

LA PROBLEMÁTICA CONTABLE DEL DESTINO DE RENTAS EN LAS FUNDACIONES

BELÉN ÁLVAREZ PÉREZ

*Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Oviedo*

PEDRO LORCA FERNÁNDEZ

*Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Oviedo*

Extracto:

PESE al cada vez más creciente empuje de las fundaciones, el sector fundacional es hoy en día objeto de un reducido estudio. En el ámbito contable, existen cuestiones que exigen un estudio en profundidad, máxime tras la aprobación del PGC-2007. En concreto, la determinación del cálculo del destino de rentas se hace especialmente compleja a la luz de la normativa sobre fundaciones. Por ello en el presente trabajo se aborda la determinación de las rentas y la efectividad de su destino atendiendo a la normativa contable actual. Todo ello se ilustra con un ejemplo que muestra los problemas que pueden surgir en la determinación del destino de rentas. Por último, se apuntan los aspectos que exigen una mayor concreción en el futuro.

Palabras clave: fundaciones, destino de rentas, reforma contable y resultado contable.

ACCOUNTING ISSUES OF DISTRIBUTION OF INCOME IN FOUNDATIONS

BELÉN ÁLVAREZ PÉREZ

*Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Oviedo*

PEDRO LORCA FERNÁNDEZ

*Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Oviedo*

Abstract:

DESPITE the increasing importance of foundations, the information about the foundation sector is still very scarce. In the accounting field, there are issues that require careful study, especially after the adoption of PGC-2007. Particularly, in accordance with Spanish regulation on foundations, calculating the distribution of income is very confusing. Thus, in this paper we study not only the determination of income in accordance with current accounting standards, but also the effectiveness of its destination. The article is illustrated with an example that shows the problems that could arise in calculating the distribution of income. Finally, we highlight some topics that require greater precision in the future.

Keywords: foundations, distribution of income, accounting reform and accounting profit.

Sumario

1. Introducción.
2. El concepto de renta e ingresos en la legislación de fundaciones.
3. La determinación del cálculo de rentas a la luz del PGC-2007.
 - 3.1. Incidencia de la reforma contable en el cálculo del resultado.
 - 3.2. Ajustes al resultado contable.
4. Efectividad del destino de rentas.
 - 4.1. Problemática de los gastos.
 - 4.2. Problemática de las inversiones.
5. Ejemplo de destino de rentas.
6. Conclusiones.

Bibliografía.

Anexo.

1. INTRODUCCIÓN

El fenómeno de las fundaciones ha tenido un gran crecimiento en los últimos años en España, aunque resulta difícil determinar con precisión el número de fundaciones, CABRA y FRAGUAS (2005) hablan de unas 6.000, VIANA (2007) cuantifica las fundaciones registradas en 7.150 y la Asociación Española de Fundaciones (AEF, 2008) ofrece un directorio de 8.612 fundaciones. Como se puede apreciar el número se va incrementando con el paso de los años, siendo un dato revelador que, según la AEF (2008), se vienen constituyendo de media cerca de 500 fundaciones al año, permitiendo a España ser la séptima potencia mundial en cuanto a su número (AEF, 2008). El sector fundacional tiene un importante peso dentro del tercer sector, puesto que, aunque del total de entidades sin ánimo de lucro que hay en España, tan sólo el 2,4% son fundaciones, representan el 14,9% del total de los gastos del mismo (CABRA y FRAGUAS, 2005).

De acuerdo con un estudio del European Foundation Center (EFC, 2008) las fundaciones españolas se encuentran entre las que cuentan con una mayor dimensión, tanto por volumen de activos como por gasto medio. No obstante, se aprecia una elevada concentración de los activos de las fundaciones, puesto que las 15 mayores fundaciones españolas representan en torno al 60% del total de activos de las mismas. El sector de las fundaciones también tiene un papel importante en el mercado de trabajo, tanto desde el punto de vista de asalariados como de voluntarios. En España el número medio de empleados por fundación es de 41, mientras que cuenta con 45 voluntarios por término medio, siendo uno de los índices más elevados de Europa (EFC, 2008).

Desde el punto de vista de la rendición de cuentas, hay que señalar que en España las organizaciones no lucrativas tienen que elaborar dos juegos diferentes de información contable: información financiera (como se requiere a las empresas lucrativas) e información presupuestaria (como se requiere a las entidades gubernamentales). Como RÚA y VARA (2001) señalan, se ha impuesto en las organizaciones no lucrativas el sistema informativo más extenso y caro. La razón para ello se encuentra en que la transparencia para el tercer sector es un factor determinante para su supervivencia y por ello es preciso que estas entidades rindan cuentas de los actos realizados a sus inversores sociales (ASSIS, MELLO y SLOMSKI, 2006).

Pese a que el tercer sector juega un papel esencial en la realidad económica y social de España, no es suficientemente conocido. Así, BELLOSTAS y GALVAO (2009) señalan que el volumen de estudios sobre este sector, en general, y sobre las fundaciones, en particular, es pequeño en comparación con

otros temas. Una de las lagunas se encuentra en la determinación de rentas e ingresos, aspecto de especial trascendencia y que justifica el presente trabajo. Así, en el siguiente epígrafe se trata de aportar algo de luz en la confusa legislación tanto a nivel nacional como autonómica a la hora de determinar el concepto de renta. En los epígrafes tercero y cuarto se analiza, respectivamente, la problemática de la determinación de la renta y de la efectividad de su destino desde el punto de vista contable tras la aprobación del Plan General de Contabilidad de 2007 (PGC-2007). Se dedica el quinto epígrafe a mostrar, a través de un ejemplo práctico, los aspectos más relevantes en la determinación de rentas e ingresos. Se cierra el trabajo con las principales conclusiones obtenidas, reflejando los puntos que exigen clarificación en el futuro.

2. EL CONCEPTO DE RENTA E INGRESOS EN LA LEGISLACIÓN DE FUNDACIONES

La determinación de rentas e ingresos es importante porque, de acuerdo con el artículo 27 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, debe destinarse a la realización de los fines fundacionales, al menos, el 70% de los resultados de las explotaciones económicas que se desarrollen y de los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales resultados o ingresos, debiendo destinar el resto a incrementar bien la dotación fundacional o bien las reservas según acuerdo del Patronato.

Esta previsión legal plantea dos problemas:

1. ¿Por qué una parte de la renta e ingresos debe destinarse a fines fundacionales?
2. ¿Qué se recoge dentro de renta e ingresos?

El que por mandato legal se obligue a las fundaciones a destinar parte de la renta e ingresos obtenidos en un ejercicio al efectivo cumplimiento de sus fines, tiene como objetivo, a la vez que justificación, asegurar el empleo cierto del patrimonio de las entidades no lucrativas en la realización de los fines de interés general protegidos. Al establecer un determinado porcentaje de aplicación de rentas se puede hacer frente a la utilización de instituciones fundacionales inactivas, creadas para la mera conservación del patrimonio de su fundador. A pesar de esto, VIAÑA (2007) señala que más de dos tercios de las fundaciones son inactivas o con un bajo nivel de actividad.

No obstante, se ha argumentado en contra del requisito de aplicar un porcentaje de las rentas netas obtenidas por las fundaciones al desarrollo de sus fines, que incentiva y favorece a las entidades fundacionales mal gestionadas y a las que generan pocas rentas (o incluso ninguna, en el supuesto de obtener pérdidas), las cuales podrán alcanzar fácilmente el citado porcentaje, pero destinarán recursos muy escasos a la realización de fines de interés general (MÁRQUEZ, 2007).

El segundo problema surge a la hora de determinar qué son las rentas e ingresos. En la propia Ley 50/2002 se habla de rentas e ingresos (art. 27), pero los desarrollos autonómicos utilizan (véase anexo 1), además de este concepto, una variada terminología:

- Rentas e ingresos (Ley 10/2005 de Andalucía, Ley 12/2006 de Galicia).
- Resultado contable (Decreto 32/2008 de Andalucía, Decreto 14/2009 de Galicia).
- Rentas e ingresos netos (Ley 2/1998 de Canarias, Decreto 139/2001 de la Comunidad Valenciana).
- Ingresos netos (Ley 13/2002 de Castilla y León).
- Resultado de las explotaciones económicas y los ingresos (Ley 1/2007 de La Rioja, Ley 1/1998 de Madrid).
- Ingresos (Ley 12/1994 del País Vasco).
- Ingresos netos (Decreto 100/2007 del País Vasco).
- Ingresos netos y resultados ordinarios y extraordinarios (Ley 8/1998 de la Comunidad Valenciana).

Al margen de la denominación utilizada es preciso entrar en el contenido de las rentas e ingresos. En este punto hay que señalar que la Ley 50/2002 es muy genérica, puesto que señala que a los ingresos que se obtengan se les deberá deducir los gastos realizados. Dichos gastos estarán integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios.

