



MAYO 2019

GUÍA DE *COMPLIANCE* DE FUNDACIONES

ASPECTOS CORPORATIVOS, PENALES Y FISCALES

ADVERTENCIA

La presente guía tiene una finalidad exclusivamente divulgativa en relación con determinados aspectos de la normativa española sobre *compliance* de fundaciones. En consecuencia, la información y comentarios que aquí se reflejan son de carácter general y no constituyen asesoramiento jurídico.

La presente guía está elaborada a mayo de 2019 y URÍA MENÉNDEZ no asume compromiso alguno de actualización o revisión de su contenido.

AUTORES



Manuel Álvarez

Counsel

manuel.alvarez@uria.com



Alexandra Molina-Martell

Asociada Coordinadora

alexandra.molina@uria.com



Miguel Alejandro Morales

Socio

miguel.morales@uria.com



José Ramón Salelles

Consultor

joseramon.salelles@uria.com

Con la colaboración de:

Marta Barceló Moyano

Laura García Urgellès

Alberto Artamendi Gutiérrez

Pablo López Ferrer

Albert Sesé Hernández

ÍNDICE

GUÍA DE COMPLIANCE DE FUNDACIONES

I.	INTRODUCCIÓN	9
II.	ASPECTOS CORPORATIVOS	11
1.	El buen gobierno de la Fundación y las funciones del Patronato	11
2.	Estatuto del patrono	14
2.1	Perfil del patrono y composición del Patronato	14
2.2	Deber de diligencia	16
2.2.1	<i>El deber de asistir y preparar adecuadamente las reuniones del Patronato</i>	16
2.2.2	<i>Deber de supervisión</i>	17
2.2.3	<i>El deber de estar adecuadamente informado sobre la actuación de la fundación</i>	18
2.2.4	<i>Diligencia en relación con la disposición del patrimonio fundacional: especial referencia a la disposición de los fondos</i>	19
2.3	Deber de lealtad	20
2.3.1	<i>Deberes inherentes al deber de lealtad</i>	21
2.3.2	<i>El deber de evitar situaciones de conflicto de interés.....</i>	21
2.4	Retribución de los patronos. La compensación de gastos y la retribución de otros servicios.....	22
3.	Organización del Patronato	23
3.1	Cargos del Patronato.....	23
3.2	Comisiones delegadas y otras comisiones.....	24
3.3	Breve referencia a los directivos de la fundación.....	24
3.3.1	<i>Nombramiento</i>	25
3.3.2	<i>Control de actuación.....</i>	25
3.3.3	<i>Retribución.....</i>	25
3.3.4	<i>Conflictos de interés.....</i>	26

4. Funcionamiento del Patronato	26
4.1 Convocatoria y constitución del Patronato	26
4.2 Deliberación y adopción de acuerdos	27
5. Evaluación del desempeño del Patronato y de los patronos	28
6. Rendición de cuentas y comunicación	28
III. ASPECTOS PENALES	31
7. Introducción: responsabilidad penal de la persona jurídica	31
7.1 Fundamento de la responsabilidad penal: debido control.....	32
7.2 Catálogo de delitos que generan responsabilidad penal de la persona jurídica	33
7.3 Régimen punitivo	34
8. Régimen de responsabilidad penal de las fundaciones	34
8.1 Fundaciones privadas.....	35
8.2 Fundaciones públicas	35
9. Mecanismos de exención y atenuación de la responsabilidad penal	36
10. Funciones y responsabilidad de los patronos	37
10.1 Funciones de los patronos.....	37
10.2 Responsabilidad de los patronos.....	38
11. El órgano de supervisión y el <i>compliance officer</i>	41
12. Los modelos de organización y gestión de riesgos penales	42
12.1 Requisitos formales de los modelos de organización y gestión de riesgos penales según el artículo 31 bis	42
12.2 Criterios que determinan la eficacia de los modelos de organización y gestión de riesgos penales según el Tribunal Supremo, la Fiscalía General del Estado y la Norma UNE 19601	43

13. ¿Cómo debería ser el modelo de organización y gestión de riesgos penales de una fundación para ser considerado generalmente eficaz?	44
IV. ASPECTOS FISCALES	47
14. Principales obligaciones fiscales	47
14.1 Impuesto sobre Sociedades.....	47
14.2 Impuesto sobre el Valor Añadido.....	50
14.3 Tributos locales.....	52
14.4 Obligación de retener e ingresar a cuenta.....	52
15. Acreditación de donaciones efectuadas a las fundaciones	52
16. Régimen sancionador y regularización espontánea	53
16.1 Régimen sancionador general.....	53
16.1.1 <i>No ingreso de deuda tributaria y obtención indebida de devoluciones</i>	53
16.1.2 <i>Otras sanciones</i>	54
16.2 Regularización espontánea.....	55
17. Régimen de responsabilidad	55
17.1 Responsabilidad solidaria.....	55
17.2 Responsabilidad subsidiaria.....	56
18. La UNE 19602 sobre los sistemas de gestión de <i>compliance</i> tributario	57
19. Referencias	59

