

**PROYECTO DE ORDEN POR EL QUE SE REGULA EL ALCANCE DE LA  
REVISIÓN FORMAL DE LAS CUENTAS ANUALES Y DE LOS PLANES DE  
ACTUACIÓN QUE DEBE REALIZAR EL PROTECTORADO DE  
FUNDACIONES DE COMPETENCIA ESTATAL**

**TRÁMITE DE AUDIENCIA E INFORMACIÓN PÚBLICA**

**PROPUESTAS DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES (AEF)**

**10 de enero de 2022**

---

**1. OBSERVACIONES GENERALES.**

Se valora positivamente, tal y como expresó la AEF en las observaciones realizadas en el trámite de consulta pública previa, que la Orden tenga por objeto regular los requisitos y alcance de la **revisión formal** de las cuentas anuales y de los planes de actuación, así como los supuestos en los que se denegará su depósito en el Registro de Fundaciones por tales cuestiones **formales**.

Como se señaló, el desarrollo de las facultades de revisión material de las cuentas anuales y planes de actuación atribuidas al Protectorado requeriría, a juicio de la AEF, una norma de rango superior, incluida alguna modificación legal, evitando así que una orden ministerial aborde cuestiones interpretativas.

Sin perjuicio de lo anterior y de las cuestiones que se señalan más adelante a propósito del articulado, se realizan tres observaciones esenciales con el objeto de mejorar la sistemática y el orden de la norma.

**a. Elaboración, formulación y presentación de las cuentas anuales.**

Como se señala en la propia exposición de motivos, uno de los aspectos que la Orden trata de regular en línea con la Resolución de 14 de noviembre de 2016, es el procedimiento de presentación telemática de las cuentas anuales a través de la sede electrónica del Ministerio de Cultura y Deporte.

Sin embargo, al hacerlo, contempla la presentación telemática de las cuentas anuales como una especie de procedimiento que abarca desde la “elaboración” de las cuentas – que mezcla con la formulación - el “volcado” o “suministro” de información contable y el acto formal de presentación de las cuentas anuales. Consideramos que esto debe sistematizarse para evitar los problemas actualmente existentes en cuanto al uso de la aplicación de cuentas del protectorado. Se señalan las cuestiones concretas en las observaciones sobre los artículos 2 y 3 de la Orden.

Más aún, la Orden admite la existencia de posibles discrepancias entre las cuentas formuladas conforme a los modelos obligatorios recogidos en el PGC de ESFL aprobadas por el patronato y las cuentas resultantes de los “modelos” de la aplicación del Protectorado. Esto es algo más que una cuestión práctica. En suma, parece que existieran dos formas distintas de elaboración y formulación de cuentas anuales.

La comparabilidad y el tratamiento de las cuentas anuales para su presentación telemática, así como la compatibilidad de formatos, podría realizarse a través de sistemas ya utilizados, por ejemplo, en los registros mercantiles.

#### **b. Procedimiento de depósito de las cuentas anuales.**

Conforme al artículo 4 el procedimiento de depósito de las cuentas anuales se inicia a solicitud de la fundación, indicando la documentación y requisitos conforme a los cuales se deben presentar dicha documentación.

A continuación, el artículo 5 señala que el Protectorado revisará la documentación y que si aprecia “errores o defectos formales” requerirá a la fundación para que lo subsane. En caso de que la fundación no aportara la documentación preceptiva o que no se “hayan subsanado los defectos” – no señala cuáles o de qué tipo – “comunicados por el Protectorado”, se tendrá a la fundación por desistida o se denegará el depósito por concurrir “defectos” – de nuevo no se dice de qué tipo – que así lo impiden.