Un problema en el cómputo de rentas e ingresos surge cuando las fundaciones realizan parte de sus fines a través del ejercicio de una explotación económica. Es decir, que se autofinancian a través de una explotación económica en la que cobran los servicios para así sufragar con ellos los gastos generados por los que tienen que prestar a sus beneficiarios de modo gratuito. En este caso está destinando parte de sus ingresos de explotación económica a cubrir gastos necesarios para realizar y cumplir con el fin de interés general que le es propio. En esta situación la dificultad de determinar los gastos necesarios no sólo alcanza a la estructura fija de la fundación, sino a la propia actividad fundacional. La entidad puede cobrar por la realización de actividades, pero con la normativa actual, no está claro si los gastos ocasionados por la actividad fundacional tienen la consideración del 70%, o de gastos necesarios para la obtención de ingresos (ya que han procurado una entrada patrimonial a la fundación), o presentan ambas consideraciones, puesto que son necesarios para la obtención de los ingresos y a la vez han de computarse a efectos de entender cumplido el 70% que exige la ley, pues implica la realización del fin fundacional. De este modo surge la duda de si lo que destinan como gasto necesario se computa o no a efectos de dar por cumplido el requisito tanto sustantivo como tributario del destino de renta a los fines correspondientes.

Consideramos que la Ley 50/2002 debe ponerse en relación con la normativa fiscal. La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en el artículo 3.2 impone como requisito de obligado cumplimiento para

gozar del régimen tributario especial en ella previsto, que las fundaciones destinen a la realización de los fines de interés general que le son propios al menos el 70% de las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen, las derivadas de la transmisión de bienes o derechos titularidad de la fundación ¹ y de los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos ². Es precisamente esta previsión legal con la posibilidad de perder el régimen tributario especial de las fundaciones la que hace de especial interés cumplir con el porcentaje del 70% en el reparto de rentas e ingresos. La Ley 49/2002 señala que entre las rentas que se computan en el 70% se incluyen las de las explotaciones económicas, pero sin especificar si son brutas o netas, en cuyo caso surge la duda de si se consideran las mismas restricciones que para el resto de rentas, es decir, deducir los gastos realizados para la obtención de los ingresos. Tampoco especifica otra cuestión, si se refiere a rentas de actividad exenta o se puede incluir también las rentas de actividades no exentas. Se considera que se ha destinado a los fines fundacionales el importe de los gastos e inversiones realizados en cada ejercicio que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los fines propios de la fundación especificados en sus estatutos, excepto las dotaciones a las amortizaciones y provisiones ³. Para determinar el cumplimiento del requisito del destino de rentas e ingresos, cuando las inversiones destinadas a los fines fundacionales hayan sido financiadas con ingresos que deban distribuirse en varios ejercicios, como subvenciones, donaciones y legados, o con recursos financieros ajenos, dichas inversiones se computarán en la misma proporción en que lo hubieran sido los ingresos o se amortice la financiación ajena.

Para concretar el cálculo de su importe es preciso acudir al Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal. En el mismo se parte del resultado contable de la fundación corregido con ciertos ajustes (art. 32). En concreto, no se consideran ingresos las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación en el momento de la constitución o en un momento posterior y se eliminan ciertas partidas de ingresos:

- La contraprestación que se obtenga por la enajenación o gravamen de bienes y derechos aportados en concepto de dotación por el fundador o por terceras personas, así como de aquellos otros afectados por el Patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales, incluida la plusvalía que se pudiera haber generado.
- Los ingresos obtenidos en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en los que concurra dicha circunstancia.

¹ Como ya hemos indicado en el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.

² Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

³ Deterioros de acuerdo con el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC-2007).

Además, no se tendrán en cuenta una serie de gastos:

- Los que estén directamente relacionados con las actividades desarrolladas para el cumplimiento de fines, incluidas las dotaciones a la amortización y las provisiones ⁴ de inmovilizado afecto a dichas actividades.
- La parte proporcional de los gastos comunes al conjunto de actividades que correspondan a las desarrolladas para el cumplimiento de los fines fundacionales. Esta parte proporcional se determinará en función de criterios objetivos deducidos de la efectiva aplicación de recursos a cada actividad. Dichos gastos comunes podrán estar integrados, en su caso, por los gastos por servicios exteriores, de personal, financieros, tributarios y otros gastos de gestión y administración, así como por aquellos de los que los patronos tienen derecho de acuerdo con el artículo 15.4 ⁵ de la Ley 50/2002.

La cuestión que surge es por qué se utilizó el Real Decreto de desarrollo de la Ley de fundaciones para cuestiones que tienen un contenido económico-fiscal. Como señala MÁRQUEZ (2007) el origen de esta descoordinación probablemente radique en que el legislador reitera contenidos en las Leyes 49/2002 y 50/2002, siendo una de estas reiteraciones el requisito de destino de rentas a fines, y como el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, no previó nada al respecto, se haya aprovechado la ocasión para regular tan controvertida materia en el reglamento de desarrollo de la Ley 50/2002.

Por último, señalar que el cumplimiento del requisito de destino de rentas sería extremadamente rígido si se planteara en términos anuales en cuanto que podría coartar la realización de determinadas inversiones por parte de las fundaciones. Por ello se establece la previsión legal de que el plazo para el cumplimiento de esta obligación será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los respectivos resultados e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio (art. 27 Ley 50/2002).

3. LA DETERMINACIÓN DEL CÁLCULO DE RENTAS A LA LUZ DEL PGC-2007

Ante la obligación legal de destinar al menos el 70% del importe del resultado contable a la realización de fines fundacionales, el gestor de la fundación debe realizar un cálculo de dicha cuantía, debiendo ser la información contable capaz de afrontar de forma sencilla este reto. Dicho resul-

⁴ Actualmente deterioros de acuerdo con el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC-2007).

⁵ De acuerdo con el artículo 15.4. de la citada Ley 50/2002 «Los patronos ejercerán su cargo gratuitamente sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el cargo les ocasione en el ejercicio de su función. No obstante lo establecido en el párrafo anterior, y salvo que el fundador hubiese dispuesto lo contrario, el Patronato podrá fijar una retribución adecuada a aquellos patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, previa autorización del Protectorado».

tado contable será corregido, como hemos indicado previamente, tanto por ajustes positivos, derivados de determinados gastos que tendrán la consideración de no deducibles a estos efectos, como por ajustes negativos, consecuencia de ingresos que tienen, para este cálculo, la consideración de no computables.

Tal y como señala la **tabla 1**, el destino de rentas es un cálculo extracontable que no tiene nada que ver con el reparto del excedente ⁶, que se efectuará, desde un punto de vista contable, a reservas, dotación fundacional o compensación de resultados negativos de ejercicios anteriores. En términos generales, no habrá coincidencia entre el excedente del ejercicio y la base de cálculo del destino de rentas.

TABLA 1. *Cálculo de la cuantía a destinar para un ejercicio económico.*

Cuantía a destinar	
Concepto	Cuantía
Resultado contable	Excedente del ejercicio (resultado positivo)
Ajustes negativos	(-) Importe ingresos no computables
Ajustes positivos	(+) Importe gastos no deducibles
BASE DE CÁLCULO	Podrá ser positiva o negativa
Cuantía a destinar	70% de la base de cálculo si es positiva

Dado que los componentes del destino de rentas son dos: resultado y ajustes, los analizaremos por separado, tratando de mostrar la incidencia que la reforma contable del 2007 ha tenido en la cuantificación de cada uno de ellos.

3.1. Incidencia de la reforma contable en el cálculo del resultado

Según establece la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, las entidades no lucrativas seguirán aplicando su adaptación sectorial ⁷ en todo aquello que no contravenga el contenido del nuevo Plan, debiendo aplicar la nueva normativa en todos aquellos aspectos que hayan sido modificados y respetando, en todo caso, las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establece su adaptación sectorial ⁸.

⁶ En las fundaciones el resultado no es un indicador de la gestión, sino que recoge la variación patrimonial que se produce durante el ejercicio, representando el ahorro generado por la entidad. Si es positivo pone de manifiesto su mayor capacidad para cumplir fines en el futuro, y si es negativo que se están cumpliendo fines con el ahorro procedente de ejercicios anteriores.

⁷ Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos (ESFL) y las normas de información presupuestaria de estas entidades.

⁸ *Vid.* BOICAC 73, consulta n.º 1 de marzo 2008.

Entre las cuestiones más características de las ESFL que ya tenían tratamiento diferenciado del PGC-1990 y deben contabilizarse ahora de modo que no contravengan el contenido del PGC-2007, destacamos, por su posible influencia en la cuantificación del resultado, las siguientes: elementos del Patrimonio Histórico, gastos e ingresos propios de la actividad no lucrativa, subvenciones, donaciones y legados, fondos propios, variaciones de valor de activos disponibles para la venta y derechos de uso sobre bienes.

