  
Universidad CEU San Pablo

Festividad de San Vicente Ferrer  
Abril de 2022



**CEU** | *Ediciones*

# **Las fundaciones como canalizadoras del interés general y del bien común**

---

**Enrique Rúa Alonso de Corrales**  
**Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad**

Universidad CEU San Pablo  
Festividad de San Vicente Ferrer  
Abril de 2022

**Facultad de Ciencias**  
**Económicas y Empresariales**  
**Universidad CEU San Pablo**

## **Las fundaciones como canalizadoras del interés general y del bien común**

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

© Enrique Rúa Alonso de Corrales, 2022  
© de la edición, Fundación Universitaria San Pablo CEU, 2022

CEU *Ediciones*  
Julián Romea 18, 28003 Madrid  
Teléfono: 91 514 05 73, fax: 91 514 04 30  
Correo electrónico: [ceuediciones@ceu.es](mailto:ceuediciones@ceu.es)  
[www.ceuediciones.es](http://www.ceuediciones.es)

Maquetación: Pedro Coronado Jiménez (CEU *Ediciones*)

Depósito legal: M-11691-2022

En primer lugar, quisiera agradecer al Decano de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, el profesor Ricardo Javier Palomo Zurdo, y a su equipo decanal, la confianza depositada en mí para impartir esta Lección Magistral, en la celebración de nuestro Patrón San Vicente Ferrer. Espero ser merecedor de ella.

Tras unos días de reflexión tras el encargo del Decano, llegue a la conclusión que lo mejor que podía transmitir es mi entusiasmo por el sector fundacional, al cual he dedicado la mayor parte de mi investigación principalmente en temas contables.

Espero que después de esta Lección Magistral tengáis una visión objetiva de lo que representa el sector fundacional, su aportación a la sociedad y de su importancia para el logro de fines de interés general y el bien común.

# 1. Introducción

Una entidad sin fines lucrativos es una colectividad privada considerada como unidad, cuya estructura patrimonial y unión de voluntades cuenta con suficiente capacidad financiera y organizativa para lograr sus fines, orientados al interés general o colectivo, sin que existan títulos de propiedad sobre ella que pudieran atribuir derechos sobre eventuales beneficios obtenidos<sup>1</sup>.

Las fundaciones son entidades creadas por un fundador o fundadores que se desprenden de un patrimonio, sin posibilidad de retorno y sin que reciban títulos de propiedad por dicha aportación, que es destinado junto con sus rendimientos a lograr los fines de interés general que establezcan en sus estatutos, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, y de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico<sup>2</sup>.

El presente trabajo tiene como objetivo realizar un análisis de las principales características del sector fundacional en España, del impacto social que generan sus actividades, de su aportación a la economía española, de la importancia del conocido como mecenazgo centrándose en los incentivos fiscales al mismo, del buen gobierno y transparencia de las fundaciones, así como los principales retos del sector en lo que podíamos denominar época post-covid.

El objetivo es por tanto conocer mejor el sector fundacional y su importante aportación al logro de los fines de interés general y al bien común.

---

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

<sup>2</sup> Artículo 3. Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

## 2. El sector fundacional en España

### 2.1. Introducción

El sector fundacional en España representa, desde un punto de vista cualitativo y cuantitativo, una parte destacable de las denominadas «entidades sin fines lucrativos» (ESFL), siendo de esta forma la fundación la figura jurídica idónea para canalizar la iniciativa privada hacia la consecución de fines de interés general<sup>3</sup>. Se trata de una de las fórmulas más efectivas para canalizar el mecenazgo, la filantropía y la solidaridad, incentivando y apoyando asimismo el emprendimiento social en España.

El conocimiento del sector fundacional y sus características por parte de la sociedad española es fundamental para poner en valor la gran generosidad y el esfuerzo solidario de las personas que lo conforman, dando respuesta a las necesidades sociales que, sin las fundaciones y otras organizaciones no lucrativas, tendrían una limitada cobertura.

Conocer este sector, desde una óptica descriptiva en su conjunto es aun de mayor importancia en contextos de crisis económica y social en los que nos vemos inmersos casi de forma continua, donde en algunas ocasiones nos llegamos a cuestionar el funcionamiento del denominado «estado de bienestar» y en el que las Administraciones Públicas se han venido mostrando incapaces de mantener la prestación de servicios sociales. Son sin duda un complemento necesario para alcanzar el ansiado «estado de bienestar».

De los trabajos empíricos realizados hasta la fecha se desprende que las fundaciones vienen desempeñando un papel cada vez más relevante en las sociedades desarrolladas porque pueden atender en determinadas circunstancias a las necesidades de colectivos específicos de una forma más cercana y eficiente que el sector público. Sin embargo, son pocos los estudios descriptivos realizados del sector fundacional en España, y en base a la necesidad de conocimiento de este sector, en enero de 2010 se creó el Instituto de Análisis Estratégico de Fundaciones (INAEF) como un proyecto de la Asociación Española de Fundaciones (AEF), cuya finalidad primordial es generar y difundir un conocimiento riguroso y constante sobre el sector fundacional español, reforzando así su capacidad de servir a la sociedad, impulsando su transparencia y facilitando la credibilidad y la comparabilidad de los datos.

---

<sup>3</sup> Conjuntamente con las asociaciones «declaradas de utilidad pública».

Son varios los estudios realizados por el INAEF, aunque para mostrar una radiografía del sector fundacional nos vamos a apoyar en el más reciente, *El sector fundacional en España: Atributos fundamentales (2008-2019). Cuarto informe* (Sosvilla y otros, 2020), donde además de realizar un análisis descriptivo del sector, se incorpora su aportación en el ámbito social, laboral y económico. Dicho informe nos aporta datos del periodo 2008 al 2019, únicamente de fundaciones civiles, no incorporando en el estudio a las fundaciones canónicas.

## 2.2. El sector fundacional en cifras

### 2.2.1. Censo. Las fundaciones activas efectivas

Las fundaciones inscritas en los registros de fundaciones, tanto el estatal como los autonómicos, en el año 2019 son de 14.729, incrementándose desde el año 2008 en un 14,43%. Sin embargo, debe tenerse en cuenta la existencia de fundaciones que no tienen actividad efectiva, normalmente a consecuencia de que la falta de ingresos supone que no puedan llevar a cabo las actividades previstas, así como de la dificultad legal de extinguir y liquidar estas entidades. Por ello se define la figura de «fundaciones con actividad efectiva» (FAE) que podrían cifrarse en 9.218 para el año 2019<sup>4</sup>, sufriendo en este caso una disminución del 4% desde el año 2008. Dicha disminución podría ser achacable a diversos factores entre los que destaca la reestructuración de las Administraciones Públicas que supuso una reducción importante de las fundaciones públicas<sup>5</sup>, así como a la desaparición de las Cajas de Ahorro.

Un dato positivo que merece la pena destacar es que se trata de un sector joven, dado que, de las FAE en el año 2019, el 73% tienen una antigüedad inferior a los 25 años. Por otro lado, si nos atenemos a su fecha de constitución, casi la mitad (un 48%) se han constituido entre los años 2003 al 2019, sin duda la aprobación de la actual *Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones* (Ley de Fundaciones Estatal) supuso un incentivo para la creación de nuevas entidades.

En relación con sus fundadores, personas que se desprenden de su patrimonio para vincularlo a fines de interés general, si nos atenemos a los datos del año 2019, el 73% han sido constituidas por personas físicas, y el resto, por tanto, personas jurídicas, sobre todo entidades privadas (asociaciones, otras fundaciones y empresas).

---

<sup>4</sup> Un 62,58% del total de inscritas. De las FAE el 63,3% tienen alguna persona contratada, es decir, 5.840 fundaciones.

<sup>5</sup> Aquellas creadas por organismos públicos.

### 2.2.2. Distribución geográfica

En relación con su ámbito de actuación, debemos tener en cuenta que prácticamente la mitad de las FAE, tanto estatales como autonómicas, actúan en las comunidades autónomas de Madrid y Cataluña.

Entre 2008 y 2019, Madrid es la comunidad autónoma con mayor número de FAE (2.113 en datos promedio) y junto con Cataluña (con una media de 2.057 fundaciones), lo que supone el 46% del total de las FAE españolas. Andalucía sería la tercera, con una media de 948 fundaciones en el período 2008-2019, lo que representa el 10,5% del sector fundacional, seguida de la Comunidad Valenciana (con un valor promedio de 556 fundaciones, es decir, el 7,2%), Galicia (472 fundaciones, lo que supone el 5,2%), País Vasco (con 461 fundaciones, el 5,1%) y Castilla y León (con 457 fundaciones, el 5% del total).

En España, en relación con su ámbito territorial de actuación, teniendo en cuenta el promedio del periodo 2008-2019, obtendríamos los siguientes datos (Cuadro 1):

Ámbito territorial actuación	Porcentaje
Autonómico	37,68%
Estatal	24,21%
Local	18,19%
Internacional	12,47%
Provincial	4,32%
Comarcal	3,13%

**Cuadro 1.** Ámbito territorial de actuación de las fundaciones. Período 2008-2019.

### 2.2.3. Tamaño de las fundaciones

En relación con el tamaño de las entidades que forma el sector fundacional, si lo medimos en función de su capital, denominado «dotación fundacional», el sector se caracteriza por estar formado por fundaciones de mediano y pequeño tamaño, mostrando los siguientes datos en el periodo analizado (Cuadro 2):

Dotación fundacional	Porcentaje
Inferior a 30.000 euros	22,63%
30.000 euros - 500.000 euros	40,63%
500.000 euros y 1.200.000 euros	12,60%
1.200.000 euros - 2.400.000 euros	9,45%
Superior a 2.400.000 euros	14,69%

**Cuadro 2.** Tamaño de las fundaciones en función a la dotación fundacional. Promedio 2008-2019.

En función de los datos mostrados, un 63% del sector fundacional está compuesto por medianas y pequeñas fundaciones.

Merece la pena destacar que en el periodo del estudio se ha detectado que el tamaño de las fundaciones está aumentando y con ello la mejora de su capacidad financiera. La falta de recursos y las crisis que sucesivamente se han ido produciendo han supuesto la desaparición de muchas fundaciones de pequeño tamaño.

#### 2.2.4. Actividad

Las áreas de actividad de las FAE españolas de acuerdo con la International Classification of Nonprofit Organizations (ICNPO) en el periodo 2008-2019<sup>6</sup> muestran los siguientes resultados (Cuadro 3):

Áreas de actividad	Porcentaje
Cultura y recreo	38,89%
Educación e investigación	21,57%
Medio ambiente	10,23%
Servicios sociales	8,92%
Desarrollo-vivienda	7,27%
Sanidad	5,10%
Actividades internacionales	4,61%
Resto	3,41%

**Cuadro 3.** Áreas de actividad de las fundaciones. Promedio 2008-2019.

<sup>6</sup> Si bien en este periodo la evolución sufrida ha supuesto una disminución de las culturales y recreo, actividades internacionales, servicios sociales y asesoramiento, mientras que han incrementado las de sanidad, desarrollo y vivienda, educación e investigación, medio ambiente, religión y actividades empresariales.

### 2.2.5. Beneficiarios

Las FAE desempeñan un papel cada vez más relevante en la sociedad española, dado que pueden atender las necesidades de determinados colectivos<sup>7</sup>. La actividad fundacional se suma a su aportación al interés general y al bien común de nuestra sociedad en actividades no atendidas ni por el sector público ni por el sector privado, al tratar de maximizar la utilidad social y no el beneficio económico de sus agentes interesados.

El número de beneficiarios finales y directos de la actividad de las fundaciones es uno de los indicadores clave del impacto social del sector. La regulación sustantiva, a través del plan de actuación que deben elaborar obligatoriamente las fundaciones<sup>8</sup>, exige incluir los beneficiarios de las actividades realizadas diferenciando si se trata de personas físicas o jurídicas, constituyendo un indicador clave para evaluar la evolución y mejora continua de sus actividades.

La dimensión agregada de beneficiarios directos netos estimados de las fundaciones españolas ha ido aumentando en los años considerados hasta alcanzar un máximo de 43,71 millones de beneficiarios en el año 2019. En el periodo 2008-2019, se ha multiplicado por 2,45 su número, lo que nos indica el relevante papel del sector fundacional a la hora de hacer frente al conjunto de necesidades sociales y económicas, en un periodo lastrado por una austeridad presupuestaria que ha generado nuevas y mayores necesidades sociales tanto en términos cuantitativos como cualitativos.

Si bien debe tenerse en cuenta que dentro del concepto «beneficiario» se incluyen datos agregados y nos encontramos con varias categorías heterogéneas, por un lado los usuarios de actividades, programas o servicios de las fundaciones<sup>9</sup>, así como los beneficiarios de ayudas.

---

<sup>7</sup> Unas veces, las fundaciones hacen frente a esas necesidades sociales de forma complementaria y, en ocasiones, de forma única e insustituible.

<sup>8</sup> Artículo 25. Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

<sup>9</sup> Además, dichos datos realmente se trata de servicios prestados y no de personas, por lo que una única persona puede registrarse en varias ocasiones.

## 3. La medición del impacto. La evaluación de las actividades de las fundaciones

### 3.1. Introducción

Las entidades mercantiles tienen como objetivo, no el único, pero sí el principal, obtener lucro económico para sus propietarios que invierten y arriesgan su capital para obtener un rendimiento. La cuenta de pérdidas y ganancias es por tanto una herramienta de gran utilidad para medir el logro de sus objetivos.

Sin embargo, las fundaciones, como entidad sin fin de lucro, no puede medir su éxito a través de una cuenta de resultados. Su objetivo último es cumplir con los fines de interés general que determinen sus estatutos, por lo que la cuenta de resultados que deben formular es únicamente un indicador de variación patrimonial del periodo que pone de manifiesto la diferencia entre sus ingresos y gastos contables. Cuando el «excedente»<sup>10</sup> es positivo el patrimonio habrá aumentado en ese periodo, pero cuando el excedente fuera negativo, se está lógicamente mermando su patrimonio a consecuencia de incurrir en más gastos que los ingresos que se han generado.

Sin duda la variación patrimonial no carece de importancia, las mermas patrimoniales pueden llegar a suponer la desaparición de la entidad, pero no puede tomarse como un indicador de logro de objetivos. Por ejemplo, en tiempos de pandemia a consecuencia de la COVID-19, muchas fundaciones optaron por incrementar sus actividades dado que las necesidades sociales así lo exigían, aun siendo conscientes de que, en muchos casos, ante la falta de ingresos, ello supusiese pérdidas de su patrimonio, pero la situación lo requería y antepusieron el logro de sus fines destinando a los mismos una parte de su propio patrimonio.

