

La rendición de cuentas en las fundaciones a la luz de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre

La rendición de cuentas en las fundaciones a la luz de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre

Por **Eva M.^a Martínez Gallego**

Profesora Doctora de la Universidad de Salamanca

Actualidad Civil, Nº 22, Sección A Fondo, Quincena del 16 al 31 Dic. 2004, pág. 2645, tomo 2,
Editorial LA LEY

LA LEY 2527/2004

I. INTRODUCCIÓN Y DELIMITACIÓN DEL CONTENIDO

La promulgación de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones (LA LEY 1789/2002), pretende entre otros fines, como bien señala su exposición de motivos, superar ciertas rigideces de la regulación anterior, la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (LA LEY 4107/1994), en materia de procedimientos de carácter económico y financiero, así como reducir la intervención de los poderes públicos en el funcionamiento de las fundaciones (1) .

En este marco, pretendemos estudiar uno de los supuestos en los que la obligación de rendir cuentas por parte de la fundación se aleja más del campo estrictamente civil para acercarse al mercantil. A este respecto ya la Ley de 1994 (LA LEY 4107/1994) supuso un giro copernicano en la normativa contable de las fundaciones en general y en la de la rendición de cuentas en particular (2) , esquema que se ha mantenido en la Ley de 2002 (LA LEY 1789/2002). La regulación de las fundaciones ha incidido desde entonces en la idea de «empresa» (3) , de forma que a través de ella se permite el ejercicio directo e indirecto de actividades mercantiles o industriales, si bien con el debido control que garantiza el cumplimiento del fin fundacional (4) , lo cual asemeja en algunos aspectos la obligación objeto de estudio a las cuentas de empresa. No en vano la disposición adicional séptima de la Ley de 1994 (LA LEY 4107/1994) señalaba que todos aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre sociedades, que de acuerdo a dicha normativa vinieran obligados a llevar una contabilidad, debían *«legalizar sus libros y presentar sus cuentas anualmente en la forma establecida con carácter general en la legislación mercantil para los empresarios»* (5) . No hay que olvidar que dicha Ley pretendía aplicar a las fundaciones las particularidades legales que se integran en el llamado «estatuto del comerciante» (6) . Por su parte, la Ley 50/2002 (LA LEY 1789/2002), en su disposición adicional sexta se refiere al depósito de cuentas y la legalización de libros.

De todos es sabido que la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994) vino no sólo a acomodar la regulación de las fundaciones a la Constitución (art. 34 CE (LA LEY 2500/1978)) (7) y a la distribución de competencias entre el estado (8) y las comunidades autónomas (9) , sino que también pretendió unificar el régimen aplicable ante la maraña legislativa existente en el momento de su publicación. Maraña que como se observa en la nota séptima ha sido nuevamente tejida, propiciando un gran confusiónismo legal (10) , circunstancia de la que ha tomado buena cuenta entre otros *Piñar Mañas* (11) . Recordemos que existían reglas muy dispares y sobre todo normas de vigencia y validez más que dudosa como bien pone de manifiesto el apartado II de su exposición de motivos (LA LEY 4107/1994). Es por ello que, primero, el art. 1 de la Ley de 1994 (LA LEY 4107/1994) y, posteriormente, el 2 de la Ley de 2002 (LA LEY 1789/2002), nos ofrecen un concepto claro de fundación frente a la ausencia del mismo en el Código Civil (LA LEY 1/1889) (12) . Se señala así que

éstas son *«organizaciones constituidas sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general»*, y que *«se rigen por la voluntad del fundador, por sus estatutos y, en todo caso, por la presente ley»*.

De este modo la fundación como organización, como asociación de personas dotada de personalidad jurídica (art. 35 CC (LA LEY 1/1889)) (13) encaminada a la realización de un fin de interés general (14) tiene afectado un patrimonio (15) que precisa de una gestión, que en este caso lleva a cabo el patronato con «diligencia», señala el art. 14 LF estatal de 2002 (LA LEY 1789/2002), frente al art. 15 de la Ley de 1994 (LA LEY 4107/1994) que se refería expresamente a «la diligencia de un representante leal». La razón de la reforma es clara, los representantes legales no tienen otra diligencia media que la del buen padre de familia que prevé el Código Civil, luego, como bien señalaba *Durán Rivacoba* (16) la referencia a este tipo de diligencia era totalmente absurda y ello se debía de nuevo a la influencia del derecho mercantil en materia fundacional. Para comprobar lo que decimos basta mirar el art. 127.1 del Texto refundido de la LSA (LA LEY 3308/1989) que señala que *«los administradores desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal»* (17) .

Pese a lo señalado, la reforma no es tal, pues el legislador en el art. 17 de la Ley de 2002 (LA LEY 1789/2002), al regular la responsabilidad de los patronos se refiere, de nuevo, a que éstos *«deberán desempeñar el cargo con la diligencia de un representante leal»*, lo que nos lleva de nuevo a la diligencia general del Código Civil. El Patronato (18) por su parte, estará constituido por un mínimo de tres miembros (19) , que pueden ser conforme establece el art. 15 LF estatal de 2002 (LA LEY 1789/2002), tanto personas físicas que tengan plena capacidad de obrar y no se encuentren inhabilitadas para el ejercicio de cargos públicos como personas jurídicas; si bien estas últimas deben designar personas físicas que las represente, pues como tiene señalado el Tribunal Supremo en distintas sentencias, las personas jurídicas, para ejercitar la capacidad y derechos que le confieren los ordenamientos legales, necesitan de personas físicas que actúen por ellas. Es más, *«tales personas físicas pueden estar vinculadas a un cargo que les permite esa actuación por virtud de lo dispuesto en la Ley o en los Estatutos --y en estos supuestos, la voluntad de esos órganos vale como voluntad de las personas jurídicas para las cuales actúan--, o pueden tales órganos conferir su representación a otras personas ajenas a la entidad o incluso a personas que a ésta se encuentran vinculadas permanentemente para una actuación más o menos subalterna --representantes voluntarios--; pero tanto en uno como en otro caso, los actos realizados por los órganos de la entidad colectiva o por las personas de los representantes de éstos, recaen en dicho ente, sin engendrar responsabilidad alguna en la persona física que los realizó, salvo que se haya extralimitado en su actuación»* (20) .

Dicha gestión y administración se regirá en primer lugar por la voluntad del sujeto fundador (21) que ha dado a los bienes un destino, de modo que esta voluntad se incorpora a ese organismo creado a su servicio (22) . En este sentido, hay que tener presente que la voluntad del fundador rige la vida de la fundación, no sólo desde su nacimiento y hasta su extinción, sino, incluso, antes de que ésta nazca y después de que se extinga (23) . Voluntad que, sin embargo, no es ilimitada como ha puesto de relieve el TS en sentencia de 20 de diciembre de 1985 (24) , sino que encuentra barreras en la propia naturaleza de la fundación y en las normas imperativas y prohibitivas que regulan las fundaciones (25) . De hecho, el Tribunal Constitucional (26) ha declarado que existe *«el derecho no sólo a crear fundaciones, sino el del fundador o fundadores a establecer su organización»*, pero añade *«dentro del marco que fijen las leyes»*.