3.1.1. Elementos del Patrimonio Histórico

En las entidades no lucrativas es frecuente la tenencia de inmovilizados calificados como Bienes del Patrimonio Histórico⁹. Se trata de elementos patrimoniales de carácter único, con vida útil indefinida, lo que les hace bienes no depreciables y que, por tanto, no se amortizarán. Estos bienes aunque no aparecen regulados específicamente en la nueva normativa, sí se ven afectados por la norma general de registro y valoración del inmovilizado material.

En aquellos supuestos de adquisición de estos bienes en que el periodo de tiempo necesario para su acondicionamiento supere el año, los gastos financieros devengados hasta dicha fecha por la financiación ajena directamente atribuible, tal y como señala el PGC-2007, incrementarán el valor del bien. Este «sobrevvalor», que resulta de la aplicación de la nueva normativa, puede hacer necesario registrar un deterioro de valor del mismo, que siguiendo el criterio general se calcula por diferencia entre el valor contable (ahora mayor) y el valor recuperable. Dicho deterioro afectará al resultado puesto que se contabiliza en una cuenta de gastos.

Si la incorporación de estos bienes al patrimonio de la entidad se ha producido por donación o legado (lo más frecuente), la normativa contable sectorial establece que se valorarán por su precio de adquisición, que en este caso corresponde a los gastos incurridos para su obtención, no aplicándoseles el valor venal como a otros elementos adquiridos a título lucrativo. En el PGC-2007, sin embargo, las donaciones en especie se valoran a valor razonable del bien recibido, imputándose inicialmente como ingresos de patrimonio neto, que se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias de forma correlacionada con los gastos que generan (amortización). En los Bienes del Patrimonio Histórico este criterio choca con varios problemas:

- a) Dificultad de calcular el valor razonable, que podría ser asimilado a tasación fijada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, al valor en uso o al valor por el que esté asegurado el bien.
- b) Retraso en la imputación a la cuenta de resultados, dado que no son amortizables el traspaso a ingresos del ejercicio sólo se dará cuando se produzca la baja del elemento. Por lo tanto, mientras la donación sólo aparezca reflejada en cuentas de patrimonio neto, no tendrá ninguna repercusión en el cálculo del destino de rentas, que como se ha indicado anteriormente, se realiza teniendo como base el saldo de la cuenta 129. Excedente del ejercicio.

⁹ Los requisitos para ser calificados como tales se recogen en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

- c) Las fundaciones no tienen obligación de elaborar el estado de cambios en el patrimonio neto, por tanto no utilizarán cuentas de los grupos 8 y 9¹⁰, que son las establecidas por el PGC-2007 para el reflejo de las subvenciones, donaciones y legados, debiendo utilizar como contrapartida del bien recibido una cuenta de patrimonio neto (por ejemplo la 131. Donaciones y legados de capital). En el traspaso a resultados, aunque el PGC-2007 no lo contemple, y dado que así viene reflejado en la legislación sustantiva de estas entidades, se seguirá diferenciando si el bien está afecto a la actividad propia o a la mercantil a la hora de utilizar una u otra cuenta del grupo 7 (725 ó 775, respectivamente), quedando también diferenciado en la cuenta de resultados (epígrafe 11).

En los elementos del Patrimonio Histórico son frecuentes las operaciones de mantenimiento y reparaciones periódicas. Según la adaptación sectorial del PGC-1990 a las ESFL, éstas deberían ser tratadas mediante la dotación de una provisión para riesgos y gastos por el importe estimado de las mismas. Con la aplicación de la normativa contable actual, esta posibilidad ya no existe, y pasarán a contabilizarse como si de una parte sustituable se tratase. De modo que en la determinación del importe del bien se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con dichas operaciones de mantenimiento y reparación, amortizándose dicha cuantía de forma distinta a la del resto del elemento durante el periodo que medie hasta la reparación. Cuando se realice, su coste se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, dándose asimismo de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado bien.

Dado que en la mayoría de los casos, los Bienes de Patrimonio Histórico han sido recibidos en donación sólo están valorados por los gastos incurridos para su obtención. Valor que aumentará en la cuantía estimada de la reparación y que será la única amortizable. Si bien en espera de que el ICAC se pronuncie a este respecto, podría considerarse que dicha provisión siguiera aplicándose (RÚA ALONSO, 2009).

3.1.2. Gastos e ingresos propios de la actividad no lucrativa

En el plan contable sectorial de las entidades sin ánimo de lucro, se desarrollaron subgrupos específicos para poder registrar así los gastos e ingresos que se derivaban de las particularidades de estas entidades (subgrupo 65. Ayudas monetarias y otros gastos de gestión y 72. Ingresos propios de la entidad), lo que a su vez ayuda a diferenciar los gastos e ingresos provenientes de actividades propias de los resultantes de actividades mercantiles. Cuestión que resulta fundamental a la hora de calcular la base sobre la que se dará cumplimiento al mandato legal del destino de rentas.

La nueva normativa contable no entra en la regulación de este tipo de operaciones, y la existente al respecto, adaptación sectorial del PGC-1990 a las ESFL, no la contradice, por lo que sigue siendo de aplicación. Los gastos, básicamente ayudas monetarias, se valoran por el importe entregado, criterio compatible con el PGC-2007 que utiliza el valor razonable de lo entregado; y los ingresos por lo recibido, criterio también compatible con el actual.

¹⁰ Vid. Consulta n.º 1, BOICAC 73 de marzo 2008.

Sí se ha modificado el modelo de cuenta de resultados para adaptarlo al establecido en la tercera parte del PGC-2007, de modo que incluyan las partidas específicas que las normas de adaptación introdujeron en el año 1998.

3.1.3. Subvenciones, donaciones y legados

En las entidades sin ánimo de lucro, las subvenciones y donaciones son muy comunes, las primeras como una fuente fundamental de financiación y las segundas como fuente de obtención de bienes o derechos.

El tratamiento contable aplicable a estas partidas según la adaptación sectorial del PGC-1990 a las ESFL es muy similar al establecido por el PGC-2007. Las subvenciones se registran por el valor razonable de la contraprestación (criterio coincidente en ambas legislaciones) y las donaciones, según normativa sectorial, por el valor venal, que se puede tomar como equivalente al razonable que establece la actual regulación contable. La única diferencia en valoración está referida al hecho de que según el PGC-2007 las subvenciones deben figurar netas de impuestos en el balance, con lo que será necesario ajustar su valor para que refleje el efecto impositivo. Dado que en la adaptación del Plan no se recogen los grupos 8 y 9¹¹, que dan cabida a los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto, y en ausencia de la exigencia informativa del estado de ingresos y gastos reconocidos, parece oportuno utilizar una cuenta del subgrupo 63 (la 6301. Impuesto diferido). El efecto impositivo será preciso considerarlo en el caso de subvenciones destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas (art. 6 Ley régimen fiscal ESFL), puesto que en otro caso se tratará de rentas exentas y por tanto no será preciso considerar el efecto impositivo.

Por lo que respecta al reconocimiento e imputación de estas partidas, en la legislación sectorial se computaban como ingresos a distribuir en varios ejercicios (formando parte del pasivo) y en el PGC-2007 se registran directamente al patrimonio neto (cuentas del subgrupo 13) para imputarlas posteriormente a la cuenta de resultados de forma correlacionada a los gastos de ellas derivados.

La obligación contable que establecía la normativa sectorial de imputar los ingresos por subvención a resultados de explotación, si ésta financiaba elementos afectos a la actividad propia de la entidad, o a resultados extraordinarios si están afectos a actividades mercantiles, se ha reflejado en la adaptación de las cuentas anuales al modelo del PGC-2007. En la cuenta de resultados los ingresos traspasados a resultados por subvenciones o donaciones aparecen en el epígrafe 11, del resultado de explotación (al desaparecer el tramo de los extraordinarios), dividido, a su vez, en dos subepígrafes a fin de indicar la afectación de los mismos a actividad propia o mercantil.

Una mención especial merecen las subvenciones concedidas por los patronos a las fundaciones, aspecto en el que no entra la adaptación sectorial del 98, que da a todas las subvenciones el mismo tratamiento con independencia del origen de su otorgamiento. No ocurre así en el PGC-2007, que distingue entre subvenciones otorgadas por terceros y las otorgadas por socios o propietarios, lo que hace

¹¹ Vid. Consulta n.º 1, BOICAC 73 de marzo 2008.

plantearse la duda sobre en qué categoría deberían incluirse las concedidas por los patronos. A este respecto, el ICAC¹² ha manifestado que ni patronos ni fundadores son equiparables a las figuras de socios o propietarios de una entidad mercantil y por tanto a la hora de concesión de subvención o legado actúan como terceros, no siéndoles de aplicación el apartado 2 de la norma de registro y valoración 18.^a del PGC-2007 que consideraba a éstas patrimonio neto que no se imputaba como ingreso a la cuenta de resultados, sino que seguirán el criterio general antes expuesto de correlación de ingresos y gastos.