La medición del logro de objetivos o del «impacto de las actividades» se hace necesario y debe servir para aprender y mejorar el desempeño, facilitar la toma de decisiones y aportar legitimidad a la entidad. Cada vez hay más conciencia sobre el valor y la utilidad de los esfuerzos dirigidos a evaluar y medir el impacto generado por la actividad de una entidad sin fines de lucro.

Sin embargo, medir el impacto de las actividades desarrolladas por una fundación es una tarea compleja, dado que sus resultados tienen un importante componente «cualitativo» y no solo cuantitativo lo que dificulta una medición adecuada. En

---

<sup>10</sup> Nombre que se le asigna al «resultado contable» en la normativa contable de las entidades sin fines de lucro.

todo caso, es fundamental intentar dicha medición de cara a conocer cuál es la importante labor que estas entidades realizan. Debemos tener en cuenta la máxima de «lo que no se mide no existe o al menos no se puede mejorar».

### 3.2. Situación actual

La medición y gestión del impacto es hoy una realidad aceptada y un elemento crítico de la gestión de cualquier organización social en el siglo XXI, ya sea una fundación, una ONG o cualquier ESFL y está empezando a ocupar un lugar central para las fundaciones españolas. Pero, aunque existe un compromiso decidido para avanzar en este sentido, todavía queda margen de mejora para generar unos datos de impacto transparentes y comparables en todo el sector.

Para comprender mejor la situación actual de las fundaciones españolas en la medición del impacto nos basamos en el informe *Más allá de la rendición de cuentas: cómo las fundaciones están aprendiendo a gestionar su impacto* (2021) que nos indica que éstas están aprendiendo a gestionar su impacto, pero que no es una tarea fácil, de hecho, una de las principales conclusiones de este estudio es que el 74% de las fundaciones españolas y europeas hallan dificultades para elaborar las mejores estrategias de recogida y validación de datos.

Además, señala que las fundaciones españolas y europeas, unas 147.000 en total, que gestionan unos 511.000 millones de euros en activos y dotaciones (*endowments*) y conceden unos 60.000 millones de euros anuales en ayudas, se están quedando atrás con respecto a sus homólogas estadounidenses en cuanto a la transparencia sobre su impacto y sus prácticas de gestión.

Actualmente, para medir la obra social y mejorarla, las dos herramientas preferidas por las fundaciones para enmarcar su estrategia de gestión del impacto son los «objetivos de desarrollo sostenible» (ODS) de las Naciones Unidas, siendo utilizada por el 43% de las entidades y la metodología de la «teoría del cambio», siendo en este caso hasta el 82% las entidades las que la aplican. Ambas herramientas suponen un primer paso para la mejora de la armonización de prioridades y criterios dentro del sector de las fundaciones.

Sin embargo, el estudio concluye que, aunque estos instrumentos suponen una guía a nivel macro, todavía existen retos que afrontar a nivel micro, dentro de las propias entidades, ya que resulta complicado establecer una relación directa entre ambos acercamientos.

Podríamos concluir por tanto que uno de los retos del sector fundacional es aprender a medir el impacto de sus actuaciones.

### 3.3. El grado de cumplimiento del plan de actuación como aproximación al cumplimiento de los fines de la fundación

Son las fundaciones las únicas entidades sin fines de lucro obligadas a través de su norma sustantiva a elaborar un «plan de actuación»<sup>11</sup> en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevean desarrollar durante el siguiente ejercicio. Los responsables de su elaboración, aprobación y vigilancia de su desarrollo son:

1. El Patronato<sup>12</sup>, como órgano de gobierno y de representación de la fundación, que es quien debe elaborarlo y aprobarlo.
2. El Protectorado, como órgano de la administración que vela por el correcto ejercicio del derecho de fundación y por su buen funcionamiento, al cual le es presentado por el Patronato el plan de actuación aprobado, teniendo como función revisar la adecuación formal del mismo a la normativa vigente.

Si analizamos los procedimientos formales de elaboración y aprobación del plan de actuación, sorprende que difieran de los de las cuentas anuales donde se separa, la formulación de las cuentas, que le corresponde al presidente del Patronato<sup>13</sup>, de su aprobación, que le corresponde al propio Patronato.

La normativa de fundaciones es clara con respecto a los plazos. En los últimos tres meses de cada ejercicio se ha de elaborar y aprobar por el Patronato y remitir al Protectorado un plan de actuación<sup>14</sup> para el siguiente ejercicio económico<sup>15</sup>. El Protectorado procederá a depositarlo en el Registro de Fundaciones.

---

<sup>11</sup> Artículo 25.8 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

<sup>12</sup> No puede delegar la función de aprobación del plan en otros órganos de la fundación.

<sup>13</sup> O la persona que conforme a los Estatutos de la fundación o al acuerdo adoptado por sus órganos de gobierno corresponda (artículo 25.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones).

<sup>14</sup> Artículo 32 Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

<sup>15</sup> Para atender a la forma de presentar el plan de actuación al Protectorado:

1. Junto al plan de actuación hay que presentar la certificación:
  - a) Del acuerdo aprobatorio del Patronato.
  - b) De la relación de los patronos asistentes a la sesión.
2. La certificación será expedida por el secretario con el visto bueno del presidente, que acreditarán su identidad por cualquiera de los medios admitidos en derecho para presentar documentos ante los órganos administrativos.

El contenido mínimo que ha de tener el plan de actuación viene determinado por el *Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal* (Reglamento de Fundaciones Estatal) en su artículo 26<sup>16</sup> dedicado al Plan de Actuación, con un desarrollo similar al dado 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 ESFL 2011)<sup>17</sup>.

En el plan de actuación deben venir reflejados en las previsiones del ejercicio siguiente, indicando:

1. Los objetivos perseguidos.
2. Las actividades a desarrollar para el logro de dichos objetivos.

Además, recogiendo los mínimos legales y ordenándolos puede concluirse que el plan tiene que informar de:

1. Información identificativa de cada una de las actividades propias y mercantiles que pretende desarrollarse al siguiente periodo. Indicando los recursos humanos utilizados en su desarrollo, los beneficiarios, etc.
2. Los objetivos que se quieren alcanzar con la realización de las actividades.
3. Indicadores que permitan comprobar el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos.
4. Información económica de los ingresos previstos a obtener por la entidad y de los gastos estimados para cada actividad.

Pues bien, conociendo la obligación que supone para las fundaciones la presentación del plan de actuación y que en su contenido vienen definidos los objetivos que se persiguen con la realización de las actividades<sup>18</sup>, y dado que, además, una vez transcurrido el ejercicio económico, la normativa sustantiva exige mostrar su grado de cumplimiento, tenemos una herramienta que puede aproximarnos a la medición del cumplimiento de los fines de las fundaciones.

Tengamos en cuenta además que, cuando la fundación fije sus objetivos en el plan de actuación, deberá incorporar indicadores que midan su cumplimiento, así como el valor que se considere adecuado debería darnos el indicador creado para que el objetivo se entienda cumplido. De esta forma, una vez transcurra el

---

<sup>16</sup> En sus apartados 1 y 2.

<sup>17</sup> En su anexo II.

<sup>18</sup> Que en caso de haberse definido como actividades propias son por tanto para el cumplimiento de sus fines.

ejercicio económico, y dentro de la memoria contable, la fundación incluirá el «grado de cumplimiento del plan de actuación», y a través de los citados indicadores, podremos conocer el grado de cumplimiento de los objetivos que inicialmente se había fijado la entidad.

De alguna forma estamos por tanto midiendo el impacto de las actividades, o al menos sería un primer paso, dado que somos capaces de medir si los objetivos fijados por la propia entidad se han cumplido, o en qué porcentaje se han realizado.

## 4. La aportación del sector fundacional a la economía española

### 4.1. Impacto sobre el empleo

#### 4.1.1. Introducción

Uno de los aspectos que debemos tener en cuenta en relación con la aportación realizada por el sector fundacional a la economía española es sin duda el impacto en la creación de empleo, tanto de forma directa como por servicios externos contratados, es decir, lo que podríamos denominar «empleo indirecto». Igualmente debe tenerse en cuenta el trabajo «no remunerado» que se presta a estas entidades, tanto los propios patronos, primeros voluntarios de las fundaciones, como los voluntarios externos que participan en las actividades de interés general que estas entidades llevan a cabo.

Son varios los estudios realizados en este sentido en los que destacamos el *Comportamiento del empleo en el Sector Fundacional: actuaciones contracíclicas y derivaciones de política económica para el sector* (Rubio y otros, 2013) y *El sector fundacional en España: Atributos fundamentales (2008-2019). Cuarto informe* (Sosvilla y otros, 2020). En base a dichos estudios sacaremos nuestras propias conclusiones.

#### 4.1.2. Análisis de la creación de empleo en el periodo 2008-2019

Según los datos recopilados en los estudios mencionados, las FAE españolas entre los años 2008 a 2019, establecieron relaciones estables (laborales, corporativas y de voluntariado) con 373.522 personas en el año 2008 considerando tanto empleos remunerados como no remunerados, pudiendo diferenciar:

- *Empleos directos*: 259.419 personas, de los cuales 181.547 fueron remunerados y 77.872 patronos no remunerados.

- *Empleos indirectos*: 114.103 personas, de las cuales 16.763 fueron remunerados y 97.340 voluntarios no remunerados.

Si observamos los mismos datos, para conocer su evolución, en el año 2019, último año del estudio:

- *Empleos directos*: 349.683 personas, de los cuales 267.005 remunerados y 82.678 patronos no remunerados.
- *Empleos indirectos*: 137.903 personas, de las cuales 10.216 remunerados y 127.687 voluntarios no remunerados.

De la evolución en este periodo cabe señalar principalmente las siguientes conclusiones:

a. En relación con el *empleo remunerado*:

- Un incremento del 47,07% en empleos directos remunerados, lo que indica una importante creación de empleo por parte del sector fundacional en este periodo.
- Sin embargo, en los empleos indirectos<sup>19</sup> hay un descenso 39,06%.

Estos datos ponen de manifiesto tanto mejoras de eficiencia y de gestión de los proyectos en el seno de las fundaciones, como la tendencia a una provisión de servicios a partir de los recursos propios y un recurso menor a la externalización de la gestión y prestación de los servicios de su objeto social.

b. En relación con el *empleo no remunerado*:

- El número de patronos ha aumentado en un 6,17% entre 2008 y 2019 (es decir, en 4.806 patronos).
- En cuanto a las personas voluntarias<sup>20</sup>, su número se ha situado en los 127.687 en 2019, lo que supone un incremento del 31,18% desde 2008. Esta evolución en el número de personas voluntarias del sector fundacional español pone de manifiesto el crucial papel desempeñado por el esfuerzo de solidaridad derivado del compromiso de este colectivo en la consecución de los objetivos fundacionales, y ha permitido a España mejorar su posición en el ranking internacional del indicador de tiempo de voluntariado del Índice Mundial de Generosidad (WGI) que elabora desde el año 2011 la Charities Aid Foundation clasificando a más de 140 países en el mundo en función de su generosidad.

<sup>19</sup> Los empleos que las fundaciones declaran generar al externalizar sus propias funciones a terceros.

<sup>20</sup> Personas físicas que altruista y solidariamente desarrollan actividades en las fundaciones sin recibir contraprestación económica alguna y sin tener una relación laboral o mercantil con las mismas.

Los datos anteriores los podemos sintetizar en el siguiente cuadro:

Empleo sector fundacional	2008	2019	Variación
Empleo directo	259.419	349.683	+34,79%
– Remunerado	181.547	267.005	+47,07%
– No remunerado (patronos)	77.872	82.678	+6,17%
Empleo indirecto	114.103	137.903	+20,86%
– Remunerado	16.763	10.216	-39,06%
– No remunerado (voluntariado)	97.340	127.687	+31,18%

**Cuadro 4.** Datos de empleo del sector fundacional en España. Periodo 2008-2019.

4.1.3. La evolución del empleo directo remunerado en el sector fundacional con relación al resto de la economía española

Si nos centramos en el empleo directo remunerado, los estudios antes mencionados ponen de manifiesto que el comportamiento del sector fundacional desde el punto de vista de la generación de empleo ha sido positivo en comparación con el conjunto de la economía española, tanto en las fases cíclicas de recesión de empleo como en la subsecuente fase de expansión.

Por ejemplo, mientras que el empleo del conjunto de la economía española se redujo un 4,52% entre 2008 y 2010, la ocupación en las FAE aumentó en un 9,54%; o en tanto que en 2013 el empleo total retrocedía un 0,83% el de las fundaciones se expandía un 5,01%. Es por tanto destacable que en épocas de recesión del empleo en la economía española sin embargo en el sector fundacional se ha comportado de forma expansiva.

Entre los años 2014 y 2018, se observa en el sector fundacional una constante recuperación del empleo (con una tasa de crecimiento promedio del 4,44%), que contrasta con el menor dinamismo registrado para la economía en su conjunto, cuya tasa de crecimiento promedio anual en ese mismo período se sitúa en el 2,23%.

Más recientemente, en el año 2019 el empleo en el sector fundacional se incrementa en un 3,95%, mientras que el de la economía española en su conjunto avanza en un 2,34%.

Finalmente, en el periodo de estudio (2008-2019), el incremento anual medio del empleo se sitúa en el +3,7% para las fundaciones y en el -0,16% para la economía española en su conjunto.

Esta evolución respalda las conclusiones referentes al comportamiento del sector fundacional en relación con el empleo total de la economía, ya que durante las fases expansivas del ciclo presenta un mayor dinamismo a la hora de crear puestos de trabajo y durante las fases recesivas no sólo no destruye empleo, sino que continúa aumentando. Dicho comportamiento podría atribuirse a dos factores:

- La respuesta de las fundaciones ha sido el de tratar de mantener el empleo aún a costa de una reducción en la retribución media de los trabajadores.
- Las actividades realizadas por las fundaciones son más expansivas en épocas de crisis, dado que deben dar respuesta a la demanda de la sociedad, siendo por tanto más necesaria sus actuaciones.

Desgraciadamente faltarían los datos relativos a los años 2020 y 2021, años de especial interés al tratarse de la época de la pandemia del COVID-19.

#### 4.1.4. El empleo no remunerado: voluntarios y patronos

Las fundaciones españolas llevan a cabo sus funciones de interés general gracias a la imprescindible participación de un conjunto amplio de personas que colaboran con el cumplimiento de sus fines sociales desde fuera de la organización (empleo indirecto) o lo hacen de manera voluntaria y gratuita (patronos y voluntarios).