Términos definidos

AEF: Asociación Española de Fundaciones

CP: Código Penal

LF: Ley 50/2002 de 26 de diciembre, de Fundaciones

LO: Ley Orgánica

RF: Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

RFF: Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

INTRODUCCIÓN | I

Esta guía tiene por objeto analizar, con una orientación fundamentalmente práctica, el sistema de gobierno de las fundaciones. De este modo, y dado el valor que tienen las reglas de organización interna para la visibilidad de las fundaciones y para su actuación (y, en consecuencia, para su incidencia en la economía social), con la guía se pretende ilustrar de manera gráfica cuál podría ser el contenido y modo de implementación de dichas reglas de funcionamiento, y ello desde la perspectiva que ofrece el buen gobierno de fundaciones. Con ese propósito se ofrecen unas recomendaciones llamadas a orientar el gobierno de las fundaciones para contribuir a su mejora, atendiendo a los desarrollos que se han producido relacionados con las prácticas de buen gobierno.

La atención se ha centrado fundamentalmente en el Patronato como órgano de gobierno de la fundación. Se analiza el modo de organizar el Patronato de las fundaciones y sus funciones, y los deberes y obligaciones de los patronos, así como la posición que corresponde a los directivos —de indudable transcendencia para el buen gobierno de la fundación— y, por su importancia creciente, los modos de evaluar la actuación del Patronato y el desempeño de las funciones por los patronos. Se considera también la importancia de la rendición de cuentas por parte de la fundación y del Patronato, como una exigencia de transparencia consistente con la consideración de los diversos intereses implicados en la actuación de las fundaciones.

Para la elaboración de esta guía se han tenido en cuenta la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (la “**LF**”), y el Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal (el “**RF**”), así como la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, por sus indudables implicaciones en relación con los deberes de los patronos de las fundaciones y su régimen de responsabilidad. Aunque no se han tenido en cuenta las especialidades propias de la regulación autonómica, esta guía —referida al buen gobierno de la fundación como organización de la economía social— bien puede orientar también el sistema de gobierno de las fundaciones autonómicas.

En la elaboración de la guía se han tomado en consideración las propuestas y recomendaciones que, en el ámbito de la economía social y en relación con el buen gobierno de las fundaciones, se han formulado tanto en el plano nacional como internacional, con particular atención a las

que han tenido lugar en el seno de la Unión Europea, que ha mostrado una particular sensibilidad hacia esta realidad. Del mismo modo, se han considerado las prácticas que ya pueden advertirse en el sector fundacional, atento a estos desarrollos para establecer su propio sistema de gobierno.

La guía incluye adicionalmente un análisis más general de aspectos y obligaciones en materia penal y fiscal que pueden resultar de gran interés para el gobierno de las fundaciones y su gestión, así como por las implicaciones de estas normas en relación con el régimen de responsabilidad de los patronos

1. El buen gobierno de la fundación y las funciones del patronato

Las fundaciones no han sido ajenas a la importancia que tiene el sistema de gobierno de las organizaciones para el adecuado cumplimiento de sus fines. La práctica del sector revela la atención que se ha ido prestando progresivamente al buen gobierno de las fundaciones; sobre todo en las fundaciones de mayor entidad se han ido aprobando códigos de buen gobierno que, siguiendo pautas generalmente aceptadas, están llamados a orientar la actuación de la fundación. También en un plano más institucional se ha insistido en la importancia de estas reglas¹.

Las reglas de organización interna de la fundación tienen no solo un indudable valor para la realización de sus objetivos y su visibilidad², sino también implicaciones significativas para la economía en su conjunto, en lo que pueden contribuir a la realización de objetivos propios de la economía social³. No es dudoso que estas reglas integran el marco normativo que ha de tenerse en cuenta para facilitar el desarrollo de la economía social, como