Por último, indicar que la Ley 50/2002 permite, en su artículo 22, que una fundación acepte herencias, siempre a beneficio de inventario, legados y donaciones. Por tanto, si este supuesto se produjera en la práctica, la fundación podría ver aumentado su patrimonio en el valor de los bienes y derechos recibidos. Si relacionamos el artículo 22 de la Ley 50/2002, con el 27.1 de la misma, y el 3.2.º de la Ley 49/2002, en cuanto que la aceptación de una herencia o donación constituye una forma más en virtud de la cual las instituciones fundacionales pueden obtener rentas o ingresos netos, parece posible concluir que un 70% del montante recibido ha de destinarse a los fines, y el remanente a la dotación o reservas fundacionales.

3.1.4. *Derechos de uso sobre bienes*

La adscripción de bienes, habitualmente de dominio público, que suponen exclusivamente el derecho de uso sobre ellos, es muy habitual en las fundaciones. Dado que los bienes son recursos controlados económicamente por la entidad, de los que se espera obtener algún tipo de beneficio o rendimiento en el futuro y ayudan a la realización de la actividad, cumplen con la definición de activo del PGC-2007 y como tal deben ser considerados. Sobre la calificación como inmovilizado material o intangible, es necesario atender a dos aspectos: la vida económica del activo y la duración de la cesión.

- a) Si la vida económica del activo coincide o cubre la mayor parte de la cesión de uso siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso y además la cesión de uso implica una contraprestación por parte de la fundación que debe registrarse como un arrendamiento financiero. En este caso la fundación registrará un activo de acuerdo con su naturaleza (material o intangible). Si no hay contraprestación, el derecho de uso debe calificarse de acuerdo con la naturaleza del bien que se recibe tomando como referente la norma de registro y valoración 18.^a del PGC-2007.
- b) En el caso de que la vida económica del activo y la duración de la cesión sean diferentes, la cesión, al tratarse de un derecho, se registrará como un activo no corriente de naturaleza intangible. Para la valoración del mismo se tomará la contraprestación dada por la entidad. Al tratarse de un elemento inmovilizado está sujeto a amortización, que se calculará en función de los años que tenga el derecho al uso, salvo que la vida útil del bien fuera inferior, en cuyo caso será ajustada a dicho periodo. Si la cesión del bien se hace sin exigencia de contraprestación¹³, el tratamiento contable de la operación debe ser tomando como refe-

¹² Vid. BOICAC n.º 75, consulta n.º 6, septiembre 2008.

¹³ Vid. BOICAC n.º 77, consulta n.º 6, marzo 2009.

rente la norma de registro y valoración 18.^a del PGC-2007, relativa a subvenciones. De acuerdo con la citada norma, la entidad beneficiaria de la cesión registrará este derecho como un activo intangible por su valor razonable.

3.1.5. *Activos financieros disponibles para la venta*

El tratamiento contable que el PGC-2007 establece para esta nueva figura de activos financieros (norma de registro y valoración 9.^a), señala que se valorarán inicialmente por su valor razonable, debiendo al cierre de ejercicio valorarse nuevamente a su valor razonable, registrando la posible variación entre el valor inicial y el posterior directamente como un ingreso imputado a patrimonio neto hasta que el activo cause baja del balance o se deteriore, en cuyo caso el importe reconocido se imputará a la cuenta de resultados.

Dado que las fundaciones no elaboran el estado de ingresos y gastos reconocidos, y, por tanto, no utilizan cuentas de los grupos 8 y 9, la variación de valor experimentada por los activos disponibles para la venta debe recogerse directamente en una cuenta de patrimonio neto (133. Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta). Esta variación se imputará a resultados cuando cause baja el activo financiero; por tanto, hasta que eso no se produzca, las diferencias de valor no tendrán repercusión alguna sobre el resultado o excedente e implícitamente tampoco en el cálculo del destino de rentas.

3.1.6. *Fondos propios/Patrimonio neto*

A las entidades sin ánimo de lucro no les son ajenos los cambios que la reforma contable española del 2007 ha introducido en el concepto de patrimonio neto. Según la nueva concepción, el patrimonio neto se extiende más allá de los fondos propios, incluyendo dos nuevos bloques «ajustes por cambio de valor» y «subvenciones, donaciones y legados recibidos». Incluso en la agrupación de fondos propios se han producido cambios que van más allá de una simple reorganización formal de las partidas, ya que han pasado a ubicarse dentro de éstos elementos que antes aparecían dentro del activo, como son los importes correspondientes a la dotación fundacional no exigida, que figurarán en los fondos propios con signo negativo, y que, por tanto, mermarán la cuantía de dichos fondos.

Las subvenciones, donaciones y legados recibidos, siempre que cumplan con las condiciones establecidas para su reconocimiento, pasan a formar parte del patrimonio, cuando anteriormente constituían un bloque de los ingresos a distribuir en varios ejercicios (hoy desaparecido).

Los ajustes por cambios de valor, constituyen una novedad en el cálculo del patrimonio neto. En este bloque se incluyen gastos e ingresos imputables al patrimonio neto que están asociados, fundamentalmente, a los cambios de valor razonable de los activos financieros clasificados como disponibles para la venta y a las operaciones de cobertura, siempre y cuando estén pendientes de su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias. La incorporación de estos ajustes, especialmente los derivados de activos financieros disponibles para la venta, supone el riesgo de someter al patrimonio neto a las oscilaciones existentes en el mercado de títulos.

Amén del cambio estructural que supone en el modelo de balance, hay otra consecuencia relevante en relación al asunto que nos ocupa, el destino de rentas. Entre los ajustes positivos que se realizan al resultado contable para obtener la base de cálculo sobre la que se aplica el porcentaje destinado a fines fundacionales, se encuentran los gastos de administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación sumado a los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos. Pues bien, estos gastos, tal y como establece el artículo 33 del Reglamento de fundaciones, no pueden superar la mayor de dos cuantías, el 20% de la base de cálculo o el 5% de los fondos propios. En este último caso surge la duda de si este 5% es aplicable a lo que hoy son fondos propios, o al nuevo concepto de patrimonio neto. La diferencia es importante porque, como indicamos anteriormente, dentro del concepto de patrimonio neto del PGC-2007 se incluyen las subvenciones, donaciones y legados recibidos, que constituyen una partida muy importante en las fundaciones. Por tanto, el concepto de patrimonio neto puede ser muy superior al de fondos propios. Esto hace que en un principio nos decantemos a que el límite del 5% se aplique sobre el actual concepto de fondos propios.

3.2. Ajustes al resultado contable

Tal y como se ha señalado anteriormente, la determinación de la base sobre la que aplicar el porcentaje establecido por la legislación parte del resultado contable al que se le aplican una serie de ajustes con el fin de eliminar ingresos o gastos que no son computables a estos efectos. De modo esquemático los ajustes a realizar son:

TABLA 2. *Cálculo de la base de cálculo.*

Cuantía a destinar	
Concepto	Cuantía
Resultado contable	Excedente del ejercicio (resultado positivo)
Ajustes negativos	– Ingresos por venta de inmuebles en que se desarrolla actividad, si existe reinversión – Ingresos por venta de bienes y derechos afectos a fines
Ajustes positivos	+ Gastos para cumplimiento de fines (amortizaciones y deterioros de inmovilizado afecto incluidos) + Parte proporcional de gastos comunes
BASE DE CÁLCULO	

3.2.1. Problemática de los ingresos no computables

Los ingresos no computables están ligados a bienes afectos a la actividad propia de la entidad, por lo que se hace necesaria una clara diferenciación entre actividad fundacional y mercantil, que

debería plasmarse en la diferenciación a través de subcuentas tanto de los bienes o derechos afectos o no, como de todos los ingresos (y gastos) con ellos relacionados. Así, en el modelo de cuenta de resultados de entidades no lucrativas publicado por el ICAC y adaptado al PGC-2007, se incorporan los gastos e ingresos en epígrafes diferenciados según provengan de actividad propia o mercantil. No ocurre igual en el balance, donde podría extenderse también esta distinción y crear subepígrafes para distinguir bienes/derechos afectos o no.

La Ley 50/2002 y su desarrollo reglamentario señalan que no se computará el ingreso por la venta de bienes inmuebles afectos sólo si dicho importe es reinvertido en otros bienes inmuebles destinados también a la actividad propia; esta condición no es coincidente con la señalada por la Ley 49/2002, que en su artículo 3.3.º indica que no se computarán los ingresos derivados de la venta onerosa de inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia, cuando dicho importe se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra igual circunstancia. Por tanto, la restricción es menor para la legislación fiscal, que permite considerar tales ingresos como no computables siempre que se reinviertan en activos, independientemente de que sean o no inmuebles.

