



JUNY 2020

GUIA DE *COMPLIANCE* DE FUNDACIONS
ASPECTES CORPORATIUS, PENALS I FISCALS

ADVERTIMENT

Aquesta guia té una finalitat exclusivament divulgativa en relació amb determinats aspectes de la normativa catalana sobre *compliance* de fundacions. En conseqüència, la informació i els comentaris que es presenten aquí són de caràcter general i no constitueixen assessorament jurídic.

Aquesta guia s'ha elaborat al juny del 2020, i URÍA MENÉNDEZ no assumeix cap compromís d'actualització o revisió del seu contingut.

AUTORS



Manuel Álvarez

Counsel

manuel.alvarez@uria.com



Alexandra Molina-Martell

Associada coordinadora

alexandra.molina@uria.com



Miguel Alejandro Morales

Soci

miguel.morales@uria.com



José Ramón Salelles

Catedràtic de dret mercantil
a la Universitat Pompeu Fabra
joseramon.salelles@uria.com

Amb la col·laboració de:

Alberto Artamendi Gutiérrez

Marta Barceló Moyano

Laura García Urgellès

Soraya Hernández Huertas

Diana Nicorescu

ÍNDEX

GUIA DE COMPLIANCE DE FUNDACIONS

I. INTRODUCCIÓ	9
1. El bon govern de la fundació	11
II. ASPECTES CORPORATIUS.....	11
2. Les funcions del patronat.....	12
3. Estatut del patró.....	15
3.1 Perfil del patró i composició del patronat.....	15
3.2 Deure de diligència	17
3.2.1 <i>El deure d'assistir i preparar adequadament les reunions del patronat.....</i>	17
3.2.2 <i>Deure de supervisió.....</i>	18
3.2.3 <i>El deure d'estar informat adequadament sobre l'actuació de la fundació</i>	19
3.2.4 <i>Diligència en relació amb la disposició del patrimoni fundacional: referència especial a la disposició dels fons.....</i>	20
3.3 Deure de lleialtat	21
3.3.1 <i>Deures inherents al deure de lleialtat.....</i>	22
3.3.2 <i>El deure d'evitar situacions de conflicte d'interessos</i>	22
3.4 Retribució dels patrons. La compensació de despeses i la retribució d'altres serveis.....	23
4. Organització del patronat	24
4.1 Càrrecs del patronat.....	24
4.2 Comissions delegades i altres comissions.....	25
4.3 Breu referència als directius de la fundació.....	26
4.3.1 <i>Nomenament.....</i>	26
4.3.2 <i>Control d'actuació</i>	27

4.3.3	Retribució.....	27
4.3.4	Conflictes d'interessos.....	27
5.	Funcionament del patronat.....	27
5.1	Convocatòria i constitució del Patronat.....	28
5.2	Deliberació i adopció d'acords.....	29
6.	Avaluació de l'acompliment del patronat i dels patrons.....	29
7.	Rendició de comptes i comunicació.....	30
III.	ASPECTES PENALS.....	33
8.	Introducció: responsabilitat penal de la persona jurídica.....	33
8.1	Fonament de la responsabilitat penal: control degut.....	34
8.2	Catàleg de delictes que generen responsabilitat penal de la persona jurídica.....	35
8.3	Règim punitiu.....	36
9.	Règim de responsabilitat penal de les fundacions.....	37
9.1	Fundacions privades.....	37
9.2	Fundacions públiques.....	37
10.	Mecanismes d'exempció i atenuació de la responsabilitat penal.....	38
11.	Funcions i responsabilitat dels patrons.....	39
11.1	Funcions dels patrons.....	40
11.2	Responsabilitat dels patrons.....	41
12.	L'òrgan de supervisió i el compliance officer.....	43
13.	Els models d'organització i gestió de riscos penals.....	44
13.1	Requisits formals dels models d'organització i gestió de riscos penals segons l'article 31 bis del CP.....	44

13.2	13.2 Criteris que determinen l'eficàcia dels models d'organització i gestió de riscos penals segons el Tribunal Suprem, la Fiscalia General de l'Estat i la Norma UNE 19601.....	45
14.	14. Com hauria de ser el model d'organització i gestió de riscos penals d'una fundació per considerar-lo generalment eficaç?	47
IV.	IV. ASPECTES FISCALS	49
15.	15. Principals obligacions fiscals	49
15.1	15.1 Impost sobre societats	49
15.2	15.2 Impost sobre el valor afegit.....	52
15.3	15.3 Tributs locals.....	54
15.4	15.4 Obligació de retenir i ingressar a compte	54
16.	16. Acreditació de donacions efectuades a les fundacions.....	54
17.	17. Règim sancionador i regularització espontània	55
17.1	17.1 Règim sancionador general	55
17.1.1	17.1.1 <i>No ingrés de deute tributari i obtenció indeguda de devolucions</i>	55
17.1.2	17.1.2 <i>Altres sancions</i>	56
17.2	17.2 Regularització espontània	57
18.	18. Règim de responsabilitat.....	57
18.1	18.1 Responsabilitat solidària	57
18.2	18.2 Responsabilitat subsidiària.....	58
19.	19. La UNE 19602 sobre els sistemes de gestió de compliance tributari.....	59
20.	20. REFERÈNCIES	61

Termes definits

CCCat: Codi Civil de Catalunya

CCF: Coordinadora Catalana de Fundacions

CP: Codi Penal

LO: Llei orgànica

Ordre 152/2018: Ordre 152/2018, de 12 de setembre, per la qual s'estableix el nivell de subjecció de les fundacions i de les associacions declarades d'utilitat pública als instruments de transparència establerts per la Llei 21/2014, de 29 de desembre, del protectorat de les fundacions i de verificació de l'activitat de les associacions declarades d'utilitat pública

RF: Reial decret 1337/2005, d'11 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de fundacions de competència estatal

RFF: Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense fins lucratius i dels incentius fiscals al mecenatge

LGT: Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària

Aquesta guia té per objecte analitzar, amb una orientació fonamentalment pràctica, el sistema de govern de les fundacions. D'aquesta manera, i atès el valor que tenen les normes d'organització interna per a la visibilitat de les fundacions i per a la seva actuació (i, en conseqüència, per a la seva incidència en l'economia social), amb la guia es pretén il·lustrar de manera gràfica quin podria ser el contingut i la forma d'implementació d'aquestes normes de funcionament, i això des de la perspectiva que ofereix el bon govern de fundacions. Amb aquest propòsit, s'ofereixen unes recomanacions dirigides a orientar el govern de les fundacions per contribuir a la seva millora, tenint en compte els desenvolupaments que s'han produït relacionats amb les pràctiques de bon govern.

L'atenció s'ha centrat fonamentalment en el patronat com a òrgan de govern de la fundació. S'analitza la manera d'organitzar el patronat de les fundacions i les seves funcions, i els deures i obligacions dels patrons, així com la posició que correspon als directius —d'indubtable transcendència per al bon govern de la fundació— i, per la seva importància creixent, les formes d'avaluar l'actuació del patronat i l'acompliment de les funcions pels patrons. Es considera també la importància de la rendició de comptes per part de la fundació i del patronat, com una exigència de transparència consistent en la consideració dels diversos interessos implicats en l'actuació de les fundacions.

Per a l'elaboració d'aquesta guia s'ha tingut en compte la normativa autonòmica, aplicable a les fundacions que exerceixen llurs funcions majoritàriament a Catalunya (art. 118.2 de la Llei orgànica 6/2006, de 19 de juliol, de reforma de l'Estatut d'Autonomia de Catalunya). Així, s'han atès, entre d'altres, la Llei 4/2008, de 24 d'abril, del llibre tercer del CCCat, relatiu a les persones jurídiques; la Llei 21/2014, de 29 de desembre, del protectorat de les fundacions i de verificació de l'activitat de les associacions declarades d'utilitat pública; la Llei 19/2014, de 29 de desembre, de transparència, accés a la informació pública i bon govern, així com la Llei 22/2003, de 9 de juliol, concursal, per les seves indubtables implicacions en relació amb els deures dels patrons de les fundacions i el seu règim de responsabilitat. Tot i que no s'han tingut en compte les especialitats pròpies de la regulació estatal, aquesta guia —referida al bon govern de la fundació com a organització de l'economia social— bé pot orientar també el sistema de govern de les fundacions de competència estatal.

En l'elaboració de la guia, s'han pres en consideració les propostes i recomanacions que, en l'àmbit de l'economia social i en relació amb el bon govern de les fundacions, s'han formulat tant a escala autonòmica com internacional, amb una atenció particular per les que han tingut lloc al si de la Unió Europea, que ha mostrat una sensibilitat especial per aquesta realitat. De la mateixa manera, s'han considerat les pràctiques que ja es poden observar en el sector fundacional, atent a aquests desenvolupaments per establir el seu propi sistema de govern.

La guia inclou, addicionalment, una anàlisi més general d'aspectes i obligacions en matèria penal i fiscal que poden ser de gran interès per al govern de les fundacions i la seva gestió, així com per les implicacions d'aquestes normes en relació amb el règim de responsabilitat dels patrons.

1. El bon govern de la fundació

Les fundacions no han estat alienes a la importància que té el sistema de govern de les organitzacions per a l'adequat compliment de les seves finalitats. La pràctica del sector revela l'atenció que s'ha anat donant progressivament al bon govern de les fundacions; sobretot, en les fundacions de més entitat s'han anat aprovant codis de bon govern que, seguint pautes generalment acceptades, es dirigeixen a orientar l'actuació de la fundació. També, en un pla més institucional, s'ha insistit en la importància d'aquestes regles.¹

Les regles d'organització interna de la fundació tenen no només un indubtable valor per a la realització dels seus objectius i la seva visibilitat,² sinó també implicacions significatives per a l'economia en conjunt, en la qual poden contribuir a l'assoliment d'objectius propis de l'economia social.³ No hi ha dubte que aquestes regles integren el marc normatiu que s'ha de tenir en compte per facilitar el desenvolupament de l'economia social, com un aspecte d'un conjunt més complex de consideracions que cal tenir presents a l'hora d'abordar

-
- 1 Es poden observar, per exemple, les recomanacions de la CCF (www.ccfundacions.cat).
 - 2 Com s'ha assenyalat recentment, 3rd European Day of Social Economy Enterprises: it is time to be recognised and scale up (News, 7/6/2018), European Economic and Social Committee.
 - 3 European Parliament, Directorate-General for Internal Policies, *Social Economy: Study for the IMCO Committee*, 2016. IP/A/IMCO/2015-08, p. 66. D'aquí que la consideració d'aquestes pràctiques i models sigui al centre de les polítiques públiques desenvolupades per al foment de l'economia social —*cfr.* European Economic and Social Committee, *Project on Social Enterprise, Recommendations*, 13.10.2014 (TCD INT/735)— i es projecti a les propostes de legislació que es preparen —*cfr.* European Parliament, Committee on Legal Affairs, *Draft Report with Recommendations to the Commission on a Statute for social and solidarity-based enterprises*, 23.10.2017—, especialment a la seva 5a Recomanació, en què es preveu autoritzar la Comissió per establir una guia de bones pràctiques que, entre altres aspectes, consideri models per fer efectiu el govern democràtic i la política de retribució i de diversitat, també en relació amb les posicions de lideratge de l'empresa. També es pot observar el document de justificació que acompanya aquesta proposta: European Parliament, *Statute for social and solidarity-based enterprises, European Added Value Assessment*, desembre del 2017.

d'una forma més completa el seu desenvolupament.⁴ Són, a més, consistents amb la importància que s'ha atribuït en l'àmbit comunitari a consideracions de caràcter estructural en la configuració de l'estatut de les empreses socials, en relació amb la importància de les seves formes internes d'organització i de les característiques pròpies del procés de presa de decisions al seu si.⁵

En efecte, un dels elements més importants per assegurar la sostenibilitat de les organitzacions és precisament comptar amb bones pràctiques de govern i gestió, entenen que aquestes contribueixen a enfortir la confiança de la societat en l'organització. En aquest context, el Parlament de Catalunya va aprovar la Llei 21/2014, de 29 de desembre, del protectorat de les fundacions i de verificació de l'activitat de les associacions declarades d'utilitat pública, que va establir, entre altres qüestions, unes obligacions de transparència i informació pública per a les fundacions catalanes.

Més endavant, a partir d'aquesta llei, es va aprovar l'Ordre 152/2018 per determinar el nivell de subjecció de les fundacions —que depèn de les seves dimensions (classificades en grans, mitjanes i reduïdes) i de si perceben fons públics— als instruments de transparència establerts per la llei citada, i per detallar les obligacions de transparència concretes. Una d'aquestes obligacions és la de subscriure un codi de bon govern i bones pràctiques de gestió.

Per tant, al marge de la voluntat individual de les fundacions catalanes de complir pautes de bon govern, determinades fundacions quedaran, a més a més, obligades a disposar d'aquests codis de bon govern (propis o d'una entitat externa, com la CCF) i a complir altres exigències en l'àmbit de la transparència seguint la normativa enunciativa.⁶

2. Les funcions del patronat

Les fundacions es governen per mitjà del patronat, òrgan al qual, en el model legal, s'atribueix la representació i administració de la fundació, i al qual, en última instància, correspon vetllar per la realització de l'interès fundacional. El bon govern de la fundació requereix, d'aquesta manera, el bon govern del patronat, i explica, en conseqüència, l'atenció que s'ha de posar en la seva actuació.

4 D'aquesta manera s'ha anat destacant la importància de l'entorn jurídic per facilitar el desenvolupament de les empreses socials —*cfr.* Consejo de la Unión Europea, *Conclusiones sobre la promoción de la economía social como motor clave del desarrollo económico y social*, 7.12.2015, o OECD/EU, *Boosting Social Entrepreneurship Development, Good practice compendium*, 2017, p. 17. En aquest sentit s'ha d'entendre la presentació, per part de la Comissió Europea, de la *Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea*, COM/2012/0035 final, de 8 de febrer de 2012.

5 *Cfr.* Comité Económico y Social Europeo, *Evolución reciente de la economía social en la Unión Europea*, CES/CSS/12/2016/23406, p. 25, o Comisión Europea, *El futuro de la economía social y de las empresas que operan en el sector*, 2016.

6 En aquest sentit, la CCF ha elaborat un nou *Codi de bon govern i bones pràctiques de gestió per a les fundacions catalanes* (desembre del 2019) al qual es poden subscriure les fundacions catalanes. L'objectiu de la CCF és que, al marge de l'obligació legal, totes les fundacions associades a aquesta entitat puguin anar adoptant de forma progressiva les recomanacions de bon govern d'aquest codi com uns principis d'actuació i uns valors propis del sector fundacional.

Com a òrgan de govern, el patronat té assignades unes funcions concretes, presenta una composició determinada, està integrat per patrons i pot adoptar una estructura particular, relacionada amb el grau i la manera com compleix les seves funcions. Tractar el bon govern de la fundació —entès com el sistema de govern més adequat per complir millor les seves funcions— fa oportuna la consideració, almenys, d'aquestes diferents dimensions pròpies del patronat, relacionades amb les seves funcions, composició i estructura.

Cal tenir en compte una qüestió de caràcter formal, però amb implicacions materials, relacionada amb el valor que té l'elaboració d'uns codis de bon govern per part del mateix patronat per completar la regulació estatutària en aquests aspectes. Es dota així el règim d'una flexibilitat més gran i se singularitzen, d'aquesta manera, les pràctiques que han d'orientar el bon govern de la fundació. De fet, l'elaboració de codis de bon govern i de bones pràctiques de gestió és obligatòria per a determinades fundacions (les de dimensions mitjanes o grans i les que reben fons públics). Tanmateix, la seva elaboració es recomana per a fundacions que no tinguin aquestes característiques.

D'acord amb el CCCat, correspon als patrons, com a integrants de l'òrgan de govern i representació, fer que es compleixin les finalitats fundacionals, i tenen el deure de conservar els béns de la fundació i mantenir-ne la productivitat seguint criteris financers de prudència adequats a les circumstàncies econòmiques i a les activitats que dugui a terme la fundació.

És oportú, com a pràctica de bon govern, que s'expressin formalment les funcions que el patronat ha de complir com a òrgan col·legiat, precisant en aquesta mesura el model ofert pel règim legal. Com a regla general, s'ha de partir que el patronat ha de complir les seves funcions orientat per l'interès de la fundació, i ha de tractar de complir aquest interès conciliant-lo amb els interessos dels grups afectats per la seva actuació i amb altres interessos. En relació amb aquesta reserva, és possible distingir com a pràctiques de bon govern els aspectes següents, per establir com a competències pròpies del patronat les que es relacionen:

- (i) Les funcions que tenen implicacions més grans per a l'estructura de la fundació i el desenvolupament de la seva activitat, com ara la creació d'una societat instrumental amb aquesta finalitat, o els actes de disposició sobre actius que són rellevants per a la realització de l'interès fundacional, amb independència del règim d'autorització del protectorat.
- (ii) Les funcions de supervisió, en les seves diferents dimensions. Des del punt de vista estratègic, per atribuir al patronat la formulació de l'estratègia i de les polítiques generals de la fundació; des del punt de vista del control de l'actuació de la fundació, per adoptar les mesures necessàries per dur a terme un control efectiu d'aquesta actuació. Entre aquestes mesures, cal tenir en compte especialment la relació del patronat amb els directius de la fundació, que es desenvoluparà més endavant.
- (iii) La relació amb els grups d'interès. És una característica generalment compartida de l'estatut de les empreses socials la consideració, per la seva naturalesa participativa, de diversos interessos per a la millor realització dels objectius. Encara que es pot considerar com a expressió d'una política general, mereix un esment particular en el cas de

les fundacions per la rellevància que la comunicació amb aquests grups pot tenir en la consecució dels objectius perseguits per la fundació.⁷

Importa ara atendre la manera com es poden complir aquestes funcions per al bon govern de la fundació, de conformitat amb els criteris següents:

- (i) Eficàcia. El patronat ha de complir amb eficàcia les funcions que li corresponen. Aquesta exigència es projecta cap a la composició i les funcions del patronat i té un caràcter instrumental, en relació amb les normes que s'han d'adoptar per tal que el patronat sigui eficaç.

És indispensable per al bon govern de la fundació que el patronat tingui una composició adequada i que supervisi eficaçment la seva actuació. La supervisió remet al control de l'activitat desenvolupada per l'organització administrativa de la fundació, amb una atenció particular a les tasques portades a terme pels diferents directius, i al control de l'actuació de la fundació, i enllaça amb la seva funció estratègica: correspon al patronat com a òrgan de govern la planificació de l'actuació de la fundació i la determinació dels criteris que l'han d'orientar.

L'eficàcia de l'actuació del patronat requereix, addicionalment, l'adopció d'unes normes de caràcter instrumental, en bona part relacionades amb les seves normes de funcionament, destinades a assegurar-la. En aquest sentit, i sense perjudici de les implicacions que té per al seu lideratge, és oportú indicar la importància de dur a terme una reserva formal de funcions del patronat, la d'establir una manera d'adoptar els seus acords que possibiliti una dedicació del patronat i dels seus membres suficientment intensa al govern de la fundació, o la de vetllar per l'adequat subministrament d'informació.