En este punto se mezclan desde nuestro punto de vista tres cuestiones: i) los defectos de la propia solicitud que, de acuerdo con el artículo 68 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas darían lugar, si la fundación no los subsana, a que se la tenga por desistida; ii) los defectos formales o de legalidad en la presentación de las cuentas – falta de documentos que integran las cuentas anuales, falta de acreditación del acuerdo de aprobación o falta de firmas - que podrán dar lugar al acuerdo de no depósito o, si se subsanan, de depósito; y iii) aquellos otros aspectos que no son estrictamente de legalidad que no deberían impedir el depósito. Por último, la Orden introduce las cuestiones relativas a las recomendaciones que tampoco impedirían el depósito.

Por ello, se propone aclarar la redacción del artículo 5 y sistematizar los requisitos de legalidad formal que darán lugar al depósito o a su denegación recogidos en el artículo 4 y en el artículo 6 de la Orden.

Este último artículo parece reiterar cuestiones que ya se están recogiendo en el artículo 4 y cuya ausencia impediría el depósito – los documentos o las firmas, por ejemplo – lo que puede provocar confusión; y añadiendo otros que, o bien no son esenciales o simplemente no deben impedir el depósito como podría ser la documentación ilegible – algo difícil si se utiliza la aplicación informática o en general cualquier medio informático - o la última referencia generada por la aplicación informática. En ningún caso deberían impedir el depósito cuestiones de fondo y no de forma.

### **c. Naturaleza de las recomendaciones y del acuerdo del protectorado.**

En cuanto a las recomendaciones a que se refiere el artículo 5 en su apartado cuarto, sería necesario en primer lugar establecer si a ese anexo y a la propia resolución se les dará publicidad, de acuerdo con lo previsto en el Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal (Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre). O si, junto con la resolución de depósito, se trata de un acto administrativo que se comunicará a la fundación. Tampoco se regula qué ocurrirá en caso de que la fundación tenga discrepancias en relación con la calificación de algunos aspectos que se realice en la resolución como la reducción grave de los fondos propios, el riesgo patrimonial, o el ámbito de actuación, entre otros aspectos.

En segundo lugar, el artículo 4 hace mención a “recomendaciones”, pero el artículo 6.3, letra i) se refiere al “incumplimiento” de las obligaciones. Si se trata de recomendaciones no puede haber un incumplimiento. La mención a un “incumplimiento” daría una imagen equivocada de la fundación frente a terceros que daría lugar a entender que, bien la gestión, bien la actuación de la fundación, no se ajustan a la legalidad o existe algún tipo de irregularidad o que las cuentas no reflejan la imagen fiel. Por este motivo, en caso de mantenerse deberían comunicarse a la fundación interesada.

En definitiva, parece que lo que se quiere regular es la posibilidad de que se produzca el depósito con una especie de “salvedades”, algo que debería ser propio de una revisión material, pero no formal, y que asemejaría el procedimiento de revisión formal a una especie de auditoría por parte del Protectorado.

## 2. OBSERVACIONES AL TEXTO.

### Exposición de motivos.

En la exposición de motivos se hace una mención genérica a las facultades de revisión formal y material de las cuentas anuales, pero podría incluirse una referencia a los artículos concretos del Reglamento de Fundaciones de competencia estatal (Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre) que se refieren a las facultades de revisión formal y material del Protectorado, es decir el artículo 26.4 (revisión formal del plan de actuación), artículo 28.5 (revisión formal de las cuentas anuales), y artículo 28.6 (revisión material de las cuentas anuales).

Debe señalarse también que se hace referencia a la Resolución de 14 de noviembre de 2016, de la Secretaría General Técnica del entonces Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, pero nada se dice, ni en la exposición de motivos ni en las disposiciones adicionales y finales, sobre cómo queda dicha resolución y si se entiende derogada por la nueva Orden.

Por último, debe indicarse que existe una errata en la mención a la Ley 50/2002, cuyo mes de aprobación es diciembre y no noviembre.

### Artículo 1. Objeto.

Como se ha indicado a propósito de la exposición de motivos, por seguridad jurídica, deberían indicarse los artículos concretos que quiere desarrollar la Orden y que facultan al Ministerio para su aprobación.