Es resaltable la participación del conjunto de la sociedad en las fundaciones aportando su trabajo sin contraprestación. Tanto los patronos como el voluntariado son no remunerados y aportan una labor esencial en las fundaciones.

De los estudios analizados es destacable los datos aportados en relación por ejemplo en cuestiones de género, de forma que, en el caso de los patronos, existe una mayor proporción de hombres (68%) frente a las mujeres (32%) en el periodo 2008-2019. Además, si comparamos los datos iniciales y finales únicamente se aprecia un pequeño incremento del 0,24% en la posición de las mujeres respecto a los hombres por lo que no se constata que se haya realizado un especial esfuerzo hacia la consecución de la paridad en todo el periodo. Aunque la paridad no tiene por qué ser el referente ideal, parece claro que la proporción está desequilibrada. Dado que los patronatos son el órgano de gobierno y representación de estas entidades y por tanto los que toman las decisiones, se trata de una asignatura pendiente del sector fundacional aumentar la posición de las mujeres en los mismos dentro de las fundaciones españolas.

En relación con el voluntariado, en el año 2019 un 50,68% son mujeres, siendo 51%/49% la relación media mujeres/hombres durante los años 2008 a 2019.

## 4.2. El comportamiento de las macromagnitudes en el sector fundacional

A lo largo de los doce años utilizados en los estudios analizados, la dotación fundacional media de todo el sector ha sido de 7.742 millones de euros, con un incremento de 1.365 millones entre 2008 al 2019, lo que supone un aumento en torno al 20%. En lo que se refiere a los activos, su valor promedio es de 21.772 millones de euros.

Las fundaciones con ingresos anuales superiores a los 150.000 euros son el 64,7% del total. Es de especial interés destacar que, durante todo el período y en todos y cada uno de los años de la serie, los gastos de las fundaciones han sido superiores a los ingresos. Este desequilibrio, explicable en parte por la creciente demanda social, ha sido posible a costa de la utilización de las reservas suponiendo por tanto una merma patrimonial.

Sobre la base de la información agregada proporcionada por la *Contabilidad Nacional de España del Instituto Nacional de Estadística (INE)*, se estiman las macromagnitudes fundamentales del sector fundacional español para el período 2008-2019<sup>21</sup>, que vienen expresadas de forma resumida en los siguientes cuadros (millones de euros):

Macromagnitudes	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Valor Añadido Bruto	3.112	3.023	3.046	3.077	3.058	3.075
Remuneración de asalariados	2.743	2.659	2.669	2.674	2.619	2.654
Excedente de explotación bruto y renta mixta bruta	369	364	377	403	439	421
Remuneración media por contrato	15.091	14.011	12.264	13.162	13.326	12.860

**Cuadro 5.** Magnitudes macroeconómicas del sector fundacional. Período 2008-2013<sup>22</sup>.

<sup>21</sup> Una serie temporal de doce años nos permite ya analizar la dinámica de un período tan complejo y turbulento para el funcionamiento normal de las FAE.

<sup>22</sup> Notas: i) Valor Añadido Bruto, remuneración de asalariados y excedente bruto de explotación bruto, en millones de euros. ii) Remuneración media por contrato en euros. iii) El excedente bruto de explotación incluye dotaciones para amortización de capital y otras rentas.

Macromagnitudes	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Valor Añadido Bruto	3.089	3.294	3.398	3.502	3.605	3.725
Remuneración de asalariados	2.667	2.881	2.978	3.070	3.176	3.294
Excedente de explotación bruto y renta mixta bruta	422	413	421	432	429	431
Remuneración media por contrato	12.481	12.512	12.401	12.366	12.364	12.875

**Cuadro 6.** Magnitudes macroeconómicas del sector fundacional. Periodo 2014-2019.

De los datos observados en los cuadros 5 y 6, podemos extraer las siguientes conclusiones:

- El *Valor Añadido Bruto* (VAB) a precios básicos osciló entre 2008 y 2014 en torno a los 3.100 millones de euros, para posteriormente incrementarse un 20,59% entre 2014 y 2019<sup>23</sup>. En términos medios, el VAB del sector fundacional se situó en 3.250 millones de euros durante el periodo temporal analizado, presentando un incremento de 613 millones, lo que supone un aumento del 19,70%.
- La *remuneración de los asalariados*<sup>24</sup> experimenta una evolución parecida al VAB, fluctuando alrededor de los 2.700 millones de euros entre 2008 y 2014, para aumentar paulatinamente hasta alcanzar los 3.294 millones de euros para el año 2019, un incremento de 551 millones entre el año inicial y final, un aumento por tanto del 20,1%.
- El *excedente de explotación bruto*<sup>25</sup> aumenta en 70 millones en 2012 respecto a 2008, un 18,9%, cayendo con ligeros altibajos hasta los 413 millones de euros en 2015 y remontar suavemente hasta los 431 millones de euros de 2019. El valor promedio de esta variable durante el periodo objeto de estudio se situó en 410 millones, registrando una subida de 62 millones de euros, un incremento del 16,8%.
- La *remuneración media por contrato*, aunque comienza con una disminución inicial desde los 15.091 euros en 2008 a los 13.326 euros en 2012, después oscila alrededor de los 12.550 euros el resto de los años considerados. La remuneración media por contrato durante el periodo analizado fue de 12.976 euros, experimentando esta variable una caída de 2.116 euros entre el año 2008 y el 2019, un descenso del 14,68%.

<sup>23</sup> Destacando el aumento del 6,64% registrado entre 2014 y 2015.

<sup>24</sup> Que incluye sueldos y salarios brutos y cotizaciones patronales a la Seguridad Social.

<sup>25</sup> Lo que quedaría del VAB una vez remunerado el factor trabajo y pagados los impuestos netos sobre producción.

Los datos mostrados ponen de manifiesto la importante aportación del sector fundacional a la economía española. Podríamos por tanto afirmar, que no únicamente aportan al logro de los fines de interés general, sino que realizan un papel relevante en la economía española, generando valor y creando empleo.

### 4.3. La financiación de las fundaciones: procedencia de los ingresos

Pese a que el concepto de fundación como patrimonio adscrito al cumplimiento de fines de interés general hace pensar que fueran entidades cuyas fuentes de financiación son únicamente los rendimientos obtenidos de su patrimonio, los datos muestran lo contrario.

La estructura de ingresos de las FAE españolas se caracterizan a nivel sectorial por un importante grado de diversificación en un doble sentido, combinando fuentes privadas y públicas, por un lado, e ingresos generados internamente (prestaciones de servicios y rendimientos de patrimonio) y externamente (donaciones y subvenciones), por otro.

Con relación a la procedencia de las fuentes de ingresos de las fundaciones en el año 2019 tendríamos los siguientes datos:

Fuentes de ingresos	Porcentaje (año 2019)
Subvenciones y donaciones	59,19%
Procedentes de ventas y prestación servicios	34,65%
Rendimientos procedentes del patrimonio	6,16%

**Cuadro 7.** Fuentes de ingresos de las fundaciones en el año 2019.

Considerando las fuentes de ingresos por tipología, en términos porcentuales y referenciadas al año 2019, el 59,19 % de los ingresos de las fundaciones procedían de donaciones y subvenciones (incrementándose su participación relativa en 3,91 puntos porcentuales respecto al valor en 2008), mientras que el 34,65% eran el resultado de las ventas de bienes y prestaciones de servicios que realizaba el sector fundacional en todos sus ámbitos y objetos sociales (ascendiendo en 0,44 puntos en relación al registro inicial).

La tercera fuente de recursos consistió en la obtención de rendimientos del Patrimonio fundacional (financiero e inmobiliario), representando en el año 2019, el 6,16% de los ingresos del sector (retrocediendo 4,35 puntos con relación al dato

de 2008). En término promedio, las donaciones y subvenciones suponen el 55,90% del total de ingresos de las fundaciones españolas, la prestación de servicios y la venta de bienes representan el 34,86% y los rendimientos de patrimonio constituyen el 9,24% restante.

Por tanto, tal y como afirmábamos al inicio, aunque por concepto debería ser el patrimonio quien principalmente generase los ingresos, los datos indican que no es ni de lejos la principal fuente de financiación, existiendo una enorme dependencia de donaciones y subvenciones. De ahí la importancia del denominado «mecenazgo» para estas entidades.

## 5. La importancia del mecenazgo y la filantropía para las fundaciones

### 5.1. El mecenazgo y los factores que lo impulsan

El mecenazgo podría definirse como la «contribución financiera o material de una empresa, entidad o particular a la celebración de un acontecimiento, al sostenimiento de una persona o a la ejecución de un proyecto, sin contrapartida directa por parte del aportante». Seguramente son varios los factores que impulsan a empresas y particulares a realizar aportaciones a entidades que persiguen fines de interés general, como es el caso de las fundaciones.

El mero hecho de fundar constituye un acto altruista que convierte al fundador en mecenas o donante. Además, son muchos los ciudadanos y empresas que contribuyen con aportaciones económicas o a través del voluntariado con fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro. Cada persona o institución colabora con aquellos fines que, bien estima más necesarios, bien considera desatendidos o con los que se siente más identificado.

Sin duda la importancia del mecenazgo para las entidades sin fines de lucro como forma de financiar sus actividades y proyectos y participar en su realización, es esencial.

La existencia de incentivos fiscales es fundamental para impulsar el mecenazgo, pero además es necesario crear una atmósfera social favorable que valore positivamente y fomente tales comportamientos. Algo para lo que la educación y sensibilización sobre su importancia social y económica es clave, y ha de producirse desde la enseñanza, el entorno social, los medios de comunicación, los diversos agentes culturales y por supuesto, las Administraciones Públicas.

La evidencia y la literatura internacional indican que los incentivos fiscales a las entidades sin fines lucrativos, que desarrollan actividades consideradas de interés general, pueden ser una herramienta efectiva para incrementar el apoyo financiero y el alcance de las actividades de estas entidades. Por ejemplo, la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIREF) en su Estudio de Beneficios Fiscales (2020) ha recogido evidencias, basadas en encuestas a nivel europeo, mostrando como los incentivos fiscales se situaban entre los cinco principales determinantes para la realización de donativos y que dichos incentivos constituyen un elemento que contribuye a reforzar la responsabilidad social corporativa; pero que también hay otros factores que podrían tener influencia, como la publicidad en medios sociales o los nuevos medios tecnológicos.

La sociedad española, a pesar de su constante autocrítica en cuanto a la valoración social de la filantropía, demostró su solidaridad y su capacidad de actuación durante los meses de la pandemia. Una prueba más de ese espíritu es la movilización que se está produciendo como consecuencia de la invasión rusa de Ucrania, que está desbordando a algunas organizaciones como también a las Administraciones Públicas. Son dos muestras importantes, pero dos más de las múltiples ocasiones en las que la ciudadanía española se ha movilizado. La existencia, pues, de una norma reguladora del mecenazgo, se justifica por si sola por la necesidad de contar con una herramienta que canalice y ordene esta solidaridad y sobre todo que la haga duradera. Hay que lograr que la solidaridad no únicamente se muestre cuando existan acontecimientos puntuales, sino que exista una auténtica cultura del mecenazgo, dado que son muchos los fines de interés general que deben atenderse.

## 5.2. La necesidad del incentivo fiscal al mecenazgo

La fiscalidad es el instrumento elegido actualmente en casi todos los países para fomentar la actividad de mecenazgo. En España, así lo recoge nuestra *Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo* (Ley 49/2002 de Mecenazgo) cuando establece que su objetivo es: «fomentar las iniciativas de mecenazgo y promover la participación de la sociedad civil mediante incentivos fiscales a las donaciones y un régimen especial de tributación a las entidades sin fines lucrativos»<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> Exposición de motivos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Lo que se pretende con los incentivos fiscales es que sirvan como estímulo multiplicador de la implicación privada en los fines de interés general al ser una forma de reconocimiento a los aportantes por el servicio que prestan a la sociedad. Por otra parte, también se logra que el Estado cofinancie la actividad elegida por el donante o mecenas, al devolverle a través de su tributación una parte de lo aportado.

Sin embargo, debemos tener en cuenta que la existencia de incentivos fiscales que beneficien a los donantes no significa que esas personas físicas y jurídicas no estén haciendo una labor de mecenazgo, ya que se considera que su primera motivación para actuar es promover el bien común.

Por otra parte, entre los principales argumentos a favor de la promoción del mecenazgo a través de incentivos fiscales destacan el ahorro de costes para las Administraciones Públicas, dado que, aunque dichos incentivos merman la recaudación de la Hacienda Pública, son destinados a unos fines de interés general que deberían haber sido cubiertos por el sector público para lograr el ansiado «estado del bienestar». También se logra una mejor agregación de las preferencias de los contribuyentes sobre la relevancia de distintas actividades de interés general.

Sin duda, sin la existencia de donativos privados incentivados por las deducciones fiscales pudieran no existir tantas ESFL o limitarse el alcance de sus actuaciones por la merma de sus recursos financieros.

## 5.3. Los incentivos fiscales actuales al mecenazgo

### 5.3.1. Personas físicas: deducción por donativos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

#### 5.3.1.1. Definición y objetivo

El beneficio fiscal para el donante consiste en una deducción en la cuota íntegra del IRPF por donativos realizados a determinadas entidades beneficiarias del mecenazgo<sup>27</sup>.

Actualmente la deducción de cuota es del 75% de los primeros 150 euros donados y del 30% del resto, con un límite de los importes totales de las donaciones con derechos a deducción del 10% de la base liquidable.

Por otra parte, debemos tener en cuenta que, el sistema de financiación de las *Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de Autonomía* otorga a éstas competencias normativas respecto de la cuota cedida del IRPF. En

---

<sup>27</sup> Los contribuyentes del IRPF tienen derecho a dicha deducción con arreglo a unos coeficientes existiendo límites máximos para la base de la deducción.

uso de estas competencias, algunas Comunidades Autónomas han establecido también más deducciones por donaciones.

Además, con la idea de consolidar las aportaciones realizadas en el tiempo, si se trata de donaciones plurianuales, el 30% se incrementará al 35% si la persona ha realizado donaciones por importe o valor igual o superior a la misma entidad en los dos ejercicios anteriores<sup>28</sup>.

Habría además que señalar que, en virtud del *Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019* los porcentajes para el año 2020 han aumentado del 75% al 80% y del 30% al 35% para las donaciones efectuadas en el año 2020, incrementando hasta el 40% en caso de consolidar dicha donación.