- (ii) Col·legialitat. El patronat, en el model legal, és un òrgan col·legiat, atès que està format per múltiples membres que han de prendre les seves decisions mitjançant acords adoptats per majoria (el patronat decideix mitjançant acords). El bon govern de la fundació requereix reforçar el funcionament col·legiat del patronat. Aquesta exigència atén fonamentalment la necessitat d'enfortir la deliberació en el seu procés de presa de decisions. La deliberació permet el contrast de punts de vista per part dels patrons i la consideració de diversos interessos. A més, atès que evita una actuació esbiaixada, contribueix a millorar el govern de la fundació.
- (iii) Lideratge. El patronat ha de liderar el govern de la fundació. El bon govern de la fundació requereix que el patronat disposi de capacitat per adoptar iniciatives que contribueixin a millorar la realització dels interessos fundacionals, amb una definició precisa de les seves funcions. En aquest sentit, el lideratge requereix el compromís amb l'interès fundacional, el desenvolupament de les polítiques més adequades, amb un sentit dinàmic, i la capacitat d'adequar l'actuació de la fundació a les circumstàncies per a la millor realització de l'interès fundacional. En aquesta capacitat de lideratge del patronat, cal posar una singular atenció als seus càrrecs, especialment al president o presidenta, i a l'impuls que se li demana que doni a la seva actuació.

7 La importància d'aquestes relacions com a pràctiques de bon govern de les fundacions ha estat destacada per la CCF, *Bon govern de les fundacions. Principis, valors i bones pràctiques*.

-
- (iv) **Transparència.** La transparència s'ha presentat com una característica de la gestió de les empreses socials en les aproximacions realitzades per delimitar-ne l'estatut, congruent amb el criteri de servei a la comunitat que orienta la seva actuació.⁸ El patronat ha de vetllar perquè la seva pròpia actuació i l'actuació de la fundació siguin transparents. La transparència com a regla de bon govern no s'ha d'entendre únicament referida als deures que el patronat té en relació amb les funcions que corresponen al protectorat, sinó que té un abast més ampli, relatiu a l'interès de la societat per conèixer l'actuació de la fundació. La importància d'aquesta projecció és evident si es pren en consideració la manera com, de forma predominant, es financen les fundacions. En aquest sentit, el patronat ha de vetllar perquè sigui accessible a tercers la informació referida a l'activitat de la fundació, a les normes que regeixen l'aplicació dels seus recursos i a la manera com es compleixen els seus fins i s'atenen els seus beneficiaris.
- (v) De manera congruent amb aquest principi, el patronat ha d'adoptar les mesures necessàries perquè es pugui fer efectiu i ha d'escollir els mitjans adequats a aquest objectiu, utilitzant les possibilitats que brinden les noves tecnologies o recorrent a controls externs, com els que ofereix, per exemple, l'auditoria de comptes.
- (vi) Tal com s'ha explicat a l'apartat 2 d'aquesta guia, aquest criteri és especialment rellevant en les fundacions catalanes d'unes determinades dimensions o que perceben fons públics, ja que queden obligades, entre d'altres, a auditar els seus comptes, disposar d'un codi de bon govern i bones pràctiques de gestió, i fer públics aspectes com la composició dels seus òrgans de govern i de l'equip directiu.

3. Estatut del patró

3.1 Perfil del patró i composició del patronat

El patronat està integrat per un mínim de tres patrons, que poden ser persones físiques o persones jurídiques. El CCCat estableix que poden ser patrons: (i) les persones físiques que tinguin plena capacitat d'obrar, que no estiguin inhabilitades per a l'exercici de càrrecs públics o per administrar béns, i que no hagin estat condemnades per delictes contra el patrimoni o contra l'ordre socioeconòmic o per delictes de falsedat, i (ii) les persones jurídiques (que han de designar les persones físiques que les representaran).

La composició del patronat, tant pel que fa al perfil dels patrons com al seu nombre, és una condició rellevant per al bon govern de la fundació, amb implicacions reals per a la manera com es compleixen les seves funcions. Tot i que, moltes vegades, en la pràctica el nomenament de patrons ve determinat per criteris orientats per consideracions vinculades a la reputació, no es pot perdre de vista la importància del seu perfil per al bon govern de la fundació, que depèn de factors determinats per les habilitats, l'experiència, la independència o la diversitat dels membres del patronat. S'ha de considerar aquesta rellevància fins i tot assumint el caràcter gratuït del càrrec. D'altra banda, els patrons han de tenir disponibilitat personal i temps suficient per a l'exercici de les seves funcions.

8 Cfr. *Iniciativa en favor del emprendimiento social*, Comunicació de la Comisión Europea, COM/2011/0682, de 25 d'octubre de 2011, o *Evolución reciente de la economía social en la Unión Europea*, Comité Económico y Social Europeo, CES/CSS/12/2016/23406.

Respecte de la condició personal dels patrons, es poden establir com a regles de bon govern els paràmetres següents per definir-ne el perfil:

- i) **Habilitats.** La formació dels patrons —el seu perfil professional— té rellevància per al bon govern de la fundació. La seva importància en la configuració del perfil del patró o patrona vindrà determinada, en bona part, per la complexitat de les tasques que hagi de dur a terme en relació amb l'activitat de la fundació i les seves característiques.
- ii) **Experiència.** Ha de contribuir al bon govern de la fundació l'experiència dels patrons en el sector d'activitat que és propi de la fundació, així com la seva experiència en el govern d'altres fundacions o entitats. En aquest sentit, el CCCat preveu que els patrons o membres del patronat puguin ser patrons nominalment, per raó de l'ocupació d'un càrrec o d'una altra circumstància, o per elecció.
- iii) **Independència.** La independència com a característica de la posició dels patrons presenta dins la fundació algunes connotacions particulars, ja que la fundació, com a organització, no té base associativa, i en el dret de fundació hi ha implícit el dret a nomenar els patrons. De fet, en la pràctica és freqüent que els patrons tinguin relació amb el fundador.

La independència s'ha d'afirmar en relació amb un interès que no sigui el fundacional: el patró ha d'actuar guiats per l'interès de la fundació.⁹

Pel que fa al bon govern de la fundació, la independència dels patrons ha de permetre també un control adequat de l'activitat executiva desenvolupada pels directius de la fundació i, d'aquesta manera, és oportú comptar amb patrons independents en el sentit que no assumeixin funcions executives dins la fundació.

La independència, en el sentit que els patrons no tinguin vinculació amb el fundador, pot ser rellevant en les situacions en les quals es doni una situació de conflicte d'interès estructural, per la relació de la fundació amb el fundador, o com pot succeir amb les fundacions de caràcter públic.

Correspon a la fundació valorar en cada cas com s'ha de fer efectiva la independència dels patrons, particularment en relació amb les funcions executives i amb la posició del fundador. És oportú comptar amb patrons el perfil dels quals permeti reforçar aquest valor de la independència al si del patronat.

- iv) **Diversitat.** Les diferències en la formació, l'experiència i la procedència dels patrons poden contribuir a un millor govern de la fundació.¹⁰ Com s'ha posat en relleu, la diversitat permet maximitzar el valor de la col·legialitat, moderant els riscos de la manca de contrast en el procés de presa de decisions i millorant la capacitat crítica del patronat.

9 En aquesta línia, la CCF (*Bon govern de les fundacions. Principis, valors i bones pràctiques*) defensa que, com a regla general, cap patró o patrona no hauria d'ocupar un càrrec remunerat en cap societat mercantil creada o participada majoritàriament per la fundació.

10 El valor normatiu d'aquest aspecte queda destacat expressament a la *Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea*, considerant 15: a fi de facilitar la formulació d'opinions independents i els qüestionaments crítics, els consells han de ser prou diversos. Dit això, la CCF (*Bon govern de les fundacions. Principis, valors i bones pràctiques*) no considera rellevants variables com l'edat, el sexe, la raça o la religió.

Les fundacions han d'establir les regles corresponents per assegurar l'adequada composició del patronat atenent el perfil dels patrons. El patronat ha de vetllar perquè el perfil dels patrons sigui el més adequat per al compliment de l'interès fundacional. D'aquesta manera, és recomanable comptar amb una política relativa a la composició del patronat i a la selecció dels patrons.

El nombre de membres que integren el patronat també influeix en el bon govern de la fundació, ja que s'han de tenir en compte les dificultats que, per al seu govern efectiu, poden derivar de la manca d'adequació entre el nombre de patrons i les funcions que ha de complir el patronat.

La determinació del nombre adequat de membres dependrà de diverses variables, com ara les relacionades amb les dimensions de la fundació, les característiques de la seva activitat i els interessos que afecta. És raonable considerar, com a norma de bon govern, que un nombre més elevat de patrons respon a una complexitat més gran en el govern de la fundació.¹¹

3.2 Deure de diligència

El deure de diligència que imposa el CCCat als patrons implica que aquests han d'actuar com a representants lleials. L'actuació diligent dels patrons exigeix, com a norma de bon govern, una conducta activa per part seva i una implicació decidida en el compliment de les funcions que els corresponen, tant de supervisió i gestió, de diferent abast (p. ex., mitjançant l'elaboració de polítiques i estratègies generals, el nomenament de gerents o la realització de tasques de gestió ordinària), com d'impuls i altres deures relacionats amb la vida de la fundació (p. ex., la formulació de comptes anuals o la preparació i redacció d'informes).

El deure de diligència exigeix que el patró exerceixi el seu càrrec de forma efectiva. El bon govern de la fundació permet identificar alguns deures com a expressió de la diligència amb la qual el patró ha d'exercir el seu càrrec.

3.2.1 El deure d'assistir i preparar adequadament les reunions del patronat

La diligència en l'exercici del càrrec exigeix que els patrons assisteixin a les reunions del patronat. Els deures principals del patró o patrona, com a pràctica de bon govern en relació amb les reunions del patronat, són els següents:

1. Estudiar l'ordre del dia de la reunió i informar-se degudament sobre les matèries que s'hi consignen (p. ex., analitzant la informació proporcionada abans de la reunió i obtenint qualsevol altra que pugui ser rellevant, o sol·licitant aclariments i formulant les preguntes que consideri oportunes).
2. Sol·licitar la inclusió en l'ordre del dia dels punts que consideri oportú tractar.

¹¹ La CCF (*Bon govern de les fundacions. Principis, valors i bones pràctiques*) recomana un nombre senar de patrons i/o preveure en els estatuts el vot de qualitat del president o presidenta del patronat, i assenyala que un nombre superior a onze podria afectar l'agilitat necessària per prendre decisions i la configuració de quòrums.

3. Assistir a les deliberacions del patronat, participar-hi i contribuir-hi activament, així com proposar el debat de qüestions que consideri rellevants, fins i tot quan no constin en l'ordre del dia.
4. En cas de no poder assistir personalment a la reunió del patronat, donar instruccions per a l'exercici del càrrec per representació (llevat que els estatuts hagin prohibit la delegació per escrit del vot a favor d'un altre patró).
5. Sol·licitar al president o presidenta del patronat la convocatòria de reunió d'aquest ens, o promoure-la, si escau, juntament amb altres patrons, amb la finalitat de tractar assumptes d'interès per a la fundació.
6. Seguir l'execució dels acords adoptats i verificar el seu compliment.

3.2.2 Deure de supervisió

Com a expressió del seu deure de diligència, els patrons han d'adoptar les mesures necessàries perquè sigui efectiu el control de l'activitat de la fundació. Aquest deure correspon individualment als patrons. D'aquesta manera, els patrons han de supervisar els òrgans i les persones en què s'hagin delegat les seves facultats i la labor dels directius o gestors. En els casos en què el patronat administra efectivament la fundació, la vigilància es referirà fonamentalment a l'actuació dels directius.

En qualsevol cas, la vigilància suposa que els patrons tenen el deure de supervisar i controlar que la direcció de la fundació compleix els objectius marcats i respecta l'objecte i l'interès fundacional.

La diligència obliga fonamentalment els patrons a conèixer, com a mínim, les decisions més rellevants de gestió que es prenen i la forma en què s'executen els acords o les decisions que hagi adoptat el patronat com a polítiques o estratègies generals. L'exercici efectiu del càrrec exigeix, doncs, la iniciativa dels patrons amb aquesta finalitat.

La diligència exigeix també tenir en compte els diversos riscos, financers i no financers (com ara els operatius, legals, mediambientals o de reputació), que poden afectar la fundació, i establir i verificar els sistemes més adequats per a la seva identificació i tractament.

El compliment d'aquesta funció de vigilància o supervisió s'ha de fer compatible amb les exigències pròpies de la gestió de la fundació, i pot fer oportuna alguna formalització del seu exercici, de complexitat diversa segons el cas (p. ex., establint la manera com es pot contactar amb un directiu o requerir una determinada informació).

Integra indubtablement la diligència deguda pels patrons la consideració de les mesures més oportunes perquè es pugui exercir efectivament la supervisió, i el patronat les ha de fer compatibles amb aquelles exigències.

El compliment d'aquesta funció com a patró presenta certes peculiaritats derivades del funcionament col·legiat del patronat. També pot resultar il·lustratiu considerar algunes conductes que orientin la manera de procedir dels patrons. El deure de vigilància o supervisió suposa, d'aquesta manera:

- i). Requerir el president o presidenta del patronat perquè faciliti una informació determinada sobre la gestió o permeti determinades actuacions d'inspecció a la fundació.

-
- ii). Sol·licitar al president l'assistència al patronat dels membres dels òrgans delegats, comissions o els membres del patronat en qui s'hagin delegat determinades funcions, així com dels directius o gerents, i proposar, si escau, al president o al patronat el nomenament i la destitució dels directius.
 - iii). Posar en coneixement del president del patronat o dels patrons els defectes que s'hagin apreciat en els sistemes de control de la fundació, i formular propostes de millora.
 - iv). Posar en coneixement del president del patronat o dels patrons les desviacions o males pràctiques que s'observin en la gestió de la fundació.
 - v). Advertir el president del patronat o els patrons dels riscos dels quals tinguin coneixement.
 - vi). Sol·licitar la convocatòria del patronat (de forma conjunta amb patrons que constitueixin una tercera part del total dels patrons) a fi de dur a terme una auditoria de comptes si s'entén que, per raons justificades, es dona alguna circumstància excepcional en la gestió de la fundació que així ho aconsella.

3.2.3 El deure d'estar informat adequadament sobre l'actuació de la fundació

La informació del patró o patrona és un dret-deure instrumental per a l'exercici del càrrec al patronat de la fundació. El patró ha de conèixer l'actuació de la fundació per poder complir amb eficàcia les funcions que li corresponen, especialment, com ja s'ha assenyalat, en relació amb la supervisió. La informació dels patrons, d'altra banda, és indispensable per maximitzar el funcionament col·legiat del patronat, enfortint-lo. Aquest dret-deure es pot manifestar, com a expressió de bon govern, en les facultats següents:

1. Informar-se sobre qualsevol aspecte de fundació per examinar els seus llibres, registres, documents i altres antecedents de les activitats de la fundació, per inspeccionar totes les seves instal·lacions i per comunicar-se amb els qui assumeixen funcions directives.
2. De manera particular, examinar els comptes anuals i tota la documentació i els antecedents que serveixen de suport.

El patronat, al seu torn, com a norma de bon govern, ha de vetllar perquè la informació sobre la fundació sigui accessible als patrons de manera completa, exacta i transparent. Per això, és oportú que el president o presidenta o el secretari o secretària adoptin les mesures adequades per assolir aquest objectiu.

És clar el valor que amb aquesta finalitat pot correspondre a les noves tecnologies. La informació es pot fer accessible als patrons a través de mitjans telemàtics, mitjançant una aplicació informàtica específica («Pàgina web del patró o patrona»). En aquesta pàgina web del patró es pot incorporar, per exemple, la informació necessària per preparar les reunions del patronat en relació amb l'ordre del dia de les seves convocatòries, les actes de les reunions del patronat o un resum d'aquestes, així com la informació addicional que el patronat decideixi incloure.

3.2.4 Diligència en relació amb la disposició del patrimoni fundacional: referència especial a la disposició dels fons

L'administració de la fundació integra la realització d'actes de disposició sobre el patrimoni fundacional. La participació creixent de les fundacions en activitats econòmiques amb un objectiu relacionat amb les finalitats fundacionals, o que són complementàries o accessorïes d'aquestes, ha fet encara més evident la necessitat d'adoptar decisions molt diverses relacionades en un sentit ampli amb la inversió i el finançament de les activitats desenvolupades.

Sobre aquest aspecte, el CCCat exigeix que les fundacions apliquin almenys el 70 % de les rendes i altres ingressos nets anuals que obtinguin al compliment de les finalitats fundacionals, i la resta s'ha d'aplicar al compliment diferit d'aquestes finalitats o a l'increment dels fons propis de la fundació. A més, el CCCat exigeix als patrons la conservació dels béns de la fundació i el manteniment de la seva productivitat, de conformitat amb criteris financers de prudència adequats a les circumstàncies econòmiques i a les activitats que dugui a terme la fundació. Això comporta que l'actuació dels patrons hagi d'estar informada per principis d'economicitat de la gestió i equilibri financer.

La pràctica de bon govern en relació amb aquests actes de disposició i amb l'administració del patrimoni fundacional, de manera particular pel que fa a la utilització dels fons en caixa dels quals disposa la fundació, requereix tenir en compte uns principis d'actuació que poden orientar-la, així com el marc legal en el qual s'ha de portar a terme.

Diferents desenvolupaments han orientat, com a pràctica de bon govern, l'actuació de la fundació respecte d'activitats que es consideren inversions financeres temporals, i no únicament en relació amb activitats subjectes a la normativa d'ordenació i disciplina del mercat de valors, com ara dipòsits, préstecs, cessió temporal d'actius o altres d'anàlogues que comportin l'obligació de restitució. Cal tenir en compte en aquest sentit, respecte de la realització d'aquestes activitats, l'Acord de 20 de febrer de 2019 del Consell de la Comissió Nacional del Mercat de Valors, pel qual s'aprova el Codi de conducta de les entitats sense ànim de lucre per a la realització d'inversions financeres temporals. Així mateix, si la fundació duu a terme inversions financeres temporals en el mercat de valors, anualment ha de presentar un informe sobre el grau de compliment del codi de conducta a què es refereix l'esmentat acord de la Comissió Nacional del Mercat de Valors.