- 1 Pueden verse, por ejemplo, las recomendaciones de la AEF (www.fundaciones.org).
- 2 Como se ha advertido recientemente, 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, Study for the IMCO Committee, *Social Economy*, 2016. IP/A/IMCO/2015-08, p. 66. De ahí que la consideración de estas prácticas y modelos esté en el centro de las políticas públicas desarrolladas para el fomento de la economía social –cfr. European Economic and Social Committee, *Project on Social Enterprise, Recommendations*, 13.10.2014 (TCD INT/735)– y se proyecte a las propuestas de legislación que se preparan –cfr. *Draft Report with Recommendations to the Commission on a Statute for social and solidarity-based enterprises*, European Parliament, Committee on legal affairs, 23.10.2017– especialmente en su 5.^a Recomendación, en la que se prevé autorizar a la Comisión para establecer una guía de buenas prácticas que, entre otros aspectos, considere modelos para hacer efectivo el gobierno democrático, la política de retribución y de diversidad, también en relación con las posiciones de liderazgo en la empresa. También puede verse el documento de justificación que acompaña a esta propuesta, *Statute for social and solidarity based enterprises, European Added Value Assessment*, European Parliament, diciembre 2017.

un aspecto de un conjunto más complejo de consideraciones que se han de realizar para abordar de forma completa su desarrollo⁴. Son además consistentes con la importancia que se ha atribuido en el ámbito comunitario a consideraciones de carácter estructural en la configuración del estatuto de las empresas sociales, en relación con la importancia de sus formas internas de organización y de las características propias del proceso de toma de decisiones en su seno⁵.

Las fundaciones se gobiernan por medio del Patronato, órgano al que en el modelo legal se atribuye la representación y administración de la fundación, y al que, en última instancia, corresponde velar por la realización del interés fundacional. El buen gobierno de la fundación requiere, de este modo, el buen gobierno del Patronato y explica, en esta medida, la atención que ha de prestarse a su actuación.

Como órgano de gobierno, el Patronato tiene asignadas unas funciones concretas, cuenta con una determinada composición, está integrado por patronos y puede adoptar una particular estructura, relacionada con el grado y el modo en que cumple con sus funciones. Tratar del buen gobierno de la fundación —entendido como el sistema de gobierno que resulta más adecuado para el mejor cumplimiento de sus funciones— hace oportuna la consideración, al menos, de esas diferentes dimensiones propias del Patronato, relacionadas con sus funciones, su composición y estructura. Una cuestión de carácter formal, pero con implicaciones materiales, ha de tenerse en cuenta, relacionada con el valor que la elaboración de unos códigos de buen gobierno por el propio Patronato tiene para completar la regulación estatutaria en estos aspectos, dotando al régimen de una mayor flexibilidad y singularizando, de este modo, las prácticas que han de orientar el buen gobierno de la fundación⁶.

De acuerdo con la LF, corresponde al Patronato, como órgano de gobierno y representación, cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo el rendimiento y utilidad de estos.

Resulta oportuno, como práctica de buen gobierno, que se expresen formalmente las funciones que el Patronato ha de cumplir como órgano colegiado, precisando en esta medida el modelo ofrecido por el régimen legal. Como regla general, hay que partir de que el Patronato ha de cumplir sus funciones orientado por el interés de la fundación y ha de tratar de realizar este interés conciliándolo con los intereses de los grupos afectados por su actuación y con otros intereses. En relación con esta reserva, es posible distinguir como

-
- 4 De este modo se ha venido destacando la importancia del entorno jurídico para facilitar el desarrollo de las empresas sociales, cfr. *Conclusiones sobre la promoción de la economía social como motor clave del desarrollo económico y social*, Consejo de la Unión Europea, 7.12.2015, o OECD/EU, *Boosting Social Entrepreneurship Development, Good practice compendium*, 2017, p. 17. En este sentido debe entenderse la presentación por la Comisión Europea de una Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea, 8.2.2012, COM (2012) 35 final.
 - 5 Cfr. *Evolución reciente de la economía social en la Unión Europea*, Comité Económico y Social Europeo, CES/CSS/12/2016/23406, p. 25, o *El futuro de la economía social y de las empresas que operan en el sector*, Comisión Europea, 2016.
 - 6 Su elaboración ha sido recomendada, por ejemplo, por la AEF, *El buen gobierno en el sector fundacional*, 2017.

práctica de buen gobierno los siguientes aspectos, para establecer como competencias propias del Patronato las que se relacionan:

- (i) Aquellas funciones que tienen mayores implicaciones para la estructura de la fundación y el desarrollo de su actividad, como por ejemplo la creación de una sociedad instrumental a tal fin, o los actos de disposición sobre activos que son relevantes para la realización del interés fundacional, con independencia del régimen de autorización del Protectorado.
- (ii) Las funciones de supervisión, en su diferente dimensión. Desde un punto de vista estratégico, para atribuir al Patronato la formulación de la estrategia y de las políticas generales de la fundación; desde el punto de vista del control de la actuación de la fundación, para adoptar las medidas necesarias para llevar a cabo un control efectivo de la actuación de la fundación. Entre estas medidas ha de tenerse en cuenta especialmente la relación del Patronato con los directivos de la fundación, que se desarrolla posteriormente.
- (iii) La relación con los grupos de interés. Es una característica generalmente compartida del estatuto de las empresas sociales la consideración por su naturaleza participativa de diversos intereses para la mejor realización de sus objetivos. Aunque puede tenerse como expresión de una política general, merece una consideración particular en el caso de las fundaciones por la relevancia que la comunicación con estos grupos puede tener en la consecución de los objetivos perseguidos por la fundación⁷.

Importa ahora atender al modo en que estas funciones se pueden cumplir para el buen gobierno de la fundación, de conformidad con los siguientes criterios:

- (i) Eficacia. El Patronato debe cumplir con eficacia las funciones que le corresponden. Esta exigencia se proyecta hacia la composición y las funciones del Patronato y tiene un carácter instrumental, en relación con las reglas que han de adoptarse para que el Patronato sea eficaz.

Resulta indispensable para el buen gobierno de la fundación que el Patronato tenga una composición adecuada y que supervise eficazmente su actuación. La supervisión remite al control de la actividad desarrollada por la organización administrativa de la fundación, con particular atención a las tareas desempeñadas por los diferentes directivos, y de la actuación de la fundación, y enlaza con su labor estratégica: corresponde al Patronato como órgano de gobierno la planificación de la actuación de la fundación y la determinación de los criterios que han de orientarla.

La eficacia de la actuación del Patronato requiere adicionalmente la adopción de unas reglas de carácter instrumental, en buena medida relacionadas con sus normas de funcionamiento, destinadas a asegurarla. En este sentido, y sin perjuicio de las implicaciones que tiene para su liderazgo, es oportuno indicar la importancia de llevar a cabo una reserva formal de funciones del Patronato, la de establecer un modo de adoptar sus acuerdos que posibilite una dedicación del Patronato y de sus miembros lo suficientemente intensa al gobierno de la fundación, o de velar por el adecuado suministro de información.

7 La importancia de estas relaciones como prácticas de buen gobierno de las fundaciones ha sido destacada recientemente por AEF, *El buen gobierno en el sector fundacional*, 2017.

- (ii) Colegialidad. El Patronato en el modelo legal es un órgano colegiado, por cuanto está formado por varios miembros que han de tomar sus decisiones mediante acuerdos adoptados por mayoría (el Patronato decide mediante acuerdos). El buen gobierno de la fundación requiere reforzar el funcionamiento colegiado del Patronato. Esta exigencia atiende fundamentalmente a la necesidad de fortalecer la deliberación en su proceso de toma de decisiones. La deliberación permite el contraste de puntos de vista por los patronos y la consideración de diversos intereses; además, por cuanto evita una actuación sesgada, contribuye a mejorar el gobierno de la fundación.
- (iii) Liderazgo. El Patronato debe liderar el gobierno de la fundación. El buen gobierno de la fundación requiere que el Patronato disponga de capacidad para adoptar iniciativas que contribuyan a mejorar la realización de los intereses fundacionales, con una definición precisa de sus funciones. En este sentido, el liderazgo requiere el compromiso con el interés fundacional, el desarrollo de las políticas más adecuadas, con un sentido dinámico, y la capacidad de adecuar la actuación de la fundación a las circunstancias para la mejor realización del interés fundacional. En esta capacidad de liderazgo del Patronato ha de prestarse una atención singular a sus cargos, especialmente a su presidente, y al impulso que está llamado a dar a su actuación.
- (iv) Transparencia. La transparencia se ha presentado como una característica de la gestión de las empresas sociales en las aproximaciones realizadas para delimitar su estatuto, consistente con un criterio de servicio a la comunidad que orienta su actuación⁸. El Patronato ha de velar por que su propia actuación y la actuación de la fundación sean transparentes. La transparencia como regla de buen gobierno no debe entenderse únicamente referida a los deberes que el Patronato tiene en relación con las funciones que corresponden al Protectorado, sino que tiene un alcance más amplio, en relación con el interés de la sociedad en conocer la actuación de la fundación. La importancia de esta proyección es evidente si se tiene en cuenta el modo en que de forma predominante se financian las fundaciones. En este sentido, el Patronato ha de velar por que sea accesible a terceros información referida a la actividad de la fundación, a las reglas que rigen la aplicación de sus recursos, al modo en que se cumplen sus fines y se atiende a sus beneficiarios.