Como antes indicamos, la base de deducción no podrá exceder del 10% de la base imponible del período impositivo<sup>29</sup>, lo que sin duda podría suponer un desincentivo importante a la hora de lograr grandes donaciones.

El objetivo principal de este beneficio es el apoyo a las entidades sin fines lucrativos que desarrollan actividades de interés general, facilitando la cofinanciación público-privada y permitiendo la participación de los declarantes en la elección de las entidades. La finalidad es incentivar la aportación individual a las ESFL.

### 5.3.1.2. Resultados

La Fundación Impuestos y Competitividad realizó un estudio Fiscalidad y del mecenazgo (2017) que llevó a cabo en tres etapas:

- En la primera emplea la información fiscal facilitada por la Agencia Tributaria Española (AEAT) para analizar quiénes y en qué medida se benefician de la deducción.
- En una segunda fase analiza si las reformas recientes han tenido efectos tanto sobre la cuantía de las donaciones como sobre la probabilidad de realizarlas.
- Por último, analiza si la existencia de un tramo diferenciado en el tipo de la deducción genera desincentivos a la realización de donativos de importes superiores a 150 euros.

---

<sup>28</sup> Para aplicar la deducción por donación plurianual es necesario que la persona donante haya realizado donaciones, a la misma entidad sin fines de lucro, al menos durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. A partir del cuarto ejercicio, si continúa donando a la misma entidad por un importe igual o superior, podrá aplicar también el porcentaje incrementado del 40%.

<sup>29</sup> Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

Según el estudio, los donativos de particulares en España en el año 2016 se sitúan en el 0,05% del Producto Interior Bruto (PIB), lo que está en línea con el volumen de donaciones declarado en el IRPF ese año, que ascendió a 470 millones de euros, este beneficio supone coste fiscal<sup>30</sup> a las arcas públicas de los que se benefician 3,2 millones de declarantes, que se corresponden a 2,7 millones de hogares.

El beneficio fiscal se concentra entre las rentas altas, tanto por el mayor número de contribuyentes que realizan donaciones como por su importe<sup>31</sup>. El 30% de los beneficiarios tienen entre 40 y 50 años y supone el 31% del coste recaudatorio<sup>32</sup>.

En este estudio también se incluyen algunos datos comparativos a nivel europeo, donde destaca que los donativos individuales representan la principal fuente de financiación, y suponen cerca de un 50% del total de sus ingresos.

Sin embargo, en los países de la Unión Europea (UE) el 38% de los particulares realizan donaciones a entidades benéficas, ocho puntos porcentuales más que en España<sup>33</sup>.

El instrumento fiscal más común a nivel europeo es la reducción de la base imponible de la cuantía donada, aunque algunos países, entre ellos España, aplican una deducción de cuota<sup>34</sup>.

### 5.3.2. Personas jurídicas: deducción por donativos en el Impuesto sobre Sociedades (IS)

#### 5.3.2.1. Definición y objetivo

En relación con la aportación realizada por las empresas y otras entidades sujetas al IS, la deducción por donativos en la cuota se encuentra actualmente regulada en el *artículo 20 de la Ley 49/2002*, de Mecenazgo con la finalidad de incentivar la financiación de las entidades sin fines lucrativos que desarrollan actividades de interés general.

---

<sup>30</sup> El coste recaudatorio total es equivalente al 0,7% de la recaudación total del IRPF.

<sup>31</sup> También influye el hecho de que, entre las rentas más bajas, hay contribuyentes que, aun realizando donaciones, no se benefician de la deducción por carecer de una cuota íntegra positiva.

<sup>32</sup> Esto se debe a que en esa franja de edad se acumula una mayor renta declarada y, por tanto, las donaciones son más elevadas.

<sup>33</sup> Si bien es cierto que en España el beneficio fiscal afecta a donativos a otro tipo de entidades, las de carácter benéfico permiten una mejor comparativa internacional al estar incentivadas en la mayoría de los países.

<sup>34</sup> En el caso de Irlanda, se articula a través de una deducción, pero el importe del beneficio lo recibe la entidad receptora del donativo y no el donante. Italia también contempla la posibilidad de disfrutar de una deducción, pero solo para donativos a entidades muy específicas.

Esta deducción por donativos fue introducida en España en el año 1994, aunque entonces como deducción en la base imponible<sup>35</sup>. La deducción por donativos en el IS tiene actualmente dos modalidades.

- a. La primera, regulada en el *artículo 20 de la mencionada Ley 49/2002 de Mecenazgo*, se aplica a donaciones, donativos y aportaciones en favor de entidades beneficiarias de mecenazgo<sup>36</sup>. El porcentaje de deducción es, con carácter general, del 35% del importe donado, cuantía que se eleva hasta el 40%, en caso de fidelización<sup>37</sup>.
- b. La segunda modalidad de la deducción, regulada en el *artículo 22 de la Ley 49/2002 de Mecenazgo y en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado*, se aplica a donativos, donaciones y aportaciones a «actividades prioritarias de mecenazgo». En esta segunda modalidad, el porcentaje de deducción es, con carácter general, del 40% y en los supuestos de fidelización del 45%.

Se establece un límite máximo a la base de esta deducción del 10% de la base imponible del período impositivo en la primera modalidad y del 15% en la segunda<sup>38</sup>.

Es preciso señalar que durante el año 2021 se han producido dos modificaciones normativas de importante calado que afectan al mecenazgo<sup>39</sup>. Una de ellas, articulada en la *Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado* para el año 2022 de la tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades para grandes empresas<sup>40</sup> que toma como magnitud de referencia la base imponible y le aplica un tipo impositivo del 15% para su cálculo. De esta manera se establece un umbral a partir del cual las deducciones en la cuota no van a resultar operativas. La tributación mínima diseñada en el IS rompe este equilibrio para las grandes empresas, que son las que aportan un 85% de todas las donaciones de personas jurídicas, cuya tributación efectiva esté por debajo del umbral fijado en el nuevo artículo 30 bis de la *Ley del Impuesto de Sociedades* (LIS). Es más, parece que este régimen de tributación está especialmente orientado a evitar la efectividad de

---

<sup>35</sup> Por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

<sup>36</sup> Incluidos los partidos políticos.

<sup>37</sup> Cuando en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior.

<sup>38</sup> Las cantidades con derecho a deducción en ambas modalidades que no hayan podido ser deducidas por insuficiencia de cuota líquida pueden aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos respetando siempre los límites establecidos.

<sup>39</sup> No han sido dos modificaciones de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, sino de otras normas que tienen efectos directos sobre el régimen del mecenazgo.

<sup>40</sup> Cifra neta de negocios superior a 20 millones de euros.

algunas deducciones fiscales concretas, entre la que se encuentra de manera prevalente el mecenazgo, en tanto que es la primera de las deducciones que no va a operar si entra en juego la tributación mínima.

Aún es pronto para ver el impacto de esta medida, pero si analizamos los posibles efectos que la entrada de la tributación mínima tendría en el mecenazgo empresarial en España, debemos tener en cuenta que éste se concentra en las grandes entidades. Tomando los datos del año 2019 publicados por la AEAT, solo 1.505 empresas (0,09% del total) se dedujeron más de 125,5 millones de euros (62,73% del total).

A efectos de la nueva tributación mínima de la LIS, había 9.250 entidades con ingresos superiores a 30 millones de euros cuya deducción por donaciones a entidades de la Ley 49/2002 de Mecenazgo era de casi 165 millones de euros<sup>41</sup>. Si esta última cantidad la llevamos a la base imponible, haciendo la ficción de que han aplicado el tipo impositivo del 35% y se han podido aplicar el importe total de la deducción, el resultado en la base (donaciones realmente realizadas) sería de 472 millones de euros.

La conclusión, a la vista de los datos de 2019, no admite discusión; la nueva normativa de la tributación mínima va a afectar de una manera muy significativa al mecenazgo de personas jurídicas en España; en concreto, a más del 85% de las donaciones efectivamente realizadas.

Nos encontramos por tanto ante un desincentivo tributario para las donaciones de empresas, dado que para beneficiarse de las donaciones a terceros es necesario que la Hacienda Pública haya cobrado lo que entiende que es un mínimo que le corresponde y solo el exceso se podrá donar.

Este desincentivo afectaría por ejemplo a las denominadas fundaciones de empresa o corporativas, que se financian con donaciones del grupo de empresas que constituyen la fundación.

### 5.3.2.2. Resultados

La deducción por donativos en el IS es uno de los beneficios fiscales que han sido analizados recientemente por parte de la AIREF<sup>42</sup> en el marco de la segunda fase del Spending Review que fue presentado en julio de 2020.

---

<sup>41</sup> Tengamos en cuenta además que este dato sería incompleto, en tanto faltaría determinar el importe de las donaciones de las entidades con una cifra neta de negocios superior a 20 millones de euros que están en el tramo de entre 12 y 30 millones.

<sup>42</sup> La AIREF tiene por objeto velar por la sostenibilidad de las finanzas públicas como vía para asegurar el crecimiento económico y el bienestar de la sociedad española a medio y largo plazo. Su misión es garantizar el cumplimiento efectivo por parte de las Administraciones Públicas del principio de estabilidad

En dicha evaluación se ha determinado, en primer lugar, que la cifra de beneficiarios ha ido creciendo progresivamente desde el año 2005, aunque el importe cuantitativo del beneficio fiscal es modesto, con un promedio en torno a 0,01% del PIB de 2005 a 2017, y unos cambios en las cuantías relativas que obedecerían más a cambios en el nivel de actividad económica de las entidades donantes que a los cambios normativos que se han producido en la regulación de este incentivo. De los datos actualizados sobre este beneficio fiscal proporcionados por la AEAT indican que el impacto recaudatorio de este incentivo fiscal alcanzaría los 200 millones de euros en 2019.

En segundo lugar, el estudio de la AIREF señala el amplio uso de estos incentivos fiscales en las economías avanzadas. Dejando a un lado el caso de los Estados Unidos, que sin duda es el país con más tradición en el campo de los incentivos fiscales al mecenazgo, en el análisis comparado se muestra que en la mayoría de los países de la eurozona existen, con diferentes denominaciones, beneficios fiscales para incentivar la colaboración de las empresas en el mecenazgo y, en general, a fines de interés social, aunque existe una gran heterogeneidad en cuanto a su configuración (reducción en base o en cuota) y en el importe de estos incentivos.

El resultado de estos incentivos en los países europeos es que los donativos realizados por las empresas suponen en media un 25% de las fuentes de financiación de las entidades beneficiarias de mecenazgo<sup>43</sup>.

La relevancia de la cuantía de estos donativos, y por lo tanto del impacto recaudatorio en la imposición societaria en España es significativamente menor a la de los principales países de la eurozona, dado que el volumen de donativos en el IS en España no alcanza el 0,05% del PIB, frente a una cifra que se situaría en el 0,4% del PIB en Alemania, el 0,2% del PIB en los Países Bajos, el 0,15% del PIB en Francia o el 0,07% del PIB en Italia o en Portugal.

En tercer lugar, la evaluación de la AIREF ha puesto de relieve que la mayor parte del coste recaudatorio de este beneficio fiscal se concentra en las empresas con una mayor cifra neta de negocios (CNN), básicamente porque estas empresas realizan donativos en una mayor proporción, de mayor importe y porque en ese

---

presupuestaria previsto en el artículo 135 de la Constitución Española, mediante la evaluación continua del ciclo presupuestario y del endeudamiento público, así como de la sostenibilidad de las finanzas públicas. Le corresponde igualmente informar de las previsiones macroeconómicas que se incorporen en los proyectos de presupuestos de todas las Administraciones Públicas o en el programa de estabilidad, e indicar si han sido avaladas. Junto a ello, también efectúa evaluaciones del gasto público a solicitud de las distintas Administraciones Públicas.

<sup>43</sup> La única excepción sería el caso de Alemania que tiene un modelo muy afianzado y con bastante antigüedad, en el que las grandes empresas realizan numerosas donaciones.

segmento de CNN se concentran contribuyentes con mayores bases imponibles positivas para la aplicación de estas deducciones. Por ejemplo, el porcentaje de contribuyentes que realiza donativos se sitúa en el 13% entre los grupos consolidados y en el 11% en las grandes empresas, frente a un 0,5% en las PYMES, si bien este último colectivo supone el 70% de los donantes totales.

El análisis realizado por la AIREF proporciona dos descriptivos muy interesantes:

- Por un lado, la mayor parte de los donativos son de escasa cuantía, siendo un 75% de los mismos inferiores a los 1.000 euros, y situándose el donativo mediano en unos 250 euros.
- Por otro lado, el 85% de las empresas que realizan donaciones en un año con derecho a deducción no pueden aplicarse la deducción bien por insuficiencia de cuota o porque la aplicación de otros beneficios fiscales impedía su aplicación.

Por otra parte, el estudio *Fiscalidad y del mecenazgo* (2017) analiza el tipo de empresas que disfruta de este beneficio fiscal y mediante los microdatos anonimizados de las empresas que realizan donativos en España, proporcionados por la AEAT, trata de identificar en qué medida las últimas reformas de 2015 y 2016 han supuesto una modificación en el número y cuantía de las donaciones de las sociedades.

El incentivo supone un coste fiscal de 107 millones de euros de los que se benefician 10.657 empresas. En términos relativos, el beneficio supone un 0,6% de la recaudación anual del Impuesto sobre Sociedades, y afecta a un 0,7% de las empresas en España.

La mayor parte del coste recaudatorio del beneficio fiscal se concentra entre las empresas con mayor cifra de negocio, debido a que estas empresas realizan donativos de mayor importe y tienen bases imponibles positivas, y, por tanto, tienen capacidad para aplicarse el beneficio.

En cuanto a la caracterización de las empresas donantes, un elevado porcentaje de grandes empresas realizan donaciones. Una de cada cuatro entidades financieras y aseguradoras realizan donaciones, una cifra que se reduce hasta el 0,7% entre las empresas no financieras.

#### 5.4. El futuro de la regulación fiscal del mecenazgo

Casi veinte años después de su aprobación, es claro la necesaria modernización de la Ley 49/2002, de Mecenazgo. Actualmente, existe un consenso amplio entre los grupos políticos sobre la necesidad de contar con un marco renovado para el

fomento del mecenazgo, a tenor del resultado favorable que arrojó la votación que admitió a trámite<sup>44</sup> la proposición de ley<sup>45</sup> para reformar la Ley 49/2002 de Mecenazgo<sup>46</sup> a la que se ha sumado el propio Gobierno de España, incluyendo en su Plan Anual Normativo para 2022 la modernización de dicha norma.