Aquestes normes de conducta permeten identificar uns principis d'actuació d'abast més general respecte dels actes de disposició i administració del patrimoni de la fundació:

- i). Informació suficient. Les decisions han d'estar degudament informades. Integra el deure de diligència dels patrons informar-se adequadament sobre les decisions de disposició que adoptin, per valorar les condicions en les quals es duen a terme i els seus efectes per a la fundació. A vegades, aquest deure pot requerir comptar amb un coneixement tècnic específic i recórrer, en conseqüència, a assessors externs.
- ii). Prudència. Els actes de disposició i administració han d'estar orientats per un principi de prudència, en el sentit que cal tenir en compte i ponderar suficientment els riscos de diferents tipus que pot comportar la seva execució, també si es tracta de la mera utilització de fons de la fundació.

iii). No especulació. S'ha d'evitar com a pràctica de bon govern la utilització dels recursos de la fundació amb una finalitat merament especulativa.

Els actes de disposició i d'administració del patrimoni de la fundació han de ser acordats pel patronat. Correspon a la fundació, com a pràctica de bon govern, valorar si, per les implicacions de determinats actes de disposició i administració, tenint en compte l'impacte que poden tenir per a l'actuació de la fundació, aquesta és una decisió que ha d'adoptar de forma col·legiada una majoria qualificada dels patrons.

L'administració diligent del patrimoni exigeix addicionalment tenir en compte el règim previst al CCCat per a la seva alienació i gravamen (art. 333-1). Els béns que integren la dotació i els destinats directament al compliment de les finalitats fundacionals només es poden alienar o gravar a títol oneros, respectant les condicions posades pels fundadors o els aportants, i, com a regla general, és obligatori reinvertir el producte obtingut amb aquesta alienació o gravamen en l'adquisició o millora d'altres béns.

Si l'alienació o gravamen és de béns immobles, establiments mercantils o béns mobles amb un valor de mercat superior a 15.000 euros, s'ha de comunicar al protectorat abans d'executar l'acte d'alienació o gravamen. La comunicació esdevé declaració responsable prèvia davant el protectorat si el valor de mercat del bé en qüestió supera els 100.000 euros o el 20 % de l'actiu de la fundació que resulti del darrer balanç aprovat, o si es donen circumstàncies excepcionals que impedeixen complir totalment o parcialment el deure de reinversió. En tots dos supòsits, la declaració responsable va acompanyada d'un informe subscrit per tècnics independents.

Finalment, és necessària l'autorització prèvia del protectorat per portar a terme actes de disposició, gravamen o administració extraordinària si el donant ho ha exigint expressament, si així ho estableix una disposició estatutària, o si els béns o drets objecte de disposició s'han rebut d'institucions públiques o s'han adquirit amb fons públics.

3.3 Deure de lleialtat

El tractament dels deures de lleialtat té una indubtable centralitat en el règim de bon govern corporatiu si es considera que, en bona part, aquest règim ha de tenir com a finalitat la mitigació de les situacions de conflicte per a l'assoliment més adequat dels interessos de l'organització.

El deure de lleialtat requereix que el patró o patrona exerceixi les seves funcions en tot moment en interès de la fundació. La seva actuació s'ha d'ajustar a un model de conducta ofert pel legislador: els patrons han d'exercir el seu càrrec amb la diligència d'un representant lleial; s'espera del patró el que s'esperaria d'un representant que actua amb lleialtat al seu representat.

El deure de lleialtat obliga el patró a actuar de bona fe i orientat per allò que resulti més favorable per a la fundació que administra. Aquesta exigència se li imposa en relació amb el compliment dels deures que implica l'administració i la representació de la fundació, amb independència de la funció que pugui correspondre al patronat com a òrgan de govern. Tant si es tracta d'un patronat amb funcions primordialment orientades al control i a la supervisió de la fundació, com si es tracta d'un patronat que efectivament l'administra, els patrons tenen els mateixos deures de lleialtat en relació amb l'interès de la fundació.

En la naturalesa dels interessos que s'intenten protegir es troba el caràcter relatiu de les prohibicions establertes, de manera que, en el model legal, és possible dur a terme les operacions que poden comportar un conflicte d'interessos amb la fundació sempre que quedi suficientment acreditada la seva necessitat i la prevalença dels interessos de la fundació sobre els particulars del patró o de la persona equiparada i, amb caràcter previ a l'execució de l'acte en qüestió, el patronat adopti una declaració responsable i la presenti al protectorat (art. 332-9 CCCat).

3.3.1 Deures inherents al deure de lleialtat

Si bé el CCCat no estableix de forma particular en tots els casos els deures en els quals es pot especificar el compliment del deure de lleialtat, es pot considerar —com a norma de bon govern— que aquest deure obliga els patrons, com a mínim, a:

- i). Exercir el càrrec amb la lleialtat d'un representat lleial, actuant de bona fe i en el millor interès de la fundació.
- ii). No exercir les seves facultats amb finalitats diferents d'aquelles per a les quals li han estat conferides (en els estatuts o per poders).
- iii). No divulgar informació, dades, informes o antecedents als quals hagi tingut accés durant l'exercici del seu càrrec, fins i tot quan hagi deixat de ser patró, a excepció dels casos permesos per la llei o quan sigui requerit (deure de confidencialitat).
- iv). No participar en la deliberació i votació d'acords o decisions pels quals: a) s'estableixi una relació contractual entre la fundació i el patró o les persones que, per la seva vinculació amb el patró, tenen un interès que pot ser considerat interès personal del patró de conformitat amb el CCCat; b) es fixi una retribució pels serveis prestats a la fundació diferents dels que implica l'exercici de les funcions que li corresponen com a membre del patronat, i c) s'interposi una acció de responsabilitat contra ell.
- v). Exercir les seves funcions sota la seva pròpia responsabilitat, amb llibertat de criteri i independència respecte d'instruccions i vinculacions de tercers.
- vi). Adoptar mesures per evitar situacions en les quals els seus interessos, per compte propi o d'altri, puguin entrar en conflicte amb l'interès de la fundació i amb els seus deures respecte de la fundació.

3.3.2 El deure d'evitar situacions de conflicte d'interessos

Una de les manifestacions més importants del deure de lleialtat és la necessitat d'evitar situacions de conflicte d'interessos. El conflicte d'interessos sorgeix quan els interessos del patró o patrona, per compte propi o d'altri, entren o poden entrar en conflicte amb l'interès fundacional. Convé, doncs, definir les situacions de conflicte i establir els deures de conducta que corresponen als patrons, així com, si escau, les regles que permetin la seva dispensa.

El conflicte s'ha de definir de manera que inclogui també les situacions de conflicte indirecte, fent referència a la singularitat que pot derivar de l'existència de vinculacions especials amb el patró, tant de caràcter personal (en el cas del cònjuge, el d'altres persones amb qui s'estigui especialment vinculat per lligams d'afectivitat, el dels seus parents en línia recta sense limitació i en línia col·lateral fins al quart grau de consanguinitat o el segon d'afinitat)

com de caràcter corporatiu (en relació amb persones jurídiques en les quals s'exerceixin funcions d'administració o amb les quals es constitueixi, directament o per mitjà d'una persona interposada, una unitat de decisió, d'acord amb la legislació mercantil).

A l'hora de tipificar les situacions de conflicte, és oportú atendre els grups de casos que habitualment es presenten com a determinants d'una situació de conflicte, l'enumeració dels quals ha de contribuir a orientar de manera certa l'actuació dels patrons. Aquest és el cas, per exemple, de la utilització d'actius de la fundació o de la seva denominació, l'aprofitament d'oportunitats de negoci, la realització de transaccions amb la fundació, l'obtenció d'avantatges o remuneracions per tercers, o la competència amb les activitats pròpies de la fundació.

En relació amb la situació de conflicte, s'han d'establir els deures de conducta del patró, que poden consistir en la comunicació de la situació de conflicte, com a mitjà per millorar la transparència en l'actuació del patronat, i, seguint el criteri acollit pel règim legal (art. 312-9.2 CCCat), en el deure d'abstenció, per evitar el risc derivat de l'actuació del patró en una situació de conflicte d'interessos.

El patró ha de comunicar l'existència del conflicte d'interessos en el qual es trobi immers. És important que aquesta comunicació sigui tan completa com es pugui, amb la finalitat que es pugui apreciar l'abast de la situació de conflicte de què es tracta i, d'aquesta manera: (i) si el conflicte d'interès l'afecta personalment o a través d'una persona vinculada a ell, identificant-la si escau; (ii) la situació que dona lloc al conflicte d'interessos, detallant l'objecte i les principals condicions de l'operació o decisió projectada, i (iii) l'import o avaluació econòmica aproximada.

Convé establir normes per dispensar l'actuació de conflicte si es considera oportú. Quan el patronat s'hagi de pronunciar sobre l'autorització de l'actuació del patró en situació de conflicte, aquest s'ha d'abstenir de votar, i convé adoptar previsions específiques perquè el vot es pugui descomptar en el moment de fer el còmput per determinar la majoria (tal com estableix l'art. 332-13 CCCat). A més, és convenient que s'estableixi un paràmetre que permeti orientar l'actuació del patronat que atorga la dispensa, de manera que es preservi l'interès de la fundació. En aquest sentit, el CCCat exigeix que figurin en els estatuts les disposicions que es considerin pertinents per evitar conflictes entre l'interès de la fundació i els interessos personals o professionals dels patrons, les persones amb funcions de direcció o els empleats de la fundació (art. 331-9.h).

3.4 Retribució dels patrons. La compensació de despeses i la retribució d'altres serveis

La retribució i la compensació de despeses del patronat també té rellevància per al bon govern de les fundacions.

El CCCat estableix el caràcter essencialment gratuït del càrrec del patró, sense perjudici del dret a la bestreta i al reemborsament de les despeses degudament justificades i a la indemnització pels danys produïts per raó d'aquest exercici. En són exemples les despeses de viatge i allotjament deguts al càrrec, però no les dietes (que podrien suposar una retribució encoberta) ni tampoc els guanys deixats d'obtenir.

A més, el CCCat permet als patrons percebre retribucions pels serveis que prestin a la fundació quan aquests siguin diferents dels que implica el seu càrrec de patró i sempre que:

(i) s'articulin mitjançant un contracte que determini clarament les tasques laborals o professionals que es retribueixen; (ii) se'n presenti al protectorat una declaració responsable —en alguns supòsits, juntament amb un informe tècnic independent—, i (iii) el nombre de patrons amb una relació laboral o professional amb la fundació sigui inferior al nombre de patrons previst perquè el patronat es consideri vàlidament constituït. Són exemples de serveis diferents del càrrec de patró la impartició de conferències i de cursos que no generin utilitat per a la fundació o les funcions de gerent.

Tant les compensacions de despeses com les remuneracions indirectes per als patrons han d'estar orientades pel principi de màxima transparència, essencial per a la creació i el manteniment de la confiança dels grups d'interès a la fundació. La seva previsió en els codis de bon govern de les fundacions constitueix un mitjà idoni per aconseguir aquest objectiu sobre la base de les dues regles generals següents:

1. Respecte de la compensació de despeses, és oportú completar la regulació legal i donar pautes clares i criteris sobre: (i) quines despeses reemborsables són raonables, (ii) quines en queden excloses, (iii) com s'han de justificar (p. ex., amb tiquets o factures), i (iv) quins límits específics per concepte s'apliquen a les quantitats reemborsables.
2. Respecte de les remuneracions per funcions diferents de les del patró o patrona, s'han d'evitar abusos a l'hora de fixar aquestes retribucions i desviacions del patrimoni de la fundació cap al patrimoni individual dels patrons. En particular, cal tenir en compte els criteris que han d'orientar la retribució dels directius, per al cas que algun dels patrons assumís aquesta condició. Finalment, també pot ser convenient en aquesta matèria, i especialment per a les funcions de més envergadura, la creació d'un comitè de retribucions que vetlli per la política retributiva a la fundació.

4. Organització del patronat

4.1 Càrrecs del patronat

Els càrrecs del patronat tenen una gran importància per al seu bon funcionament i, en conseqüència, per al bon govern de la fundació. És recomanable parar atenció a la posició del president o presidenta i del secretari o secretària, per completar el règim legal en relació amb les seves funcions (art. 312-6, 312-8.3, 312-13, 313-3 i 332-13.1 del CCCat).

El president assumeix una funció decisiva per a l'impuls del funcionament del patronat, en relació amb la seva eficàcia i la seva col·legialitat. Ha de vetllar perquè el patronat es reunixi de manera regular i sempre que sigui necessari, i ha de seleccionar, a l'hora d'elaborar l'ordre del dia, els assumptes que sigui oportú abordar en cada moment a les reunions del patronat. En aquestes reunions, el president ha de vetllar perquè es debatin de manera suficient els assumptes, procurant que els patrons participin de forma efectiva en les deliberacions.

El president pot assumir funcions executives en el govern de la fundació. Si, com passa sovint en la pràctica, el president les assumeix, és oportú des del punt de vista del bon govern establir mecanismes que disminueixin els riscos que hi pot haver implícits en aquesta acumulació de tasques, enfortint la capacitat de control del patronat sobre la seva actuació. Amb tot, atenen les característiques de la fundació, pot ser recomanable que el president no assumeixi funcions executives.

El secretari pot contribuir al bon govern de la fundació, especialment en els aspectes relacionats amb la preparació i el desenvolupament de les reunions del patronat i amb la informació que poden requerir els patrons. Ha de vetllar també perquè el funcionament del patronat s'ajusti a les pràctiques de bon govern que la fundació hagi adoptat en cada cas.

Si el secretari ha d'assumir o no la condició de patró com a regla de bon govern és un aspecte que ha de considerar cada fundació, ja que, de conformitat amb la llei, és possible que no ho faci (art. 312-3.1 CCCat). Cal atendre el valor que aquesta assumpció pot aportar per millorar el seu govern, en relació amb la importància que per a l'exercici del càrrec pot tenir la condició professional de qui el presta, o amb la contribució que pot representar, pel que fa a valors com l'objectivitat o la imparcialitat, que en la seva prestació no interfereixi la condició de patró.

4.2 Comissions delegades i altres comissions

El patronat de la fundació pot delegar les seves funcions en una comissió executiva (sempre que els estatuts no ho prohibeixin), i és freqüent que ho faci. A més, és possible també, en l'exercici de les seves competències, la creació d'altres comissions. Com a pràctica de bon govern, cal tenir en compte que aquesta atribució de funcions no pot suposar la minva de les funcions que necessàriament ha d'assumir el patronat per al bon govern de la fundació. Tanmateix, cal tenir present que en cap cas es poden delegar actes com la modificació d'estatuts, l'elaboració i aprovació del pressupost, o els que requereixen l'autorització del protectorat o una declaració responsable (art. 332-1.3 CCCat).

En el cas que s'hagi creat una comissió executiva, les pràctiques de bon govern requereixen considerar el criteri que ha d'orientar la seva composició, així com les seves funcions i les seves normes de funcionament. Ha de prevaler, a l'hora de determinar la seva composició, la consideració de la capacitat dels patrons que la integren per al desenvolupament de les funcions executives. La formalització d'aquests aspectes està destinada a millorar el govern de la fundació.

D'altra banda, també és adequat que, en el cas de la creació d'una comissió executiva, es faciliti al patronat el control de la seva activitat, de manera que els patrons que no formin part d'aquesta comissió puguin exercir efectivament les funcions de supervisió que els corresponguin.

Els desenvolupaments produïts en el bon govern corporatiu han afavorit la creació d'altres comissions que tenen com a funció fonamental contribuir al compliment de les funcions pròpies dels òrgans de govern, mitgant els riscos de conflictes d'interessos en relació amb determinades matèries especialment sensibles a aquests riscos. Aquest és el cas de les comissions d'auditoria, pel que fa a l'auditoria interna i la supervisió de riscos de la fundació, i de les comissions de nomenament i retribucions, en referència a les polítiques de selecció i remuneració dels patrons i els directius de la fundació.

En la mesura en què la seva creació suposa introduir més complexitat en l'estructura administrativa de la fundació, correspon a la fundació valorar en cada cas la seva creació si, fonamentalment per les seves dimensions o característiques, aquestes comissions contribueixen a millorar el compliment de les funcions que els corresponen. En aquest sentit, els estatuts de la fundació han de preveure la regulació (incloent-hi la composició i les funcions), si escau, dels òrgans diferents del patronat que es puguin constituir.

Des del punt de vista del bon govern, cal tenir en compte que en la seva composició s'ha d'afavorir la presència de patrons que no tinguin funcions executives a la fundació.¹²

Finalment, es pot preveure la creació de comissions assessores externes, formades per professionals independents, per tal d'orientar l'actuació de la fundació en aspectes estratègics o tècnics. Correspon també a la fundació valorar la seva creació en la mesura en què aquest tipus d'assessorament es consideri adequat per al millor compliment de les seves funcions.

4.3 Breu referència als directius de la fundació

Tot i que no es pot dir pròpiament que els directius sempre formin part de l'organització del patronat, és indubtable que la seva consideració, com a part de l'estructura d'administració de la fundació, és rellevant en termes de millora del seu bon govern. Tan sols cal tenir en compte que, en general, correspon als directius la presa de decisions referides a l'administració ordinària de la fundació, com a activitat indubtablement inclosa dins el seu govern. La importància de les seves funcions és més evident si es considera el tipus d'activitat normalment desenvolupada pels patrons. Adquireix llavors rellevància, com a pràctica de bon govern, la consideració del criteri seguit a l'hora de seleccionar-los, així com el control de la seva actuació i el seu sistema de retribució.

4.3.1 Nomenament

El patronat pot designar un o diversos directius de la fundació perquè duguin a terme la seva gestió ordinària, de conformitat amb el que estableixin els estatuts, i per a aquestes tasques es pot designar un patró o patrona o una tercera persona (art. 332-2 CCCat). És essencial per al bon govern de la fundació que, com a expressió de les funcions de supervisió i control que li corresponen, el patronat vetlli perquè els directius compleixin adequadament les funcions que els corresponguin en interès de la fundació i actuïn orientats pel seu interès.¹³ Amb aquesta finalitat, es recomana com a pràctica de bon govern que, amb subjecció a allò que prevegin els estatuts de la fundació:

- i). El patronat designi els directius que depenen directament d'ell per al desenvolupament de l'administració ordinària de la fundació.
- ii). Es formalitzin les seves funcions i els objectius que han d'orientar la seva actuació en interès de la fundació.
- iii). S'estableixi la manera com s'han de relacionar els directius amb el patronat, circumstància particularment important en relació amb el control de la seva actuació.
- iv). El patronat aprovi els contractes que se subscriuguin amb els corresponents directius i, particularment, el seu règim de retribució.

12 La CCF (*Bon govern de les fundacions. Principis, valors i bones pràctiques*) recomana que un mateix patró o patrona no pertanyi a més de dos comitès.

13 En aquest sentit, la CCF (*Codi ètic per a les fundacions catalanes*) incideix en la idea que el patronat ha de vetllar adequadament per les finalitats i els valors de la fundació.

4.3.2 Control d'actuació

Una dimensió fonamental de la funció de supervisió que correspon al patronat es refereix al control de l'actuació dels directius de la fundació, amb una consideració particular del compliment dels deures de lleialtat que els corresponen. Es poden establir diverses formes per fer possible aquest control, de manera que es pugui preveure, per exemple, un sistema regular de rendició de comptes o la forma en què els patrons poden obtenir directament informació sobre la seva activitat. També es poden fer previsions, amb aquesta finalitat, relacionades amb l'assistència dels directius a les reunions del patronat.