II. LA OBLIGACIÓN DE RENDIR CUENTAS

1. Evolución legislativa

Dejando al margen cuestiones como el posible carácter del negocio jurídico fundacional (27) , las distintas teorías doctrinales que han existido al respecto, etc. (...), el tema que nos interesa no es

tanto la gestión del patrimonio fundacional en sí misma, que recuerda más a la de una empresa mercantil pues la «actividad de gobierno aparece referida a aspectos de la estructura organizativa de la fundación que exceden de la mera realización de los fines fundacionales» (...) «para proyectarse al fundamento negocial y a la supervivencia de aquella» (28) , sino a la rendición de cuentas que se ha de llevar a cabo una vez concluye ésta (29) . En este sentido, podemos afirmar que la obligación en sí misma surge como medio para controlar que se da la debida inversión a los bienes que se hayan afectados a la fundación, es decir, que éstos son destinados a la consecución del fin fundacional (30) . Es más, desde un punto de vista de eficiencia en la gestión de esta organización, el establecimiento de un sistema de control interno es imprescindible (31) . Este control sobre las fundaciones ejercido por el protectorado no fue una novedad de la Ley de 1994 (LA LEY 4107/1994) sino que es un elemento constante en la historia de las fundaciones (32) , aunque, ciertamente, su contenido y alcance haya variado con el paso del tiempo. Así, hoy podemos decir que este órgano no pretende controlar, sin más, el ejercicio del derecho de fundación, sino que persigue garantizar su recto ejercicio (33) . En este sentido, llama la atención el hecho de que en caso de estar ante fundaciones creadas por la Administración estatal o autonómica se da la paradoja de que la propia Administración puede ser al propio tiempo: fundador, gestor y órgano fiscalizador de su propia actuación (34) . Situación que se repite en caso de que el protectorado ejerza provisionalmente las funciones del Patronato en los casos que prevé el 35.1 g) LF estatal de 2002 (LA LEY 1789/2002). No hay que olvidar que el protectorado o el control público sobre las fundaciones pretende asegurar como bien ha señalado el Tribunal Constitucional en sentencia de 22 de marzo de 1988 «*el cumplimiento de los fines de la fundación y la recta administración de los bienes que la forman*» (35) .

Hay que reconocer que el estudio de la normativa contable establecida por la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994) y modificada en parte por la Ley 50/2002 (LA LEY 1789/2002), no es sencillo, pues como comprobaremos, el legislador en ambas ocasiones ha sido poco sistemático, elaborando normas muy distintas que ha ido intercalando de forma dispersa a lo largo de todo el articulado, lo que conlleva, inevitablemente, no sólo a imprecisiones sino también a remisiones constantes de unos artículos a otros, al margen, por supuesto de la remisión a otras legislaciones como la fiscal o mercantil ya apuntadas (36) .

Además de ello, nos ha ofrecido unos extensísimos preceptos llenos de apartados y sub-apartados, reglas generales y excepciones a las mismas, que lejos de simplificar una materia de por sí compleja, la hacen más ardua. A mayores, hay que tener en cuenta que la disposición adicional 8.ª de la Ley de Fundaciones estatal de 1994 (LA LEY 4107/1994) establecía el plazo de un año, a contar desde su entrada en vigor, para que el Gobierno aprobara la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos. Adaptación que tras modificarse fue aprobada por RD 776/1998, de 30 de abril (LA LEY 1884/1998), y cuyas normas son obligatorias en los términos de su art. 3 (LA LEY 1884/1998) (37) , es decir, a las fundaciones de competencia estatal, sembrando la duda sobre cuál es la normativa aplicable a aquellas fundaciones de competencia autonómica cuando no exista en dicha Comunidad Autónoma una ley que regule bien las fundaciones, bien la contabilidad de éstas (38) . Por su parte, la disposición final 3.ª de la Ley 50/2002 (LA LEY 1789/2002), vuelve a dar al Gobierno el plazo de un año para que actualice las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades no lucrativas y apruebe normas de elaboración del Plan de actuación de dichas entidades. Plazo que esperemos se cumpla y no tengamos que esperar otros cuatro años para que se actualice la normativa contable de estas entidades. La necesidad de una nueva acomodación de esta normativa no se debe sólo a la promulgación del nuevo texto legal, sino que ya lo era desde que vio la luz en 1998 al aprobarse el Plan General de Contabilidad, pues como bien ha señalado *Cabra De Luna* (39) los términos de dicho Real Decreto son fuertemente intervencionistas y burocráticos, además de contrarios a la propia Ley de Fundaciones. Ello a pesar de que su retraso, cuatro años, se debió entre otras cosas, al esfuerzo de la Confederación Española de Fundaciones por modificar algunos de estos aspectos.

2. Obligaciones contables

Respecto de las distintas obligaciones contables el art. 25 LF estatal de 2002 (LA LEY 1789/2002) impone a las fundaciones la obligación de llevar «necesariamente» un Libro Diario, Libro de Inventarios y Cuentas Anuales. La Ley de 1994 (LA LEY 4107/1994), por su parte, imponía al patronato la obligación de confeccionar anualmente inventario, balance de la situación y cuenta de resultados (40) , debiendo constar en ellos «*de modo cierto*», señalaba el precepto, la situación económica, financiera y patrimonial de la fundación (41) . La nueva Ley es más precisa en esta materia, pues de un lado nos señala los elementos que componen las cuentas anuales, y de otro, matiza como todos ellos, balance, cuenta de resultados y memoria (42) forman una «unidad» como expresamente señala el art. 25.2.párrafo segundo (LA LEY 1789/2002). Estas cuentas han de poner de manifiesto la «imagen fiel» del patrimonio fundacional así como de la situación financiera y de resultados de la fundación. De este modo el legislador traslada una vez más términos que el Código de Comercio (LA LEY 1/1885) utiliza para referirse a las cuentas anuales (art. 34.2 Ccom. (LA LEY 1/1885)) al campo fundacional.

Así, la obligación de rendir cuentas anualmente viene impuesta desde el estado a las fundaciones, como bien ha señalado algún autor (43) , «como un régimen de garantía por el especial estatus del que gozan estas entidades en aras del cumplimiento de fines de interés general». Pero no sólo la impone la normativa común, sino que las distintas normas autonómicas también la prevén expresamente simultáneamente con el control de los presupuestos y las reglas sobre inversión de rendimientos (44) . En este sentido, hay que recordar que son los registros de las fundaciones los que establecen la infraestructura necesaria para que ese control sea realmente eficaz (45) . Además de ello, se exige que dichas cuentas no sólo se aprueben por el patronato de la fundación, sino que se presenten al protectorado acompañadas del informe de auditoría, pues conforme establece el art. 34 LF estatal de 2002 (LA LEY 1789/2002), éste debe asegurar la legalidad del funcionamiento de la fundación (46) . Este órgano es ejercido por la Administración General del Estado (47) y tiene entre sus diversas funciones (48) tanto la de «*velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales de acuerdo con la voluntad del fundador*» como la de «*verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a los fines fundacionales*» [art. 35.e) (LA LEY 1789/2002) y f) LF estatal 2002 (LA LEY 1789/2002)]. Y obviamente, para poder cumplir dichas encomiendas precisa de una completa rendición de cuentas que le permita determinar si la gestión llevada a cabo ha sido o no diligente, y si se ha dirigido al recto cumplimiento del fin fundacional. A este respecto, el Tribunal Constitucional ha declarado en distintas sentencias (49) que la función del protectorado es una acción administrativa que pretende asegurar el cumplimiento de los fines de la fundación y la voluntad del fundador, así como la recta administración de los bienes que la forman (50) . A lo que agrega, incluso, que una actividad de este órgano excesivamente intervencionista y reductora de la actividad fundacional no resultaría ilícita.