En el libro blanco de la reforma fiscal elaborado por el Comité de Expertos a solicitud de Gobierno de España y tras el análisis de la poca efectividad del mecenazgo tal y como está establecido, entiende que resulta recomendable su mantenimiento, aunque se plantea una evaluación de la medida para verificar su efectividad, así como el análisis de su diseño y su comparación con esquemas existentes en otras economías donde estos incentivos si tienen mayor impacto.

Adicionalmente el Comité considera que existe en España una restricción importante al desarrollo del régimen del mecenazgo que pudiera replantearse. El *artículo 17.1 de la Ley 49/2002 de Mecenazgo* exige que las donaciones sean puras y simples, lo que viene siendo interpretado por la Dirección General de Tributos (DGT) como la imposibilidad de percibir una contraprestación presente o futura como consecuencia del donativo. Esta restricción no existe en países donde el mecenazgo tiene un mayor papel, como en los Estados Unidos, y en el momento actual quizás debería contemplarse la posibilidad de obtener un retorno de sus donaciones para aquellas empresas que desarrollan actuaciones de mecenazgo.

Este camino de generación de consensos debería alumbrar una ley de mecenazgo acorde a los tiempos, sobre las bases de la actual, pero una reforma para todos los fines de interés general. La Ley de Mecenazgo es cierto no es el único instrumento para potenciar la filantropía o la inversión social, pero sí es un paso y representará un espaldarazo a un sector imprescindible para la recuperación y la innovación social.

Según el *Manifiesto por la filantropía y mecenazgo. Aquí y ahora* de diciembre de 2021 que firmaron las plataformas del Tercer Sector, las organizaciones que lo suscriben recuerdan al Gobierno de España y a las Cortes Generales, a los gobiernos de las Comunidades Autónomas y a sus parlamentos, y al conjunto de las Administraciones Públicas, la inaplazable necesidad de modernizar la regulación sobre el «mecenazgo», regulación concebida precisamente para fomentar la participación social en los fines interés general. Una reforma que tendría los siguientes objetivos:

---

<sup>44</sup> Con 245 votos a favor.

<sup>45</sup> Las organizaciones del Tercer Sector han hecho llegar sus propuestas a los grupos parlamentario, los cuales ha presentado sus respectivas enmiendas.

<sup>46</sup> Presentada por el Grupo Plural hace ya un año en el Congreso de los Diputados.

- a. Una ley actualizada para todos los fines de interés general en cuya definición también participe el sector<sup>47</sup>.
- b. Adecuar al nuevo entorno el «concepto de mecenazgo» y la capacidad de las organizaciones no lucrativas para contribuir a los fines de interés general tomando las siguientes medidas:
  - Reconocer el mecenazgo de competencias o profesional, es decir, la prestación de servicios profesionales sin contrapartida económica<sup>48</sup>.
  - Contemplar nuevas fórmulas de financiación de las ESFL condicionadas a los resultados de impacto social que logren, o la financiación gratuita de sus actividades.
  - Buscar fórmulas que fomenten los llamados «fondos de dotación» o «endowments» que promuevan y refuercen el modelo fundacional, como patrimonio independiente afecto a fines de interés general.
  - Generar y aprovechar el potencial de muchas entidades sin fines de lucro con capacidad para invertir, para que lo hagan a través de inversiones alineadas con su misión.
- c. Implicar a más ciudadanía haciendo que más personas ejerzan la filantropía activamente:
  - Avanzar en el modelo de deducciones, ampliando los límites, o potenciando el mecenazgo de las personas físicas adecuando los incentivos a sus capacidades de contribuir.
  - Incorporar a las plataformas de financiación participativa consistentes en donaciones promovidas por y destinadas a entidades sin fines de lucro (crowdfunding).

En definitiva, resolver las deficiencias del modelo actual, y realizar los ajustes necesarios para mejorar, modernizar y consolidar el mecenazgo.

Además, una asignatura pendiente de abordar es el difícil encaje que tiene un tributo como el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) para las entidades sin fines de lucro que no actúan como empresarios y para las que se convierte en un coste que acaba repercutiendo negativamente, de una forma u otra en sus beneficiarios.

---

<sup>47</sup> Actualizar los fines de interés general que recoge la ley y contemplar expresamente sectores como la inversión sostenible o de impacto social, la divulgación científica o el emprendimiento social realizados desde las entidades sin fines de lucro. Dar participación al sector en la definición de las áreas prioritarias de mecenazgo o cuando se quieran reforzar algunos incentivos en áreas específicas de interés general.

<sup>48</sup> Como han hecho ya algunas Comunidades Autónomas.

## 6. El buen gobierno y la transparencia en el sector fundacional

### 6.1. Introducción

El denominado «buen gobierno» se entiende como el sistema de normas y procedimientos cuya finalidad consiste en que la entidad funcione correctamente, con transparencia y responsabilidad, con independencia de las personas que en cada momento desempeñen las funciones de gobierno y representación. El buen gobierno es un instrumento necesario para la sostenibilidad de las instituciones y para que éstas puedan inspirar confianza a todas las partes interesadas o relacionadas con su actividad.

El creciente interés por el «gobierno corporativo» se fundamenta en el convencimiento generalizado de la utilidad de este tipo de prácticas en las organizaciones, tanto públicas como privadas. Los agentes económicos y sociales reconocen el valor de una gestión adecuada y transparente de las organizaciones.

El interés del sector fundacional por las prácticas de buen gobierno es permanente y dinámico. Se trata de un sector cada vez más profesionalizado, lo que se refleja en todos sus componentes: directivos, trabajadores, voluntarios y patronos. El interés por el buen gobierno en las fundaciones se deriva de:

- La naturaleza de sus fines de interés general, centrados con frecuencia en áreas de especial necesidad y sensibilidad social.
- El origen no lucrativo de los recursos económicos que manejan y de muchas de las personas que colaboran con ellas y, en general, de la proyección social con la que cuentan.
- La necesidad de inspirar plena confianza a sus donantes, sus colaboradores, sus beneficiarios y a la sociedad en general.

Los patronos son los primeros voluntarios y no perciben ningún tipo de retribución, lo que no es obstáculo para que la toma de decisiones deba ser igual de profesional que en otras organizaciones, incluso más, dado el carácter altruista de la fundación.

No debemos olvidar que, como en todos los sectores, han existido malas prácticas y fraudes en el sector fundacional; dentro de los que más repercusión mediática han tenido en los últimos años en España podríamos destacar:

- El escándalo más sonado en torno a las fundaciones ocurrió hace unos años cuando se admitió a trámite una querrela de la Fiscalía acusando a los fundadores de «Intervida» de una malversación de 200 millones de euros y se decidió intervenir la fundación. Esta organización, la tercera mayor de España en aquel momento, contaba con unos 400.000 socios que en el año 2006 aportaron 117 millones de euros para el apadrinamiento de niños del tercer mundo, la mayoría en Latinoamérica. Finalmente, en marzo de 2012, la justicia concluía que no hubo fraude en Intervida. Sin embargo, la Fiscalía añadió que se pudo discutir el modo de funcionamiento o gestión pero que no se había podido comprobar la existencia de una distracción de fondos.
- Otro caso fraudulento conocido es el sucedido en la Generalitat Valenciana y afectaba a las ayudas que la Generalitat debía destinar a proyectos de cooperación internacional, dinero para los más necesitados que presuntamente se desvió para comprar inmuebles o que sencillamente desapareció. Se demostró que existió una malversación de nueve millones de euros. La investigación se remonta a octubre de 2010 y las beneficiarias eran dos entidades: la Fundación Cultural y de Estudios Sociales y la Fundación Hemisferio<sup>49</sup>.

Por otra parte, la reforma de la *Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos* que se aprobó en 2012 sigue permitiendo que las fundaciones creadas por los partidos políticos reciban donaciones de empresas concesionarias de contratos públicos. Con esta reforma además los límites de las cuantías son más laxas, 100.000 euros para los partidos, pero se elimina la cuantía máxima de donaciones a sus fundaciones<sup>50</sup>. A ello habría que añadir las entregas monetarias o patrimoniales para financiar proyectos concretos, las cuales no tienen consideración de donaciones. El Estado permite que las fundaciones vinculadas a partidos políticos puedan financiarse, por un lado, mediante subvenciones públicas<sup>51</sup> y, por otro, mediante donaciones privadas, habitualmente de empresas que prestan servicios a las propias Administraciones Públicas<sup>52</sup>. De este modo, debido al escaso control estatal sobre las fundaciones creadas por partidos políticos y sobre su contabilidad, estas donaciones privadas podrían comportar financiación ilegal extraordinaria a los partidos. El Tribunal de Cuentas ya

<sup>49</sup> El PSPV mantenía que la ayuda de cerca de dos millones de euros concedida por el Gobierno valenciano para abastecer y tratar agua para consumo humano y producir alimentos en Nicaragua acabó destinándose a la compra de bienes inmuebles en la ciudad de Valencia: dos pisos de casi 300 metros cuadrados en el centro de Valencia, un garaje e incluso un velero. Entre los proyectos solidarios estaba la construcción de un hospital en Haití, destruido por el terremoto que finalmente nunca se construyó.

<sup>50</sup> Que previamente era de 150.000 euros.

<sup>51</sup> En 2015 recibieron 1,32 millones de euros de las arcas públicas.

<sup>52</sup> En 2013 recibieron más de 4,5 millones de euros en donaciones.

denunció en su momento la poca regulación existente sobre dichas fundaciones y la opacidad de sus cuentas<sup>53</sup>.

El problema derivado de estas cuestiones es que pone en entredicho al sector fundacional, dado que si bien, escándalos existen en cualquier sector, en las entidades sin fines de lucro como es una fundación, el daño que hacen al conjunto del sector y a la gran labor que realizan, es aún mayor, por la desconfianza que generan en la sociedad. La necesidad de transparencia y buen gobierno en las fundaciones parece mas que evidente.

Las fundaciones son organizaciones cuyo objetivo es la consecución de un fin de interés general determinado por su fundador, quien aporta y afecta, sin posibilidad de reversión, un patrimonio inicial a dichos fines. Asimismo, el fundador determina las reglas y forma de composición del órgano de gobierno. La misión principal de sus patronatos es velar por el cumplimiento de ese fin, lo que requiere, con el paso del tiempo, una adaptación a la realidad social de cada momento y a las necesidades de los potenciales colectivos de beneficiarios.

## 6.2. El buen gobierno fundacional

En el sector fundacional el buen gobierno tiene una relevancia especial por su tamaño y peso y, más aún, por la naturaleza de su misión y actividades y por su repercusión social.

Inicialmente, la prohibición legal a la distribución de beneficios, ante la inexistencia de propiedad, que identifica a las entidades no lucrativas se entendía como garantía del buen comportamiento de sus gestores y, en consecuencia, éstas parecían no necesitar mecanismos de gobierno internos adicionales que protegiesen a donantes y beneficiarios. Sin embargo, la aparición de escándalos que en algunos casos involucraban a altos cargos del sector pusieron de manifiesto la incapacidad de esta restricción legal para garantizar el comportamiento eficiente en el gobierno de estas entidades.

En el sector no lucrativo la preocupación por el buen gobierno se ha traducido en la adaptación de las recomendaciones existentes en el área corporativa a las particularidades de dicho sector. El «buen gobierno» de las entidades sin ánimo de lucro a pesar de haber tenido un tratamiento secundario en el ámbito académico,

---

<sup>53</sup> Así, en la memoria presupuestaria del ejercicio 2014 que ha hecho pública la Fundación FAES, vinculada al Partido Popular, se consignan más de 2,3 millones de euros en el concepto general de «subvenciones, donaciones y legados»; en la misma línea, la Fundación Pablo Iglesias, del Partido Socialista Obrero Español, consigna casi un millón a esta partida.

no carece de interés, particularmente si tenemos en cuenta el importante desarrollo que ha alcanzado.

Como casi todas las organizaciones, las fundaciones han ido adoptando métodos y procedimientos de gestión, buscando una mayor eficacia y eficiencia en la utilización de sus recursos para la realización de sus actividades, cada vez de una forma más profesionalizada.

El «gobierno corporativo empresarial» con normas como la propia *Ley de Sociedades de Capital* o el *Código de Buen Gobierno* está impulsando un nuevo modelo de gobierno corporativo cuyas buenas prácticas se van extendiendo hacia el sector fundacional. Es creciente la identificación y propuesta al conjunto del sector de la adopción de normas, códigos de buenas prácticas de aplicación voluntaria en materia de buen gobierno y transparencia. La autorregulación y las recomendaciones se han convertido en uno de los instrumentos más comunes en campos como la prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo<sup>54</sup>. La *Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo* también han impulsado estas cuestiones.

En España, la preocupación por el aprovechamiento eficiente de los recursos manejados por el tercer sector y por la definición de un modelo de gobierno efectivo para sus organizaciones se ha reflejado a través de iniciativas privadas como la de la Fundación Lealtad, cuya «*Guía de la Transparencia y las Buenas Prácticas de las ONGs*» ha servido de referente para nonprofits y donantes potenciales desde su origen en el año 2002.

### 6.3. Recomendaciones y líneas de actuación para lograr el buen gobierno en el sector fundacional

El sector fundacional, y el Tercer Sector por extensión, son actores clave en el desarrollo social y económico de España. En la actualidad, estas organizaciones atienden un gran número de demandas sociales, siendo muchos los beneficiarios a los que se dirigen y sumando cada vez un mayor número de voluntarios dentro de las mismas, como ya analizamos anteriormente. En los últimos años hemos asistido a un incremento de iniciativas relacionadas con las buenas prácticas en materia de gobierno corporativo, por el convencimiento generalizado de la sociedad acerca de la importancia de que las fundaciones sean gestionadas de manera

---

<sup>54</sup> Las fundaciones son sujetos responsables penalmente y todas ellas se ven obligadas a prevenir el riesgo penal, para lo cual el desarrollo de un adecuado esquema de gobernanza juega un papel esencial.

adecuada y transparente como factor esencial para la generación de valor, así como para su sostenibilidad.

Del estudio *El buen gobierno en el Sector Fundacional* (2017) pueden extraerse los principales retos o ámbitos de actuación que deberían ser abordados por los Patronatos, y que podrían agruparse:

- El gobierno corporativo como apoyo a la estrategia fundacional.
- Transparencia y comunicación.
- Otros aspectos a considerar relacionados con el buen gobierno corporativo.

*a) El gobierno corporativo como apoyo a la estrategia fundacional:*

En primer lugar, se identifica como fundamental el fomentar una composición adecuada del Patronato, buscando una combinación entre miembros ejecutivos de la propia fundación y otros externos e independientes que puedan supervisar las actividades con una visión más crítica.