En relación a la venta de bienes y/o derechos afectos a los fines propios o que formen parte de la dotación fundacional, la legislación es confusa en cuanto a cuál es la cuantía a deducir del resultado para no formar parte de la base de cálculo: la contraprestación obtenida, la plusvalía o ambas. Además, se manifiesta sólo la deducción en caso de enajenación de bienes con resultado positivo para la entidad, pero no señala cuál es el tratamiento en el caso de venta de bienes con pérdida. En este último caso, podría considerarse a la pérdida, siguiendo el criterio establecido para las ventas con beneficio, como un ajuste positivo.

Hay otra circunstancia a tener presente y cuyo tratamiento contable no se aclara en la legislación, que los bienes enajenados hubiesen sido subvencionados o donados. En estos casos, y siguiendo la normativa del PGC-2007, en el momento de la venta se imputa a resultados la parte de la subvención pendiente (valor contable del elemento a esa fecha), pero lo que no se aclara en la legislación sustantiva es si este ingreso se incorpora o no al ajuste, con lo que caben dos posibilidades: el ingreso imputado a resultados por la subvención se incorpore al ajuste o se mantenga al margen del ajuste y éste se haga sólo por la plusvalía. La primera opción supondría en el caso de venta con beneficios un ajuste negativo mayor, y si es con pérdidas la «reconversión» de ajustes positivos en negativos (al ser el valor contable mayor que la pérdida).

3.2.2. Problemática de los gastos no deducibles

La distinción entre gastos deducibles y no deducibles depende de la coexistencia o no de actividades propias y mercantiles en la entidad. Así, si únicamente se realizan actividades propias, todos los gastos son para el cumplimiento de fines, con lo que todos son no deducibles. En este caso, la base de cálculo del destino obligatorio de rentas será el importe de los ingresos contables menos los no computables. En estas circunstancias puede darse la paradoja de que entidades con pérdidas contables tengan bases de cálculo de destino de rentas positivas, al no considerarse ningún gasto para este cálculo.

Si la entidad realiza actividades propias y mercantiles, los gastos fundacionales son no deducibles, los comunes lo serán parcialmente y el resto sí serán deducibles. Por tanto, sería conveniente su diferenciación en subcuentas, tal y como se comentó anteriormente para los ingresos.

Cuando se realizan conjuntamente actividades con y sin ánimo de lucro, la parte más laboriosa puede ser el reparto de los gastos comunes. Éstos están descritos en la legislación como la suma de gastos por servicios exteriores, de personal, financieros, tributarios y otros gastos de gestión y administración, así como por aquellos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos, determinándose su reparto en proporción a la efectiva aplicación de recursos a cada actividad. Lo que nos lleva, de nuevo, a la importancia de distinguir en las cuentas anuales los gastos (e ingresos) provenientes de actividad propia o mercantil.

El criterio de «efectiva aplicación de recursos» puede hacerse bien en función de los gastos e inversiones realizadas, bien en función de los ingresos, atendiendo a los recursos obtenidos por cada actividad. Este último tiene el inconveniente de que prima a las actividades mercantiles sobre las propias, al tener éstas, habitualmente, menos ingresos.

Entre el conjunto de gastos comunes, merecen especial comentario los denominados por la legislación como gastos de administración. Se definen como los directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que formen el patrimonio de la fundación y aquellos otros de los que el patrono tiene derecho a resarcirse, es decir, gastos debidamente justificados que el cargo les ocasiona en el ejercicio de su función¹⁴. Este conjunto de gastos no podrá superar la mayor de las siguientes cantidades: el 5% de los fondos propios o 20% de la base de cálculo del destino de rentas.

Ante estos criterios manifestados por la legislación surgen dos inconvenientes: a) La dificultad de identificarlos contablemente, ya que en la cuenta de resultados los gastos están por función, no por naturaleza (lleva a criterios de distinción subjetivos); y b) Las magnitudes contables de referencia se establecieron según la adaptación sectorial a las ESFL del PGC-1990, pero sería necesario adaptarlas a la normativa del actual Plan contable (tal y como se comentó anteriormente).

4. EFECTIVIDAD DEL DESTINO DE RENTAS

Una vez determinada la base de cálculo, la entidad conoce los recursos mínimos a destinar al cumplimiento de fines en el ejercicio. Según lo indicado anteriormente, dicha cuantía no puede ser inferior al 70% a que se refiere la legislación, y su cálculo se realizará en función del contingente de gastos devengados en cumplimiento de fines más las inversiones directamente asociadas a los mismos que resulten de la contabilidad del ejercicio. La fundación podrá hacer efectivo el destino de la proporción de las rentas e ingresos en el plazo comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los respectivos resultados e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre del mismo¹⁵.

¹⁴ Artículo 15.4 de la Ley 20/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

¹⁵ Sobre el grado de cumplimiento del destino de rentas se dará cumplida información en la Memoria.

Tal y como señala el artículo 32.6 del Reglamento de Fundaciones, se considera destinado a los fines fundacionales la suma de diversos conceptos (**tabla 3**).

TABLA 3. *Cálculo de los recursos destinados al cumplimiento de fines.*

Recursos destinados en el ejercicio al cumplimiento de fines	
Concepto	Cuantía
Gastos destinados a fines propios (excepto amortizaciones y deterioros)	
Inversiones en actividades propias	
TOTAL recursos destinados	

La cuantía de rentas efectivamente destinada puede resultar superior o inferior al porcentaje mínimo legalmente establecido, en cuyo caso se compensará (restando o sumando) en los cuatro ejercicios siguientes. Si la diferencia es positiva significa que contablemente se han destinado recursos en cuantía superior al porcentaje mínimo legal, si es negativa, indica lo contrario.

4.1. Problemática de los gastos

Para comprobar la efectividad del destino de las rentas se tienen en cuenta aquellas partidas de gastos que se han considerado en su momento como «gastos no deducibles» para la base de cálculo, sin incluir el importe de las correcciones valorativas (amortizaciones y deterioros) del inmovilizado afectado al desarrollo de las actividades fundacionales en cumplimiento de fines.

A la hora de computar estos gastos devengados en el cumplimiento de fines surgen dos cuestiones a tener en cuenta:

- a) Los elementos amortizables que fueron adquiridos antes de la entrada en vigor del Reglamento en 2005 no eran considerados destino de rentas (ni su amortización gastos no deducibles), por lo que parece lógico que la dotación a amortización del ejercicio sí se considere y no se excluya para el cálculo del importe destinado.
- b) Algo similar ocurre con la amortización que proviene de bienes que no se destinan a fines propios, no es considerada un gasto deducible para el cálculo de la base de destino y, por tanto, tampoco hay que restarlo para determinar la cuantía destinada.

4.2. Problemática de las inversiones

Tal y como señala la legislación, las partidas a tener en cuenta son las inversiones que hayan contribuido al cumplimiento de los fines especificados en los estatutos. Para determinar el cumpli-

miento del requisito del destino de rentas por parte de las inversiones, se atiende a la financiación de las mismas. Así se distingue:

- a) Si la inversión ha sido financiada a través de subvenciones o donaciones, el importe debe ser igual a la cuantía del ingreso imputado a resultados en dicho ejercicio (correlacionado con el gasto por amortización).
- b) Si la inversión ha sido financiada mediante endeudamiento, la imputación se hará en función de la parte que en el ejercicio se amortice del principal de la deuda.
- c) En el resto de casos por el importe efectivamente realizado en el ejercicio.

De este modo resultaría factible que una fundación decida adquirir, con la renta o ingreso obtenido en un ejercicio, cualquier activo financiero con un vencimiento no superior a cuatro años u otro elemento patrimonial cuya enajenación tenga lugar antes de la finalización de dicho plazo. Estos activos formarán parte del patrimonio de la institución durante un determinado periodo de tiempo, nunca superior a cuatro ejercicios económicos, y en el momento de su amortización o enajenación, los valores respectivamente obtenidos se destinarán tanto al cumplimiento de fines fundacionales, como a la dotación fundacional o reservas, en una cuantía equivalente a la renta o ingreso neto en su día invertida. Puesto que la fundación obtiene rentas o ingresos netos periódicamente y en cada ejercicio, salvo pérdidas, los elementos patrimoniales que se amorticen o enajenen en un año, y cuyos respectivos valores se empleen en la realización de actividades de interés general por cumplirse el plazo máximo legalmente establecido, pueden ser perfectamente sustituidos por otros activos financiados con las nuevas rentas o ingresos obtenidos por la fundación, para las que comienza a contar su periodo de destino a fines, cuatro años. Y así, sucesivamente.

5. EJEMPLO DE DESTINO DE RENTAS

La fundación «BOSCO», presenta los siguientes estados contables abreviados para los ejercicios X1 y X2:

Balance abreviado.