Por otro lado, hay que resaltar el matiz que introduce el legislador de 2002 en este tema. Recordemos que la Ley de 1994 (LA LEY 4107/1994) al referirse a las obligaciones del patronato señalaba el inventario, balance de situación y cuenta de resultados, sin mencionar expresamente las cuentas anuales ni su rendición, cuando sin embargo, sí se refería a ella en el art. 42 apartado d) (LA LEY 4107/1994), cuando señalaba los requisitos necesarios que deben cumplir las fundaciones para disfrutar del régimen fiscal que la norma previa. Pese a ello, parecía que el legislador pretendía también mencionar en el art. 23 (LA LEY 4107/1994) la obligación de rendir cuentas tal y como nosotros la concebimos, si bien a la rendición de cuentas anual, de forma que el art. 42.d) (LA LEY 4107/1994) es tan solo una remisión a dicha obligación, que debe ser cumplida como requisito para gozar de determinados incentivos fiscales. Esta idea se refuerza si observamos el capítulo V del título I de la LF estatal de 1994 (LA LEY 4107/1994) en el que se establecían criterios para determinar qué partidas se debían incluir o deducir en tal rendición de cuentas (51) .

El legislador de 2002 corrige esta deficiencia e introduce las cuentas anuales entre las obligaciones que debe cumplir el patronato, es más, como señalábamos anteriormente, especifica cuál es el contenido de dichas cuentas.

En cuanto a la aprobación de las cuentas anuales que debe llevar a cabo el Patronato hay que señalar que ésta es una facultad que no puede ser delegada. En este sentido, no puede por menos que llamarnos la atención el hecho de que siendo el presidente del patronato quien formula las mismas, sea el mismo órgano del que es miembro integrante el que las deba aprobar. Ello sólo parece lógico cuando éstas las lleva a cabo una persona ajena a la que se le haya encomendado dicha función, bien de acuerdo a los estatutos, bien por acuerdo adoptado por los órganos de gobierno de la fundación (art. 25.2 LF estatal de 2002 (LA LEY 1789/2002)). Por otro lado, la atribución al patronato de dicha función no parece muy acorde con el teórico control externo que tiene asignado el protectorado, órgano que no sólo debe velar por el correcto y legal funcionamiento de la fundación (art. 34.1 LF estatal 2002 (LA LEY 1789/2002)), sino a estos efectos, de verificación de cuál ha sido el destino de los recursos económicos de la misma [art. 35.1 f) LF estatal de 2002 (LA LEY 1789/2002)]. Esta última función, entendemos que sólo puede verse cumplida si es a este órgano al que se rinden las cuentas anuales para su correspondiente aprobación. Ante ello y siendo las cuentas anuales aprobadas por el propio patronato, existe obligación de someter éstas a auditoría externa cuando concurren a la fecha de cierre de ejercicio, durante dos años consecutivos al menos dos de las siguientes circunstancias: que el total del patrimonio de la fundación sea superior a 2.400.000 euros; que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad más, en su caso, el de la cifra de los negocios de su actividad mercantil sea superior a 2.400.000 euros, o que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a cincuenta (art. 25.5 LF estatal 2002 (LA LEY 1789/2002)).

3. Aprobación de las cuentas y auditoría externa

A estos efectos hay que tratar dos cuestiones, de un lado la distinción entre aprobación y verificación de las cuentas anuales y de otro, la auditoría externa. Respecto a la primera, como ya hemos señalado, la aprobación corresponde al propio patronato, debiendo el protectorado verificar que no aprobar las mismas. Decimos verificación, lo que implica comprobación de la veracidad de la documentación presentada con esas cuentas, pero que no permite emitir ningún tipo de juicio de valor ni rechazar las mismas si en ellas no hay contradicciones. De este modo, el protectorado una vez las reciba dentro de los diez días siguientes a su correspondiente aprobación por el patronato, las examinará, comprobando su adecuación formal a la normativa vigente, procediendo entonces a su depósito en el registro de fundaciones (art. 25.7 LF estatal 2002 (LA LEY 1789/2002)).

Respecto a la auditoría externa, ésta consiste conforme al RD 1636/1990, de 20 de diciembre, que desarrolla reglamentariamente la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (LA LEY 3426/1990), en «*la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efecto frente a terceros*». En ese informe se hará referencia a si existe o no concordancia entre la información contable del informe de gestión y la contenida en las cuentas anuales (52) . Dicha auditoría de acuerdo con el art. 25.5 último párrafo LF estatal de 2002 (LA LEY 1789/2002) se contratará y realizará conforme a la Ley 19/1988 (LA LEY 1399/1988) ya mencionada, teniendo los auditores un plazo mínimo de un mes, a partir del momento en el que les fueran entregadas las cuentas anuales, para realizar el correspondiente informe de auditoría.

Por cuanto a la formulación de las cuentas, la ley prevé un modelo abreviado cuando se cumplan los mismos requisitos previstos para las sociedades mercantiles (art. 25.3 LF estatal de 2002 (LA LEY 1789/2002)), y otro general al que ya nos hemos referido y que consta de balance, cuenta de resultados y la memoria de la fundación. Hay que decir, que el modelo abreviado es tan sólo una

posibilidad que el legislador ofrece a las fundaciones que cumplan dichos requisitos, pero en ningún caso las obliga a formular sus cuentas por esta vía. La letra del precepto señala que «*podrán formular sus cuentas anuales (...)*», lo cual les otorga autonomía a la hora de llevarlas a cabo (53) .

Por otra parte, además de esta obligación periódica, la Ley de Fundaciones 30/1994 (LA LEY 4107/1994) exigía que anualmente también se llevara a cabo una «*memoria expresiva de las actividades fundacionales y de la gestión económica*», que debía incluir tanto el cuadro de financiación como el grado de cumplimiento de los fines fundacionales (art. 23.1 (LA LEY 4107/1994)) (54) . Esta memoria venía a ser una especie de informe que completaba la rendición de cuentas llevada a cabo, pues en ella se especificaban las posibles variaciones patrimoniales y los cambios que se habían producido en los órganos de gobierno, dirección y representación (55) . Hoy, el nuevo texto legal de 2002, se refiere a ella como un elemento más de las propias cuentas anuales cumpliendo con la misma finalidad que antaño (56) .

4. Rendición de cuentas final por extinción de la fundación

Igualmente, podemos hablar de la existencia de una obligación de rendir cuentas general una vez se extingue la fundación ya sea por acuerdo de extinción o por resolución judicial (57) . Es cierto que ni la Ley de fundaciones de 1994 ni la de 2002 alude expresamente a esta obligación, pero ella puede desprenderse de la letra del art. 18.1 del Reglamento de Fundaciones de 23 de febrero de 1996 (LA LEY 1019/1996), que obliga al Patronato a remitir al Protectorado junto con la certificación del acuerdo de extinción, la memoria justificativa de la concurrencia de la causa que provocó la extinción (58) , acuerdo de propuesta de designación de liquidadores, proyecto de actuación y distribución de bienes y derechos resultantes de la liquidación, balance de la entidad a fecha de la adopción del acuerdo. Pues bien, este balance, creemos ha de ser entendido a modo de rendición de cuentas final, si bien, es obvio que la mercantilización de las fundaciones tras la reforma ha incidido en la terminología de las obligaciones que en ella surgen.