És oportuna, en qualsevol cas, l'avaluació regular del seu acompliment respecte de l'estratègia definida pel patronat.

4.3.3 Retribució

Pel que fa a la retribució dels directius, es poden tenir en compte, per al bon govern de les fundacions, recomanacions generals sobre els sistemes de retribució:

- i). Les retribucions han de ser transparents, de manera que quedin prou desglossats els conceptes pels quals s'ha de retribuir els directius.
- ii). Les retribucions han de ser adequades en relació amb les tasques atribuïdes als directius, tenint en compte les condicions que s'apliquen en el sector fundacional a funcions similars.
- iii). És important que els sistemes de retribució que s'estableixin estiguin adequadament alineats amb l'acompliment efectiu de les tasques que corresponen als directius, de manera que la retribució s'ajusti al compliment d'aquestes tasques.
- iv). Els sistemes de retribució han de promoure l'actuació dels directius en l'interès de la fundació a llarg termini i ser congruents amb la seva viabilitat econòmica com a entitat.

4.3.4 Conflictes d'interessos

Els directius, com els patrons, han d'actuar amb lleialtat en interès de la fundació i han d'evitar incórrer en situacions de conflicte d'interessos. Amb aquest objectiu, de la manera que s'ha assenyalat per als patrons, és oportú oferir una sèrie de normes que puguin orientar la seva manera de procedir en situacions de conflicte d'interessos.

De conformitat amb el CCCat, s'aplica el mateix règim en matèria de conflicte d'interessos dels patrons a les persones amb funcions de direcció. És necessari aleshores definir les situacions de conflicte i establir els deures de conducta que corresponen als directius, així com les regles que permeten la seva dispensa. S'ha de partir també —com s'ha indicat per als patrons— d'establir un deure de comunicació d'aquesta situació de conflicte, d'un deure d'abstenció en relació amb la situació descrita i de l'obligació d'adoptar una declaració responsable i presentar-la davant el protectorat.

5. Funcionament del patronat

Per funcionament del patronat s'entén el conjunt de disposicions que, des d'una perspectiva formal, orienta el procés que s'ha de seguir per adoptar els acords. La manera com funciona el patronat és rellevant per al bon govern de la fundació. El règim legal establert

en relació amb el funcionament del patronat en regula els aspectes més bàsics, per la qual cosa les fundacions tenen la possibilitat d'establir regles més precises relacionades amb el funcionament del patronat. Aquestes regles han d'estar orientades pel criteri que contribueixi d'una manera més clara al bon govern de la fundació. El règim de funcionament del patronat ha d'estar determinat, en conseqüència, per la necessitat d'enfortir-ne el funcionament col·legiat, com a pràctica de bon govern. Convé parar atenció en els aspectes següents del funcionament del patronat per la seva rellevància per al bon govern de la fundació.

5.1 Convocatòria i constitució del Patronat

El patronat s'ha de convocar de la manera que estableixin els estatuts de la fundació, les seves regles de funcionament intern o el CCCat. El règim legal de convocatòria preveu, entre d'altres, que el patronat s'ha de convocar sempre que ho sol·liciti una quarta part dels seus membres, o que, quan no es convoqui en els casos en què és obligatori fer-ho, el protectorat el pugui convocar a petició de qualsevol membre seu, prèvia audiència a les persones a qui correspondria fer-ho.

És indubtable que la freqüència amb què es reuneixi el patronat incidirà en la seva efectivitat com a òrgan de govern de la fundació. Aquesta circumstància té diverses implicacions relacionades amb el bon govern.

No és fàcil establir una regla general sobre la freqüència amb la qual s'ha de reunir el patronat, ja que dependrà en bona part de la mateixa configuració del patronat dins l'estructura de la fundació i del tipus de funcions que desenvolupa al seu si: en els supòsits en què hi hagi delegació o atribució de funcions a altres òrgans, com en el cas en què s'hagi constituït una comissió executiva, no sembla que s'hagi de reunir amb la mateixa freqüència que si assumeix funcions de gestió ordinària. En qualsevol cas, una reunió trimestral sembla adequada per complir efectivament les funcions de supervisió que corresponen a la fundació.¹⁴

Tot i que, en la pràctica, la convocatòria es fa a instàncies del president o presidenta, es poden establir mecanismes que en moderin la discrecionalitat per facilitar una actuació del patronat orientada pels interessos que, en cada cas, puguin manifestar els patrons. D'aquesta manera, es pot valorar l'oportunitat d'atribuir a un nombre menys qualificat que el representat per la quarta part dels patrons la capacitat de dirigir-se al president per sol·licitar la convocatòria del patronat. D'altra banda, es pot reconèixer a aquest mateix nombre la capacitat per sol·licitar la inclusió de determinats assumptes en l'ordre del dia.

També cal valorar la forma i l'antelació amb què s'ha de convocar el patronat. És indubtable el valor que el recurs a les noves tecnologies pot tenir per facilitar el funcionament del patronat, per la qual cosa es pot preveure la convocatòria per aquests mitjans, sempre que en permetin acreditar la recepció. El CCCat estableix que la reunió del patronat instada per una quarta part dels seus membres ha de tenir lloc en un termini de trenta dies des de la sol·licitud (o el termini més breu que els estatuts hagin previst; art. 332-7.2 CCCat), però no es preveu un termini mínim d'antelació a la reunió per a altres supòsits de convocatòria.

14 Així també ho recomana la CCF (*Bon govern de les fundacions. Principis, valors i bones pràctiques*). Asenyala, a més, que «una freqüència superior a una reunió cada mes segurament indicaria mancances funcionals en la gestió o ineficàcia en les funcions de pensar en el futur (planificació) o de control».

Així i tot, es pot recollir com a pràctica de bon govern l'establiment d'un termini d'antelació suficient per als assumptes que requereixin una consideració més detinguda pels patrons.

En relació amb la constitució, es poden fer algunes consideracions per millorar el govern de les fundacions. Convé parar atenció a la presència que els estatuts de la fundació puguin exigir en cada cas per a la constitució regular del patronat. En aquest sentit, el CCCat no estableix cap règim legal de constitució. D'altra banda, cal esmentar la capacitat que es reconeix als patrons de fer-se representar per assistir a les reunions del patronat, sempre que no es prohibeixi estatutàriament. Aquest tractament ha de ser congruent amb el deure de diligència amb què han d'actuar els patrons, de manera que aquesta possibilitat es reculli de manera limitada, de forma especial per a cada reunió del patronat.

5.2 Deliberació i adopció d'acords

Com s'ha indicat, com a regla de bon govern, cal procurar que els assumptes siguin suficientment debatuts i que els patrons tinguin la possibilitat de participar en els debats. És instrumental amb aquesta finalitat que estiguin adequadament informats i que puguin preparar amb prou temps la reunió.

Cal tenir també en compte el valor que les noves tecnologies poden aportar a l'hora de facilitar l'adopció d'acords del patronat. Les fundacions poden establir regles als seus estatuts que permetin adoptar aquests acords amb la participació simultània dels patrons, de manera que es pugui deliberar i votar utilitzant les noves tecnologies, sempre que quedin garantides la identificació dels assistents, la continuïtat de la comunicació, la possibilitat d'intervenir en les deliberacions i l'emissió del vot. També es pot recollir als estatuts la possibilitat d'adoptar acords sense sessió, amb les cauteles oportunes per garantir la posició que correspon individualment als patrons.¹⁵

Els acords s'adopten pel procediment de deliberació i votació que estableix la llei, els estatuts o les regles de funcionament intern. A manca de disposició expressa, la llei estableix la majoria simple dels assistents a la reunió. No obstant això: (i) aquesta regla es pot modificar per exigir majories qualificades sobre assumptes per als quals, per la seva rellevància per a la fundació, pot ser oportú comptar amb un consens més ampli; i (ii) per a l'adopció de declaracions responsables pel patronat, s'exigeix el vot favorable de dos terços del nombre total de patrons.

6. Avaluació de l'acompliment del patronat i dels patrons

És recomanable, com a pràctica de bon govern, que el patronat avaluï formalment la seva pròpia actuació respecte de les normes de bon govern amb què compta. Convé fer-ho amb regularitat, en períodes temporals que no haurien de ser superiors a un any. Aquesta avaluació s'ha d'entendre en relació amb els diversos aspectes que determinen el bon govern de la fundació i, particularment, pel que fa al compliment de les funcions del patronat, la seva composició i estructura, i el seu funcionament.

¹⁵ Amb més precisió, l'art. 312-7 CCCat determina que els estatuts poden establir, amb l'extensió que considerin adient, la possibilitat d'adoptar acords mitjançant l'emissió del vot per correspondència postal, comunicació telemàtica o qualsevol altre mitjà, sempre que quedin garantits els drets d'informació i de vot, que quedi constància de la recepció del vot i que es garanteixi la seva autenticitat.

En aquest sentit, ha de ser objecte d'avaluació de forma particular l'acompliment dels càrrecs del patronat i l'activitat portada a terme individualment pels seus membres, amb la finalitat de valorar la diligència amb la qual han exercit el càrrec i la seva contribució al bon funcionament de la fundació. Aquesta valoració és rellevant d'acord amb la importància que la composició del patronat té per al bon funcionament de la fundació.

Igualment, cal avaluar l'activitat portada a terme pels directius. Aquest és un aspecte important de la funció de supervisió que correspon al patronat, i que permet verificar el grau de compliment dels objectius establerts.

El procés d'avaluació ha d'estar suficientment formalitzat per identificar necessitats de millora en el govern de la fundació. En conseqüència, el patronat ha d'adoptar les mesures oportunes per satisfer aquestes necessitats.

7. Rendició de comptes i comunicació

Com ja s'ha dit, la transparència és un principi de bon govern que ha d'orientar l'actuació del patronat i de la fundació. Sense perjudici de les obligacions legals del patronat relacionades amb les competències que, fonamentalment en termes de control de l'activitat de la fundació, s'atribueixen al protectorat, convé prestar atenció a la importància que la rendició de comptes, entesa en un sentit ampli, pel que fa als grups d'interès que es relacionen amb la fundació, com ara en el cas dels donants o dels voluntaris, té per al bon govern de la fundació.¹⁶

És important també que la fundació disposi de capacitat per posar en coneixement de la societat l'activitat que aquesta duu a terme per complir la seva missió, així com els objectius que assoleix. Sobre aquest aspecte, és oportú que pugui desenvolupar instruments per a l'estimació adequada del seu impacte.

Pel que fa als grups d'interès, es poden identificar com a pràctiques de bon govern les següents:

1. Creació de canals de comunicació i contacte amb beneficiaris, donants i tercers interessats més enllà dels estrictament exigits per la llei, per conèixer millor les seves aspiracions i interessos respecte de la fundació.
2. Definició dels responsables de fomentar i assegurar la relació amb els grups d'interès.
3. Celebració, com a mínim, d'un acte anual al qual puguin assistir els donants i els grups d'interès afectats, amb accés lliure per al públic.
4. Regulació, en els mateixos codis i normes de la fundació, dels drets i les obligacions dels donants i els voluntaris, així com de les pautes de les campanyes de captació de fons o d'informació pública, amb l'objectiu d'incrementar la transparència i la bona relació amb la fundació.

¹⁶ Com destaca, per exemple, la CCF (*Bon govern de les fundacions. Principis, valors i bones pràctiques*).

Com a mesures generals que poden fomentar la transparència de la fundació en relació amb la societat, es poden identificar les següents:

1. Donar a conèixer l'estructura organitzativa de la fundació, els seus estatuts i les seves normes de govern.
2. Donar a conèixer la composició del patronat i el perfil dels patrons.
3. Donar a conèixer els principals directius de la fundació.
4. Oferir informació sobre l'activitat que duu a terme la fundació i els projectes que desenvolupa per a la realització de l'interès fundacional.
5. Celebrar, com a mínim, un acte anual que permeti fer pública l'activitat desenvolupada per la fundació.

8. Introducció: responsabilitat penal de la persona jurídica

El desembre del 2010, va entrar en vigor a Espanya una reforma legislativa¹⁷ que, per primera vegada, permetia atribuir responsabilitat penal a les persones jurídiques. Fins aleshores, la seva vinculació amb el procés penal s'havia limitat generalment¹⁸ a poder ser considerades responsables civils subsidiàries en cas d'insolvència de la persona física condemnada pel delictes en qüestió.

Aquesta nova regulació —continguda a l'article 31 bis del CP— va establir un mecanisme a través del qual la persona jurídica respondria penalment pels delictes comesos pels seus administradors, directius, representants, treballadors i altres persones sotmeses al seu control quan aquesta actuació s'hagués produït actuant en el seu nom i benefici. Aquest règim de responsabilitat es va acompanyar d'un catàleg específic de penes i atenuants, i d'una limitació d'abast que deixava fora les administracions i entitats del sector públic, així com els partits polítics i els sindicats.

Dues reformes legislatives posteriors han integrat algunes llacunes i algunes deficiències que presentava la regulació del 2010. El 2012 es va eliminar l'exclusió de responsabilitat penal respecte dels partits polítics i sindicats.¹⁹ El 2015, en una reforma més ambiciosa,²⁰ es va perfeccionar la redacció de les normes d'atribució, s'hi va incloure un règim específic d'antecedents penals i, potser el més rellevant, s'hi va introduir una clàusula d'exempció de la responsabilitat penal per a les persones jurídiques que haguessin implantat un model

17 Llei orgànica 5/2010, de 22 de juny, per la qual es modifica la Llei orgànica 10/1995, de 23 de novembre, del Codi Penal.

18 La normativa penal, a l'article 129 del CP anterior a la reforma del 2010, també preveia una sèrie de conseqüències accessòries de naturalesa quasi sancionadora per a les persones jurídiques, que pràcticament no van arribar a ser aplicades pels tribunals de justícia.

19 Llei orgànica 7/2012, de 27 de desembre, per la qual es modifica la Llei orgànica 10/1995, de 23 de novembre, del Codi Penal en matèria de transparència i lluita contra el frau fiscal i en la Seguretat Social.

20 Llei orgànica 1/2015, de 30 de març, per la qual es modifica la Llei orgànica 10/1995, de 23 de novembre, del Codi Penal.

eficaç d'organització i gestió per a la prevenció de delictes. Finalment, el 2019 es va ampliar el catàleg de delictes que generen responsabilitat penal de la persona jurídica.²¹

En els últims anys, tant el Tribunal Suprem com la Fiscalia General de l'Estat s'han pronunciat sobre el tema aportant valuoses pautes sobre la manera com s'han de dissenyar i aplicar aquests models perquè l'exempció de responsabilitat sigui reconeguda pels tribunals. També s'ha publicat la Norma UNE 19601 de Sistemes de Gestió de Compliance Penal, que conté criteris d'estandardització per a la implantació corporativa d'aquests models.

8.1 Fonament de la responsabilitat penal: control degut

De conformitat amb l'article 31 bis del CP, les persones jurídiques són responsables penalment dels actes comesos per les persones físiques que formin part de la seva organització. D'aquesta manera, la responsabilitat penal serà «transferida» de la persona física a la persona jurídica si es compleix alguna de les condicions següents:

- i). Que el delicte sigui comès per un administrador, directiu o representant que actua en nom i per compte de la persona jurídica i en el seu benefici directe o indirecte.
- ii). Que el delicte sigui comès per empleats o subordinats²² que actuen per compte i en benefici directe o indirecte de la persona jurídica, perquè els administradors o directius han incomplert greument els deures de supervisió, vigilància i control sobre l'activitat d'aquestes persones.

La persona jurídica, com a ficció legal, opera a través de les persones físiques que actuen per compte seu. Aquesta impossibilitat ontològica d'actuar *motu proprio* impedeix que es cometi materialment un delicte. Per això, el fonament de la seva responsabilitat penal es troba en l'absència del «control degut»,²³ és a dir, en la inexistència o ineficiència de mecanismes idonis per impedir o reduir significativament el risc de comissió de delictes al seu si.

Aquest control degut es tradueix no només en l'existència material d'un programa de compliment (*compliance* penal),²⁴ sinó en el compromís essencial de la persona jurídica i de les persones físiques que la constitueixen per prevenir o minimitzar la potencial comissió de delictes que es puguin cometre dintre de l'organització. És el que s'anomena *cultura ètica*

21 Llei orgànica 1/2019, de 20 de febrer, per la qual es modifica la Llei orgànica 10/1995, de 23 de novembre, del Codi Penal, per transposar directives de la Unió Europea en els àmbits financer i de terrorisme, i abordar qüestions d'índole internacional.

22 La Circular 1/2016 de la Fiscalia General de l'Estat interpreta àmpliament el concepte de subordinat («dependent») i sosté que «no és necessari que s'estableixi una vinculació formal amb l'empresa a través d'un contracte laboral o mercantil, incloent-hi autònoms o treballadors subcontractats, sempre que es trobin integrats en el perímetre del seu domini social».

23 Sobre el fonament de la responsabilitat penal de les persones jurídiques, l'exposició de motius de la LO 1/2015 estableix: «La reforma duu a terme una millora tècnica en la regulació de la responsabilitat penal de les persones jurídiques, introduïda en el nostre ordenament jurídic per la Llei orgànica 5/2010, de 22 de juny, amb la finalitat de delimitar adequadament el contingut del "control degut", el trencament del qual permet fonamentar la seva responsabilitat penal».

24 Nota aclaridora: al llarg d'aquest apartat de la guia s'utilitzaran de forma indistinta les expressions «models de compliment», «programes de compliment» i «*compliance* penal» per designar els «models d'organització i gestió de riscos» regulats a l'article 31 bis del CP.

empresarial.²⁵ Atès que la completa eliminació del risc de comissió de delictes en l'activitat empresarial es presenta com un objectiu impossible, la Fiscalia General de l'Estat se centra en la presència d'una cultura ètica corporativa de respecte a la llei com a fonament últim de la responsabilitat penal de la persona jurídica. Això la porta a sostenir que aquesta cultura ètica corporativa és el factor determinant per valorar l'eficàcia i consistència dels programes de compliment o *compliance* penal implementats al si de l'organització.

8.2 Catàleg de delictes que generen responsabilitat penal de la persona jurídica

No tots els delictes tipificats al CP donen lloc a responsabilitat penal de la persona jurídica, de manera que aquesta només sorgeix expressament quan ho prevegi l'article que reguli aquesta responsabilitat en el delictes o en el grup de delictes concrets.