En este sentido se hace una mención a los artículos 26 a 34 del RF, mención que consideramos demasiado amplia pues la mayoría de estas disposiciones no se refieren a las facultades del Protectorado en cuanto a la revisión formal, sino

a cuestiones puramente materiales, ni siquiera de “revisión material”, y a cuestiones puramente contables que tienen su propia normativa de aplicación y que no podrían desarrollarse a través de una orden ministerial por no encontrarse el Ministerio habilitado para ello. Nos referimos a cuestiones como las obligaciones de auditoría, el contenido del Plan General de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos, entre otras cuestiones.

El Protectorado al ejercer su revisión y supervisión y las fundaciones al cumplir sus obligaciones de rendición de cuentas deberán ajustarse, en efecto, a lo previsto en estas normas de carácter material, pero lo que justifica la Orden son, a nuestro juicio, los artículos 26.4 y 28.5 del RF dado que lo que se quiere desarrollar es el “alcance de la revisión formal” como facultad atribuida legal y reglamentariamente al Protectorado.

## **Artículo 2. Elaboración de cuentas y planes de actuación.**

El único apartado de este artículo que se refiere a la “elaboración” de las cuentas anuales y planes de actuación es el **apartado primero**. Las cuentas no puedan “elaborarse” más que siguiendo lo dispuesto en el PGC ESFL en cuanto a la llevanza de la contabilidad y siguiendo los modelos de cuentas allí previstos. Se presume por tanto que, al utilizar la aplicación informática, se está aplicando la normativa contable correspondiente.

A partir del apartado segundo lo que se está regulando es la “presentación” de las cuentas anuales, por lo que, por sistemática, debería llevarse al artículo 3 de la Orden.

Asimismo, debe señalarse que el **apartado segundo** establece que las fundaciones “formularán” sus cuentas a través de los formatos establecidos en la aplicación informática. Se está mezclando, como se ha dicho en las observaciones principales, la “formulación” de las cuentas anuales - que se atribuye legalmente al presidente o a la persona que corresponda de acuerdo

con los estatutos de la fundación, o al patronato – con la “presentación” – palabra por la que podría sustituirse. Es decir, se está confundiendo el acto jurídico de “formular” las cuentas anuales, con el acto formal de presentarlas ante la administración.

El **apartado tercero**, referido a los supuestos en los que la fundación se audite y no se correspondan las cuentas anuales auditadas con las generadas por la aplicación, “deberá hacerse constar expresamente dicha circunstancia mediante certificado o declaración firmada por el presidente y secretario, asegurando la “identidad de contenido” con los datos grabados en la aplicación y manifestando que el Patronato de la fundación ha sido informado de esta circunstancia, “debiendo presentarse en este caso ambos documentos debidamente firmados”. Parece que sólo se indica que tiene que haber un “certificado o declaración firmada” de la “identidad de contenido” y de que el patronato ha sido informado de tal circunstancia.

Sin embargo, la “identidad de contenido” es un concepto poco claro que no evita la duplicidad de cuentas anuales. La solución de que las cuentas auditadas fueran las obtenidas mediante un “borrador” de la aplicación informática, no es viable, dado que, como se reconoce expresamente y así se constata por las fundaciones en la práctica, las cuentas que salen de la aplicación presentan ciertas diferencias, de lo que los auditores no se responsabilizan, tampoco si hay que realizar subsanaciones a las cuentas anuales porque así lo exija el Protectorado.

A juicio de la AEF, como se ha señalado anteriormente, no se soluciona un problema que se ha puesto de manifiesto reiteradas veces, añadiendo el problema de responsabilizar al presidente y al secretario al obligarles a certificar la “identidad de contenido”.

### **Artículo 3. Forma de presentación.**

Como se ha señalado los apartados 2 y siguientes del artículo 2 deberían pasar en todo caso a este artículo 3, artículo que debería referirse a la “presentación telemática de las cuentas anuales”.