Así, entendemos que si bien la obligación de rendir cuentas final de la gestión llevada a cabo en sede de fundaciones la ha de llevar a cabo el patronato, en tanto que es el órgano de gobierno y representación de la fundación, el sujeto pasivo al que se deben presentar las cuentas para que las apruebe no está del todo claro. Por qué decimos esto. Sabemos que extinguida la fundación se procede a la apertura del procedimiento de liquidación, salvo en el caso de fusión. Esta liquidación se realizará por el patronato de la fundación si bien el control de la misma corresponde al protectorado (art. 33 LF estatal 2002 (LA LEY 1789/2002)). Por ello, entendemos que cuando la extinción de la fundación se produzca por acuerdo de extinción del patronato se deberán rendir cuentas al protectorado que deberá aprobarlas como máximo órgano de control, pues no olvidemos que además la extinción requerirá que el acuerdo del patronato sea ratificado por el protectorado. Sin embargo, cuando la extinción se produzca por la concurrencia de cualquier otra causa establecida en las leyes [art. 31.f) LF estatal de 2002 (LA LEY 1789/2002)], o el protectorado no ratificara el acuerdo de extinción de la fundación (art. 30.2 LF estatal (LA LEY 1789/2002)), éste precisará de resolución judicial motivada. Y en estos casos, creemos que debe ser la autoridad judicial la que apruebe o no las cuentas finales para de este modo se puedan depurar posibles responsabilidades de los gestores.

5. Rendición de cuentas final en otros supuestos

Además de este supuesto general de rendición de cuentas por extinción de la fundación, habría que determinar si surge también esta obligación en caso de delegación de las facultades gestoras del patronato a uno o varios de sus miembros, o en los supuestos de cese, sustitución o suspensión de algún patrono en su cargo.

Respecto de la delegación de tales facultades que prevé el art. 16 LF de 2002 (LA LEY 1789/2002) (59) estatal, recordemos que, de un lado, dicha delegación sólo puede recaer en uno o varios miembros del Patronato, es decir, no cabe delegación de la gestión a un tercero; y de otro, que la

gestión delegada no se puede referir a aquellos actos que requieran de la autorización del protectorado, pues para ellos se exige la actuación del protectorado como órgano (art. 21 LF estatal de 2002 (LA LEY 1789/2002)). Respetando esto, encontramos un/os patrono/s que son administrador/es ordinario/s del patrimonio fundacional y que, como todo administrador de bienes ajenos ha de rendir cuentas de sus operaciones una vez concluya su gestión, en este caso, por delegación (60) . Sin embargo, la responsabilidad que pudiera resultar de dicha actuación va a recaer en último término sobre el patronato como órgano colegiado (61) , que mediante acuerdo (62) delegó tales funciones, al margen de que los patronos puedan ser responsables frente a la fundación de los daños y perjuicios que hubieren ocasionado, siempre y cuando su actuación fuera contraria a la ley, a los estatutos o fuera negligente (art. 17.2 LF estatal de 2002 (LA LEY 1789/2002)). En este sentido, hay que resaltar que se exonera de responsabilidad a quienes se opusieron expresamente al acuerdo determinante de dicha responsabilidad o no participaron en su adopción (art. 17.2 *in fine* LF estatal de 2002 (LA LEY 1789/2002)). Así, el patronato es responsable tanto de la situación patrimonial de la fundación como de su reflejo contable (63) . En el caso de que un patrono cesara en su cargo por cualquiera de las causas que prevé el párrafo segundo del art. 18 LF estatal (LA LEY 1789/2002), fuera sustituido o suspendido de su cargo, la ley no ha previsto que deba rendir cuentas. La razón de ello es que éste, salvo delegación o apoderamiento, no actúa como sujeto individual, y por tanto, no gestiona ni administra nada, sino que ejerce personalmente (64) sus funciones como un miembro más de ese órgano colegio que es el patronato, verdadero administrador y representante de la fundación.

6. Contenido de la rendición de cuentas

Respecto al contenido de la rendición de cuentas habría que señalar como en ella hay que incluir todo gasto realizado por los patronos en el desempeño de su función, siempre y cuando éste estuviera debidamente justificado y el fundador no hubiere dispuesto lo contrario (art. 15.4 LF estatal de 2002 (LA LEY 1789/2002)). Por otro lado, no cabe incluir como gasto ningún tipo de retribución a favor de los patronos, pues su cargo se ejerce, en todo caso, como señala el mismo precepto (65) , gratuitamente, de forma que si el fundador hubiere previsto una remuneración por el cargo ésta sería nula, salvo que la retribución fuera por un concepto distinto. Esto es, que preste a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que le corresponden como miembro del patronato, ello previa autorización del protectorado.

Se incluirán también como gasto de administración, además de los ya señalados anteriormente, los directamente ocasionados por la administración de los derechos y bienes que integran el patrimonio de la fundación (art. 27.2 LF estatal de 2002 (LA LEY 1789/2002)). Del mismo modo, constarán como ingresos los incrementos patrimoniales derivados de herencias y donaciones (arts. 22 LF estatal 2002 (LA LEY 1789/2002)). Hay que tener en cuenta que el inventario ha de entenderse como uno de los documentos que forman las cuentas que se han de rendir, pues es el punto de referencia desde el punto de vista contable (66) . Con relación a requisitos formales, temporales, etc., de la obligación de rendir cuentas en sede fundacional, nada impide que el fundador establezca cualesquiera otros que no sean contrarios a las leyes, a la moral o a las buenas costumbres. Incluso, puede, si así lo estima oportuno, imponer una periodicidad distinta al cumplimiento de la obligación, lo que no implicará en ningún caso, que ésta sustituya a la impuesta por la ley.

7. Validez de la cláusula de exoneración de la obligación

Cabe preguntarse si es posible que el fundador exonere válidamente de la obligación de rendir cuentas al patronato. A nuestro juicio no puede aceptarse tras la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994) y la actual Ley 50/2002 (LA LEY 1789/2002), una cláusula de este tipo ya que iría contra el contenido más esencial de las fundaciones y el interés general en juego. Es más, si el fundamento de la obligación de rendir cuentas es la gestión de bienes o derechos ajenos, no vemos como puede

exonerarse a una organización que administra un patrimonio que tiene afectado para la realización de un fin de interés general, del cumplimiento del único medio posible para verificar que su actuación ha sido conforme a derecho. Ello no significa, sin embargo, que apoyemos la idea de que una cláusula de exoneración es inconstitucional como algún autor ha señalado (67) , sino que ésta se entenderá como no puesta al ir contra los principios que informan cualquier administración de bienes ajenos. En la legislación anterior a 1994 sí era contemplada esta posibilidad como pone de relieve la Instrucción de 1899, en sus arts. 5 y 6, aunque dicha dispensa a los patronos o administradores de la fundación debía ser expresa como señalaba el Tribunal Supremo en sentencia de 10 de octubre de 1911, si bien, también se indicaba como ello no exoneraba de la obligación de justificar el cumplimiento de las cargas de la fundación (68) , y, sinceramente, no vemos cómo podía cumplirse esta obligación sin realizar una rendición de cuentas en sentido estricto.

A partir de la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994), todas las fundaciones sin excepción se encuentran obligadas a rendir cuentas por su gestión al titular del patrimonio, que en este caso, al tratarse de una propiedad colectiva puesta a disposición de intereses generales, se rendirán al estado que se erige en garante de su cumplimiento.