De manera consistente con este principio, el Patronato ha de adoptar las medidas necesarias para que pueda hacerse efectivo y debe elegir los medios adecuados a tal fin, utilizando las posibilidades que brindan las nuevas tecnologías o recurriendo a controles externos, como los que ofrece, por ejemplo, la auditoría de cuentas.

2. Estatuto del patrono

2.1 Perfil del patrono y composición del Patronato

El Patronato está integrado por patronos que pueden ser personas físicas y personas jurídicas. La LF establece que pueden ser patronos (i) las personas físicas que tengan

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

plena capacidad de obrar y no estén inhabilitadas para el ejercicio de cargos públicos, y (ii) las personas jurídicas (quienes deberán designar a las personas físicas que las van a representar).

La composición del Patronato, tanto por el perfil de los patronos como por su número, es una condición relevante para el buen gobierno de la fundación, con implicaciones ciertas para el modo en que se cumplen sus funciones. Aunque muchas veces en la práctica el nombramiento de los patronos viene determinado por criterios orientados por consideraciones de carácter reputacional, no puede perderse de vista la importancia de su perfil para el buen gobierno de la fundación, que depende de factores determinados por las habilidades, experiencia, independencia o la diversidad de los miembros del Patronato. Debe contarse con esta relevancia aun asumiendo el carácter gratuito del cargo. Por otro lado, los patronos han de tener disponibilidad personal y tiempo suficiente para el ejercicio de sus funciones.

Sobre la condición personal del patrono, pueden establecerse como reglas de buen gobierno los siguientes parámetros para definir su perfil:

- (i) **Habilidades.** La formación de los patronos —su perfil profesional— tiene relevancia para el buen gobierno de la fundación. Su importancia en la configuración del perfil del patrono vendrá determinada en buena medida por la complejidad de las tareas que deberá desempeñar en relación con la actividad de la fundación y sus características.
- (ii) **Experiencia.** Está llamada a contribuir al buen gobierno de la fundación la experiencia de los patronos en el sector de actividad que es propio de la fundación, así como su experiencia en el gobierno de otras fundaciones o entidades.
- (iii) **Independencia.** La independencia como característica de la posición del patrono presenta en la fundación algunas connotaciones particulares, toda vez que la fundación, como organización, carece de base asociativa, y en el derecho de fundación está implícito el derecho a nombrar a los patronos. De hecho, en la práctica es frecuente que los patronos tengan relación con el fundador.

La independencia ha de afirmarse en relación con un interés que no sea el fundacional: el patrono debe actuar guiado por el interés de la fundación.

En relación con el buen gobierno de la fundación, la independencia del patrono ha de permitir también un control adecuado de la actividad ejecutiva desarrollada por los directivos de la fundación, y, de este modo, es oportuno contar con patronos independientes en el sentido de que no asuman funciones ejecutivas en la fundación.

La independencia, en el sentido de que el patrono no tenga una vinculación con el fundador, puede ser relevante en aquellas situaciones en que exista una situación de conflicto de interés estructural, por la relación de la fundación con el fundador, o como puede suceder con las fundaciones de carácter público.

Corresponde a la fundación valorar en cada caso cómo hacer efectiva la independencia de los patronos particularmente en relación con las funciones ejecutivas y con la posición del fundador. Es oportuno contar con patronos cuyo perfil permita reforzar este valor de la independencia en el seno del Patronato.

- (iv) Diversidad. Las diferencias en la formación, experiencia y procedencia de los patronos pueden contribuir al mejor gobierno de la fundación⁹. Como se ha puesto de relieve, la diversidad permite maximizar el valor de la colegialidad, atemperando los riesgos de la falta de contraste en el proceso de toma de decisiones y mejorando la capacidad crítica del Patronato.

Las fundaciones deben establecer las reglas correspondientes para asegurar la adecuada composición del Patronato atendiendo al perfil de los patronos. El Patronato ha de velar por que el perfil de los patronos sea el más adecuado para el cumplimiento del interés fundacional. De este modo, es recomendable contar con una política relativa a la composición del Patronato y a la selección de los patronos.

El número de miembros que integran el Patronato también influye en el buen gobierno de la fundación, ya que hay que tener en cuenta las dificultades que, para su gobierno efectivo, pueden resultar de la falta de adecuación entre el número de patronos y las funciones que ha de cumplir el Patronato.

La determinación del número adecuado de miembros dependerá de diversas variables, como son las relacionadas con la dimensión de la fundación, las características de su actividad y los intereses a los que afecta. Es razonable considerar, como regla de buen gobierno, que un mayor número de patronos responde a una mayor complejidad en el gobierno de la fundación.