DELICTES	ARTICLES CP
Tràfic il·legal d'òrgans humans	156 bis.3
Tràfic d'éssers humans	177 bis.7
Prostitució, explotació sexual i corrupció de menors	189 bis
Descobriments i revelació de secrets i violació informàtica	197 <i>quinquies</i>
Estafa	251 bis
Frustració de l'execució	258 ter
Insolvències punibles	261 bis
Danys informàtics	264 <i>quater</i>
Propietat intel·lectual i industrial, mercat i consumidors	288
Blanqueig de capitals	302.2
Finançament il·legal de partits polítics	304 bis.5
Hisenda pública i contra la Seguretat Social	310 bis
Drets dels ciutadans estrangers	318 bis.5
Ordenació del territori i urbanisme	319.4
Recursos naturals i medi ambient	328
Radiacions ionitzants	343.3
Explosius i altres agents	348
Salut pública	366 y 369 bis
Falsificació de moneda	386.5
Falsificació de targetes de crèdit i dèbit i xecs de viatge	399 bis
Suborn	427 bis
Tràfic d'influències	430
Malversació	435.5
Odi i enaltiment	510 bis
Delictes de terrorisme	580 bis

25 En paraules de la Fiscalia General de l'Estat a la seva Circular 1/2016: «En puritat, els models d'organització i gestió o *corporate compliance programs* no tenen per objecte evitar la sanció penal de l'empresa, sinó promoure una veritable cultura ètica empresarial. [...] aquests programes no es poden enfocar a aconseguir aquest propòsit, sinó a reafirmar una cultura corporativa de respecte a la llei, on la comissió d'un delictes constitueixi un esdeveniment accidental, i l'exempció de pena, una conseqüència natural d'aquesta cultura».

Pel fet de tractar-se d'un sistema de *numerus clausus*, les persones jurídiques únicament podran ser condemnades penalment per algun dels delictes enumerats, i podran ser responsables civils subsidiàries respecte de la resta, en funció de les circumstàncies del cas.

8.3 Règim punitiu

L'article 33.7 del CP preveu el catàleg següent de penes per a les persones jurídiques:

- a). Multa per quotes o proporcional.
- b). Dissolució de la persona jurídica.
- c). Suspensió de les seves activitats per un termini màxim de 5 anys.
- d). Clausura dels seus locals i establiments per un termini màxim de 5 anys.
- e). Prohibició de dur a terme en el futur les activitats en l'exercici de les quals s'hagi comès, afavorit o encobert el delicte, de forma temporal (màxim 15 anys) o definitiva.
- f). Inhabilitació per obtenir subvencions i ajudes públiques, per contractar amb el sector públic i per gaudir de beneficis i incentius fiscals o de la Seguretat Social, per un termini màxim de 15 anys.
- g). Intervenció judicial per un termini màxim de 5 anys.

Amb caràcter general, les persones jurídiques seran sancionades amb una pena de multa quan siguin declarades penalment responsables. L'import de la multa vindrà establert pel que preveu el tipus penal concret d'aplicació, i podrà ser una multa proporcional en relació amb el perjudici causat o el benefici obtingut arran del delicte,²⁶ o una multa per quotes dintre dels rangs establerts a l'article 50 del CP.²⁷

La resta de les penes podrà ser imposada pels tribunals potestativament, de conformitat amb les normes establertes als articles 66 i 66 bis del CP. D'aquesta manera, per exemple, la dissolució de la persona jurídica únicament es podrà imposar quan hi hagi reincidència (com a mínim, tres condemnes per delictes de la mateixa naturalesa) o la persona jurídica s'utilitzi instrumentalment per a la comissió d'il·lícits penals, la qual cosa s'entendrà quan l'activitat lícita sigui menys rellevant que la il·lícita.

26 El delicte contra la hisenda pública conté un exemple de pena de multa proporcional a la persona jurídica. Així, l'article 310 bis del CP imposa a la persona jurídica condemnada per delicte fiscal penes de multa que van des de l'equivalent a l'import defraudat fins al seu quàdruple.

27 La quota diària per a multes a imposar a les persones jurídiques tindrà un mínim de 30 euros i un màxim de 5.000. A efecte de còmput, quan es fixi la durada per mesos o anys, s'entendrà que els mesos són de trenta dies i els anys de tres-cents seixanta.

9. Règim de responsabilitat penal de les fundacions

El CP no estableix una definició autònoma de persona jurídica com a subjecte susceptible de respondre penalment,²⁸ per la qual cosa és necessari remetre'ns a la normativa extrape-nal per determinar què s'ha de considerar com a persona jurídica.²⁹

L'article 35 del Codi Civil inclou dins el concepte de persona jurídica «les corporacions, associacions i fundacions d'interès públic reconegudes per la llei».

No obstant això, l'article 31 *quinquies* del CP enumera una sèrie d'entitats amb persona-litat jurídica que el legislador ha decidit excloure del règim de responsabilitat penal de les persones jurídiques: l'Estat, les administracions públiques territorials i institucionals, els organismes reguladors, les agències i entitats públiques empresarials, les organitzacions in-ternacionals de dret públic i aquelles altres que exerceixen potestats públiques de sobirania o administratives.

En vista del contingut d'aquest últim precepte, és necessari fer una distinció entre les fun-dacions privades i les públiques, a l'efecte de determinar la seva inclusió en el règim de responsabilitat penal de la persona jurídica.

9.1 Fundacions privades

La inclusió de les fundacions privades dins el concepte de «persones jurídiques» de l'article 31 bis del CP no genera dubtes, ja que són organitzacions que es constitueixen en escriptura pública i que adquireixen personalitat jurídica amb la inscripció de l'escriptura en el Regis-tre de Fundacions (art. 4 LF).

En un primer moment, el legislador va excloure els partits polítics i els sindicats del règim de responsabilitat penal de la persona jurídica. No obstant això, aquesta exclusió va ser superada amb la LO 7/2012, que els va suprimir de les excepcions de l'article 31 bis del CP vigent en aquell moment. Per això, després de la modificació, no hi ha dubte que les fundacions associades o vinculades a partits polítics i sindicats seran subjectes susceptibles de responsabilitat penal.

9.2 Fundacions públiques

Més dificultats interpretatives troba la inclusió de les fundacions públiques en el règim de responsabilitat penal de la persona jurídica, ja que l'article 31 *quinquies* del CP no inclou expressament les fundacions del sector públic en la llista de persones jurídiques excloses del règim de l'article 31 bis del CP.

28 Sense perjudici d'això, l'article 297 del CP conté una definició autèntica del concepte de societat a l'efecte dels delictes societaris (incloent les fundacions dintre d'aquest concepte). La Fiscalia General de l'Estat, a la seva Circular 1/2011, descarta que es pugui utilitzar l'enumeració continguda en aquest article per definir el concepte de persona jurídica responsable penalment, ja que fa referència a les societats de naturalesa mercantil i la seva aplicació se circumscriu als delictes societaris. No obstant això, encara que aquest article no ofereixi una solució definitiva, es podria utilitzar, almenys, com a pauta interpretativa per establir el concepte penal de persona jurídica.

29 Aquest és el criteri seguit per la Circular de la Fiscalia General de l'Estat 1/2011, que es remet a l'article 35 del Codi Civil per definir el concepte de persona jurídica penalment responsable.

A la seva Circular 1/2016, la Fiscalia General de l'Estat³⁰ va establir que, tot i que no apareguin expressament mencionades a l'article 31 *quinquies*, s'han de considerar igualment exemptes de responsabilitat penal les fundacions públiques, ja que estan sotmeses a dret administratiu (LF, Llei 40/2015, de 1 d'octubre, de Règim Jurídic del Sector Públic, i Llei 47/2003, de 26 de novembre, General pressupostària) i desenvolupen activitats d'interès general i no de caràcter mercantil, per la qual cosa han de ser considerades organismes de dret públic. Segons la circular esmentada, aquesta conclusió també és extensible a les fundacions del sector públic de caràcter autonòmic i local.

En canvi, alguns autors³¹ han criticat el criteri de la Fiscalia General de l'Estat en aquest punt i han considerat que les fundacions públiques sí que estan sotmeses al règim de responsabilitat penal de les persones jurídiques. Els arguments que sostenen aquesta tesi són, entre d'altres, els següents: (i) l'article 31 *quinquies* del CP, que es configura com una excepció a la regla general d'imputabilitat de les persones jurídiques, no inclou de forma expressa les fundacions públiques; (ii) tot i que les fundacions públiques estiguin finançades amb recursos públics, són entitats de caràcter juridicoprivat, subjectes a dret civil i únicament sotmeses a dret públic en determinades matèries, com la contractació; i (iii) el fet que les fundacions públiques satisfacin interessos generals i siguin poders adjudicadors del sector públic no obsta perquè responguin penalment, ja que des del 2015 les societats mercantils que ostenten la consideració de poders adjudicadors també estan sotmeses al règim de responsabilitat penal de les persones jurídiques.

Així, tot i que no hi ha dubte que les fundacions privades sí que estan sotmeses al règim de l'article 31 bis del CP, l'eventual responsabilitat penal de les fundacions públiques és una qüestió controvertida, que hauran de resoldre els tribunals.

10. Mecanismes d'exempció i atenuació de la responsabilitat penal

L'article 31 bis del CP preveu una sèrie de condicions que, en cas de concórrer-hi totes, permeten a la persona jurídica (en aquest cas, la fundació) beneficiar-se de l'exempció de responsabilitat penal. Es distingeix entre els casos en què el delicte el cometen els administradors (en el cas de les fundacions, els patrons),³² directius o representants, i els casos en què el cometen els empleats o subordinats.

Així, quan el delicte l'hagin comès els patrons, directius o representants de la fundació, quedarà exempta de responsabilitat penal si es compleixen les condicions següents (art. 31 bis.2 CP):

- i). Que el patronat hagi adoptat i executat amb eficàcia, abans de la comissió del delicte, models d'organització i gestió per a la prevenció de delictes, que han de complir els requisits previstos a l'apartat 12 d'aquesta guia.

30 Pàgines 33 i 34 de la Circular 1/2016.

31 D. Benítez Rodríguez i A. Arroyo Díez, a «La exclusión de la responsabilidad penal de las fundaciones del sector público en la Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 6/2016, i J. M. Ayala de la Torre, a *Compliance*, 2a edició, Claves Prácticas, Francis Lefebvre, 2018.

32 Nota aclaridora: Encara que l'article 31 bis del CP només fa referència als administradors i a l'òrgan d'administració, al llarg dels apartats següents ens referirem als «patrons» i al «patronat» en substitució de les expressions «administrador» i «òrgan d'administració» que s'utilitzen en el precepte, ja que el règim de l'article 31 bis del CP també s'aplica a les fundacions.

- ii). Que la supervisió del funcionament i el compliment del model de prevenció de delictes implantat hagi estat confiada a un òrgan de la fundació amb poders autònoms d'iniciativa i de control o que tingui encomanada legalment la funció de supervisar l'eficàcia dels controls interns de la persona jurídica³³ (sobre l'òrgan de compliment, hi tornarem a l'apartat 12).
- iii). Que els autors individuals hagin comès el delicte eludint fraudulentament els mecanismes de control.
- iv). Que s'hagi produït una omisió o un exercici insuficient de les funcions de supervisió, vigilància i control per part de l'òrgan de supervisió.

En cas que el delicte hagi estat comès pels empleats o subordinats, la fundació podrà quedar exempta de responsabilitat si, abans de la comissió del delicte, ha complert el requisit (i) anterior, és a dir, l'adopció i execució del model de prevenció de delictes.

A més d'aquest mecanisme d'exempció de responsabilitat, el CP (art. 31 bis.2, últim paràgraf, i 31 *quater*) preveu les següents circumstàncies atenuants de la responsabilitat penal de les persones jurídiques, que, si hi concorren, permetran que el tribunal rebaixi la pena:

- i). L'acreditació parcial de les circumstàncies previstes a l'article 31 bis.2 del CP. És a dir, en els supòsits en què únicament concorrin alguns dels elements i requisits que permeten l'exempció de la responsabilitat penal, la fundació podrà beneficiar-se d'un atenuant.
- ii). Que els representants legals de la fundació hagin dut a terme les activitats següents amb posterioritat a la comissió del delicte:
- iii). Confessar la infracció a les autoritats abans de saber que el procediment judicial es dirigeix contra la fundació.
- iv). Col·laborar en la investigació aportant proves noves i decisives.
- v). Reparar o disminuir el dany causat, abans de l'inici del judici oral.
- vi). Establir mesures eficaces per prevenir i descobrir els delictes que es puguin cometre en el futur, abans de l'inici del judici oral.

11. Funcions i responsabilitat dels patrons

Com s'ha vist, la normativa penal atorga a l'òrgan de govern de la persona jurídica un paper central en la posada en marxa del model de prevenció de delictes i la seva posterior implantació i seguiment. La Fiscalia General de l'Estat i el Tribunal Suprem afegeixen, a més, la necessitat que la cultura ètica corporativa de compliment de la llei emani directament de la cúspide de l'organització i la irrigui, com a element inherent a l'eficàcia del model preventiu.

Aquests elements entronquen directament amb els deures de diligència i lleialtat propis de l'exercici de càrrecs de govern recollits a la normativa extrapenal (p. ex., la Llei de Societats

33 S'ha de tenir en compte que, segons l'article 31 bis.3 del CP, en les persones jurídiques de petites dimensions (les que, segons la legislació mercantil aplicable, estiguin autoritzades a presentar compte de pèrdues i guanys abreujat) aquestes funcions de supervisió poden ser assumides directament per l'òrgan d'administració.

de Capital o l'LF) i que prediquen, respecte de l'òrgan de govern corporatiu, una sèrie de funcions i responsabilitats en tots els àmbits de gestió, incloent-hi el de la prevenció de riscos penals.

Al si de les fundacions, aquestes funcions i responsabilitats recauen orgànicament en el patronat i, individualment, en cadascun dels patrons, com s'exposa a continuació.

11.1 Funcions dels patrons

La normativa penal estableix que l'òrgan de govern —en aquest cas, el patronat— té la funció d'adoptar i executar el model de prevenció de riscos penals, que inclou també la designació de l'òrgan de supervisió que s'encarregui del seu funcionament.

No hi ha en la normativa penal una concreció més gran sobre aquestes funcions del patronat i els patrons. Per això, en aquest punt cal acudir al que disposa la Norma UNE 19601 sobre Sistemes de Gestió de Compliance Penal, que estableix les funcions següents de l'òrgan de govern pel que fa al model de prevenció de riscos penals:

- i). Promoure i defensar la cultura ètica de respecte a la llei al si de l'organització.
- ii). Adoptar, implementar, mantenir i millorar el model de prevenció de delictes.
- iii). Dotar el model i l'òrgan de supervisió dels mitjans i recursos necessaris per a la seva eficàcia.
- iv). Aprovar les polítiques de compliment de l'organització.
- v). Supervisar-ne periòdicament el compliment i l'eficàcia, acordant la seva modificació quan sigui necessari.
- vi). Establir un òrgan de supervisió del compliment del model, dotat de poders autònoms d'iniciativa i control.
- vii). Acordar procediments de presa de decisions que garanteixin el compliment de la llei.

L'esmentada norma UNE conté criteris, pautes i guies per a l'estandardització de processos corporatius, però cal assenyalar que no té rang o naturalesa legislativa, de manera que el seu contingut no és d'obligat compliment i, per tant, no vincula els tribunals de justícia en la seva tasca de valorar l'eficàcia dels models. Sens perjudici d'això, la Circular 1/2016 de la Fiscalia General de l'Estat confereix a les certificacions d'idoneïtat del model de compliment (com la que es pugui obtenir d'UNE) un cert valor probatori de l'existència d'una cultura ètica de respecte a la llei,³⁴ de manera que, en general, és aconsellable seguir i aplicar les recomanacions contingudes en aquestes normes d'estandardització.

34 La Circular 1/2016 de la Fiscalia General de l'Estat estableix: «Les certificacions sobre la idoneïtat del model expedides per empreses, corporacions o associacions avaluadores i certificadores de compliment d'obligacions, mitjançant les quals es manifesta que un model compleix les condicions i requisits legals, podran apreciar-se com un element addicional més de la seva observança, però de cap manera acrediten l'eficàcia del programa, ni substitueixen la valoració que de manera exclusiva competeix a l'òrgan judicial».

11.2 Responsabilitat dels patrons

L'adopció de models de prevenció de riscos penals per l'òrgan de direcció corporativa es configura legalment com una clàusula d'exempció de la potencial responsabilitat penal de la persona jurídica, no com una obligació de compliment en sentit estricte.³⁵ La no implantació d'aquests models pot comportar la imposició d'una sanció penal a la persona jurídica, sempre que es cometi un delicte al seu si. Si no es produeix l'episodi delictiu, l'absència del model per ella mateixa no comporta sanció de cap tipus.³⁶ Fent una comparació en termes molt laxos, l'adopció de models de prevenció de delictes, estructuralment, s'assembla més a la subscripció d'una pòlissa d'assegurances que a la implementació d'obligacions de compliment normatiu.

En tot cas, i amb independència de la naturalesa obligacional que es pugui atribuir a la normativa penal de prevenció corporativa de delictes, l'adopció per part dels patrons de mesures encaminades a reduir o neutralitzar els riscos (incloent-hi els penals) als quals es pugui veure sotmesa la fundació en la seva activitat formarà part dels deures de diligència i lleialtat inherents al seu càrrec per a la bona direcció i control de l'entitat.³⁷ Això, a més, s'ha de posar en relació amb la referida cultura ètica corporativa de respecte a la llei que ha d'inspirar totes les actuacions de la persona jurídica, especialment la dels seus òrgans rectors, ja que, si no s'adopten, es podria arribar a considerar que aquests no tenen interès a promoure el respecte i compliment de la llei dintre de la seva organització.