Activo	X1	X2
A) ACTIVO NO CORRIENTE	208.700	188.900
I. Inmovilizado intangible	91.200	86.400
II. Bienes del Patrimonio Histórico		
III. Inmovilizado material	117.500	102.500
		.../...

Activo	X1	X2
.../...		
IV. Inversiones inmobiliarias		
V. Inversiones en empresas y entidades del grupo y asociadas a largo plazo		
VI. Inversiones financieras a largo plazo		
VII. Activos por impuesto diferido		
B) ACTIVO CORRIENTE	80.100	248.290
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta		
II. Existencias		
III. Usuarios y otros deudores de la actividad propia	25.000	40.000
IV. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar		7.000
V. Fundadores por desembolsos exigidos		
VI. Inversiones en empresas y entidades del grupo y asociadas a corto plazo		
VII. Inversiones financieras a corto plazo		
VIII. Periodificaciones a corto plazo		
IX. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	55.100	201.290
TOTAL ACTIVO	288.800	437.190

Patrimonio neto y pasivo	X1	X2
A) PATRIMONIO NETO	253.800	401.190
A-1) Fondos propios	72.600	179.790
I. Dotación fundacional	36.000	60.000
1. Dotación fundacional	60.000	60.000
2. (Dotación fundacional no exigida)	(24.000)	
II. Reservas		36.600
III. Excedentes de ejercicios anteriores		
IV. Excedentes del ejercicio	36.600	83.190
A-2) Ajustes por cambio de valor		
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	181.200	221.400
B) PASIVO NO CORRIENTE	24.000	21.000
I. Provisiones a largo plazo		
II. Deudas a largo plazo	24.000	21.000
III. Deudas con empresas y entidades del grupo y asociadas a largo plazo		
.../...		

Patrimonio neto y pasivo	X1	X2
.../...		
IV. Pasivos por impuesto diferido		
V. Periodificaciones a largo plazo		
C) PASIVO CORRIENTE	11.000	15.000
I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta		
II. Provisiones a corto plazo		
III. Deudas a corto plazo	3.000	3.000
IV. Deudas con empresas y entidades del grupo y asociadas a corto plazo		
V. Beneficiarios-acreedores	8.000	6.000
VI. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar		6.000
VII. Periodificaciones a corto plazo		
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO	288.800	437.190

Cuenta de resultados abreviada.

	X1	X2
1. Ingresos de la entidad por actividad propia	134.800	294.800
a) Cuotas de usuarios y afiliados	120.000	180.000
b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones		
c) Subvenciones, donaciones y legados imputados a resultados del ejercicio afectas a la actividad propia	14.800	114.800
d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados		
2. Ayudas monetarias y otros	(40.000)	(100.000)
a) Ayudas monetarias		
b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno		
c) Reintegro de ayudas y asignaciones		
3. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil		50.000
4. Variación de existencias de productos terminados y en curso		
5. Trabajos realizados por la entidad para su activo		
6. Aprovisionamientos		(22.000)
7. Otros ingresos de explotación		
8. Gastos de personal	(30.000)	(83.000)
9. Otros gastos de explotación	(10.000)	(25.000)
.../...		

	X1	X2
.../...		
10. Amortización del inmovilizado	(17.300)	(31.800)
11. Subvenciones, donaciones y legados de capital afectos a la actividad mercantil tras pasados al resultado del ejercicio		1.000
a) Afectas a la actividad propia		
b) Afectas a la actividad mercantil		
12. Excesos de provisiones		
13. Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado		
A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	37.500	84.000
14. Ingresos financieros		
15. Gastos financieros	(900)	(810)
16. Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros		
17. Diferencias de cambio		
18. Deterioro y resultado por enajenación de instrumentos financieros		
A.2) RESULTADO FINANCIERO	36.600	83.190
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	36.600	83.190
19. Impuestos sobre beneficios		
A.4) EXCEDENTE DEL EJERCICIO	36.600	83.190

Actividades realizadas en el X1:

1. La fundación se constituyó el 1 de enero del X1 con una dotación fundacional de 60.000 €, desembolsados en un 60%. El resto lo aportarán los fundadores, también en metálico a lo largo del ejercicio siguiente. Durante este primer ejercicio sólo realizó actividades propias, sin ánimo de lucro.
2. El 1 de enero de X1 el ayuntamiento de la localidad le cede el derecho de uso durante 20 años de un local para que instale en él sus oficinas. Se estima que el alquiler anual de dicho local ascendería a 4.800 € (a razón de 400 €/mes).
3. Solicita el 30 de junio a una entidad financiera un préstamo por importe de 30.000 €, con vencimiento a los 10 años, amortizando el 31 de diciembre de cada año 3.000 €, fecha en la que también se pagará un 3% de interés sobre la deuda viva. Con la financiación obtenida del préstamo adquiere, en la misma fecha y por igual importe, una furgoneta a la que se le estima una vida útil de 6 años y amortización lineal.
4. El 30 de junio le conceden una subvención para la compra de mobiliario de oficina y ordenadores, por importe de 100.000 €. La vida útil estimada de todos los elementos es de 5 años y la amortización lineal.

5. De la realización de actividades se desprenden los siguientes gastos e ingresos: ingresos por actividad propia: 120.000 €, de los cuales 25.000 € quedaron pendientes de cobro al cierre del ejercicio; ayudas monetarias: 40.000 €; gastos de personal: 30.000 €; gastos varios de explotación: 10.000 €. Del total de gastos quedaron pendientes de pago 8.000 €, todos ellos correspondientes a ayudas monetarias. Los cobros y pagos pendientes se liquidan en el ejercicio siguiente.
6. Para el ejercicio X1 no hubo de realizarse ningún pago en relación al Impuesto sobre Sociedades.

Actividades realizadas en el X2:

1. El Patronato decidió destinar a reservas el resultado del ejercicio X1.
2. Durante este ejercicio ha iniciado la realización de una actividad mercantil auxiliar de la actividad prevista en sus fines estatutarios. Los datos relativos a la misma son:
 - a) El 1 de enero recibió una subvención de 6.000 € para ayudar a la financiación de un elemento de inmovilizado destinado a su actividad mercantil. El precio de adquisición de dicho inmovilizado fue de 12.000 €, tiene una vida útil de 6 años y se le aplica amortización lineal.
 - b) Los gastos e ingresos derivados de esta actividad a lo largo del ejercicio son los siguientes: ingresos por actividad mercantil, 50.000 €, de los que quedan pendientes de cobro al cierre del ejercicio 7.000 €; gastos por aprovisionamientos, 22.000 €; gastos de personal, 13.000 €. Del total de gastos quedan pendientes de pago 6.000 €.
3. Referente a las actividades propias, sin ánimo de lucro:
 - a) Se recibe el 1 de enero una subvención de 150.000 € destinada a cubrir los gastos de un proyecto directamente relacionado con su actividad fundacional. El proyecto tiene una duración de 2 años y la distribución de gastos a lo largo de ese periodo es el siguiente:

Gastos devengados	X2	X3
Ayudas monetarias	60.000	38.000
Gastos de personal	20.000	15.000
Otros gastos de explotación	10.000	7.000
Total	90.000	60.000

- b) Al margen de ese proyecto, la relación de ingresos y gastos derivados de las actividades propias son los siguientes: ingresos de actividad propia, 180.000 €, de los que 40.000 € quedaron pendientes de cobro; ayudas monetarias 40.000 €; personal 50.000 € y otros gastos de explotación 15.000 €. De los gastos quedaron pendientes de pago ayudas por valor de 6.000 €.

EJERCICIO XI**Base de cálculo y cuantía mínima a destinar**

En este ejercicio no se produjo venta de ningún elemento por lo que no hay que realizar ajustes negativos, siendo todos los ingresos computables. Además, al realizar sólo actividades propias, todos los gastos tienen la consideración de no deducibles, con lo que la base de cálculo coincidirá con los ingresos obtenidos.

Concepto	Cuantía
Resultado contable	36.600
Ajustes por ingresos no computables	0
Ajustes positivos por gastos no deducibles *	98.200
BASE DE CÁLCULO	134.800
Cuantía mínima a destinar (70%)	94.360

* Gastos para cumplimiento de fines:

Ayudas monetarias concedidas	40.000
Gastos de personal	30.000
Otros gastos de explotación	10.000
Gastos financieros.....	900
Amortizaciones	17.300

Destino efectivo de rentas en el periodo

Para determinar el cumplimiento del requisito del destino de rentas por parte de las inversiones, se atiende a la financiación de las mismas, de tal manera que: los derechos de uso y los ordenadores, al ser elementos donados o subvencionados, serán destino de rentas por la cuantía imputada a resultados; el elemento de transporte, al ser financiado con deuda ajena la imputación se hará en función de la parte que en el ejercicio se amortice del principal de la deuda.

Concepto	Cuantía
Gastos no deducibles (excepto amortizaciones)	80.900
Inversiones	
Derechos de uso (96.000)	4.800
	.../...