2.2 Deber de diligencia

El deber de diligencia que impone la LF a los patronos implica que deben actuar como representantes leales. La actuación diligente de los patronos exige, como regla de buen gobierno, una conducta activa por su parte, su decidida implicación en el cumplimiento de las funciones que les corresponden, tanto de supervisión y gestión, con su diferente alcance (por ejemplo, mediante la elaboración de políticas y estrategias generales, el nombramiento de gerentes o la realización de tareas de gestión ordinaria), como de impulso y otros deberes relacionados con la vida de la fundación (por ejemplo, la formulación de cuentas anuales o la preparación y redacción de informes).

El deber de diligencia exige que el patrono ejerza su cargo de forma efectiva. El buen gobierno de la fundación permite identificar algunos deberes como expresión de la diligencia con la que el patrono ha de desempeñar el cargo.

2.2.1 El deber de asistir y preparar adecuadamente las reuniones del Patronato

La diligencia en el desempeño del cargo exige que los patronos asistan a las reuniones del Patronato. Los principales deberes del patrono como práctica de buen gobierno en relación con las reuniones del Patronato son los siguientes:

1. Estudiar el orden del día de la reunión e informarse debidamente sobre las materias consignadas en él (por ejemplo, analizando la información proporcionada antes de la

⁹ De su valor normativo da cuenta que este sea un aspecto expresamente destacado en la *Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea*, considerando 15: a fin de facilitar la formulación de opiniones independientes y los cuestionamientos críticos, los consejos han de ser lo suficientemente diversos.

-
- reunión y recabando cualquier otra que pudiera ser relevante, solicitando las aclaraciones o formulando las preguntas que considere oportunas).
2. Solicitar la inclusión en el orden del día de los puntos que considere oportuno tratar.
 3. Asistir a las deliberaciones del Patronato, participar y contribuir activamente en ellas, así como proponer el debate de cuestiones que considere relevantes, incluso cuando no consten en el orden del día.
 4. En caso de no poder asistir personalmente a la reunión del Patronato, dar instrucciones para el ejercicio de su cargo por representación.
 5. Solicitar al presidente del Patronato la convocatoria de reunión del Patronato, o promoverla, si fuera el caso, junto con otros patronos, con el fin de tratar asuntos de interés para la fundación.
 6. Seguir la ejecución de los acuerdos adoptados y verificar su cumplimiento.

2.2.2 Deber de supervisión

Como expresión de su deber de diligencia, los patronos deben adoptar las medidas precisas para que sea efectivo el control de la actividad de la fundación. Este deber corresponde individualmente a los patronos. De esta manera, los patronos deben supervisar a los órganos y a las personas en quienes se hayan delegado sus facultades y la labor de los directivos o gestores. En los supuestos en que el Patronato administra efectivamente la fundación, la vigilancia se referirá fundamentalmente a la actuación de los directivos.

En cualquier caso, la vigilancia supone que los patronos tienen el deber de supervisar y controlar que la dirección de la fundación cumple con los objetivos marcados y respeta el objeto e interés fundacional.

La diligencia obliga fundamentalmente a los patronos a conocer, al menos, las decisiones más relevantes de gestión que se toman y el modo en que se ejecutan los acuerdos o decisiones que haya adoptado el Patronato como políticas o estrategias generales. El ejercicio efectivo del cargo exige entonces la iniciativa de los patronos a tal fin.

La diligencia exige tener en cuenta también los diversos riesgos, financieros y no financieros (como son los operativos, legales, medioambientales o reputacionales), que pueden afectar a la fundación, y establecer y verificar los sistemas más adecuados para su identificación y tratamiento.

El cumplimiento de esta función de vigilancia o supervisión ha de hacerse compatible con las propias exigencias de la gestión de la fundación y puede hacer oportuna alguna formalización de su ejercicio, con diversa complejidad según el caso (por ejemplo, estableciendo la forma en que se puede contactar con un directivo o requerir una determinada información).

Integra indudablemente la diligencia debida por los patronos la consideración de las medidas más oportunas para que pueda ejercitarse efectivamente la supervisión, y el Patronato ha de hacerlas compatibles con aquellas exigencias.