Por otro lado, quisiéramos reseñar que el control de las cuentas por parte del protectorado no puede ser entendido como una verdadera aprobación de cuentas en sentido estricto, pues su función realmente es la de verificar que los recursos económicos se destinan efectivamente a los fines fundacionales y por tanto, su adecuación formal y material a la norma (69) . De este modo, es un control de legalidad que no afecta a los criterios de gestión, salvo claro está, que se produjera una irregularidad en esta que pudiera poner en peligro la subsistencia de la propia fundación o supusiera una desviación grave entre los fines fundacionales y la actividad desarrollada, en cuyo caso, tiene concedidas facultades de intervención temporal tras un requerimiento al patronato para que adopte las medidas necesarias para su corrección y una resolución judicial que así lo decrete (70) .

III. OBLIGACIÓN DE DAR CUENTAS

Finalmente, indicar que la Ley de fundaciones de 2002 (LA LEY 1789/2002) prevé, al igual que hacía su antecesora, la obligación de dar cuentas a modo de informe al protectorado. A esta obligación se refiere en primer lugar el art. 21.3 (LA LEY 1789/2002) como obligación de cumplimiento inmediato a todo acto de disposición de bienes y derechos fundacionales de los que no precisan de la autorización que exige el párrafo primero del mismo precepto. Aquí, la obligación tan sólo es la puesta en conocimiento del propio acto de disposición, pero en ningún caso precisa algún tipo de aprobación. En segundo lugar, el art. 24.2 (LA LEY 1789/2002) impone la obligación de dar cuenta al protectorado de las participaciones mayoritarias que se tengan en sociedades mercantiles. En este aspecto, el Reglamento de fundaciones estatal establece en su art. 8.2 (LA LEY 1019/1996) que se dará cuenta inmediatamente al protectorado del mismo tipo de actos de disposición, pero ahora cuando éstos recaigan sobre *«valores mobiliarios que representen participaciones significativas en el capital de entidades mercantiles o industriales o de tenencia de bienes inmuebles, respecto de los que no sea precisa la autorización previa (...)»*. Incluso encontramos la obligación del patronato de informar trimestralmente al protectorado sobre los negocios jurídicos efectuados si éste le hubiera otorgado autorización anual para enajenar en cualquier momento los bienes inmuebles que se hayan relacionado en la solicitud o aquellos otros que vinieran a sustituirlos (art. 4.7 RF estatal (LA LEY 1019/1996)).

- (1) *Cabra De Luna, M. A., El tercer sector y las fundaciones de España. Hacia el nuevo milenio. Enfoque económico, sociológico y jurídico.* Escuela libre editorial, Madrid, 1998, pone de relieve los aspectos más sobresalientes de la Ley de 1994 que precisaban de reforma.
- (2) Recordemos que la normativa anterior a 1994 otorgaba una amplia libertad en lo referente a las reglas de administración,

registros, libros contables, etc. Es más, se limitaba a señalar la obligación de formar anualmente un presupuesto de gastos e ingresos y presentar una relación de bienes, así como realizar una liquidación del presupuesto presentando todo ello al Protectorado. Sobre ello puede verse *Figuroa Dorrego, R.*, «Régimen económico de las fundaciones: presupuestos, cuentas anuales y auditoría», en *Manual de Fundaciones*, coordinado por *Ruiz Ojeda, A.*, Civitas, Madrid, 1999, pág. 113.

Para tener una visión global de la normativa anterior pueden verse entre otros, *Maluquer De Motes, La fundación como persona jurídica en la codificación civil: de vinculación a persona (Estudio de un proceso)*, Universidad de Barcelona, Barcelona, 1988 (2.ª reimpresión); *De Castro, La persona jurídica*, Civitas, Madrid, 1981, págs. 95 y ss., y 291 y ss.; *Tomas y Valiente, F.*, «Estudio previo», AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones e Incentivos Fiscales*, 1995, Marcial Pons, Madrid, págs. XI-XLVIII.; *Nart, I.*, «La fundación», *RDP*, 1951, págs. 488 y ss.; *De Lorenzo García, R.*, *El nuevo derecho de fundaciones*, Fundación ONCE, Marcial Pons, Madrid, 1991, págs. 17 a 119.

- (3) Idea que ya propuso *López Jacoiste*, en «La fundación y su estructura a la luz de sus nuevas funciones», *RDP*, 1965, pág. 605. También, *Valero Agundez, V.*, *La fundación como forma de empresa*, Universidad de Valladolid, 1969, págs. 114 y ss., y 259 y ss.; *Carrancho Herrero, M. T.*, «El problema del ejercicio de actividades económicas por las fundaciones», *RDP*, 1991, págs. 94 y ss. *Cabra De Luna, M. A.*, «Las entidades no lucrativas de carácter social y humanitario», fundación ONCE, *La Ley*, Madrid, 1991, págs. 122 y ss.

En contra de esta idea parece pronunciarse *Lacruz Berdejo, J. L.*, «Aportación para una futura ley de fundaciones», en *Hacia un nuevo estatuto de las fundaciones en España*, Centro de Fundaciones, Madrid, 1979, pág. 136.

- (4) Ello porque como bien señala *Barato Risoto, L.*, en «Las cuentas anuales. la rendición de cuentas», en la obra dirigida por *Olmos Vicente, I.*, *Las Fundaciones. Su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable*, Fundación Futuro, Madrid, pág. 233, la nueva normativa reconoce tanto la Fundación-Empresa como la Fundación con empresas. En el mismo sentido, *Linares Andrés, L.*, «La actividad económica de las fundaciones», *RCDI*, 1997, pág. 1625. *Serrano Chamorro, M.ª E.*, *Las fundaciones: dotación y patrimonio*, Civitas, Madrid, 2000, págs. 231 y ss., y 243 y ss.

- (5) Cfr., arts. 12.7 y 8 del RD 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba Reglamento de Fundaciones de competencia estatal.

- (6) *Cabra De Luna, M. A.*, *El tercer sector y (...)*, *cit.*, pág. 571, especifica cuáles son las materias que forman ese estatuto del comerciante. Se refiere a que son «de las llamadas "tres erres": registro, responsabilidad, representación, más contabilidad y quiebra».

- (7) Entre otros, *Linares Andrés, L.*, *Las fundaciones. Patrimonio, funcionamiento y actividades*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, págs. 37 a 39; *Garrido Falla, F.*, «Comentarios al art. 34 de la Constitución», en *Comentarios a la Constitución*. Civitas, 1980, Madrid, págs. 706 y ss.; *Merino Merchan, J. F.*, «Comentarios al art. 34 de la CE», edit. Revista de Derecho Privado, Edersa, 1983, págs. 435 y ss.; *Pinar Mañas, J. L.*, «Las fundaciones y la Constitución española», en *Estudios sobre la Constitución española*, en Homenaje al profesor *Eduardo García de Enterría*, Civitas, 1991, pág. 1301. *Caffarena Laporta, J.*, «Comentario al art. 35 CC», en Comentario del Código Civil, tomo I, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, págs. 238 y 239. *Rubio Llorente, F.*, «Panel sobre el presente y futuro de las Fundaciones en España», en *Presente y Futuro de las Fundaciones*, Civitas, 1990, págs. 244 y ss.

- (8) Véase el RD. 372/1995, de 10 de marzo (*BOE* n.º 92, de 18 de abril) de traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a las Comunidades Autónomas en materia de fundaciones. Por todos, *De Lorenzo García, R.*, *El nuevo derecho (...)*, *cit.*, págs. 171 y ss.