Així ho entén el Tribunal Suprem, que, a la seva sentència núm. 136/2018, de 28 de juny, va afirmar que la implantació de programes de compliment forma part de les bones pràctiques corporatives de les persones jurídiques: «[...] d'aquí la importància que en les societats mercantils s'implantïn aquests programes de compliment normatiu, no només per evitar la derivació de la responsabilitat penal a l'empresa en els casos de delictes comesos per directius i empleats, que serien els casos d'il·lícits penals *ad extra*, que són aquells en els quals els perjudicats són tercers/creditors que són subjectes passius per delictes com ara

- 35 Com podrien ser, per exemple, les obligacions en matèria de prevenció de riscos laborals, de control mediambiental en cas d'activitats industrials o de prevenció del blanqueig de capitals en cas d'activitats financeres. Totes aquestes es configuren com a obligacions de compliment en sentit estricte, ja que el seu no seguiment pel subjecte obligat implica la imposició d'una sanció independentment de si es produeix o no un accident laboral, un esdeveniment de contaminació ambiental o un supòsit de blanqueig de diners.
- 36 Així ho ha explicat el Tribunal Suprem a la seva sentència núm. 123/2019, de 8 de març: «És evident que la mera inexistència de formes concretes de vigilància i control del comportament de representants, directius i subordinats, que tendeixin a l'evitació de la comissió de delictes imputables a la persona jurídica, no constitueix, per ella mateixa, un comportament delictiu. La persona jurídica no és condemnada per un (avui inexistent) delicte d'omissió de programes de compliment normatiu, o per la inexistència d'una cultura de respecte al Dret. Perquè sigui condemnada, és necessària la comissió d'un dels delictes que, previstos a la part especial del Codi Penal, opera com a delicte antecedent, tal com es preveu a l'article 31 bis; i que hagi estat comès per una de les persones esmentades en aquest precepte. La condemna es dictarà precisament per aquest delicte. I, a més, caldrà establir que aquestes hipotètiques mesures podrien haver evitat la seva comissió».
- 37 En aquest sentit, l'LF estableix, al seu article 17, que «els patrons han d'ocupar el càrrec amb la diligència d'un representant lleial». Per la seva banda, l'article 225 de la Llei de Societats de Capital, relatiu al deure general de diligència dels administradors de la societat —equiparables a aquest efecte als patrons—, indica que aquests han de «tenir la dedicació adequada [al càrrec] i adoptaran les mesures necessàries per a la bona direcció i control de l'empresa».

estafes, alçaments de béns, etc., sinó també, i pel que fa al supòsit ara analitzat, per evitar la comissió dels delictes d'apropiació indeguda i administració deslleial, és a dir, *ad intra*. Aquests últims, tot i que no deriven la responsabilitat penal a l'empresa perquè no està reconeguda com a tal en els seus preceptes aquesta derivació i perquè són *ad intra*, sí que permeten obstaculitzar la comissió de delictes com els aquí comesos pels administradors que no reten comptes als seus socis o administradors solidaris i que cometen irregularitats, que en alguns casos, com els aquí succeïts, són constitutives d'il·lícits penals. [...] Per això, una bona praxi corporativa a l'empresa és la d'implementar aquests programes de compliment normatiu que garanteixin que aquests tipus de fets no es cometin, o dificultin les accions continuades de distracció de diners, o abusos de funcions que un bon programa de compliment normatiu hauria detectat immediatament».

En vista del que s'acaba de dir, l'eventual inacció dels patrons en la tasca d'adoptar un model de gestió eficaç per a la prevenció de delictes podria ser susceptible de generar eventuais responsabilitats civils sobre la base de l'absència de la deguda diligència en l'exercici del seu càrrec, en cas que la fundació fos condemnada penalment. L'apartat 2.2 d'aquesta guia conté una anàlisi detallada d'aquest tipus de responsabilitats.

D'altra banda, cal advertir que la Circular 1/2016 de la Fiscalia General de l'Estat va un pas més enllà en estimar que, sota determinades circumstàncies, els patrons i, si n'hi ha, l'òrgan de supervisió i el *compliance officer* podrien arribar a ser considerats potencialment responsables penals per la no adopció d'un model de prevenció de delictes o, fins i tot, per la seva implantació deficient.³⁸

No obstant això, es poden fer algunes consideracions que matisarien l'abast efectiu d'aquest posicionament de la Fiscalia (sens perjudici que ho pugui sostenir davant els tribunals penals en la seva condició d'acusador públic). En primer lloc, el CP no preveu expressament cap responsabilitat penal per als membres dels òrgans de govern corporatiu, de supervisió o els *compliance officers* per l'absència o deficiència d'un model de prevenció de delictes. En segon lloc, cal afegir que aquesta possibilitat va ser expressament descartada pel legislador en la tramitació de la reforma del CP del 2015, quan es va eliminar del projecte finalment aprovat una proposta de punició expressa per la falta d'adopció de mesures de vigilància i control necessàries per evitar la comissió de delictes.³⁹ Finalment, aquest posicionament podria entrar en conflicte amb determinats principis generals del dret penal, en especial, el principi de responsabilitat pel fet propi, que prohibeix que algú respongui criminalment per un fet comès per una altra persona.

38 La Fiscalia General de l'Estat es pronuncia de la manera següent a la seva Circular 1/2016, pàg. 23: «La nova exigència que l'incompliment del deure de control hagi estat greu determina que, juntament amb la persona jurídica, l'omitent del control també pugui respondre per un delictes, o bé dolós, en comissió per omissió, o bé greument imprudent, fet que trasllada la conducta a la lletra ».

39 L'esmentat delictes es va eliminar del projecte de reforma com a conseqüència de l'esmena introduïda pel Grup Popular al Congrés justificada en els termes següents: «La tipificació de l'omissió de l'adopció de mesures de prevenció (quan d'alguna manera facilita o dona lloc a la posterior comissió del delictes que hauria d'haver estat previngut) ha estat durament qüestionada. D'una banda, s'argumenta que en els supòsits en què el gestor ja té coneixement que es cometrà la infracció, existeix responsabilitat per omissió (atesa la seva posició de garant, art. 11 CP); i d'altra banda, s'afegeix que, quan no ha existit aquesta previsió, la tipificació penal de la falta d'adopció de mesures de prevenció és contrària al principi d'intervenció mínima».

Tenint en compte tot el que s'ha exposat, la consideració que els patrons, els membres de l'òrgan de supervisió o el *compliance officer*, si escau, haurien de respondre penalment de forma automàtica i amb independència de la seva intervenció en el fet si un membre de la fundació comet un delictes en nom i en benefici d'aquesta, és desproporcionada. Per tal que una de les persones esmentades pogués respondre penalment en aquests supòsits, s'hauria d'acreditar una participació pròpia i individual en el fet delictiu. És a dir, s'hauria d'acreditar que el patró o patrona, el membre de l'òrgan de supervisió o el *compliance officer*: (i) sabia que el membre de la fundació en qüestió cometria el delictes; (ii) podia actuar per evitar la comissió del delictes, i (iii) tot i així, no va actuar.

12. L'òrgan de supervisió i el *compliance officer*

L'existència d'un òrgan autònom que supervisi el model de prevenció de delictes és una de les condicions acumulatives que preveu l'article 31 bis.2 del CP per exonerar les fundacions de la responsabilitat penal derivada dels delictes comesos pels seus patrons, directius o representants.

En funció de les dimensions de la fundació, aquest òrgan podrà ser col·legiat (p. ex., un comitè de supervisió i de prevenció de riscos penals o de compliment) o unipersonal (p. ex., un *compliance officer* o director de compliment). En la pràctica, també és possible que l'entitat es doti d'ambdues figures, de manera que hi hagi un òrgan de supervisió col·legiat que es reuneixi de forma periòdica i controli el funcionament del model d'organització i gestió de riscos penals i, a la vegada, es nomeni un *compliance officer* (que normalment és membre de l'òrgan col·legiat) que supervisi diàriament la implementació i el funcionament del model, i informi l'òrgan de supervisió i li proposi revisions i millores del model.

La Circular 1/2016 de la Fiscalia General de l'Estat detalla les característiques que ha de reunir l'òrgan de supervisió del model de prevenció de delictes,⁴⁰ ja sigui col·lectiu (comitè) o individual (*compliance officer*):

- i). Ha de ser un òrgan de la persona jurídica.
- ii). Ha d'estar constituït per una o diverses persones amb la suficient formació, experiència professional i autoritat per exercir el càrrec.
- iii). Ha de participar en l'elaboració dels models d'organització i gestió de riscos, i assegurar-ne el bon funcionament.
- iv). Ha d'establir sistemes d'auditoria, vigilància i control que permetin verificar l'observança dels requisits que, segons l'apartat 5 de l'article 31 bis, han de complir els models d'organització i gestió.
- v). Ha de disposar dels mitjans tècnics adequats.
- vi). Ha de tenir accés a tota la informació de la companyia.

Pel que fa a la composició de l'òrgan de supervisió, la Fiscalia fa la recomanació següent: «Pel fet de ser un òrgan de la persona jurídica designat per l'òrgan d'administració, que

40 Com que no existeix una normativa que estableixi les funcions de l'òrgan de supervisió, la Fiscalia recomana utilitzar com a orientació les circulars 6/2009 i 1/2014 de la CNMV, en les quals es regulen els òrgans de compliment normatiu de les institucions d'inversió col·lectiva i societats de serveis d'inversió.

també ha de vigilar, difícilment gaudirà d'autonomia plena en la seva funció. Per aconseguir els màxims nivells d'autonomia, els models han de preveure els mecanismes per a l'adequada gestió de qualsevol conflicte d'interessos que pugui ocasionar el desenvolupament de les funcions de l'oficial de compliment, i cal garantir que hi hagi una separació operacional entre l'òrgan d'administració i els integrants de l'òrgan de control, que, preferentment, no han de ser administradors, o no tots».

L'òrgan de supervisió exerceix un paper fonamental en el disseny, l'execució i l'eficàcia del model d'organització i gestió de riscos. No n'hi ha prou amb el seu mer nomenament per part del patronat, sinó que ha de dur a terme de manera efectiva i adequada les tasques de control i supervisió que li corresponen: (i) impartir formacions; (ii) determinar els mecanismes d'informació més eficaços i assegurar la seva implementació en la fundació; (iii) controlar el compliment del model per empleats, gerents i patrons de la fundació; (iv) informar periòdicament el patronat sobre el compliment del model; (v) establir objectius periòdics de supervisió; i (vi) proposar canvis i recomanacions que contribueixin a millorar l'estructura ètica.

Per tal que les funcions anteriors es puguin dur a terme de la manera més eficaç possible, és recomanable que la constitució de l'òrgan de supervisió vingui acompanyada d'un reglament escrit de funcionament que reculli elements com la composició de l'òrgan, el nomenament i cessament dels seus membres, el règim de majories de vot, la descripció de les seves funcions i competències, el mecanisme de resolució de conflictes d'interessos, les obligacions periòdiques d'informar l'òrgan de govern, etc.

13. Els models d'organització i gestió de riscos penals

Un altre dels requisits que les fundacions han de complir per beneficiar-se de l'exempció de responsabilitat penal és l'adopció i execució d'un model d'organització i gestió de riscos penals. Aquests models tendeixen a prevenir o minimitzar el risc de comissió de delictes al si de la persona jurídica, en aquest cas la fundació.

13.1 Requisits formals dels models d'organització i gestió de riscos penals segons l'article 31 bis del CP

El CP preveu, a l'article 31 bis.5, els requisits mínims que han de complir aquests models perquè la persona jurídica opti a l'exempció:

1. Identificar les activitats de la persona jurídica en l'àmbit de les quals es poden cometre els delictes que s'han de prevenir (p. ex., mitjançant l'anomenat *mapa de riscos penals*).
2. Establir protocols o procediments que concretin el procés de formació de la voluntat de la persona jurídica i d'adopció i execució de decisions en relació amb els delictes que s'han de prevenir (mitjançant, p. ex., codis de conducta, polítiques o protocols d'actuació).
3. Disposar de models de gestió dels recursos financers adequats per impedir la comissió dels delictes que s'han de prevenir (p. ex., polítiques de despeses, controls comptables, etc.).

4. Imposar l'obligació d'informar dels possibles riscos i incompliments l'organisme encarregat de vigilar el funcionament i l'observança del model de prevenció (a través d'un canal de denúncies).
5. Establir un sistema disciplinari que sancioni de manera adequada l'incompliment de les mesures establertes pel model.
6. Revisar periòdicament els models i, si escau, modificar-los, quan es posin de manifest infraccions rellevants de les seves disposicions o quan es produeixin canvis que ho facin necessari en l'organització, en l'estructura de control o en l'activitat desenvolupada per la persona jurídica.

13.2 Criteris que determinen l'eficàcia dels models d'organització i gestió de riscos penals segons el Tribunal Suprem, la Fiscalia General de l'Estat i la Norma UNE 19601

El compliment formal dels requisits recollits a l'article 31 bis.5 del CP no garanteix per si sol l'eficàcia del model de prevenció de delictes. Els elements que cal tenir en compte per valorar la seva eficàcia han estat desenvolupats per la Circular 1/2016 de la Fiscalia General de l'Estat i, en un grau més petit, per la jurisprudència del Tribunal Suprem. També aporta criteris interpretatius en aquesta matèria la Norma UNE 19601 de Sistemes de Gestió de Compliance Penal.

Tant el Tribunal Suprem com la Fiscalia General de l'Estat i la Norma UNE 19601 posen l'accent en l'anomenada *cultura ètica empresarial* com a element fonamental per valorar l'eficàcia dels models d'organització i gestió dels riscos penals (o cultura de *compliance*, segons la Norma UNE).

La Fiscalia afirma que, «en puritat, els models d'organització i gestió o *corporate compliance programs* no tenen per objecte evitar la sanció penal de l'empresa, sinó promoure una veritable cultura ètica empresarial», i conclou assenyalant que «aquests programes no es poden enfocar a aconseguir aquest propòsit, sinó a reafirmar una cultura corporativa de respecte a la llei».

Per la seva banda, el Tribunal Suprem, a la seva sentència núm. 154/2016, de 29 de febrer, estableix que «la determinació de l'actuar de la persona jurídica, rellevant a l'efecte de l'afirmació de la seva responsabilitat penal [...] s'ha d'establir a partir de l'anàlisi sobre si el delicte comès per la persona física al si d'aquella ha estat possible, o facilitat, per l'absència d'una cultura de respecte al dret, com a font d'inspiració de l'actuació de la seva estructura organitzativa i independent de la de cadascuna de les persones físiques que la integren, que s'hauria de manifestar en alguna classe de formes concretes de vigilància i control del comportament dels seus directius i subordinats jeràrquics, orientades a l'evitació de la comissió per part d'aquests dels delictes enumerats al Llibre II del Codi Penal».

Finalment, la Norma UNE 19601, a l'apartat 7.1, estableix que la cultura de *compliance* exigeix que «l'òrgan de govern i l'alta direcció tinguin un compromís visible, consistent i sostingut en el temps amb un estàndard comú i publicat de comportament que es requereixi en totes i cadascuna de les àrees d'organització, així com als seus socis de negoci».

L'existència d'una cultura ètica empresarial no és l'únic criteri per valorar l'eficàcia dels models d'organització i gestió. La mateixa Circular 1/2016 de la Fiscalia General de l'Estat assenyalà altres paràmetres a partir dels quals es mesurarà l'eficàcia del model i que cons-

titueixen elements addicionals (i complementaris) que haurien d'integrar el programa de prevenció de delictes. Alguns d'aquests elements són els següents:

- i). El compromís inequívoc, la implicació i el suport dels patrons i l'alta direcció de la fundació en matèria de *compliance*.
- ii). L'establiment d'alts estàndards ètics en la contractació i promoció de directius i empleats, i la seva aplicació en el cas concret.
- iii). L'existència d'un mapa de riscos en el qual s'identifiquin i avaluin els riscos per tipus de clients, països, o àrees geogràfiques, productes, serveis, operacions, etc., tenint en consideració variables com el propòsit de la relació de negoci, la seva durada o el volum de les operacions.
- iv). L'accés de tot el personal de la fundació a les normes d'actuació (codi de conducta, polítiques, protocols i procediments) que formen l'estructura ètica de l'entitat, així com la impartició de formació continuada sobre aquestes matèries.
- v). La capacitat de detecció dels incompliments. Es concedeix un valor especial al descobriment dels delictes per la mateixa fundació, de manera que, detectada la comissió del delicte i comunicada a les autoritats, amb l'aportació de les proves necessàries, la Fiscalia es compromet a sol·licitar l'exempció de responsabilitat penal de la persona jurídica.
- vi). La posada en funcionament d'aplicacions informàtiques que controlin amb la màxima exhaustivitat els processos interns de la fundació (p. ex., les aprovacions de despeses).
- vii). El comportament de la fundació en relació amb conductes anteriors, així com l'existència de procediments penals anteriors o en tràmit i de sancions administratives.
- viii). Les actuacions dutes a terme per la fundació després de la comissió del delicte, com ara l'adopció de mesures disciplinàries contra els autors o la immediata revisió del programa per detectar-ne possibles debilitats i introduir-hi les modificacions necessàries.

La Norma UNE 19601 també proporciona alguns estàndards que les fundacions poden seguir per millorar l'eficàcia del seu model d'organització i gestió, entre els quals destaquen els següents:

- i). La determinació i dedicació dels recursos financers, tecnològics i humans necessaris per a l'adopció, la implementació i la millora contínua del model.
- ii). Lliurament a tots els membres de la fundació, en el moment de la seva incorporació, de les normes de compliment, i facilitació de l'accés a aquestes normes per part de tots els membres.
- iii). Conscienciació de tots els membres de la fundació i formació adequada i proporcional respecte dels riscos penals, amb la finalitat d'evitar-los, detectar-los o saber-los gestionar d'acord amb el model.
- iv). Implementació de canals de denúncia que garanteixin la confidencialitat dels denunciants i que prohibeixin qualsevol tipus de represàlia.
- v). Adopció de procediments que assegurin la investigació de totes les denúncies rebudes, que requereixin l'adopció de mesures adequades i proporcionades en cas de verificació dels fets denunciats, i que garanteixin els drets del denunciant i del denunciat.

14. Com hauria de ser el model d'organització i gestió de riscos penals d'una fundació per considerar-lo generalment eficaç?

Als apartats anteriors s'han exposat amb detall els requisits formals i materials per al disseny i la implementació d'un model d'organització i gestió de riscos penals en la persona jurídica. La posada en comú de tots aquests elements permet dibuixar el model següent amb l'expectativa raonable que, un cop implantat a la fundació, serà considerat generalment eficaç tant per la Fiscalia com pels tribunals penals.

1. En primer lloc, és necessari que el patronat prengui les decisions següents, que ha de documentar mitjançant una acta:
 - i). L'adopció i posada en marxa d'un model d'organització i gestió de riscos penals de la fundació basat en el compromís inequívoc del patronat d'establir i reforçar així una cultura ètica fundacional basada en el respecte i el compliment de la llei.
 - ii). La constitució d'un òrgan de supervisió (col·legiat, unipersonal o de totes dues formes): el patronat ha d'elaborar i aprovar un reglament de funcionament de l'òrgan de supervisió i ha de nomenar els seus membres en aquest mateix acte.
 - iii). Ordenar a l'òrgan de supervisió el disseny concret, l'elaboració i la implementació del model d'organització i gestió.
 - iv). Ordenar a l'òrgan de supervisió: (i) que informi periòdicament el patronat sobre el disseny, el desenvolupament i la implementació del model; i (ii) que passi a l'aprovació del patronat els documents essencials del model un cop hagin estat elaborats (mapa de riscos, codi ètic o de conducta i polítiques de compliment més rellevants).
2. Un cop constituït, l'òrgan de supervisió ha d'elaborar el model (per a la qual cosa pot comptar amb l'ajuda d'assessors externs), que ha d'estar integrat pels elements següents:
 - i). Un mapa de riscos que reflecteixi i analitzi el risc de comissió de delictes al si de l'organització, tenint en compte especialment les diverses àrees d'activitat de la fundació. El mapa de riscos ha de ser aprovat pel patronat.
 - ii). Un codi ètic o de conducta que, a partir de l'anàlisi de riscos penals, ha d'incloure les normes de conducta interna essencials per a l'establiment i el reforçament d'una cultura ètica fundacional. També ha de ser aprovat pel patronat.
 - iii). En funció de l'entitat dels riscos penals detectats, es poden elaborar polítiques de compliment específiques que desenvolupin amb més detall les normes ètiques generals incloses en el codi de conducta. Exemples: política anticorrupció, política de conflictes d'interessos, política d'ús de mitjans tecnològics, política antiassetjament, política de prevenció de blanqueig de capitals, política fiscal i tributària, política mediambiental, etc. Aquestes polítiques han de ser aprovades pel patronat.
 - iv). En cas que sigui necessari, les polítiques esmentades poden ser, al seu torn, desenvolupades i concretades mitjançant protocols d'actuació o procediments específics de treball (p. ex., procediments d'aprovació de despeses o protocols de contractació de personal).