El cumplimiento de esta función como patrono presenta ciertas peculiaridades derivadas del funcionamiento colegiado del Patronato. También puede resultar ilustrativo considerar

algunas conductas que orienten el modo de proceder de los patronos. El deber de vigilancia o supervisión supone, de este modo:

- (i) requerir al presidente del Patronato para que facilite determinada información sobre la gestión o permita determinadas actuaciones de inspección en la fundación;
- (ii) solicitar al presidente la asistencia al Patronato de los miembros de órganos delegados, comisiones o aquellos miembros del Patronato en quienes se hayan delegado determinadas funciones, así como de los directivos o gerentes, y proponer, si fuera el caso, al presidente o al Patronato el nombramiento y destitución de los directivos;
- (iii) poner en conocimiento del presidente del Patronato o de los patronos los defectos que se hayan apreciado en los sistemas de control de la fundación y realizar propuestas de mejora;
- (iv) poner en conocimiento del presidente del Patronato o de los patronos las desviaciones o malas prácticas que se aprecien en la gestión de la fundación; y
- (v) advertir al presidente del Patronato o a los patronos de los riesgos de que tuvieran conocimiento.

2.2.3 El deber de estar adecuadamente informado sobre la actuación de la fundación

La información del patrono es un derecho-deber instrumental para el ejercicio de cargo en el Patronato de la fundación. El patrono debe conocer la actuación de la fundación para cumplir con eficacia las funciones que le corresponden, especialmente, como se ha señalado, en relación con la supervisión. La información de los patronos, por otro lado, resulta indispensable para maximizar el funcionamiento colegiado del Patronato, fortaleciéndolo. Este derecho-deber puede manifestarse, como expresión de buen gobierno, en las siguientes facultades:

1. Informarse sobre cualquier aspecto de la fundación, para examinar sus libros, registros, documentos y demás antecedentes de las actividades de la fundación, para inspeccionar todas sus instalaciones y para comunicarse con quienes asumen funciones directivas.
2. De manera particular, examinar las cuentas anuales y toda la documentación y antecedentes que sirven de soporte.

Como regla de buen gobierno, a su vez, el Patronato ha de velar por que la información sobre la fundación sea accesible a los patronos de manera completa, exacta y transparente. Por ello, resulta oportuno que el presidente o el secretario adopten las medidas que resulten adecuadas para lograr este objetivo.

Es claro el valor que a tal fin puede corresponder a las nuevas tecnologías. La información puede hacerse accesible al patrono por medios telemáticos mediante una aplicación informática específica ("página web del patrono"). En dicha página web del patrono se pueden incorporar, por ejemplo, la información necesaria para preparar las reuniones del Patronato en relación con el orden del día de sus convocatorias, las actas de las reuniones del Patronato o un resumen de ellas, así como la información adicional que el Patronato decida incorporar.

2.2.4 Diligencia en relación con la disposición del patrimonio fundacional: especial referencia a la disposición de los fondos

La administración de la fundación integra la realización de actos de disposición sobre el patrimonio fundacional. La creciente participación de las fundaciones en actividades económicas cuyo objeto está relacionado con los fines fundacionales, o que son complementarias o accesorias de estas, ha hecho si cabe más evidente la necesidad de adoptar decisiones de muy diverso tipo relacionadas en un sentido amplio con la inversión y la financiación de las actividades desarrolladas.

Sobre este aspecto, la LF exige que el patrimonio y las rentas de la fundación se destinen a los fines fundacionales para garantizar su cumplimiento en los términos y con las condiciones previstas legalmente y consideradas en los estatutos. Además, la LF exige al Patronato el mantenimiento del rendimiento y utilidad de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación. Esto conlleva que la actuación de los patronos haya de estar informada por los principios de economicidad de la gestión y equilibrio financiero.

La práctica de buen gobierno en relación con estos actos de disposición y con la administración del patrimonio fundacional, de manera particular por lo que se refiere a la utilización de los fondos en caja con los que cuenta la fundación, requiere tener en cuenta unos principios de actuación que pueden orientarla, así como el marco legal en que se han de llevar a cabo.

No han faltado desarrollos para orientar, como práctica de buen gobierno, la actuación de las fundaciones con respecto a actividades que se consideran inversiones financieras temporales, y no únicamente en relación con actividades sujetas a la normativa de ordenación y disciplina del mercado de valores, como puede suceder con depósitos, préstamos, cesión temporal de activos u otras análogas que lleven aparejada la obligación de restitución. Debe tenerse en cuenta en este sentido, acerca de la realización de estas actividades, el Acuerdo de febrero de 2019 del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por el que se aprueba el Código de conducta de las entidades sin ánimo de lucro para la realización de inversiones financieras temporales.

Estas normas de conducta permiten identificar unos principios de actuación de alcance más general respecto a los actos de disposición y administración del patrimonio de la fundación.