- (9) Ver la Ley Foral de Navarra, reguladora del Régimen Tributario de las Fundaciones y de las actividades del Patrocinio, de 2 de julio de 1996. Ley 5/2001, de 2 de mayo, de Fundaciones privadas de Cataluña. Decreto de 29 de enero de 1987 sobre Protectorado de Fundaciones de Cataluña. Ley 2/1998, de 6 de abril, de Fundaciones de Canarias. Ley 7/1983, de 22 de junio, de régimen de la Fundación de interés gallego. Decreto 248/1992, de 18 de junio, sobre Protectorado de Fundaciones de Galicia. Leyes 42 a 47 de la Ley 1/1993, de 1 de marzo, por el que se aprueba la Compilación de Derecho Civil Foral de Navarra. Ley 12/1994, de 17 de junio, de Fundaciones del País Vasco. Decreto de 18 de octubre de 1994 sobre Protectorado y Registro de Fundaciones del País Vasco. Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana. Decreto de 18 de abril de 1995 sobre creación del Registro y Protectorado de Fundaciones de Valencia, modificado por Decreto de 5 de marzo de 1996. Decreto de 19 de diciembre de 1995 sobre Registro de Fundaciones de Aragón. Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid. Decreto de 29 de febrero de 1996 sobre Registro de Fundaciones de Madrid.

Decreto de 9 de mayo de 1996 sobre Registro de Fundaciones de Castilla y León. Decreto de 23 de mayo sobre Registro de Fundaciones de Asturias.

Véase *Caffarena Laporta, J.*, «Competencia de las Comunidades Autónomas en materia de fundaciones», en *Competencia en materia civil de las Comunidades Autónomas. Ponencias y comunicaciones a las jornadas de Granada*, 1988, Tecnos, págs. 25 y ss.

- (10) En contra de esta opinión puede verse, *García-Andrade, J.*, «Consideraciones administrativas sobre las nuevas normas contables y presupuestarias. El Real Decreto 776/1998 y la Ley General Presupuestaria», en *Olmos Vicente, I.*, y *Ortega Carballo, E.*, *Contabilidad de Fundaciones y Asociaciones*, Dykinson, Madrid, 1999, pág. 31.
- (11) «El protectorado de fundaciones: situación actual y propuestas de reforma», en *Manual de Fundaciones, cit.*, pág. 85.
- (12) *De Castro, F.*, *La persona jurídica, cit.*, pág. 293.
- (13) Sobre el inicio de la idea de persona jurídica como ficción, véase *Maluquer De Motes, C. J.*, *Las fundaciones (...), cit.*, págs. 197 y ss. *Enneccerus-Kipp-Wolff.*, *Tratado de Derecho civil*, tomo I, vol. 1.º, págs. 505 y ss. *Cossio, A.* De, «Hacia un nuevo concepto de persona jurídica», *ADC*, 1954, págs. 623 y ss. *Panizo Orallo, S.*, *Persona jurídica y ficción*, ediciones Universidad de Navarra, Pamplona, 1975, págs. 151 y ss. *De Castro, F.*, «Formación y deformación del concepto de persona jurídica», en *Centenario de la Ley del Notariado*, tomo III-1, Madrid, 1964, págs. 7 y ss.
- (14) Por su parte el art. 35 del Código civil señala expresamente «*interés público*», que no «*general*» al referirse a las distintas clases de personas jurídicas. Sobre esta diferencia véanse, *Maluquer De Motes, C. J.*, «Notas en torno a las Fundaciones y los Establecimientos en el Código civil», *RDP*, 1979, págs. 458 y ss.; *Badenes Gasset, R.*, «Regulación legal de las fundaciones: algunas consideraciones críticas del derecho español», *RDP* 1979, pág. 126, se detiene en el estudio gramatical de «*general*» y «*público*» con relación al interés que persiguen las fundaciones. En este sentido *Lacruz Berdejo*, «Las fundaciones en la Constitución española de 1978», *ADC*, 1983, pág. 1455, estima que la inclusión durante la tramitación parlamentaria del «*interés general*» como requisito para las fundaciones se debe a la influencia de la obra de *De Castro*. Añade, además, que esta idea no es, por tanto, un *quid novum* añadido por la Constitución, sino que, como bien ha puesto de relieve la doctrina, el «*interés general*» es un elemento esencial en toda fundación. También puede verse *García De Enterría, E.*, «Constitución, Fundaciones y Sociedad civil», en *Las Fundaciones y la Sociedad civil, De Lorenzo/Cabra De Luna*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 23. *De Prada Gonzalez, J. M.ª*, *Observaciones en torno a una futura Ley de fundaciones*, Conferencia pronunciada en la Academia Sevillana del Notariado el 18 de febrero de 1988, Edersa, 1989, págs. 79 a 84, y «Una futura Ley de Fundaciones», *AC*, 1989, n.º 33, págs. 2618 y ss. *Cabra De Luna, M. A.*, *El tercer sector y (...), cit.*, pág. 247 señala que «ha sido la Constitución la que ha venido a dar una mayor relevancia y profundidad al concepto de interés público convirtiéndolo en "general"».
- (15) Patrimonio que como muy bien señala *Rodríguez-Arana Muñoz, J.*, «Las fundaciones y el mecenazgo: presente y futuro en una sociedad vertebrada», en *Manual (...), cit.*, pág. 20, deja en cierto modo de ser propiedad privada «para convertirse fundamentalmente en garantía del fin de interés general, (...) y el patrimonio, al constituir la fundación, acoge voluntariamente, como digo, una hipoteca social, refrendada en escritura pública (...). Por otro lado, pone de manifiesto *Figuroa Dorrego, R.*, «Régimen económico de las fundaciones: presupuestos, cuentas anuales y auditoría», en *Manual (...), cit.*, pág. 109, que el elemento patrimonial es el que singulariza a la fundación de otras figuras jurídicas. Véase también *Salleles Climent, J. R./Verdera Server, R.*, «El Patronato de la Fundación», *Revista de Derecho de Sociedades*. Colección de Monografías, n.º 9, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 24. *Raposo Arceo, J. J.*, «La constitución de Fundaciones en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre: análisis del capítulo II, del Título I (arts. 6-11)», en *Manual de Fundaciones, cit.*, págs. 27 y 28. *Valero Agundez, V.*, *La fundación (...), cit.*, págs. 91 y 92.
- (16) *Durán Rivacoba, R.*, *El negocio jurídico fundacional*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 73. Sobre el concepto de la diligencia del buen padre de familia, véase, por todos, *Beltrán De Heredia De Onís, P.*, «El buen padre de familia», en el *Libro Homenaje al Profesor José Beltrán de Heredia y Castaño*, ediciones Universidad de Salamanca, 1984, págs. 69 y ss. Por otro lado, no faltan quienes estiman que hay que relacionar esta diligencia con la que se exige a todo mandatario (art. 1726 CC), así, *De Prada González, J. M.ª*, «En torno a la Ley 30/1994 de Fundaciones e Incentivos Fiscales», en AA.VV., *Conferencia pronunciada en el Encuentro de Toledo, publicado por el Centro de Fundaciones*, Madrid, 1995, pág. 29.
- (17) De acuerdo con la Ley 26/2003, de 17 de julio.