- v). Un canal de denúncies que compleixi els requisits de la legislació vigent en matèria de protecció de dades personals, que s'ha d'acompanyar d'un reglament que reguli els aspectes següents: funcionament i formes de remissió de les denúncies, confidencialitat, prohibició de represàlies i protecció dels drets del denunciador i el denunciat.
 - vi). Un procediment escrit d'investigacions internes, que es posarà en marxa en cas que es detecti la possible comissió de fets delictius (p. ex., a través del canal de denúncies). Aquest procediment ha d'anar lligat a la normativa de règim disciplinari laboral de la fundació, que s'aplicarà en cas que, després d'una investigació interna, es detecti l'incompliment de les polítiques internes o, fins i tot, la possible comissió d'un delicte.
3. Un cop elaborat el model (i després de l'aprovació d'alguns dels seus elements bàsics pel patronat), l'òrgan de supervisió ha de procedir a implementar-lo (per a la qual cosa també pot disposar de l'ajuda d'assessors externs):
- i). Ha d'implementar un registre d'investigacions internes dutes a terme i de sancions imposades per incompliment de les normes internes de conducta.
 - ii). S'ha d'assegurar que tots els membres de la fundació tenen coneixement de les normes incloses en el model (el codi de conducta i el reglament del canal de denúncies, així com les polítiques i els protocols que siguin obligats complir a la seva àrea d'activitat). L'òrgan de supervisió ha de proporcionar aquestes normes a tots els membres en el moment de la seva incorporació a la fundació, i ha de garantir que tots hi tenen accés (p. ex., a través de la intranet de la fundació).
 - iii). Ha d'implementar un sistema de formació contínua dels membres de la fundació en matèria de *compliance* penal: ha d'organitzar i impartir sessions de formació sobre el funcionament del model (codi de conducta, polítiques, protocols, funcionament del canal de denúncies, etc.), que han de ser específiques per als membres de cada àrea d'activitat de la fundació. Aquestes accions de formació s'han de registrar documentalment (p. ex., amb registres d'assistència signats, amb la gravació de les mateixes sessions, etc.).
 - iv). Ha de celebrar reunions periòdicament (en cas que hi hagi un òrgan col·legiat), documentades mitjançant actes, en les quals s'ha de revisar el funcionament del model, debatre les incidències detectades, fer propostes de millora, etc.
 - v). Ha d'informar periòdicament el patronat sobre el compliment del model i proposar-li canvis i recomanacions que contribueixin a millorar l'estructura de compliment.
 - vi). Ha d'elaborar un informe anual en el qual s'informi de totes les reunions celebrades, el funcionament del model i les mesures i accions concretes implementades (p. ex., amb dades estadístiques sobre les formacions impartides, les denúncies rebudes, les investigacions dutes a terme, etc.). En aquest informe, l'òrgan de supervisió ha de detallar els recursos materials i humans que s'han dedicat durant l'exercici a la prevenció de riscos penals. L'informe anual ha de ser aprovat pel patronat en la primera reunió de l'exercici següent.

15. Principals obligacions fiscals

15.1 Impost sobre societats

Les fundacions, de la mateixa manera que qualsevol altra persona jurídica, estan obligades a preparar i presentar una declaració de l'impost sobre societats (model 200) per a cada exercici fiscal, que coincideix amb el seu exercici social. El termini per presentar aquest document s'inicia transcorreguts sis mesos des del tancament de l'exercici fiscal, i s'estén durant 25 dies.

En conseqüència, per a una fundació que tanqui l'exercici social el 31 de desembre de cada any, el termini de presentació s'estén des de l'1 de juliol fins al 25 de juliol. Per a fundacions que tanquin l'exercici social en una data diferent, s'han de comptar sis mesos (de data a data) des del tancament de l'exercici social; el termini de presentació s'estendrà durant els 25 dies següents al que resulti d'aquest còmput.

Tot i que tenen l'obligació de declarar, les fundacions que optin pel règim fiscal especial per a entitats sense ànim de lucre regulat a l'RFF gaudeixen d'un règim fiscal molt favorable. Per optar a aquest règim, han de presentar la declaració censal corresponent en els termes i terminis previstos a l'article 1 del Reial decret 1270/2003, de 10 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament per a l'aplicació del règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge.

En particular, aquestes fundacions gaudeixen d'una exempció en l'impost sobre societats sobre les rendes següents (art. 6 RFF):

1r Les derivades dels ingressos següents:

- a). Els donatius i les donacions rebuts per col·laborar en les finalitats de l'entitat, incloent-hi les aportacions o donacions en concepte de dotació patrimonial, en el moment de la seva constitució o en un moment posterior, i els ajuts econòmics rebuts en virtut dels convenis de col·laboració empresarial regulats a l'article 25 d'aquesta llei i en virtut dels contractes de patrocini publicitari a què es refereix la Llei 34/1998, d'11 de novembre, General de Publicitat.

- b). Les quotes satisfetes per associats, col·laboradors o benefactors, sempre que no es corresponguin amb el dret a percebre una prestació derivada d'una explotació econòmica no exempta.
 - c). Les subvencions, excepte les destinades a finançar la realització d'explotacions econòmiques no exemptes.
- 2n Les procedents del patrimoni mobiliari i immobiliari de l'entitat, com ara els dividendes i les participacions en beneficis de societats, interessos, cànon i lloguers.
- 3r Les derivades d'adquisicions o de transmissions, per qualsevol títol, de béns o drets, incloent-hi les obtingudes amb motiu de la dissolució i liquidació de l'entitat.
- 4t Les obtingudes en l'exercici de les explotacions econòmiques exemptes a què es refereix l'article 7 RFF, que es desenvolupa a continuació.
- 5è Les que, d'acord amb la normativa tributària, han de ser atribuïdes o imputades a les entitats sense finalitats lucratives i que procedeixen de rendes exemptes incloses en qualsevol dels apartats anteriors d'aquest llistat.

De la mateixa manera, en queden exempts tots els ingressos que procedeixen de les explotacions econòmiques següents, sempre que s'exerceixin en compliment de l'objecte o finalitat específica de la fundació (art. 7 RFF):

- 1r Les explotacions econòmiques de prestació de serveis de promoció i gestió de l'acció social, així com els d'assistència social i inclusió social que s'indiquen a continuació, incloent-hi les activitats auxiliars o complementàries d'aquells, com ara els serveis accessoris d'alimentació, allotjament o transport:
- a). Protecció de la infància i de la joventut.
 - b). Assistència a la tercera edat.
 - c). Assistència a persones en risc d'exclusió o dificultat social o víctimes de maltractaments.
 - d). Assistència a persones amb discapacitat, incloent-hi la formació ocupacional, la inserció laboral i l'explotació de granges, tallers i centres especials en què desenvolupin el seu treball.
 - e). Assistència a minories ètniques.
 - f). Assistència a refugiats i asilats.
 - g). Assistència a emigrants, immigrants i transeünts.
 - h). Assistència a persones amb càrregues familiars no compartides.
 - i). Acció social comunitària i familiar.
 - j). Assistència a exreclusos.
 - k). Reinserció social i prevenció de la delinqüència.
 - l). Assistència a alcohòlics i toxicòmans.

-
- m). Cooperació per al desenvolupament.
- n). Inclusió social de les persones a què es refereixen els paràgrafs anteriors.
- 2n Les explotacions econòmiques de prestació de serveis d'hospitalització o assistència sanitària, incloent-hi les seves activitats auxiliars o complementàries, com ara el lliurament de medicaments o els serveis accessoris d'alimentació, allotjament i transport.
- 3r Les explotacions econòmiques d'investigació científica i desenvolupament tecnològic.
- 4t Les explotacions econòmiques dels béns declarats d'interès cultural de conformitat amb la normativa del patrimoni històric de l'Estat i de les comunitats autònomes, així com de museus, biblioteques, arxius i centres de documentació, sempre que es compleixin les exigències establertes en aquesta normativa, en particular respecte dels deures de visita i exposició pública d'aquests béns.
- 5è Les explotacions econòmiques consistents en l'organització de representacions musicals, coreogràfiques, teatrals, cinematogràfiques o circenses.
- 6è Les explotacions econòmiques de parcs i altres espais naturals protegits de característiques similars.
- 7è Les explotacions econòmiques d'ensenyament i de formació professional, en tots els nivells i graus del sistema educatiu, així com les d'educació infantil fins als 3 anys, incloent-hi la guàrdia i custòdia d'infants fins aquella edat, les d'educació especial, les d'educació compensatòria i les d'educació permanent i d'adults, quan estiguin exemptes de l'impost sobre el valor afegit, així com les explotacions econòmiques d'alimentació, allotjament o transport dutes a terme per centres docents i col·legis majors pertanyents a entitats sense finalitats lucratives.
- 8è Les explotacions econòmiques consistents en l'organització d'exposicions, conferències, col·loquis, cursos o seminaris.
- 9è Les explotacions econòmiques d'elaboració, edició, publicació i venda de llibres, revistes, fullets, material audiovisual i material multimèdia.
- 10è Les explotacions econòmiques de prestació de serveis de caràcter esportiu a persones físiques que practiquin l'esport o l'educació física, sempre que aquests serveis estiguin directament relacionats amb aquestes pràctiques i amb l'excepció dels serveis relacionats amb espectacles esportius i dels prestats a esportistes professionals.
- 11è Les explotacions econòmiques que tinguin un caràcter merament auxiliar o complementari de les explotacions econòmiques exemptes o de les activitats encaminades a complir les finalitats estatutàries o l'objecte de l'entitat sense finalitats lucratives.
- No es considera que les explotacions econòmiques tinguin un caràcter merament auxiliar o complementari quan l'import net de la xifra de negocis de l'exercici corresponent al conjunt d'aquelles excedeixi del 20 % dels ingressos totals de l'entitat.
- 12è Les explotacions econòmiques d'escassa rellevància. Es consideren com a tals les que tenen un import net de la xifra de negocis de l'exercici que no supera en conjunt els 20.000 euros.

A conseqüència de l'existència d'aquestes exempcions, la base imposable de les fundacions està constituïda únicament per les rendes sobre les explotacions no exemptes. A més, les fundacions queden exemptes de retenció sobre les rendes exemptes. Per acreditar aquesta exempció, la fundació pot sol·licitar un certificat a l'Agència Estatal d'Administració Tributària.

Correlativament, les despeses imputables exclusivament a rendes exemptes no són fiscalment deduïbles. En el cas de despeses que s'utilitzen parcialment en explotacions exemptes, només es pot deduir la part proporcional. Les mateixes regles s'apliquen respecte de l'amortització d'immobles.

Finalment, cal assenyalar que el tipus de gravamen aplicable a aquestes explotacions no exemptes és del 10 %.

15.2 Impost sobre el valor afegit

Tret que duguin a terme exclusivament operacions a títol gratuït, les fundacions són subjectes passius de l'impost sobre el valor afegit (IVA) i estan sotmeses a les regles generals relatives a aquest impost. No obstant això, atesa la naturalesa de les operacions que previsiblement farà la fundació, és molt probable que almenys una part de les seves operacions es considerin exemptes d'IVA (*vid.* art. 20 de la Llei de l'IVA). No és necessari sol·licitar-ne l'autorització o comunicar l'acolliment a aquestes exempcions (han desaparegut les exempcions a sol·licitud del contribuïent que hi havia abans), sinó que n'hi ha prou de dur a terme aquestes activitats en l'exercici de l'activitat habitual.

L'exempció d'aquestes activitats té les conseqüències següents:

- La fundació no ha de repercutir l'IVA quan presta aquests serveis o lliura aquests béns.
- No obstant això, la fundació no pot deduir ni recuperar l'IVA que suporta en adquirir béns i serveis que utilitzi en aquestes activitats.

No és infreqüent que una fundació porti a terme simultàniament activitats que s'enquadren dins i fora d'alguna de les operacions exemptes de l'article 20 de la Llei de l'IVA. En aquest cas, la fundació només ha de repercutir l'IVA sobre les operacions que no s'enquadren dins d'aquell article 20. De la mateixa manera, la fundació pot deduir una part de l'IVA que suporta (la que és imputable a les activitats no exemptes). La part de l'IVA que suporta i que és deduïble es calcula segons les regles generals de prorrata general o especial (art. 102 i següents de la Llei de l'IVA) i, si escau, la regla de sectors diferenciats d'activitat (art. 9 de la Llei de l'IVA).

A títol d'exemple no exhaustiu, dins de l'espectre d'operacions que solen dur a terme les fundacions, en queden exemptes (i, per tant, sotmeses al règim que s'ha assenyalat prèviament) les següents:

- Les prestacions de serveis i els lliuraments de béns accessoris a aquestes prestacions efectuats directament als seus membres per organismes o entitats legalment reconeguts que no tinguin finalitat lucrativa, els objectius dels quals siguin de naturalesa política, sindical, religiosa, patriòtica, filantròpica o cívica, duts a terme per a la consecució de les seves finalitats específiques, sempre que no percebin dels beneficiaris d'aquestes operacions cap contraprestació diferent de les cotitzacions fixades als seus estatuts.

-
- Les prestacions de serveis d'assistència social que s'indiquen a continuació efectuades per entitats de dret públic o entitats o establiments privats de caràcter social:
 - a) Protecció de la infància i de la joventut. Es consideren activitats de protecció de la infància i de la joventut les de rehabilitació i formació d'infants i joves, la d'assistència a lactants, la custòdia i atenció d'infants, la realització de cursos, excursions, campaments o viatges infantils i juvenils, i altres d'anàlogues prestades en favor de persones menors de 25 anys.
 - b) Assistència a la tercera edat.
 - c) Educació especial i assistència a persones amb minusvalidesa.
 - d) Assistència a minories ètniques.
 - e) Assistència a refugiats i asilats.
 - f) Assistència a transeünts.
 - g) Assistència a persones amb càrregues familiars no compartides.
 - h) Acció social comunitària i familiar.
 - i) Assistència a exreclusos.
 - j) Reinserció social i prevenció de la delinqüència.
 - k) Assistència a alcohòlics i toxicòmans.
 - l) Cooperació per al desenvolupament.
 - L'exempció inclou la prestació dels serveis d'alimentació, allotjament o transport accessori dels anteriors prestats per aquests establiments o entitats, amb mitjans propis o aliens.
 - Les prestacions de serveis d'hospitalització o assistència sanitària i la resta relacionades directament amb aquestes dutes a terme per entitats de dret públic o per entitats o establiments privats en règim de preus autoritzats o comunicats.
 - L'assistència a persones físiques per professionals mèdics o sanitaris, sigui quina sigui la persona destinatària d'aquests serveis.
 - L'educació de la infància i de la joventut, la guarda i custòdia d'infants, incloent-hi l'atenció d'infants als centres docents en temps interlectiu durant el menjador escolar o en aules en servei de guarderia fora de l'horari escolar, l'ensenyament escolar, universitari i de postgraus, l'ensenyament d'idiomes i la formació i el reciclatge professional, duts a terme per entitats de dret públic o entitats privades autoritzades per a l'exercici d'aquestes activitats.
 - Els serveis prestats a persones físiques que practiquin l'esport o l'educació física, sigui quina sigui la persona o entitat a càrrec de la qual es fa la prestació, sempre que aquests serveis estiguin directament relacionats amb aquelles pràctiques i siguin prestats per les persones o entitats següents:
 - a) Entitats de dret públic.

- b) Federacions esportives.
- c) Comitè Olímpic Espanyol.
- d) Comitè Paralímpic Espanyol.
- e) Entitats o establiments esportius privats de caràcter social.

15.3 Tributs locals

Les fundacions estan exemptes de l'impost sobre béns immobles, excepte pels immobles afectes a explotacions econòmiques no exemptes. També estan exemptes de l'impost sobre activitats econòmiques per les activitats que s'enquadren dins de l'exempció (si bé en aquest cas han de presentar declaració d'alta en la matrícula i, si escau, de baixa). Finalment, les fundacions gaudeixen d'una exempció en l'impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana. No obstant això, aquestes tres excepcions estan condicionades al fet que la fundació hagi comunicat a l'ajuntament corresponent que aplica aquest règim especial en els termes descrits al Reial decret 1270/2003, de 10 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament per a l'aplicació del règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge.

15.4 Obligació de retenir i ingressar a compte

Les fundacions estan sotmeses a les obligacions generals de retenir i ingressar a compte de l'impost sobre la renda de les persones físiques dels seus treballadors i de qualsevol altra persona física que els presti serveis a títol onerós i la renda de la qual estigui subjecta a retenció. El mateix succeeix respecte de les rendes que abonen a persones jurídiques quan aquestes rendes estiguin subjectes a retenció. En aquest sentit, les fundacions no presenten cap particularitat respecte de qualsevol altra persona jurídica que presti aquests serveis.

16. Acreditació de donacions efectuades a les fundacions

Probablement, una de les sol·licituds més habituals dels socis i benefactors d'una fundació és que aquesta acrediti els imports dels donatius que aquests han fet al llarg d'un determinat exercici. Aquesta sol·licitud se sol plantejar el segon trimestre de l'any, quan s'apropen els períodes de liquidació de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de l'impost sobre societats. El motiu és que aquestes donacions, quan es fan d'una manera irrevocable, pura i simple, donen dret a una deducció regulada a l'RFF (art. 17 i següents) que, en el cas de persones físiques, pot arribar al 75 % de les quanties donades, i en el cas de societats, al 40 %.

A l'efecte que els socis i benefactors puguin aplicar aquesta deducció, la fundació ha d'emetre els certificats corresponents en la forma prevista a l'article 24 de l'RFF. Aquests certificats han de contenir, almenys, la informació següent:

- a) El número d'identificació fiscal i les dades d'identificació personal del donant i de l'entitat donatària.
- b) Menció expressa que l'entitat donatària està inclosa en les regulades a l'article 16 d'aquesta llei.
- c) Data i import del donatiu quan aquest sigui dinerari.

- d) Document públic o altre document autèntic que acrediti el lliurament del bé donat quan no es tracti de donatius en diners.
- e) Destí que l'entitat donatària donarà a l'objecte donat en el compliment de la seva finalitat específica.
- f) Menció expressa del caràcter irrevocable de la donació, sense perjudici del que estableixen les normes imperatives civils que regulen la revocació de donacions.

Durant el mes de gener, la fundació ha d'enviar a l'Administració tributària una declaració informativa (model 182) sobre les certificacions que ha emès durant l'any natural anterior.