En todo caso, como hemos señalado, creemos que debe sistematizarse y mejorarse el contenido de los artículos 2 y 3, distinguiendo la “presentación” de las cuentas anuales, y si esta puede realizarse remitiendo a través de la sede electrónica las cuentas anuales y/o además “volcando” o “suministrando” la información a través de la aplicación para su posterior tratamiento, introduciendo ahí cómo se resolverán las discrepancias entre una y otra. Ambas cuestiones se mezclan en varios puntos de la Orden, como también se ha indicado.

### **Artículo 4. Solicitud de depósito.**

El artículo hace referencia a la “solicitud” de depósito, pero, de nuevo, está regulando la “presentación” de las cuentas anuales por la fundación al protectorado. Con la presentación se entiende realizada la solicitud de depósito por parte de la fundación, pero ni la LF ni el RF regulan tal “solicitud”. Es el protectorado el que, una vez comprobada la adecuación formal, “procederá” a depositarlas (art. 28.6 RF).

Se propone incluir en el artículo 4.5 la siguiente redacción:

“4.5. La relación de patronos asistentes a la reunión en la que se aprueben las cuentas anuales de la fundación deberá firmarse preferiblemente por los patronos asistentes a través de los sistemas de firma electrónica previstos en el artículo 10.2 de la Ley 39/2015, **o mediante certificados digitales acordes con la legislación actual**. No obstante, se admitirá la firma manuscrita original de los patronos asistentes, siempre que se firme después la relación por el



secretario con el visto bueno del presidente de la fundación mediante alguno de los sistemas de firma electrónica indicados.”

#### **Artículo 5. Procedimiento de comprobación formal de las cuentas y de los planes de actuación.**

Como se ha indicado, una de las cuestiones más relevantes de la Orden se contiene en el **apartado 4** de este artículo, en relación con el artículo 6.3, letra i). Nos remitimos en este punto a lo señalado en nuestra **observación 1, c) y en la observación 1, b).**

#### **Artículo 6. Alcance de la comprobación formal de las cuentas anuales.**

##### **- Apartado primero (comprobación formal):**

Nos remitimos también en este punto a las observaciones iniciales de estas propuestas, en las letras b) y c), sin perjuicio de lo cual se realizan los siguientes comentarios.

En primer lugar, tanto en este artículo como en el relativo al alcance de la comprobación formal del plan de actuación, debería señalarse que el Protectorado comprobará su adecuación a lo dispuesto en el PGC ESFL, además de a lo dispuesto en la Orden, aspecto que se señala en **la letra b)** y que habría que matizar, pues al decir que “verificará” que estos documentos han sido elaborados de conformidad con el PGC, puede dar a entender que el Protectorado realiza una especie de auditoría, como se ha dicho.

En la **letra a)** se señala que “se comprobará que las cuentas anuales presentadas coinciden con las aprobadas y con las cuentas generadas con la aplicación informática”. En consecuencia, si las cuentas han sido sometidas a auditoría y no coinciden con las de la aplicación, parece que se darían por válidas

las de aplicación, generando los problemas que ya se han señalado en caso de peticiones de subsanación.

En la **letra c)**, al referirse a la certificación de aprobación señala que deberá incluirse la aplicación del resultado. Es más preciso referirse al “excedente”. El concepto “resultado” es difuso y la cuenta de resultados presenta muchos resultados distintos, por ejemplo, el resultado “total”, que es la variación de patrimonio de un ejercicio a otro. Lo que realmente debe aprobar el patronato es la aplicación del “excedente del ejercicio” que es un componente de la cuenta de resultados.

En la **letra e)** se insiste de nuevo en la coincidencia de las cuentas anuales presentadas con las auditadas y, por tanto, formuladas, pero, en la práctica, debido a la aplicación, no siempre existe esa coincidencia, aspecto que como se ha reiterado, no se resuelve.

En relación con la **letra f)**, debe reiterarse que debe tratarse de una revisión formal, sin que pueda dar lugar a criterios interpretativos.