- (18)** *Campo Arbulo, J. A.* del, «*Ley de Fundaciones. Comentario a la Ley 30/1994 de Fundaciones y de Incentivos fiscales a la Participación privada en actividades de interés general (Parte Sustantiva)*», Centro de Fundaciones/Fundación Mapfre, Madrid, 1996, págs. 169 y ss., admite la posibilidad de que existan otros órganos distintos del Patronato, aunque éste constituya el órgano necesario, y los otros fueran, a su juicio, de carácter secundario.
- (19)** *Salles/Verdera*, «El Patronato (...)», *cit.*, pág. 61, señalan que una vez cumplida la exigencia mínima del anterior art. 13.1.I LF de 1994, hoy art. 15 de la Ley de 2002, el número de miembros no ha de ser necesariamente impar, si bien reconoce que de este modo el funcionamiento del órgano es más ágil. De todas formas, añaden como el silencio de la Ley de Fundaciones y la licitud de la cláusula estatutaria por la que se otorga al Presidente del Patronato el voto de calidad, permiten la composición par del Patronato.
- (20)** STS de 30 de diciembre de 1975 (RA 4844).
- (21)** *Badenes Gasset, R.*, *Las fundaciones en Derecho Privado*, tomo I, Bosch, Barcelona, 1986, pág. 8, nos recuerda que la persona que ha determinado el fin que persigue la fundación no puede, «por la duración limitada de la vida humana, atender perpetuamente a su realización», y por ello, «quiere y ordena que otros continúen su obra cumpliendo aquel fin».
- (22)** Véase *Gierke, La función social del Derecho Privado; naturaleza de las asociaciones humanas*, Madrid, 1904. Pone de relieve *Hattenhauer, H.*, *Conceptos fundamentales de Derecho Civil*, Ariel, Barcelona, 1987, pág. 38, que aún se sigue discutiendo sobre si la persona jurídica «es una ficción o más bien una unidad asociativa real, una persona en el pleno sentido de la palabra, a la que son aplicables todas las afirmaciones hechas sobre la persona natural». Igualmente, *De Castro y Bravo, F.*, *La persona jurídica*, Civitas, Madrid, 1991, 2.ª edición, págs. 293 y ss. *Nart, I.*, «La fundación», *cit.*, págs. 492 y ss.; *Caro, M.*, «Concepto de la persona jurídica en el Derecho civil alemán, según Sohm», *RDP*, 1914, págs. 169 a 171.
- (23)** *Real Pérez, A.*, *La voluntad del fundador en el derecho de fundaciones*, en *Manual*, *cit.*, pág. 69.
- (24)** RA 669.
- (25)** El art. 11.2 LF estatal de 2002, señala a este respecto que «*toda disposición de los estatutos de la fundación o manifestación de la voluntad del fundador que sea contraria a la Ley se tendrá por no puesta, salvo que afecte a la validez constitutiva de aquélla. En este último caso no procederá la inscripción de la fundación en el registro de fundaciones*». Sobre la preeminencia de la voluntad del fundador y sus límites, ver por todos *Serrano Chamorro, M.ª. E.*, *Las fundaciones (...)*, *cit.*, págs. 258 y ss. Recuérdese que la Instrucción aprobada por RD de 14 de marzo de 1899, en su art. 5 respetaba por completo la voluntad del fundador señalando que ésta era la única ley de las fundaciones y permitiendo, incluso, revelar de la obligación de presentar las cuentas. Esta tendencia se quebrará con el Reglamento de 1972, que impuso controles administrativos y la intervención del protectorado por encima de la voluntad del fundador.
- (26)** Entre otras, en sentencia de 22 de marzo de 1988 (RTC 49/1998).
- (27)** *Vid., Duran Rivacoba, El negocio jurídico (...)*, *cit.*, págs. 43 y ss.
- (28)** *Salles/Verdera, El Patronato (...)*, *cit.*, pág. 66.
- (29)** Rendición de cuentas que aparece por primera vez en la orden de 1986, que adapta las fundaciones al Plan General de Contabilidad de 1973, aunque hay que señalar que su aplicación no era obligatoria, pues podía dejarse el cumplimiento de los fines fundacionales a la fe y conciencia de los patronos, de forma que éstos sólo debían declarar solemnemente dicho cumplimiento, acreditando, --si bien no dice cómo--, que es ajustado a la moral y a las leyes.
- (30)** Si bien téngase en cuenta que con arreglo al art. 27 LF estatal el patronato puede modificar, en determinadas circunstancias, los estatutos de la fundación y de este modo pueden verse afectados también a los primitivos fines fundacionales.

- (31)** Valero Agúndez, *La fundación como Empresa*, Valladolid, 1969, pág. 365.
- (32)** Existiendo ya en el Derecho Justiniano un principio de actuación pública pues se produce una vigilancia del Estado sobre las disposiciones hechas en favor de intereses no particulares, a través del *curator rei publicae*. Ferrara, *Teoría de las Personas Jurídicas*, Reus, Madrid, 1929, pág. 36.
- (33)** Véase sobre ello, Piñar Mañas, J. L., *El protectorado de fundaciones: situación actual y propuestas de reforma*, en *Manual (...)*, cit., págs. 81 y ss. De Lorenzo García/Cabra De Luna, *Las Fundaciones (...)*, cit., págs. 85 y ss.; Cardenas, L., «Las fundaciones familiares de Derecho privado», *RDP*, 1952, pág. 583.
- (34)** Para mayores detalles ver Figueroa Dorrego, R., *Régimen económico (...)*, cit., págs. 110 y ss.
- (35)** Incluso se llega a afirmar por Piñar Mañas, J. L. (35) , «El protectorado de fundaciones: situación actual y propuestas de reforma», en *Manual de Fundaciones*, cit., pág. 82 que «en el núcleo esencial del derecho de fundación institucionalmente garantizado por la Constitución cabe identificar la presencia de la acción pública de Protectorado como elemento no extraño al sistema».
- (36)** Entre otros Cabra De Luna, M. A., *El tercer sector y (...)*, cit., pág. 573, pone de manifiesto no sólo la confusión de la Ley de 1994, sino también la contradicción existente en sus preceptos. Es más, cuando estemos ante fundaciones del sector público hay que tener en cuenta que tanto su contabilidad como la auditoría de sus cuentas se van a regir por las disposiciones que le sean aplicables del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por el Real Decreto legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre (art. 46.3 Ley de Fundaciones de 2002).
- (37)** Sobre la adaptación al Plan General de Contabilidad puede verse Figueroa, *Régimen económico (...)*, cit., págs. 123 y ss.
- (38)** Sobre ello puede verse García-Andrade, J., *Consideraciones administrativas sobre (...)*, cit., págs. 27 y ss.
- (39)** *El tercer sector y (...)*, cit., págs. 562 y ss.
- (40)** Como antecedente de las cuentas anuales, censura de éstas, y otros aspectos, véanse los arts. 99 a 115 de la Instrucción de 14 de marzo de 1899, Decreto de 23 de junio de 1926 y la Circular de la Dirección General de la Administración de 10 de enero de 1919, que establecieron que dicha contabilidad se llevara por «años naturales». Sobre cómo debían llevarse a cabo las cuentas anuales para adaptarse al Plan General de Contabilidad por Orden de 1986, puede verse la obra de Barreno Vara, G., *La rendición de cuentas de las Fundaciones Benefico-asistenciales. Nueva normativa económica-social*, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1987, págs. 101 y ss., donde, además, encontramos varios modelos. Sin embargo, no hay que perder de vista que el régimen de las cuentas anuales de la Ley 30/1994 trae su causa en el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990.
- (41)** Salelles/ Verdura, *El Patronato (...)*, cit., págs. 95 y 96, ponen de relieve como la regulación de la actividad contable de la fundación se ajustaba al principio de veracidad, si bien lo hacía de una forma más satisfactoria que en el Código de comercio, pues en éste se exige que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. De todas formas, agregan, a esa exigencia de certeza habían de añadirse los principios contables tradicionalmente aceptados, tales como, responsabilidad, claridad en la presentación de las aclaraciones y cuentas, exactitud en las valoraciones o verificación de las cuentas anuales. Ello, sin embargo, como veremos ha sido modificado en el art. 25 de la nueva LF de 2002.
- (42)** Llama la atención el hecho de que la nueva Ley de Fundaciones de 2002 incluso llega a explicarnos qué contiene dicha memoria y cuál es la finalidad de cumple. Véase el párrafo tercero del art. 25.2. LF estatal. Así mismo puede verse las definiciones que hace de todos estos documentos contables Cabra De Luna, M. A., *El tercer sector (...)*, cit., págs. 482 y ss.