17. Règim sancionador i regularització espontània

17.1 Règim sancionador general

17.1.1 *No ingrès de deute tributari i obtenció indeguda de devolucions*

No existeix un règim sancionador específic per a les fundacions. No obstant això, als articles 191 a 206 bis de l'LGT es preveu el règim sancionador tributari general. De totes les sancions previstes en aquests articles, les més comunes són les recollides als articles 191 i 193, que es refereixen al no ingrès d'un deute tributari o a l'obtenció d'una devolució a la qual no es tenia dret, respectivament.

A vegades, ambdues sancions es poden donar simultàniament. Per exemple, se sol·licita una devolució de 1.000 euros i, després de la comprovació oportuna, s'arriba a la conclusió que, en realitat, s'haurien d'haver ingressat 1.000 euros en lloc de sol·licitar una devolució. En aquests casos, s'aplica únicament la sanció per no haver ingressat deute tributari, però l'import de la devolució es considera més deute no ingressat. En l'exemple anterior, es consideraria que l'import no ingressat és de 2.000 euros.

La sanció en tots dos casos puja com a regla general al 50 % de la quantitat deixada d'ingressar o la devolució de la qual s'ha obtingut indegudament. No obstant això, aquesta sanció es pot reduir en el 30 % en casos de conformitat, i en el 25 % adicional (sobre la quantitat ja reduïda) en cas de pagament immediat i no recurs. En conseqüència, la sanció es pot reduir fins al 26,25 % de la quantitat deixada d'ingressar (50 % x 70 % x 75 %). A aquesta quantitat s'ha d'afegir l'import dels interessos de demora des del dia en què s'hauria d'haver ingressat el deute fins al dia en què aquest és liquidat. El tipus d'interès de demora actual és del 3,75 %.

Hi ha casos en què aquestes sancions s'agreugen i poden arribar a suposar fins al 100 %, o fins i tot el 150 %, de la quantitat deixada d'ingressar. Així, la sanció és d'entre el 50 i el 100 % quan la quantitat no ingressada o indegudament retornada supera els 3.000 euros i es dona ocultació. S'entén que hi ha ocultació (art 184.2 LGT) «quan no es presentin declaracions o es presentin declaracions en què s'inclouguin fets o operacions inexistents o amb imports falsos, o en les quals s'ometin totalment o parcialment operacions, ingressos, rendes, productes, béns o qualsevol altra dada que incideixi en la determinació del deute tributari, sempre que la incidència del deute derivat de l'ocultació en relació amb la base de la sanció sigui superior al 10 per cent».

També és d'entre el 50 i el 100 % (amb independència de la quantia) quan: (i) s'hagin utilitzat factures, justificants o documents falsos o falsejats, sense que això sigui constituïtiu de mitjà fraudulent; (ii) la incidència de la gestió incorrecta dels llibres o registres representi un percentatge superior al 10 % i inferior o igual al 50 % de la base de la sanció; (iii) s'hagin deixat d'ingressar quantitats retingudes o que s'haurien hagut de retenir o ingressos a compte, sempre que les retencions practicades i no ingressades, i els ingressos a compte repercutits i no ingressats, representin un percentatge inferior o igual al 50 % de l'import de la base de la sanció. Finalment, la sanció va del 100 al 150 % quan s'hagin emprat mitjans fraudulents. El concepte de mitjans fraudulents es defineix a l'article 184.2 de l'LGT i inclou l'incompliment absolut de l'obligació de portar comptabilitat o llibres registres, la gestió de comptabilitats diferents («comptabilitat B»), l'ús de factures falses, persones o entitats interposades amb la finalitat d'ocultar la identitat o la titularitat de béns, etc.

Quan la sanció va del 50 al 100 % o del 100 al 150 %, el percentatge concret es determina en funció de dos criteris:

1. El percentatge de «perjudici econòmic», això és, el percentatge que representa la quantitat no ingressada, o la devolució de la qual s'ha obtingut indegudament respecte del total que s'hauria d'haver pagat, sobre la quantitat la devolució de la qual es va sol·licitar. Per exemple, si es va sol·licitar una devolució de 1.000 euros, de la qual únicament es tenia dret a 500 euros, el percentatge seria del 50 % (500 / 1.000 euros). En conseqüència, si la liquidació original donava un saldo a retornar i, com a resultat de la comprovació, es conclou que, en realitat, s'hauria d'haver ingressat alguna quantitat, el percentatge sempre és del 100 %.
2. L'existència o no de reincidència.

Aquestes circumstàncies segueixen unes regles precises que es regulen a l'article 187 de l'LGT.

17.1.2 Altres sancions

Al marge de les sancions que hem analitzat prèviament, n'hi ha d'altres que val la pena desenvolupar breument. La primera és la «sol·licitud indeguda de devolucions», que es diferencia de la sanció per obtenció indeguda de devolucions en el fet que, en el primer cas, la devolució se sol·licita però no s'arriba a practicar (probablement perquè, abans d'haver-la executat, l'Administració s'adona de l'error i inicia el procediment sancionador).

D'altra banda, si la fundació consigna un crèdit fiscal al qual no té dret a les seves declaracions, la multa que es pot imposar és del 15 % si es tracta d'un crèdit a compensar o deduir a la seva base imposable, o del 50 % si es tracta d'un crèdit que afecta la quota tributària.

En els dos casos anteriors, la sanció puja al 15 % de la quantitat la devolució de la qual s'ha sol·licitat (són aplicables les reduccions del 30 % per conformitat i del 25 % per pagament immediat i no recurs esmentades prèviament).

Al marge d'aquesta qüestió, també hi ha sancions formals (sobre les quals únicament es practica una reducció del 25 % per pagament immediat i no recurs), com ara la presentació incorrecta d'una declaració tributària sense perjudici per a l'Administració pública, la presentació tardana, l'incompliment d'obligacions comptables o registrals, de l'obligació de facturar, etc. La major part d'aquestes sancions consisteixen en una quantitat fixa i

són, en general, quantitativament inferiors a les descrites prèviament. No obstant això, n'hi ha algunes, com la corresponent a l'incompliment de les obligacions de facturació, que consisteixen en un percentatge de l'import de les factures sobre les quals s'ha produït l'incompliment.

17.2 Regularització espontània

En contraposició, si la fundació detecta una errada en el compliment de les seves obligacions tributàries i decideix espontàniament regularitzar-lo abans que es produeixi un requeriment formal de l'autoritat competent, únicament ha d'abonar un recàrrec en funció del termini transcorregut des que s'hauria d'haver abonat el deute fins que finalment s'abona. Aquest recàrrec és del 5, 10 o 15 % quan el retard és igual o inferior a tres, sis i dotze mesos, respectivament. Si el retard és superior a dotze mesos, el recàrrec és del 20 %. En aquest cas, només es generen interessos de demora a partir del primer any de retard.

També és rellevant assenyalar que aquests recàrrecs es redueixen en el 25 % (fins al 3,75, 7,5, 11,25 i 15 %, respectivament, per als casos del paràgraf anterior) quan, juntament amb el reconeixement de l'error mitjançant l'oportuna liquidació o autoliquidació, es paga el deute que en deriva (o se sol·licita l'ajornament o fraccionament mitjançant l'aval o certificat d'assegurança de caució) i el recàrrec s'abona en el termini concedit a aquest efecte per l'Administració en la liquidació corresponent. Aquest termini depèn del dia en què es rep la liquidació (art. 62.2 LGT): si es rep durant la primera quinzena d'un mes, s'ha d'ingressar abans del dia 20 del mes següent; si es rep durant la segona quinzena d'un mes, fins al dia 5 del segon mes següent. Per exemple, una liquidació de recàrrecs rebuda el dia 10 de juliol s'ha d'ingressar no més tard del dia 20 d'agost, mentre que una liquidació rebuda el dia 15 de juliol s'ha d'ingressar no més tard del dia 5 d'octubre.

18. Règim de responsabilitat

Els articles 42 i 43 de l'LGT preveuen una sèrie de supòsits en què una persona pot acabar responnent del pagament del deute tributari d'un tercer. Alguns d'aquests supòsits (els recollits a l'art. 42) són casos de responsabilitat solidària; això és, obliguen a respondre del deute d'un tercer sense necessitat d'acreditar que aquest tercer és insolvent. D'altres (els de l'art. 43) tracten qüestions de responsabilitat subsidiària; això és, només obliguen a respondre quan el tercer ha estat declarat insolvent.

18.1 Responsabilitat solidària

La situació de responsabilitat tributària solidària que més pot afectar una fundació és la de successió en la titularitat o exercici d'explotacions o activitats econòmiques (art. 42.1.c LGT). En aquest cas, si la fundació succeeix una altra persona en l'exercici d'una explotació o activitat econòmica, la fundació ha de respondre de tots els deutes tributaris que hagin estat generats per l'anterior titular en l'exercici d'aquella activitat. Per exemple, si un empresari que fins un moment determinat exerceix la seva activitat a través d'una societat limitada decideix aportar el seu negoci a una fundació perquè, des de llavors, quedi afecte a les seves finalitats socials, la fundació continuarà responnent dels deutes que aquest empresari hagi contret en l'exercici de la seva activitat.

Per evitar aquesta responsabilitat, abans d'adquirir l'exploració econòmica, es pot sol·licitar un certificat de deutes tributaris d'acord amb el que preveu l'article 175 de l'LGT. En aquest cas, la responsabilitat es limita als deutes que constin en aquest certificat (si no s'emet en el termini de tres mesos o el certificat s'emet, però no hi consten deutes, no es respon per cap deute). El certificat no té efectes si se sol·licita després de l'adquisició de l'exploració. No obstant això, sí que té efectes si el certificat se sol·licita abans, però no es rep fins després d'haver adquirit l'exploració.

Al marge d'aquest supòsit, es pot arribar a respondre solidàriament del deute d'un altre quan es col·labora activament o s'és causant en la realització d'una infracció tributària (en aquest cas, la responsabilitat s'estén a la sanció). També hi ha altres supòsits que tenen com a element comú haver entorpit el cobrament d'un deute tributari (p. ex., col·laborant en l'ocultació de béns, incomplint ordres d'embargament, etc.). Els supòsits d'aquest paràgraf podrien afectar els membres del patronat i tots aquells que col·laborin en la comissió d'infraccions tributàries amb la fundació, o que ajudin a evadir el cobrament dels seus deutes tributaris.

18.2 Responsabilitat subsidiària

Com s'ha avançat prèviament, la responsabilitat subsidiària implica que si el deutor principal no abona el deute i, un cop conclòs el procediment de recaptació corresponent, es constata que els seus béns són insuficients per extingir-lo, el responsable subsidiari ha d'assumir el pagament del deute que quedi per liquidar. No obstant això, en el cas que hi hagi responsables solidaris, tant el deutor principal com els responsables solidaris haurien de ser insolvents perquè s'activés la responsabilitat del responsable subsidiari.

Entre altres supòsits de responsabilitat subsidiària, hi ha tres situacions que, per la seva naturalesa, podrien afectar especialment els patrons d'una fundació:

1. En el cas que s'hagi comès una infracció tributària, són responsables solidaris els administradors de fet o de dret que no hagin dut a terme els actes necessaris que siguin de la seva incumbència per al compliment de les obligacions i deutes tributaris, hagin consentit l'incompliment per part dels qui depenen d'ells, o hagin adoptat acords que possibilitin les infraccions. La seva responsabilitat també s'estén a les sancions.
2. Fins i tot si no s'han comès infraccions tributàries, són responsables subsidiaris en cas de cessament d'activitat els administradors de fet o de dret per les obligacions tributàries generades que estiguin pendents en el moment del cessament, sempre que no hagin dut a terme les actuacions necessàries per al seu pagament o hagin adoptat acords o pres mesures causants de l'impagament.
3. També són responsables subsidiaris els integrants de l'administració concursal i els liquidadors de societats (cosa que afectaria els patrons si, en el moment de la dissolució, fossin nomenats per a aquest càrrec) i entitats en general que no hagin dut a terme les gestions necessàries per al compliment íntegre de les obligacions tributàries generades amb anterioritat a aquestes situacions i imputables als obligats tributaris respectius. De les obligacions tributàries i sancions posteriors a aquelles situacions, en respondran com a administradors quan tinguin atribuïdes funcions d'administració.

Al marge d'aquests tres supòsits, hi ha un cas de responsabilitat subsidiària que, per la seva naturalesa, pot afectar la fundació quan repercuteix tributs (p. ex., l'IVA) o practica

retencions (p. ex., a compte de l'IRPF dels treballadors) quan, de forma reiterada, aquests tributs repercutits o retencions practicades es declaren en el model corresponent, però no s'ingressen. És un supòsit que afecta moltes entitats a conseqüència de restriccions severes de liquiditat que les han portat a no poder fer front a les seves obligacions tributàries.

A aquest efecte, s'entén que la conducta és reiterada quan la meitat o més de les declaracions es presenten sense ingrés (fins i tot si es presenten en termini o amb sol·licitud d'ajornament o fraccionament, excepte si finalment es concedeix i es compleixen els terminis d'ajornament o fraccionament) o ingressant quantitats que en conjunt no superen el 25 % del sumatori de les quotes a ingressar autoliquidades.

Finalment, hi ha dos supòsits que podrien donar lloc a responsabilitat subsidiària del patró o patrona respecte dels deutes de la fundació, o de la fundació respecte dels deutes dels patrons, quan la fundació és emprada com una mera pantalla o instrument al servei d'una tercera persona amb la finalitat d'evitar el pagament de deutes tributaris. Per tant, es tracta de supòsits destinats a evitar situacions de frau que no es manifesten en el cas d'una fundació degudament constituïda amb una finalitat legítima i governada conforme a dret. En particular:

1. El patró pot respondre dels deutes de la fundació si té el control efectiu, total o parcial, directe o indirecte, de la fundació quan s'acrediti que la fundació ha estat creada o utilitzada de forma abusiva o fraudulenta per eludir la responsabilitat patrimonial universal davant la hisenda pública i hi ha unitat de persones o esferes econòmiques, o confusió o desviació patrimonial. La responsabilitat s'estén a les obligacions tributàries i a les sancions d'aquestes persones jurídiques. En els mateixos termes pot respondre també una societat controlada pel patró respecte dels deutes de la fundació.
2. La fundació pot respondre dels deutes dels patrons quan aquests tinguin el control efectiu, total o parcial, o hi concorri una voluntat rectora comuna amb aquests, quan s'acrediti que la fundació ha estat creada o utilitzada de forma abusiva o fraudulenta com a mitjà d'elusió de la responsabilitat patrimonial universal davant la hisenda pública i hi ha unitat de persones o esferes econòmiques, o confusió o desviació patrimonial.

19. La UNE 19602 sobre els sistemes de gestió de compliance tributari

La Norma UNE 19602, «Sistemes de gestió de *compliance* tributari. Requisits amb orientació per al seu ús», publicada el 27 de febrer de 2019, estableix les pautes per a la implementació d'un sistema de gestió del compliment tributari que ajudi a prevenir els riscos tributaris. Però també, en cas que aquests es manifestin, ofereix mecanismes per detectar-los, gestionar-los i atenuar-los.

Les entitats sense finalitats lucratives també queden emparades dins de l'àmbit d'aplicació de la UNE 19602, per la qual cosa la seva observança per part d'aquest tipus d'organitzacions és de gran utilitat com a referència per intentar minimitzar les seves contingències fiscals.

En particular, com la resta d'entitats, les fundacions que compleixen els requisits de la UNE 19602 poden optar a la certificació corresponent, que, sens dubte, ha d'ajudar a evidenciar la voluntat de l'organització de complir les seves obligacions fiscals i funcionar com a instrument de mitigació de possibles sancions tributàries.

No obstant això, de moment, i a diferència del que succeeix en l'àmbit penal, la normativa tributària no preveu expressament que la gestió del programa de compliment tributari permeti exonerar els potencials subjectes infractors de l'eventual imposició de sancions tributàries. En conseqüència, i a l'espera de l'evolució normativa i de la interpretació dels tribunals, la implementació d'un sistema de compliment tributari i l'observança de la UNE 19602, si bé són útils com a eina per reduir els riscos fiscals d'una fundació, no poden garantir la inexistència de sancions tributàries per a aquestes entitats ni la derivació d'eventuals responsabilitats per als seus òrgans de govern.

20. Referències

- Asociación Española de Normalización. *UNE 19601 sobre Sistemas de gestión de compliance penal. Requisitos amb orientació per al seu ús*, maig del 2017.
- Comisión Europea. *Iniciativa en favor del emprendimiento social*, COM/2011/0682, de 25 d'octubre de 2011.
- Comisión Europea, Grupo de Expertos en Emprendimiento Social. *El futuro de la economía social y de las empresas que operan en el sector*, 2016.
- Comisión Europea. *Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea*, COM/2012/0035 final, de 8 de febrer de 2012.
- Comisión Nacional del Mercado de Valores. *Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas*, febrer del 2015.
- Comisión Nacional del Mercado de Valores. *Código unificado de buen gobierno de las sociedades cotizadas*, juny del 2013.
- Comité Económico y Social Europeo. *Evolución reciente de la economía social en la Unión Europea*, CES/CSS/12/2016/23406.
- Consejo de la Unión Europea. *Conclusiones sobre la promoción de la economía social como motor clave del desarrollo económico y social*, 7.12.2015.
- Coordinadora Catalana de Fundacions. *Bon govern de les fundacions. Principis, valors i bones pràctiques*.
- Coordinadora Catalana de Fundacions. *Codi ètic per a les fundacions catalanes*.
- European Economic and Social Committee. *Project on Social Enterprise, Recommendations*, 2014 (TCD INT/735).
- European Parliament. Directorate-General for Internal Policies. *Social Economy: Study for the IMCO Committee*, 2016. IP/A/IMCO/2015-08
- European Parliament. Committee on Legal Affairs. *Draft Report with Recommendations to the Commission on a Statute for social and solidarity-based enterprises*, 23.10.2017 2016/2237 (INL).
- European Parliament. *Statute for social and solidarity-based enterprises, European Added Value Assessment*, desembre del 2017.
- Fiscalía General del Estado. *Circular 1/2011, de 1 de junio, relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica n.º 5/2010*, juny del 2011.
- Fiscalía General del Estado. *Circular 1/2016, de 22 de enero, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica n.º 1/2015*, gener del 2016.
- OECD. *G20/OECD Principles of corporate governance*. Paris: OECD Publishing, 2015.

OECD/EU. *Boosting Social Entrepreneurship Development, Good practice compendium*. Paris: OECD Publishing, 2017.

The Financial Reporting Council. *UK Corporate Governance Code*, 2016 i 2018.



BARCELONA · BILBAO · LISBOA · MADRID · PORTO · VALÈNCIA · BRUSSEL·LES
LONDRES · NOVA YORK · BOGOTÀ · LIMA · SANTIAGO DE XILE

URÍA
MENÉNDEZ

www.uria.com