Es recomendable que adicionalmente se utilicen comités especializados o asesores que permitan incorporar a otros grupos de interés en los procesos de planificación y supervisión de las actividades.

Asimismo, la actuación de los órganos de gobierno de la fundación viene determinada por la de sus miembros, por lo que resulta conveniente recoger sus derechos y obligaciones, concretando las pautas de diligencia que, inspiradas por la ética y de acuerdo con la ley, han de presidir su actuación. Todo ello fomentando una diversidad, entendida en sentido amplio, que permita el enriquecimiento y la aportación de nuevos puntos de vista que contribuya a lograr la adaptación de la fundación a su entorno y necesidades.

Un segundo paso sería evolucionar hacia patronatos y patronos más implicados en la actividad de la fundación. El patronato tiene que pasar de ser un órgano simplemente representativo y de gobierno a un órgano más implicado en la ejecución y en el día a día de la fundación. En este sentido es recomendable regular el proceso de adopción de acuerdos, más allá de lo previsto en sus estatutos; desde la frecuencia deseable con que debe reunirse el patronato u otros órganos, al desarrollo de las sesiones y la puesta a disposición de los patronos de la información necesaria para la toma de decisiones. El fomento de una participación más activa puede verse favorecida a través de la creación de comisiones delegadas en las cuales puedan implicarse los diferentes miembros del patronato en cuestiones más concretas en función de sus conocimientos y capacidad profesional.

Por último, introducir y adoptar nuevas prácticas de buen gobierno ya puestos en marcha con éxito en el gobierno empresarial, como el Código de Buen Gobierno, los procedimientos de autoevaluación y renovación del patronato, la separación de cargos de presidente y primer ejecutivo, el establecimiento de indicadores de seguimiento y evaluación de resultados o la auditoría de cuentas, entre otros, deberían estar presentes en todas las fundaciones.

#### *b) Transparencia y comunicación:*

Pese a que, en los últimos años, se observa una mejora significativa en relación con la información reportada por las fundaciones, a consecuencia principalmente de la información que difunden a través de sus páginas WEB o en las redes sociales, sigue habiendo un amplio recorrido de mejora en cuanto a la información y puesta en valor de sus características esenciales; en especial, en el ámbito de la rendición de cuentas y la gestión económica de sus recursos.

Es por ello por lo que las fundaciones deberían asumir unos niveles mayores de transparencia considerando la propia responsabilidad social inherente a su actividad. Por su propia reputación deberían apuntar hacia modelos más avanzados de comunicación y puesta en valor de su actividad, abarcando aspectos tales como la formulación de su misión; el detalle de sus actividades y la medición de resultados; pero también la puesta a disposición de sus cuentas anuales y en su caso el informe de auditoría; o la información detallada y de calidad sobre los perfiles y experiencia de los miembros de los órganos de gobierno, entre otros, patronos y directivos.

La rendición de cuentas guarda una estrecha relación con el ámbito de la transparencia, se considera necesario que las fundaciones asuman un compromiso mayor a la hora de rendir cuentas ante sus grupos de interés, principalmente donantes y beneficiarios, de la gestión de sus recursos. No se refiere únicamente a la obligación legal de rendir cuentas, que lógicamente deben cumplir, sino en hacerlas públicas. Es decir, sin perjuicio de las obligaciones legales que se imponen a todas las fundaciones, es conveniente que éstas faciliten, a través de los medios adecuados, información clara y precisa sobre sus fines, actividades, beneficiarios y la forma en que reciben y aplican sus recursos.

En términos generales, los grupos de interés, en el caso de las fundaciones, beneficiarios, donantes, o trabajadores, deben estar informados, unas veces directamente y otras, indirectamente, en tanto las fundaciones disfrutan de beneficios fiscales y son receptoras, en algunos casos, de subvenciones públicas.

Por otro lado, y con la finalidad de fomentar la transparencia en la gestión, se considera conveniente la realización y comunicación de auditorías externas de cuentas anuales, aunque, dado el coste que ello supondría y por tanto detraer recursos para otras actividades, sería recomendable el hecho al menos de contar con un control interno eficaz y eficiente.

En definitiva, la publicación de la información se convierte en algo básico para lograr la ansiada transparencia. Sin embargo, muchas fundaciones caen en el error de inundar de contenidos las páginas WEB, muchas veces únicamente de sus actividades y de imágenes, de tal manera que la abundancia de información puede incluso llegar a perjudicar al objetivo de informar de manera adecuada y transparente. Es conveniente llevar a cabo un proceso de reflexión que permita evolucionar la cantidad de información publicada actualmente hacia una información de calidad, que se garantice el acceso a la misma de manera sencilla y sea fácilmente asimilable.

*c) Otros aspectos a considerar relacionados con el buen gobierno corporativo:*

En primer lugar, es evidente la necesidad de que la gestión de las fundaciones siga avanzando en niveles de profesionalización. El sector fundacional presenta un alto nivel de heterogeneidad, existiendo fundaciones de todos los tamaños y naturaleza como vimos al principio de este trabajo. En este sentido, y para aquellas de mayor tamaño y volumen, resulta recomendable regular las prácticas para una adecuada gestión, poniendo de manifiesto los derechos y obligaciones del personal. Esta circunstancia requiere, por parte de las fundaciones, una fuerte apuesta no sólo por la profesionalización de sus trabajadores sino también con la mejora de su gestión para optimizar el uso de sus recursos. Asimismo, sería conveniente la revisión detallada de los procesos estratégicos, de misión y de soporte para identificar los aspectos básicos a considerar en la mejora del proceso de toma de decisiones.

Otro aspecto a considerar, dentro del contexto de incertidumbre en el que vivimos, casi de forma permanente, es que se hace necesario contar con un modelo de actuación y una estructura más flexible, que permita responder de forma ágil a los cambios. Flexibilizar no significa renunciar a la identidad de la fundación, sino desarrollar un modelo y estructura de gestión que permita adaptarse de manera más ágil a los cambios en el entorno.

Además, el mantenimiento de sistemas robustos de supervisión, gestión de riesgos<sup>55</sup> y control permite aumentar la probabilidad de cumplimiento de los objetivos y adaptarse a los cambios del entorno, la mejora de la eficiencia operativa y económica y el refuerzo de la confianza de los grupos de interés.

Por último, actualmente en el sector está aconteciendo una dificultad creciente en la capacidad de captación de fondos. El sector debe ser consciente de que debe abordar un cambio en su modelo de financiación. El reto actual para muchas entidades es compensar las subvenciones que ya no reciben por aportaciones de los ciudadanos, de grupos de la sociedad civil, de empresas, de fundaciones filantrópicas y de instituciones públicas internacionales. En este contexto, cobra una especial relevancia la promoción de una gestión que garantice la autonomía y sostenibilidad de la fundación.

En conclusión, las fundaciones deben llevar a cabo un proceso de reflexión que considere la conveniencia de adoptar normas o códigos de buen gobierno y buenas prácticas que, sin perjuicio de sus Estatutos o reglamentos de desarrollo, contribuyan al eficaz logro de sus fines, y a conseguir un mayor impacto social.

#### 6.4. La necesaria transparencia de las fundaciones

Hasta el momento vemos que es esencial para el sector fundacional que las fundaciones sigan principios de transparencia y buenas prácticas, para que la sociedad en general y los donantes en particular vean al sector como una vía de transformar sus recursos en fines de interés general.

Así, desde un adecuado funcionamiento y regulación de sus órganos de gobierno, claridad en el cumplimiento de sus fines sociales, transparencia y pluralidad en la financiación, control en el uso de los fondos y destino a sus actividades fundacionales, hasta un cumplimiento de las obligaciones legales y sobre todo las referentes a la presentación y rendición de cuentas, resulta esencial para que la sociedad en general tenga confianza en el sector fundacional.

En materia de transparencia, la rendición de cuentas y por tanto la formulación de los estados contables para dar información pública a terceros, se convierte en un aspecto fundamental. La contabilidad es el primer y principal sistema de información de todas las entidades y también de las fundaciones.

---

<sup>55</sup> Las fundaciones se enfrentan a diversas fuentes de riesgos que limitan su capacidad de crecimiento y sostenibilidad y que hacen necesario la evolución desde una gestión informal a una más profesionalizada con foco en la generación de valor social.

## 6.5. Las actividades económicas en las fundaciones y la generación de lucro. El destino obligatorio de rentas e ingresos

Las fundaciones se caracterizan, al margen de las actividades económicas que pudieran realizar, por la ausencia de lucro, si se las compara con otros operadores económicos que intervienen en el mercado con el objetivo de rentabilizar su inversión.

Es importante tener en cuenta que la ausencia de lucro está en la entidad por sus propias características, en concreto por la finalidad no lucrativa de sus fines y la ausencia del reparto del lucro económico que generen entre sus partícipes, y no por las actividades que realizan, por lo que aunque en algunas ocasiones dichas actividades generen lucro económico, dicho lucro financiará otras actuaciones que finalmente repercutirán en la sociedad en general, siendo por ello que los aportantes de fondos a estas entidades no esperan ningún rendimiento directo en dicha aportación.

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 si lo hubiere, al margen de otros ingresos más habituales tales como subvenciones y donaciones, aportados por los propios fundadores, provenientes de patrocinios o colaboraciones empresariales, etc.

En relación con la realización de actividades económicas, la legislación fundacional permite su realización, y la propia entidad debe indicar si se trata de actividad propia o mercantil. Serán actividades propias aquellas que van dirigidas al cumplimiento de los fines de la fundación, y que podrán ser gratuitas para el beneficiario, o a cambio de un precio que tendría como objetivo la recuperación total o parcial de los costes incurridos en su realización, pero no la obtención de lucro<sup>56</sup>.

En el caso de las actividades que se califiquen como mercantiles, podrán realizarse directamente por parte de la fundación<sup>57</sup>, siempre que estén relacionadas con los fines, sean complementarias o accesorias a los mismos, y dichas actividades si tienen como objetivo final la obtención de lucro económico.

---

<sup>56</sup> Artículo 26 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones y artículo 23.1 Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

<sup>57</sup> Las fundaciones podrán realizar también actividades mercantiles de forma indirecta a través de su participación en sociedades mercantiles, siempre y cuando se trate de sociedades donde no se respondan de las deudas sociales y que en caso de tratarse de participaciones mayoritarias se informe al Protectorado (Artículo 24 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones y artículo 23.2 Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal).

Todos los ingresos y beneficios obtenidos tienen como objetivo dotarla de capacidad financiera para poder desarrollarla organizativamente en el logro de sus fines de interés general.

La inexistencia de capital-propiedad garantiza que dichos ingresos o beneficios generados nunca serán retirados por los socios o personas vinculadas a la misma, si bien ello no supone que realmente sean destinados a sus fines.

El legislador, en su intento de garantizar el destino efectivo del patrimonio fundacional y sus rendimientos a los fines propios de la entidad<sup>58</sup>, determina que parte de las rentas e ingresos obtenidos o generados<sup>59</sup> en el ejercicio económico han de destinarse obligatoriamente al logro de estos<sup>60</sup>.

En el modelo de fundación establecida en la Constitución Española del año 1978 (CE) y desarrollado en la Ley 50/2002 de Fundaciones, 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; tal y como hemos venido analizando hasta el momento. Pero la permisividad del legislador en relación con 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, al menos el 70%, 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 deben ser destinado obligatoriamente a fines de interés general.

En conclusión, no debemos olvidar que la ausencia de lucro está en la entidad, no en las actividades realizadas, las cuales pueden tener lucro económico o no.

## 6.6. La obligación de rendición de cuentas

Dentro de las necesidades de transparencia en las actuaciones de las fundaciones, debemos enmarcar la obligación de rendición de cuentas. Así, al igual que las entidades mercantiles, las fundaciones deben llevar una contabilidad ordenada y adecuada<sup>61</sup>, tendente a la formulación de estados contables que finalmente sean públicos.

---

<sup>58</sup> Artículo 23. Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

<sup>59</sup> Estableciendo un mínimo del 70%, llevándose el resto a incrementar la dotación fundacional o a reservas (artículo 27. Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones).

<sup>60</sup> Artículo 27 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones y artículo 32 Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

<sup>61</sup> Artículo 25.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

Respecto a la llevanza de libros contables, son obligatorios el «Libro Diario» y el «Libro de Inventarios y de Cuentas Anuales»<sup>62</sup>. Además, también es obligatoria la tenencia de un Libro de planes de actuación. Los libros contables deberán ser legalizados en el Registro de Fundaciones.

En referencia a las cuentas anuales, éstas estarán formadas por el Balance, la Cuenta de Resultados y la Memoria<sup>63</sup> y su objetivo es mostrar la imagen fiel del patrimonio y resultados de la fundación, así como de las actividades realizadas.

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 económico<sup>64</sup>.

En lo relativo a su estructura, deberán adaptarse al modelo normal establecido en la normativa contable, aunque podrán, si cumple ciertas condiciones, acogerse a los modelos abreviados<sup>65</sup> con el objetivo de facilitar la gestión contable a fundaciones de menores dimensiones.

Una vez aprobadas deberán ser remitidas al Protectorado<sup>66</sup> 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 los mismos.

La información que deben contener las cuentas anuales de las fundaciones es incluso más exigente que la de las sociedades mercantiles dado que, además de la información sobre el patrimonio, resultados y otra información de naturaleza económico-financiera, la memoria contable debe incorporar información de actividades, del cumplimiento del destino obligatorio de rentas e ingresos, de los límites legales existentes en relación a los denominados gastos de administración, e incluso un inventario de bienes, derechos y obligaciones.

---

<sup>62</sup> En caso de que el Patronato lo considerara oportuno, podrá llevarse cualquier otro para el buen orden y desarrollo de las actividades y su adecuado control.

<sup>63</sup> Artículo 25.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

<sup>64</sup> Además, 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.

<sup>65</sup> Con las mismas condiciones establecidas en el resto legislación mercantil.

<sup>66</sup> Órgano administrativo de control de las fundaciones.