- (43) *Cabra De Luna, M. A., El tercer sector y (...), cit.,* pág. 472.
- (44) Cfr., art. 13 LF de Cataluña; art. 21.2 LF de Galicia; art. 26 LF del País Vasco; art. 21 LF de la Comunidad de Madrid y art. 21 LF de Valencia.
- (45) *Duran Rivacoba, R., El negocio jurídico (...), cit.,* págs. 68 y 69.
- (46) Hay quien explica la función de esta figura equiparándola a la que tenía el protutor o el consejo de familia en materia de tutela en la legislación anterior a la reforma de 1983. Por todos, *Linares Andrés, L., Las fundaciones (...), cit.,* pág. 65.
- (47) Hay que tener en cuenta la legislación autonómica en esta materia, así por ejemplo el artículo 11 del D 37/1987 de Cataluña; arts. 10 y ss. del D 404/1994 del País Vasco; arts. 9 y 10 del D 188/1990 de Canarias; arts. 10 y 11 del D 60/1995 de la comunidad Valenciana, que hacen referencia a qué organismo lo ejerce en cada caso.
- (48) Véase la STS de 23 de marzo de 1988 (RA 2421) y el comentario que hace de ella *Maluquer De Motes*, en *CCJC 1988*, págs. 249 y ss.
- (49) STC de 7 de febrero de 1984, 22 de marzo de 1988 ó 29 de octubre de 1990.
- (50) La información contenida en estas cuentas anuales es utilizada por el protectorado «exclusivamente para servir a los fines contables administrativos establecidos por la normativa de aplicación, no atendiendo a los fines de información y publicidad de terceros (...)», *Barato Risoto, L., Las cuentas anuales (...), cit.,* pág. 235.
- (51) Por ejemplo, se debían deducir aquellos gastos ocasionados como consecuencia de la propia administración, siendo éstos los directamente ocasionados a los órganos de gobierno por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación (art. 25.3 LF estatal de 1994, hoy art. 27.2 en el que ya no se menciona a los órganos de gobierno, sino que se refiere a todos los gastos generados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio fundacional, independientemente de que los lleven a cabo o no órganos de gobierno de la fundación). Si bien, de acuerdo con la disposición transitoria tercera de dicha norma, en tanto en cuanto no se determine reglamentariamente la proporción de dichos gastos de administración, éstos no podrán exceder del 10%, salvo que de acuerdo con la reglamentación anterior el protectorado autorizara una proporción superior. El art. 14.5 RF prevé la posibilidad de que el protectorado eleve los gastos de administración al 20%, siempre a previa petición justificada del patronato.
- (52) *Llano Cueto, E., «El control externo. Auditoría de fundaciones» en Las fundaciones (...), cit.,* pág. 277.
- (53) Al mismo tiempo, el art. 25.4 de la Ley de 2002, prevé el desarrollo reglamentario de un modelo de llevanza simplificado de la contabilidad de las fundaciones que cumplan al menos dos de los requisitos que allí se prevén.
- (54) Véase el art. 12.2 RF que señala qué debe contener la parte de la memoria relativa a las actividades fundacionales.
- (55) *Salles/Verdera, El Patronato (...), cit.,* pág. 97, señalan que esta memoria permite conocer «los recursos obtenidos en el ejercicio y sus diferentes orígenes (aceptación de donaciones, subvenciones, obtención de ingresos derivados de actividades mercantiles o industriales)».
- (56) Puede verse el art. 25.2 párrafo segundo y tercero de la LF estatal de 2002.
- (57) Téngase en cuenta que tanto el acuerdo de extinción como la resolución judicial deberán inscribirse en el registro de fundaciones conforme establece el art. 32.4 LF estatal de 2002. Sobre el funcionamiento de este registro Cfr., *Pau Padrón, A., «El Registro de Fundaciones», RCDI, 1997, págs. 12 y ss.; Palma Fernández, J. L., El Registro de Fundaciones: inscripción y dinámica registral, en Manual (...), cit.,* págs. 49 y ss.

- (58)** Recordemos que solo cabe la extinción de una fundación por acuerdo del patronato en los supuestos contemplados en los apartados b, c y e, del art. 31 LF de 2002. Es decir, cuando se hubiere realizado íntegramente el fin fundacional; cuando sea imposible la realización de éste, sin perjuicio de lo dispuesto en los arts. 29 y 30 (modificación y fusión con otras fundaciones), y cuando concurra cualquier otra causa prevista en el acto constitutivo o en los Estatutos (art. 30). Ver *Caffarena Laporta*, «Comentarios a los arts. 6 a 9, 11 y 27 a 31», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Escuela Libre Editorial/Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 264.
- (59)** Al igual que nombrar apoderados generales o especiales, siempre y cuando los estatutos no dispongan lo contrario (art. 16.3 LF estatal de 2002). Téngase en cuenta que los apoderamientos generales se han de inscribir en el Registro de Fundaciones.
- (60)** Recordemos que el patronato puede revocar la delegación en cualquier momento, bien de forma expresa, bien asumiendo de facto las facultades que había delegado.
- (61)** Sobre la responsabilidad de los Patronos, véase *Salleles/Verdera, El Patronato (...), cit.*, págs. 171 y ss.
- (62)** No olvidemos que la suma de los votos de cada uno de los miembros de éste órgano forma la voluntad del Patronato.
- (63)** Afirman *Salleles/Verdera, El Patronato (...), cit.*, pág. 119.
- (64)** Salvo que fuera llamado a ejercer dicha función por razón de los cargos que ocuparen, en cuyo caso podrá actuar en su nombre la persona a quien corresponda su sustitución.
- (65)** La normativa autonómica varía en este aspecto, véase así el art. 14.4 LF Gallega o los arts. 18 y 19 LF del País Vasco.
- (66)** *Barato Risoto*, «Las cuentas anuales (...), cit., pág. 246, señala que el principio de integridad y permanencia del patrimonio y de subrogación real son los que obligan a incluir este documento.
- (67)** Entre otros, *Blanco Ruiz, J. L., La fundación: tipología y normativa*, Cuadernos de Acción Social, 1987, pág. 26. Tampoco nos sirve el argumento de *Prada González, J. M.^a*, «Observaciones en torno (...), cit., págs. 108 y 109, de que una fundación puede cumplir los fines de interés general independientemente de que rinda o no cuentas a la Administración o que la rendición no constituye un requisito de existencia de la fundación, pues de ello nadie duda. Sin embargo, tal razonamiento en nada justifica una posible validez de una cláusula de este tipo.
- (68)** *Nart, I., La fundación, cit.*, pág. 498.
- (69)** Cfr., arts. 23.4 y 32.2 c) LF estatal y 12.3 y 22.5 g) RF estatal.
- (70)** Ver *Salleles/Verdera, El Patronato (...), pág. 98.*