Concepto	Cuantía
.../...	
Elementos de transporte (30.000)	3.000
Ordenadores y mobiliario (100.000)	10.000
TOTAL	98.700

En este periodo la fundación ha destinado más de la cuantía obligada por ley, en concreto un 73,22%.

EJERCICIO X2

Reparto del excedente del ejercicio X1 desde un punto de vista contable

N.º	Cuenta	Debe	Haber
129	Excedente del ejercicio	36.600	
11	Reservas		36.600

Actividades mercantiles

Como se indica en el enunciado, se realizaron actividades mercantiles de carácter auxiliar a la actividad desarrollada por la fundación. Dichas actividades se encuentran entre las señaladas como exentas del Impuesto sobre Sociedades en el artículo 7 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, siempre que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente a dichas actividades no exceda del 20% de los ingresos totales de la entidad.

Concepto	Cuantía
Ingresos de la entidad por actividad propia	294.800
Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil	50.000
Subvenciones, donaciones y legados de capital afectos a la actividad mercantil tras pasados al resultado del ejercicio	1.000
INGRESOS TOTALES	345.800
20% de los ingresos totales	69.160

En este caso nos encontramos dentro de dicho límite por lo que el resultado obtenido por las actividades mercantiles tendrá la consideración de rentas exentas del Impuesto sobre Sociedades (de ahí que no figure como partida de gastos).

Base de cálculo y cuantía mínima a destinar

En este ejercicio no se produjo venta de ningún elemento por lo que no hay que realizar ajustes negativos, siendo todos los ingresos computables. Se realizan actividades propias y mercantiles, pero sólo los gastos de actividades propias tienen la consideración de no deducibles.

Concepto	Cuantía
Resultado contable	83.190
Ajustes por ingresos no computables	0
Ajustes positivos por gastos no deducibles *	227.610
BASE DE CÁLCULO	310.800
Cuantía mínima a destinar (70%)	217.560

* Gastos	Actividades propias	Actividades mercantiles
Ayudas	100.000	
Personal	70.000	13.000
Aprovisionamientos		22.000
Otros gastos explotación	25.000	
Amortización Inmovilizado	29.800	2.000
Gastos financieros	810	
Total	227.610	

Destino efectivo de rentas en el periodo

Concepto	Cuantía
Gastos no deducibles (excepto amortizaciones)	197.810
Inversiones	
Derechos de uso (96.000)	4.800
Elementos de transporte (30.000)	3.000
Ordenadores y mobiliario (100.000)	20.000
TOTAL	225.610

En este periodo la fundación ha destinado la cuantía obligada por ley.

DETERMINACIÓN DE LA BASE DE CÁLCULO

Ejercicio	Ajustes (+) del resultado contable			Ajustes (-) del resultado contable		Diferencia: base del artículo 27 Ley 50/2002 (art. 32 Reglamento RD 1337/2005)	Recursos mínimos a destinar a cumplimiento de fines en el ejercicio	
	Resultado contable	Dotaciones a la amortización y a las provisiones (inmovilizado) afectas a actividades en cumplimiento de fines	Gastos de la actividad propia (comunes + específicos)	Total gastos no deducibles	Ingresos no computables: (Beneficio en venta de inmuebles en los que se realice activ. propia y de bienes y derechos considerados de dotación fundacional)		Importe	%
X1	36.600	17.300	80.900	98.200		134.800	94.360	70,00%
X2	83.190	29.800	197.810	227.610		310.800	217.560	70,00%
TOTAL	119.790	47.100	278.710	325.810		445.600	311.920	70,00%

APLICACIÓN DE RECURSOS A FINES

Ejercicio	Base del artículo 27 Ley 50/2002 (art. 32 Reglamento RD 1337/2005)	Recursos mínimos a destinar en el ejercicio (art. 27 Ley 50/2002) (viene de la tabla 1)	Recursos destinados en el ejercicio a cumplimiento de fines			Diferencia: recursos destinados en exceso (+) o defecto (-) s/70% mínimo. (a compensar en 4 ejercicios)	Recursos destinados a cumplimiento de fines hechos efectivos en el ejercicio		Total recursos hechos efectivos % (art. 27 Ley 50/2002)
			Gastos act. propia devengados en el ejercicio (incluye gastos comunes a la act. propia)	Inversiones realizadas en la actividad propia en el ejercicio	Total recursos destinados en el ejercicio		X1	X2	
X1	134.800	94.360	80.900	17.800	98.700	4.340	98.700	70,00%	
X2	310.800	217.560	197.810	27.800	225.610	8.050	225.610	70,00%	
TOTAL	445.600	311.920	278.710	45.600	324.310		324.310	70,00%	

INCREMENTO DOTACIÓN Y RESERVAS

Ejercicio	Base del artículo 27 Ley 50/2002 (art. 32 Reglamento RD 1337/2005)	Recursos a destinar a:				Recursos a destinar a dotación fundacional y reservas hechos efectivos en el ejercicio			
		Dotación fundacional	Reservas	Total	% que representa s/base del artículo 27 Ley 50/2002 (art. 32 Regla- mento RD 1337/2005)	X1	X2	Total aplicaciones	
X1	134.800	0	36.600	36.600	27,15%			0	
X2	310.800	0	83.190	83.190	26,77%		36.600	36.600	
TOTAL	445.600	0	119.790	119.790	26,88%	0	36.600	36.600	

6. CONCLUSIONES

En el presente trabajo hemos podido constatar el escaso estudio del sector no lucrativo en general y de las fundaciones en particular, pese a su importancia en la economía española. Se trata de un gran desconocido sobre el que sería interesante disponer de más información. Esta situación resulta paradójica cuando las fundaciones están sometidas a un sistema de información contable doble (información financiera y presupuestaria) que incrementa sus exigencias informativas.

Otro aspecto a resaltar es la poca claridad en la conceptualización de rentas e ingresos. A lo largo del trabajo se ha puesto de manifiesto que existen aspectos confusos: como si se deben considerar rentas netas o brutas, la distinción entre actividad propia y mercantil, el cómputo de rentas que vienen de actividades mercantiles y se aplican en actividades fundacionales, contradicciones entre ley sustantiva y fiscal (distinta condición para considerar como ingresos no computables los que provienen de venta de bienes inmuebles). En este punto las Leyes 49/2002 y 50/2002 presentan una gran imprecisión y confusa utilización de los términos en los que se concreta la aplicación de los recursos. También resulta llamativo que, según el artículo 32.1 del Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, de contenido no fiscal, para determinar las rentas que las fundaciones han de destinar al cumplimiento de sus fines propios se parta del resultado contable corregido en los ajustes que el propio artículo 32 del Reglamento establece. Todos estos aspectos exigen una clarificación expresa por parte del legislador.

La correcta determinación de rentas e ingresos es de especial importancia y para ello es fundamental la información contable. Ciñéndonos al ámbito exclusivamente contable hay que señalar que existen diferencias entre el tratamiento contable según la adaptación sectorial del PGC-1990 a las ESFL y el PGC-2007. Entre ellas podemos resaltar como las más relevantes para las fundaciones:

- El tratamiento contable de los Bienes del Patrimonio Histórico.
- La no obligación por parte de las entidades no lucrativas de elaboración y presentación del estado de ingresos y gastos reconocidos, implica la no utilización de cuentas de los grupos 8 y 9, que dan cabida a los gastos e ingresos imputados a patrimonio neto, lo que afecta a la contabilización, entre otras partidas, de las subvenciones, donaciones y legados o los activos financieros disponibles para la venta para adaptarse al tratamiento para ellas previsto en el PGC-2007.
- La falta de tratamiento diferenciado de las subvenciones según sean otorgadas por terceros o por los patronos. Se consideran de igual naturaleza y se les da idéntico tratamiento contable.
- El tratamiento diferenciado de los derechos de uso sobre bienes en función de la relación existente entre la vida económica del activo y la duración de la cesión.
- Nuevo concepto de patrimonio neto por inclusión de nuevas partidas (subvenciones y ajustes por cambio de valor) y modificación de algunas existentes (fondos propios). Además

del cambio estructural, el nuevo concepto de patrimonio neto afecta al cálculo del límite de partidas implicadas en la base de cálculo sobre la que aplicar el 70% destinado a fines fundacionales. Así, se establece que los gastos de administración no pueden superar el 5% de los fondos propios, pero surge la duda de si este porcentaje es aplicable a lo que hoy son fondos propios, o al nuevo concepto de patrimonio neto. Nosotros nos hemos decantado por que el límite del 5% se aplique sobre el actual concepto de fondos propios.