## 6.7. La normativa contable aplicable: el plan contable de las entidades sin fines de lucro

Con la reforma contable en España y la aprobación de nuevos planes contables en 2007 se hacía necesario una nueva adaptación contable para el sector no lucrativo. En esta línea de actuación, en diciembre de 2010 el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) creó un grupo de trabajo para la elaboración de unas normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las ESFL. Fruto del trabajo realizado por dicho grupo fue la aprobación del *R.D. 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 las normas de elaboración del plan de actuación para entidades sin fines lucrativos*<sup>67</sup>. Con dicha adaptación se pone a disposición de las ESFL un marco de información financiera útil, en sintonía con el Plan General de Contabilidad y, en consecuencia, con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Finalmente, para una correcta aplicación de la normativa contable fue necesaria la publicación de textos refundidos, dado que, en la norma sectorial aprobada, únicamente se regula los aspectos específicos, por lo que el resto de las operaciones debían regirse por los planes generales mercantiles. En este sentido, los dos textos refundidos, el Plan Contable para Entidades Sin Fines de Lucro (PCESFL 2013) y Plan Contable para Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines de Lucro (PCPMESFL 2013) reúnen actualmente toda la normativa aplicable, siendo un objetivo primordial proporcionar un marco operativo único que contenga todos los elementos necesarios para el registro de las operaciones que puedan realizar dichas entidades y para la rendición de cuentas.

## 6.8. La auditoría de las cuentas anuales

Dada la exigencia de dotar de la máxima transparencia a la información económico-financiera de las fundaciones cobra importancia la auditoría de sus estados contables.

La auditoría externa de las cuentas anuales consiste en la revisión y verificación de los estados contables para dictaminar si las cuentas anuales expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación económico-financiera de la entidad auditada, así como del resultado y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio, y si dichos estados contables han sido elaborados en base a la normativa vigente

---

<sup>67</sup> De aplicación en los ejercicios económicos iniciados a partir del año 2012.

que le sea aplicable. El objetivo final de la auditoría de cuentas es la realización de un informe donde se ponga de manifiesto la fiabilidad o no de los documentos contables auditados.

Los aportantes de fondos a estas entidades ya sean públicos o privados, y los usuarios de su información contable en general, exigen cada vez más una mayor transparencia en la gestión y destino de los fondos, por lo que la auditoría es también importante en las fundaciones, teniendo en cuenta además que esta es un paso importante en la normalización contable de estas entidades.

No debemos olvidar por tanto las ventajas que supone la auditoría, entre las que podríamos destacar una mayor credibilidad de la información contable frente a terceros, la mejora en los sistemas de control interno en la entidad y el perfeccionamiento de la información contable, anticipándose a todos los problemas que pudiera causar la formulación de cuentas.

La legislación fundacional obliga a auditar las cuentas anuales a las fundaciones que alcancen un determinado tamaño<sup>68</sup>, medido por el valor de su activo, volumen de ingresos, considerando los generados por la actividad propia y la mercantil, y el número medio de trabajadores. Es importante señalar que dichos límites son inferiores si los comparamos con los de las sociedades mercantiles, si bien, dado el tamaño de las fundaciones, como vimos al inicio de este trabajo, no son muchas las que finalmente están obligadas por este motivo.

Al margen de la legislación fundacional, no debemos olvidar que la normativa que regula la auditoría<sup>69</sup>, también obliga a auditar las cuentas anuales a aquellas entidades que perciban durante un ejercicio económico subvenciones o ayudas públicas que superen los 600.000 euros, situación en las que podrían verse involucradas las fundaciones, o contraten con el sector público servicios que supongan también al menos 600.000 euros de ingresos que a su vez sean más de la mitad de su cifra neta de negocios<sup>70</sup>.

Al margen de la auditoría obligatoria la realidad muestra que muchas fundaciones, por temas de transparencia, de responsabilidad de los patronatos, u otros motivos, están optando por auditar sus estados contables. Lógicamente el principal problema que supone a estas entidades es el coste de su realización, lo que supone detraer recursos que pudieran destinarse al cumplimiento de sus fines.

---

<sup>68</sup> Artículo 25.5 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

<sup>69</sup> Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

<sup>70</sup> Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

## 6.9. Líneas de actuación sobre la transparencia y buen gobierno

No hay duda de que el sector fundacional español está avanzando en materia de transparencia y buen gobierno, no obstante, todavía existe un amplio recorrido de mejora para consolidarlas y avanzar hacia modelos que aseguren la efectividad de estas instituciones a la vez que se garantiza su buen hacer, el cumplimiento de los más altos estándares y su reputación.

Las líneas principales sobre las que seguir actuando son:

- Seguir avanzando en la identificación e implantación de buenas prácticas dentro del modelo de gobierno fundacional más allá de los requisitos regulatorios y normativos exigidos, tratando de avanzar hacia modelos más propios del ámbito empresarial en determinadas materias.
- Adoptar políticas y procedimientos generales que permitan desarrollar un entorno de control adecuado<sup>71</sup>.
- Búsqueda de metodologías y herramientas de medición y evaluación tanto del desempeño de los órganos de gobierno en su conjunto, como del desempeño individual de los patronos.
- Reflexionar sobre la composición y proporción actual entre las diferentes clases de patronos, con la finalidad de contribuir a preservar los equilibrios y contrapesos en el seno del patronato.
- Reforzar los procesos y metodologías de comunicación, información y puesta en valor de la actuación de la fundación<sup>72</sup>.
- Continuar desarrollando y potenciando el modelo de relación de los órganos de gobierno con los grupos de interés clave de la fundación, mediante una política de comunicación adecuada.
- Diseñar e impartir programas de actualización de conocimientos, incluyendo temas candentes para la organización y relacionados con el sector como la gestión de riesgos y el control interno, los cambios normativos aplicables, la responsabilidad de los patronos y la responsabilidad penal de la persona jurídica y del patronato, los procesos de detección y prevención del fraude, o el gobierno corporativo.
- Continuar avanzando en el ámbito de la transparencia y la información a través de la elaboración de informes que contribuyan a fomentar el control de la actividad social y el buen funcionamiento corporativo, haciendo compatible su publicidad con la necesaria confidencialidad.

---

<sup>71</sup> Código de Buen Gobierno, Código Ético, Política de Conflictos de Interés.

<sup>72</sup> Indicadores de medición de impacto y contribución al entorno y la sociedad.

## 7. El impacto de la COVID-19 en la actividad de las fundaciones españolas y la era post-covid en el sector fundacional

### 7.1. Introducción

El impacto de la COVID-19 en la sociedad en general y en el sector no lucrativo en particular ha provocado volatilidad, incertidumbre y complejidad, marcando el contexto al que se tienen que enfrentar las fundaciones ante la crisis sanitaria, económica y social generada.

El crecimiento de las demandas sociales y una oferta limitada por la restricción de los recursos ha supuesto para el sector fundacional la necesidad de conciliar dos objetivos estrechamente interrelacionados, reorientar la actividad reforzando la presencia en la sociedad y definir su sostenibilidad futura.

La respuesta del sector fundacional al impacto de la nueva crisis ha sido extensa e intensa, haciendo «un esfuerzo de más con menos», pero esfuerzo que no podrá ser ilimitado. El impacto de la actual crisis generada por la pandemia ha sido tal que muchas fundaciones han tenido que paralizar sus estrategias a medio y largo plazo para centrarse en el muy corto plazo.

Las consecuencias serán intensas y variadas, y muchas de ellas aún desconocidas. El sector fundacional está aprendiendo a desenvolverse en el escenario inédito de una nueva normalidad, planteándose importantes retos de los que pueden deducirse oportunidades para el futuro del sector.

Para el análisis del impacto de la pandemia tomaremos de referencia el estudio denominado *Estrategias de las fundaciones españolas en la era postcovid-19* (Rodríguez Cabrero, G., y Sosvilla Rivero, S., 2020), donde sus autores realizan un estudio del impacto tanto en su dimensión cuantitativa como la cualitativa y en la encuesta realizada por la Fundación Deloitte al conjunto del sector no lucrativo en abril de 2020.

### 7.2. Las consecuencias previstas de la COVID-19 en el sector fundacional

Dada la diversidad sectorial, de tamaño, de capacidad financiera y organizativa de las fundaciones, resulta obvio que toda valoración global del impacto de la Covid-19 tiene que ser previsional y prudente.

Dado que únicamente nos podemos basar en expectativas, los estudios utilizados están basados en encuestas realizadas a los directivos de fundaciones, de los que extraemos las siguientes conclusiones:

1. Los directivos de las fundaciones afirman que la Covid-19 tendrá un impacto negativo en sus organizaciones, si bien de forma general entienden será un impacto pasajero, aunque podría ser largo y duradero en los sectores de la cultura y servicios sociales.
2. Con relación al impacto en la evolución de sus actividades, la mayoría creen que se reducirán (59,3%) frente a los que opinan que se incrementarán (20,3%) o que todo seguirá igual que antes de la pandemia (20,4%). Estos resultados contrastan con la encuesta de la Fundación Deloitte realizada entre el conjunto de las empresas que dan como resultado un mayor porcentaje de opiniones pesimistas (67%). Actividades como la cultura y la acción internacional manifiestan un mayor pesimismo.
3. En relación con el impacto en el empleo, el 27,2% de las fundaciones han tenido que adoptar alguna medida de ajuste en el empleo<sup>73</sup>, aunque ciertamente en mucha menor medida que en el sector mercantil (43,8%). Un diferencial que se explica por el comportamiento anticíclico del sector de las fundaciones en los contextos de crisis económicas y sociales que ya analizamos y justificamos anteriormente. Las fundaciones culturales son las que han aplicado mayores ajustes. Las fundaciones de mayor tamaño en función de su dotación dotacional las que menos. Se ha acelerado el uso de las nuevas tecnologías en la actividad laboral, en particular el teletrabajo<sup>74</sup>, que ha sido utilizado por la inmensa mayoría de las organizaciones (85,9% del total).
4. Dada la singularidad de la financiación del sector fundacional, donde gran parte de sus ingresos proceden del sector público y de donaciones de particulares o institucionales, resulta comprensible que la mayoría de las fundaciones afirmen que este tipo de ingresos<sup>75</sup> se reducirá sustancialmente en

---

<sup>73</sup> La herramienta de ajuste predominante en el sector de las fundaciones ha sido el ERTE, adoptada por el 63,9%, a gran distancia con medidas como la reducción de jornada (10,6%) y el ajuste del empleo temporal (9,8%) o fijo (9%).

<sup>74</sup> Obviamente este se ha expandido sobre todo en sectores con un avanzado desarrollo tecnológico y en menor medida en otros como los servicios personales.

<sup>75</sup> Son los sectores de la acción internacional (77%), la cultura (64%) y los servicios sociales (56,7%) los más pesimistas sobre la evolución de la financiación del sector fundacional.

2021 (50,5%). Ahora bien, las fundaciones manifiestan una mayor confianza en el mantenimiento de la financiación pública que en la privada<sup>76</sup>.

5. El voluntariado es un recurso fundamental. La mayoría de los directivos (54,3%) afirman que el volumen actual de voluntarios se mantendrá e, incluso, crecerá<sup>77</sup> (17%) en el año 2021.
6. La definición de la misión se considera en gran medida por dada o estable, así lo manifiesta el 75% de los directivos. Para el 23% es necesaria una reorientación, pero paulatina, en sectores como la vivienda, la cultura o las actividades internacionales.
7. El que la misión sea estable no supone que la crisis no exija redefinir las actividades que realizan las fundaciones. En este sentido el 52,2% afirma que hay que poner el foco en las necesidades surgidas a raíz de la pandemia frente a las que afirman que es necesario mantener las áreas previstas (34,5%). Más que un cambio radical lo que está sucediendo es una adaptación o personalización de la respuesta junto a una actuación diferencial en los entornos de actividad (caso de los servicios sociales, la educación, atención sociosanitaria y actividades culturales).
8. A cinco años vista las fundaciones son optimistas sobre su desarrollo. Así, el 82% ve una situación de estabilidad y sólo una minoría contempla la situación de desaparición o declive (5,1%). Una situación de cambio profundo es contemplada también por una minoría de fundaciones, el 12,7%. De estas afirmaciones sólo cabe deducir una opinión positiva sobre el devenir del sector, lo que supone una gran confianza en el papel de estas organizaciones y de la sociedad civil española en la creación de bienestar y en el desarrollo de organizaciones cívicas<sup>78</sup>.
9. Las expectativas es que la población beneficiaria a la que atienden las fundaciones o dan respuesta de un modo u otro crecerá en 2021 (52,8%), lo que presupone la dilatación de los impactos sociales de la Covid-19<sup>79</sup>.

---

<sup>76</sup> El 48,5% de los directivos afirman que la financiación pública se mantendrá. Escasamente un tercio, afirma que se reducirá. Por el contrario, afirman que la financiación privada se reducirá, tanto en 2020 (47%) como en 2021 (42,7%). Se mantendrá para el 37,1% y para el 38,2% en 2021.

<sup>77</sup> Afirmaciones que se corresponden con las tendencias de crecimiento del voluntariado en los momentos de crisis.

<sup>78</sup> Así, las fundaciones sanitarias y de desarrollo y vivienda contemplan un futuro de crecimiento. También, pero en menor medida, las fundaciones de servicios sociales y medio ambiente.

<sup>79</sup> Esta afirmación se corresponde sobre todo con los sectores de los servicios sociales y vivienda, seguidos de la sanidad y la educación.

### 7.3. Los retos y oportunidades que afronta el sector fundacional en España

Pero toda crisis supone también nuevos retos y oportunidades que seguramente ayudarán a un mejor desarrollo del sector fundacional. Entre estos retos y oportunidades podríamos destacar:

#### *1. Reforzar la presencia en la sociedad*

Seguramente la primera fase de la pandemia ha sido garantizar la seguridad y bienestar de los colectivos más frágiles de la sociedad. El desarrollo de este escudo cívico y social<sup>80</sup> no ha sido un objetivo sencillo. Las acciones desarrolladas por el sector fundacional ante este reto constituyen ejemplos prácticos de lo que los expertos denominan «estabilidad ágil», es decir, la capacidad de responder a las cambiantes demandas del entorno manteniendo los principios de la ética pública como la imparcialidad y la solidaridad.

Todo ello ha supuesto la creación de «confianza social» en el sector fundacional, que es un intangible que se ha revalorizado con la crisis actual y las tendencias hacia la desigualdad y la polarización social que arrastran las sociedades avanzadas, entre ellas la española.

#### *2. La contribución a la «cohesión social y territorial»*

Este no es un objetivo nuevo del sector fundacional pues forma parte de sus objetivos estratégicos. El desarrollo de proyectos supraterritoriales entre fundaciones de distintos sectores y ámbitos de actuación se considera un objetivo prioritario para evitar la fragmentación territorial y el despilfarro de recursos. Aunque la mayoría de las fundaciones trabajan en el ámbito territorial local y provincial, la supraterritorialidad constituye un objetivo plausible a la vez que necesario.