- **Apartado segundo (denegación depósito):**

En la **letra d)** sería más preciso referirse a “los documentos que integran las cuentas anuales”. Por otro lado, es complicado que esto ocurra, salvo que, como se ha señalado, se permita la utilización y el envío de adjunto en formato pdf, pero no si se hace a través de la aplicación informática.

- **Apartado tercero (depósito con observaciones):**

En relación con el conjunto del **apartado tercero** y particularmente en relación con la letra i) deben reiterarse las observaciones realizadas a propósito de artículo 5, apartado cuarto, de la Orden, en cuanto a la naturaleza y publicidad de la resolución que dicte el Protectorado.

Lo dispuesto en la **letra b)** favorece la transparencia de forma que las fundaciones puedan ver depositadas las últimas cuentas anuales, aunque no se hayan presentado las de los años anteriores y sin perjuicio de que esto se deba subsanar. Sin embargo, es posible que no sea acorde a la normativa del Registro de Fundaciones y al principio de tracto sucesivo y si la no presentación de las cuentas anuales de ejercicios anteriores impide o no el depósito de las sucesivas, algo que ha venido ocurriendo en la práctica.

En relación con la **letra c)** debe señalarse que el RF no especifica qué se entiende por “reducción grave” de los fondos propios, por lo que tal calificación por parte del protectorado en la resolución implicaría una gran discrecionalidad. Se trata de algo que debería aclararse legal o reglamentariamente. Además, tal discrecionalidad podría dar lugar a generar una imagen hacia terceros que no es fiel sobre la situación patrimonial de la fundación, en caso de que se diera publicidad a la misma.

En relación con la **letra f)** sucede lo mismo: es indeterminado qué ha de entenderse por “continuada”.

La **letra g)** del apartado tercero carece de relevancia e implicaría una cierta discrecionalidad y si el ámbito de actuación es un ámbito de actuación material en un territorio, o implica a los beneficiarios que no necesariamente deben estar en ese territorio, etc.

### **Artículo 7. Alcance de la comprobación formal del plan de actuación.**

La **letra b)** del apartado primero recoge aspectos que ya constan en el propio modelo de plan de actuación. Lo primero que debería revisar el protectorado, como se ha indicado anteriormente, es que tanto las cuentas como el plan de actuación se presentan de acuerdo a los modelos aprobados por el PGC de ESFL, sin que esto suponga una especie de auditoría.

La calificación por parte del protectorado acerca del “riesgo patrimonial” a que se refiere la **letra d)** del **apartado tercero** es completamente discrecional. El RF ni siquiera especifica qué se entiende por “reducción grave de los fondos propios”. No se entiende tampoco la razón por la que no se puede presentar un plan de actuación con unos gastos superiores a los ingresos, sobre todo si se dispone de reservas, pero además no existe un fundamento legal para impedirlo.

La “falta de detalle en la descripción de las actividades” a que se refiere la **letra b) del apartado tercero** puede resultar también un aspecto muy subjetivo.

En relación con la **letra f)** del apartado tercero debe hacerse la misma observación respecto del ámbito territorial de actuación que a propósito de las cuentas anuales.

#### **Disposición adicional única. Fundaciones procedentes de Registros autonómicos.**

Se propone mejorar la redacción haciendo referencia a: “...este llevará a cabo la comprobación de cuentas y planes de actuación **que deban presentarse con posterioridad a la fecha de inscripción**”.

#### **Disposición final única. Entrada en vigor.**

De acuerdo con esta disposición las fundaciones que tienen ejercicio no coincidente con el año natural, por ejemplo, las que cierran en agosto, tendrán que aplicar ya la nueva orden, aunque las cuentas se refieren al ejercicio 2020-2021.

Podría preverse la entrada en vigor para la presentación de las cuentas anuales que deban presentarse respecto del ejercicio 2021 y posteriores.

#### Abreviaturas:

- LF: Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.
- RF: Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.
- PGC ESFL: Plan General de Contabilidad y en las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, aprobadas por Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.