- En relación a los ajustes por ingresos no computables se manifiestan, a nuestro juicio, dos vacíos de criterio: a) Sólo se considera la obtención de beneficios en la venta de bienes, dejando abierta la posibilidad de considerar en caso de pérdida dicha cuantía como un ajuste positivo al resultado contable; b) Si se debe incorporar o no al ajuste el ingreso imputado a resultados por la subvención pendiente en el caso de enajenación de bienes que hubiesen sido subvencionados.

Por último, hay que señalar la dificultad que surge a la hora de separar e identificar contablemente los gastos realizados para cumplimiento de fines de los realizados para la actividad mercantil, ya que en la cuenta de resultados los gastos están por función, no por naturaleza (lo que puede llevar a criterios de distinción subjetivos). De este modo consideramos que es preciso informar de forma separada de ambas actividades.

Bibliografía

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES (AEF) [2008]: *Directorio de Fundaciones Españolas*. AEF, Madrid.
- ASSIS, M.S. DE, MELLO, G.R. DE y SLOMSKI, V. [2006]: «Transparencia nas Entidades do Terceiro Setor: a Demonstração do Resultado Econômico como instrumento de mensuração de desempenho». En 6.º Congreso USP Controladoria e Contabilidade, São Paulo.
- BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A.J. y GALVAO-SOBRINHO, M.P. [2009]: «Análisis de la evolución de la producción científica del tercer sector en los congresos AECA entre 1981 y 2007. Especial referencia a temas contables», XV Congreso AECA, Valladolid, 23-25 de septiembre.
- CABRA DE LUNA, M.A. y FRAGUAS GARRIDO, B. [2005]: «¿Qué son y qué quieren ser las Fundaciones Españolas?: una aproximación a sus roles y su futuro en el marco europeo», Fundación Vodafone España, Barcelona.
- MÁRQUEZ SILLERO, C. [2007]: *La exención de las fundaciones en el Impuesto de Sociedades conforme a la Ley 49/2002*, La Ley.
- RÚA ALONSO DE CORRALES, E. [2009]: «Incidencia de la reforma contable en las entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones», 207: 50-63.
- RÚA, E.; VARA, M. [2001]: «La información económico financiera de las fundaciones», *Partida Doble*, 24: 92-113.
- TRAVAGLINI, C., SUPINO, E., FUENTES, J. y FALCÓN, E. [2007]: «Accounting Regulation for Nonprofit Organizations in Italy and Spain: Towards An European Perspective», AMS Acta, University of Bologna.
- VIAÑA REMIS, E. [2007]: «Las fundaciones en España: un balance económico y social», *Perspectivas del Sistema Financiero*, 91: 1-7.

ANEXO 1

Legislación autonómica en materia de fundaciones (destino de rentas)

Comunidad Autónoma	Legislación	Concepto
Andalucía	Ley 10/2005, de 31 de mayo, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía	<i>Artículo 38. Destino de rentas.</i> 1. Deberá destinarse a la realización de los fines fundacionales al menos el 70% de las rentas e ingresos obtenidos de las explotaciones económicas que se desarrollen o que se obtengan por cualquier concepto, previa deducción de los gastos realizados para la obtención de tales rentas e ingresos.
	Decreto 32/2008, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía	<i>Artículo 33. Destino de rentas e ingresos.</i> 1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 38.1 de la Ley 10/2005, de 31 de mayo, deberá destinarse a la realización de los fines fundacionales, al menos, el 70% del importe del resultado contable de la fundación, teniendo en cuenta para su determinación lo dispuesto en los apartados siguientes.
Canarias	Ley 2/1998, de 6 de abril, de Fundaciones canarias	<i>Artículo 28.</i> 1. La fundación deberá destinar a la realización del fin fundacional al menos el 70% de las rentas e ingresos netos obtenidos anualmente, previa deducción de impuestos. No se considerarán rentas ni ingresos a estos efectos las cantidades aportadas en concepto de dotación fundacional.
Castilla y León	Ley 13/2002, de 15 de julio, de Fundaciones de Castilla y León (Modificada por la Ley 12/2003 y por la Ley 2/2006)	<i>Artículo 25. Destino de rentas e ingresos.</i> 1. Al menos el 70% de los ingresos netos que obtengan las Fundaciones deberá destinarse a la realización de actividades para el cumplimiento de los fines fundacionales en un plazo no superior a los tres ejercicios siguientes a aquel en que se perciban, debiéndose destinar el resto, deducidos los gastos del patronato, a incrementar el patrimonio fundacional.
Cataluña	Ley 4/2008, de 24 de abril, del Libro Tercero del Código Civil de Cataluña, relativo a las Personas Jurídicas	<i>Artículo 333-2. Aplicación obligatoria.</i> 1. Las fundaciones deben aplicar al menos el 70% de las rentas y de los demás ingresos netos anuales que obtienen al cumplimiento de las finalidades fundacionales. El resto debe aplicarse al cumplimiento diferido de estas finalidades o al incremento de los fondos propios de la fundación. El patronato debe aprobar las formas de aplicación de este remanente.
Galicia	Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de fundaciones de interés gallego	<i>Artículo 35. Destino de los ingresos de las fundaciones.</i> 1. A la realización de los fines fundacionales deberá destinarse al menos el 70% de las rentas e ingresos obtenidos, por cualquier título o causa, después de haber deducido los gastos realizados para la obtención de tales rentas e ingresos.

.../...

Comunidad Autónoma	Legislación	Concepto
.../...		
Galicia	Decreto 14/2009, de 21 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Interés Gallego	<p><i>Artículo 30. Destino de rentas e ingresos.</i></p> <p>1. Las fundaciones de interés gallego deberán destinar, por lo menos, el 70% del importe del resultado contable de la fundación, con los ajustes previstos en este artículo, a la realización de los fines fundacionales.</p>
La Rioja	Ley 1/2007, de 12 de febrero, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de La Rioja	<p><i>Artículo 34. Destino de rentas e ingresos.</i></p> <p>1. A la realización de los fines fundacionales deberá ser destinado, al menos, el 70% de los resultados de las explotaciones económicas que se desarrollen y de los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados, para la obtención de tales resultados o ingresos, debiendo destinar el resto a incrementar bien la dotación o bien las reservas según acuerdo del patronato.</p>
Madrid	Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid	<p><i>Artículo 22. Destino de rentas e ingresos.</i></p> <p>1. A la realización de los fines fundacionales deberá ser destinado, al menos, el 70% de los resultados de las explotaciones económicas que se desarrollen y de los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados, para la obtención de tales resultados o ingresos, debiendo destinar el resto a incrementar bien la dotación o bien las reservas según acuerdo del Patronato.</p>
Navarra	Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio	<p><i>Artículo 9. Destino de las rentas.</i></p> <p>1. Deberán destinarse a la realización de los fines fundacionales al menos el 70% de los ingresos netos que obtenga la Fundación. Las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial, bien en el momento de su constitución, bien en un momento posterior, no serán computables a los efectos de lo previsto en este número.</p>
País Vasco	Ley del Parlamento Vasco 12/1994, de 17 de junio, de Fundaciones	<p><i>Artículo 30. Destino de ingresos.</i></p> <p>1 El destino de al menos el 70% de los ingresos de la fundación, obtenidos por todos los conceptos, deberá ser la realización de los fines determinados por la voluntad fundacional, salvo que se trate de aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial, bien en el momento de su constitución, bien en un momento posterior.</p>
	Decreto 100/2007, de 19 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Protectorado de Fundaciones del País Vasco	<p><i>Artículo 21. Destino de ingresos.</i></p> <p>1. Las fundaciones deberán destinar al menos el 70% de sus ingresos netos a la realización de los fines fundacionales.</p>
.../...		.../...

Comunidad Autónoma	Legislación	Concepto
.../...	Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana	<p><i>Artículo 20. Régimen financiero. Destino de rentas e ingresos.</i></p> <p>4. A la realización de los fines fundacionales deberá ser destinado, al menos, el 70% de los ingresos netos y resultados ordinarios y extraordinarios que se obtengan por cualquier concepto, debiendo ser aplicados en el plazo comprendido entre el inicio del ejercicio en el que se hayan obtenido los respectivos resultados e ingresos y los cuatro siguientes al cierre de dicho ejercicio.</p>
Comunidad Valenciana	Decreto 139/2001, de 5 de septiembre, del Gobierno Valenciano, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de la Comunidad Valenciana	<p><i>Artículo 22. Destino de rentas e ingresos.</i></p> <p>1. A los efectos de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 20 de la Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, se consideran rentas o cualesquiera otros ingresos netos, el resultado de deducir de los ingresos brutos obtenidos en el ejercicio, los impuestos correspondientes a los mismos y los gastos necesarios para su obtención, con excepción de los gastos de administración previstos en el artículo siguiente. A los solos efectos de determinar los ingresos o rentas a los que se refiere este apartado, y sin que ello incida en el cálculo de los impuestos correspondientes a los mismos, tales ingresos o rentas se entenderán obtenidos en el momento de su cobro efectivo por la fundación.</p>