También es importante acercar el sector a los ciudadanos para recabar apoyos y recursos, en una decidida y renovada apelación a la sociedad civil para que se acerque a las fundaciones y participe con su tiempo y sus recursos a los fines sociales de interés general que desarrollan, incrementando la línea de colaboradores, desde el voluntariado a los socios estables.

---

<sup>80</sup> Esta es la actividad denominada «escudo cívico», se concibe como complementaria del «escudo social» creado por el sector público para apoyar el mantenimiento de los empleos (a través de los ERTE), el soporte financiero a las empresas, el apoyo a los hogares más vulnerables (a través de medidas de protección social y de acceso a la vivienda).

### 3. Intensificar la «cooperación» interna

Como vía de cohesión institucional, de ahorro de recursos a través del trabajo en red y de desarrollo de proyectos transversales de amplio interés general, combinando lo local con la dimensión general<sup>81</sup>. Una cooperación que se proyecte hacia la creación de programas conjuntos con el sector público y otros actores sociales, como es el caso de la economía social, con la que está más próxima, pero también con la economía mercantil a través de proyectos para la mejora de la igualdad de género, la defensa del medio ambiente y el desarrollo digital.

### 4. Diversificación de recursos

Las fundaciones han diversificado sus recursos durante los últimos años. La extensión de redes con la ciudadanía para ganar apoyos es fundamental, pero también para generar nuevas fuentes de recursos compartidos con varios actores sociales a modo de redes de colaboración. El crecimiento de los recursos procedentes de actividades propias cuenta con amplio apoyo como vía para evitar la dependencia de los recursos externos, públicos y privados. Los fondos europeos son una fuente de financiación que está llamada a tener un mayor protagonismo en los años venideros.

En el corto plazo, los recursos públicos serán menguantes<sup>82</sup> pero también los privados<sup>83</sup> sufrirán una relativa reducción. El recurso a las reservas de la propia entidad tiene sus límites. El endeudamiento puede ser necesario, pero también está acotado por obvias razones de solvencia financiera. Por ello, es necesario recurrir, además de los recursos mencionados, a otras fuentes de financiación sobre la base de proyectos conjuntos que creen valor añadido y al desarrollo de actividades económicas propias o juntamente con la economía social y mercantil que generen recursos vinculados con los fines de las fundaciones. En este sentido se incluirían también las actividades mercantiles vinculadas con los fines fundacionales que aseguren la financiación futura.

Por tanto, se trata de multiplicar las fuentes de financiación para conseguir que las fundaciones sean sostenibles, combinando las externas de origen privado con

---

<sup>81</sup> La forja de la cooperación interna encuentra una vía de apoyo inestimable a través de las asociaciones y plataformas del SF a la que pueden contribuir mediante la formación, el asesoramiento, la canalización de iniciativas y la representación institucional.

<sup>82</sup> Se constata con la pandemia la existencia de límites en el acceso a los fondos públicos debido a la multiplicación de demandas que recibe el sector público en sus diferentes niveles de gobierno.

<sup>83</sup> Se afirma que existen límites en la captación de donaciones procedentes del tejido empresarial e, incluso, en el acceso al micromecenazgo.

las de origen público y las fuentes propias procedentes de los ingresos generados internamente (prestaciones de servicios y rendimientos de patrimonio).

### 5. *El reto de la «digitalización»*

Las fundaciones han adaptado las nuevas tecnologías de la información durante los últimos años, si bien de manera desigual. La pandemia ha obligado a poner en funcionamiento el teletrabajo y otras formas de mejora de comunicación digital. Existe un amplio interés en el desarrollo de la digitalización del sector fundacional para la mejora de comunicación interna y externa y de los procesos de trabajos. Las inversiones previstas por la Unión Europea en digitalización son una oportunidad para que las fundaciones mejoren sus capacidades digitales y, sobre todo, que puedan contribuir a superar la brecha digital existente en la sociedad española.

### 6. *Medición del impacto*

Un principio fundamental de dirección y gestión es que lo que se mide, se gestiona. Por lo tanto, las fundaciones deben comprometerse a poner en práctica sus principios mediante la publicación de objetivos concretos, alcanzables y medibles, de manera que puedan ser identificados por su público de interés y permitan que sus acciones sean monitorizadas para comprobar que cumplen con las expectativas creadas. La valoración de impacto final está asumida en el discurso del personal directivo, pero resta su aplicación generalizada en cuyo desarrollo pueden contribuir las fundaciones con programas o experiencias de evaluación y las plataformas y asociaciones de fundaciones.

## 8. Reflexiones finales

Tras este breve recorrido por el sector fundacional, viendo la dimensión del sector, la necesidad de medir el impacto social de sus actividades, lo que aportan a la economía española, la relevancia del mecenazgo sobre todo en relación al régimen fiscal, la necesidad de transparencia y buen gobierno que es necesaria en las fundaciones, así como lo retos a los que se enfrenta el sector en la época post-covid, espero haber logrado el objetivo de que se conozca mejor la relevancia del sector fundacional como cauce para lograr fines de interés general y el bien común.

No procede entiendo obtener conclusiones de este trabajo, sino unas reflexiones para que cada uno saque sus propias conclusiones.

Mi primera reflexión, como no puede ser de otra forma, dado que somos trabajadores de una fundación, sería sobre la Fundación Universitaria San Pablo CEU.

Fue fundada en 1933 por la Asociación Católica de Propagandistas, es una fundación benéfico-docente que nace con la intención de contribuir a la mejora de la sociedad a través de la formación impartida en sus centros docentes<sup>84</sup>, ofreciendo un modelo educativo de acuerdo con los principios cristianos y actuando en la vida pública a favor de la justicia y en defensa del ser humano. Su proyecto educativo, basado en los principios del Humanismo Cristiano, está comprometido con la excelencia académica y la formación integral del alumno.

La Fundación Universitaria San Pablo CEU, como institución comprometida con la sociedad, considera fundamental la aplicación de criterios de transparencia y buen gobierno en su gestión diaria y de los centros que dependen de ella. Ambos se consideran valores esenciales para el correcto desempeño de la actividad tanto en instituciones públicas como privadas.

Con su programa de «Becas y Ayudas» se ha convertido en la primera institución privada en España que más destina a esta finalidad, más de 13 millones de euros en el curso 2020-2021, becas dirigidas a premiar el esfuerzo, la excelencia y la trayectoria de los estudiantes con el fin de que accedan a una educación que les permita desarrollar al máximo nivel sus capacidades y habilidades con independencia de su situación socioeconómica.

No cabe duda de que como profesionales que trabajan en una fundación debemos exigir condiciones laborales y de reconocimiento acordes a nuestras capacidades, el hecho de ser una entidad sin fin de lucro no debe condicionar de ninguna forma este aspecto. Retribuciones salariales en concordancia con su valor de mercado, reconocimiento de nuestro trabajo en todas sus facetas o subidas de salario en función a la inflación para no perder poder adquisitivo. Pero, por otra parte, debemos estar orgullosos del valor que generamos, tanto a nivel educativo, social o económico. Además, tengamos en cuenta que el valor económico generado se destina a fines de interés general y no a remunerar a la propiedad, dado que no existe propiedad en una fundación. Tal y como se ha puesto de manifiesto en este trabajo, las entidades que conforman el sector de las fundaciones precisan de los mejores profesionales para llevar a cabo de la forma más eficaz y eficiente sus actividades y por tanto el cumplimiento de sus fines de interés general.

Mi segunda reflexión gira en torno al mecenazgo. En los datos expuestos en este trabajo, los españoles mostramos una gran solidaridad cuando surgen hechos

---

<sup>84</sup> Cuenta con 25 centros docentes donde se imparten más de 200 enseñanzas oficiales, que abarcan desde la Educación Infantil hasta estudios de postgrado y formación profesional. En la actualidad, posee sedes en Madrid, Barcelona, Valencia, Murcia, Castellón, Alicante, Vigo, Jerez, Elche, Sevilla, Vitoria y Valladolid.

concretos sensibles (la pandemia de la COVID-19, el volcán de La Palma, la invasión de Ucrania, etc.) pero nos falta cultura de mecenazgo si nos comparamos por ejemplo con otros países de la Unión Europea. Los que tenemos la suerte de vivir en el mundo desarrollado, y de poder generar recursos, debemos pensar en las necesidades que día a día existen, y que nuestra aportación, económica o personal, es precisa siempre, y no solo en momentos puntuales.

San Vicente Ferrer, nuestro patrón, fue otro de los santos que se encargó de donar todos sus bienes para el bienestar de su prójimo. Desde pequeño, las monedas de oro que recibía de sus padres fueron un donativo para los pobres y desamparados. Sin duda fue ya un mecenas en el siglo xiv, seguramente sin necesidad de incentivos fiscales.

Mi última reflexión sería poner en valor el sector fundacional y por tanto las entidades que lo conforman, las actividades que realizan, los proyectos que llevan a cabo y los fines que persiguen.

La solidaridad se define como «un valor humano que consiste en ayudar a otra persona de manera desinteresada, es decir, sin esperar nada a cambio y sin ningún interés de por medio», y, aunque hay mucho margen de mejora en varios aspectos, las fundaciones son entidades solidarias que buscan el interés general y una sociedad más justa e igualitaria.

## Bibliografía

- ALLÍ TURRILLAS, J. C. (2012). *La fundación ¿una casa sin dueño? (gobierno, responsabilidad y control público de las fundaciones en Inglaterra, EE. UU., Alemania y Francia)*. Iustel. Fundación Alfonso Martín Escudero.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. (2012a). *Manual tributario de Entidades no Lucrativas (Asociaciones y Fundaciones)*. Centro de Estudios Financieros.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. (2012b). «Aspectos problemáticos y propuestas de reforma de la Ley 49/2002 en materia de mecenazgo». *Crónica Tributaria*.
- BOAL VELASCO, N. y RUA ALONSO DE CORRALES, E. (2017). «Análisis de las fundaciones a través de su información contable. Aplicación práctica a las fundaciones universitarias en España». *Encrucijadas y retos europeos en la regulación jurídica de la fundación en España*. Tirant lo Blanch.
- BOAL VELASCO, N. y RUA ALONSO DE CORRALES, E. (2019). «El destino obligatorio de rentas e ingresos en las fundaciones: ¿una obligación o un arte?» en *ANUARIO DE DERECHO DE FUNDACIONES 2018*. Iustel.
- Fiscalidad y del mecenazgo* (2017). Fundación Impuestos y Competitividad.
- FENÁNDEZ OLIT, B. (2020). *Análisis del shock inicial de la emergencia sanitaria postCovid-19 en las fundaciones*. INAEF. Asociación Española de Fundaciones. Documento 4. *Identidad de las entidades sin fines de lucro* (Noviembre 2013). Comisión de estudio de las ESFL. AECA.
- El buen gobierno en el Sector Fundacional* (2017). Asociación Española de Fundaciones y Fundación PWC.
- Estudio Beneficios Fiscales* (2020). Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF).
- Fiscalidad del Mecenazgo* (2017). PwC Tax & Legal Services. Fundación Impuestos y Competitividad.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. y RUA ALONSO DE CORRALES, E. (2007). «Análisis de la eficiencia en la gestión de las fundaciones: una propuesta metodológica», *Revista de Economía Social, Pública y Cooperativa* (n.º 57). CIRIEC.
- Guía práctica para la medición y gestión del impacto* (2013). European Venture Philanthropy Association y Asociación Española de Fundaciones.
- Informe sobre la percepción acerca de las características, fines y motivaciones de las fundaciones en España* (2017). SIGMADOS. Asociación Española de Fundaciones.
- Manifiesto por la filantropía y mecenazgo. Aquí y ahora (2021).

- Más allá de la rendición de cuentas: cómo las fundaciones están aprendiendo a gestionar su impacto* (2021). Esade Center for Social Impact (ECISI) y la fundación bancaria BBK.
- RODRIGUEZ CABRERO, G. y SOSVILLA, S. (2020). *Los efectos de la COVID-19 en las fundaciones españolas*. Asociación Española de Fundaciones.
- RODRIGUEZ CABRERO, G. y SOSVILLA, S. (2020). *Estrategias de las fundaciones españolas en la era postcovid-19*. INAEF. Asociación Española de Fundaciones.
- ROMERO MERINO, E.; AZOFRA PALENZUELA, V. y ANDRÉS ALONSO, P. (2008). «El Gobierno de las fundaciones en España: patronatos sin patronos». *UNIVERSIA BUSINESS REVIEW*. ISSN: 1698-5117.
- RUA ALONSO DE CORRALES, E. y otros (2013). *La contabilidad de fundaciones y asociaciones*. Ediciones CINCA.
- RUA ALONSO DE CORRALES, E. y otros (2021). «Audit quality and fees: Evidence from Spain» en *REVISTA ESPAÑOLA DE FINANCIACIÓN Y CONTABILIDAD* (Volumen 50).
- RUBIO GUERRO, J. J.; SOSVILLA, S. y GALINDO, M. A. (2013). *Comportamiento del empleo en el Sector Fundacional: Actuaciones contracíclicas y derivaciones de política económica para el sector*. Asociación Española de Fundaciones.
- RUBIO GUERRO, J. J.; SOSVILLA, S. y MENENDEZ PICAZO, M. T. (2015). *Perfil del donante tipo en España a partir de las fuentes tributarias*. Asociación Española de Fundaciones.
- SOSVILLA, S.; RODRIGUEZ CABRERO, G. y RAMOS HERRERA, M. C. C. (2020). *El sector fundacional en España: Atributos fundamentales (2008-2019). Cuarto informe*. INAEF. Asociación Española de Fundaciones.

**Enrique Rúa Alonso de Corrales** es *Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales (Rama: Empresa. Especialidad Contabilidad y Auditoría)* por la Universidad Complutense de Madrid y *Doctor en Administración y Dirección de Empresas* por la Universidad CEU San Pablo de la que es profesor titular de Economía Financiera y Contabilidad.

Amplió sus estudios mediante la realización del *Máster en Administración y Dirección de Fundaciones y otras entidades no lucrativas* en la Universidad Autónoma de Madrid.

Ha participado en diversos proyectos de investigación relacionados con la contabilidad y auditoría, gran parte de ellos dentro del sector fundacional, en donde ha desarrollado gran parte de su producción científica.

Participó en el grupo de trabajo que elaboró el Plan Contable de Entidades sin fines Lucrativos en el año 2010 en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital).

Actualmente es miembro del Consejo Asesor de la Asociación Española de Fundaciones (AEF) y miembro y secretario de la Comisión de Estudio de Entidades sin fines de lucro de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).