- (i) Información suficiente. Las decisiones han de estar debidamente informadas. Integra el deber de diligencia de los patronos informarse adecuadamente sobre las decisiones de disposición que adopten, para valorar las condiciones en que se realizan y sus efectos para la fundación. En ocasiones, este deber puede requerir contar con un conocimiento técnico específico y recurrir, en consecuencia, a asesores externos.
- (ii) Prudencia. Los actos de disposición y administración han de estar orientados por un principio de prudencia, en el sentido de que han de tenerse en cuenta y ser suficientemente ponderados los riesgos de diverso tipo que puede llevar aparejada su realización, también si se trata de la mera utilización de fondos de la fundación.
- (iii) No especulación. Debe evitarse como práctica de buen gobierno la utilización de los recursos de la fundación con finalidad meramente especulativa.

Los actos de disposición y de administración del patrimonio de la fundación han de ser acordados por el Patronato. Corresponde a la fundación, como práctica de buen

gobierno, valorar si por las implicaciones de determinados actos de disposición y administración, atendiendo al impacto que puedan tener para la actuación de la fundación, esta es una decisión que ha de adoptarse de forma colegida por una mayoría cualificada de los patronos.

La administración diligente del patrimonio exige adicionalmente tener en cuenta el régimen previsto en la LF para su enajenación y gravamen (art. 21). El régimen es diverso según la adscripción de los bienes y derechos de que se trate. Si son bienes y derechos que forman parte de la dotación o están directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, es necesario contar con la previa autorización del Protectorado. Si se trata de otros bienes o derechos, se prevé en determinadas condiciones un régimen de comunicación al Protectorado. De manera particular, esta comunicación es exigible en relación con los actos de disposición cuyo importe, con independencia de su objeto, sea superior al 20 % del activo de la fundación que resulte del último balance aprobado.

El tratamiento que ha de darse a la utilización de los fondos en caja en relación con la intervención del Protectorado en este régimen dista de ser pacífico, aunque puede partirse de su consideración como actos de administración. Como práctica de buen gobierno, es recomendable que se realice una consulta al Protectorado si se trata de fondos que integran la dotación o están adscritos al cumplimiento de fines fundacionales, o si su importe es superior al 20 % del activo de la fundación que resulta del último balance aprobado.

2.3 Deber de lealtad

El tratamiento de los deberes de lealtad tiene una indudable centralidad en el régimen del buen gobierno corporativo si se considera que, en buena medida, este régimen debe tener como finalidad la mitigación de las situaciones de conflicto para el logro más adecuado de los intereses de la organización.

El deber de lealtad requiere que el patrono ejerza sus funciones en todo momento en interés de la fundación. Su actuación ha de ajustarse a un modelo de conducta ofrecido por el legislador: los patronos deben desempeñar el cargo con la diligencia de un representante leal; se espera del patrono lo que se esperaría de un representante que actúa con lealtad a su representado.

El deber de lealtad obliga al patrono a actuar de buena fe y orientado por aquello que resulte más favorable para la fundación que administra. Esta exigencia se le impone en relación con el cumplimiento de los deberes que implica la administración y representación de la fundación, con independencia de la función que pudiera corresponder al Patronato como órgano de gobierno. Tanto si se trata de un Patronato con funciones primordialmente orientadas al control y la supervisión de la fundación como si se trata de un Patronato que efectivamente la administra, los patronos tienen los mismos deberes de lealtad en relación con el interés de la fundación.

En la naturaleza de los intereses que tratan de protegerse se encuentra el carácter relativo de las prohibiciones establecidas, de manera que, en el modelo legal, resulta posible la dispensa de las prohibiciones por el Protectorado (art. 15.4 y 28 LF), y pueden establecerse otras formas de dispensa para otros supuestos.

2.3.1 *Deberes inherentes al deber de lealtad*

Si bien la LF no establece de manera particular los deberes en que se puede especificar el cumplimiento del deber de lealtad, puede considerarse —como regla de buen gobierno— que este deber obliga a los patronos, al menos, a:

- (i) desempeñar el cargo con la lealtad de un representante leal, actuando de buena fe y en el mejor interés de la fundación;
- (ii) no ejercitar sus facultades con fines distintos de aquellos para los que le han sido concedidas (en los estatutos o por poderes);
- (iii) no divulgar información, datos, informes o antecedentes a los que hayan tenido acceso al ejercer su cargo, incluso cuando hayan dejado de ser patronos, salvo en los casos permitidos por la ley o cuando sean requeridos (deber de confidencialidad);
- (iv) no participar en la deliberación y votación de acuerdos o decisiones por los que (a) se establezca una relación contractual entre la fundación y el patrono, su representante, sus familiares hasta el cuarto grado inclusive o su cónyuge o persona ligada con análoga relación de afectividad, (b) se fije una retribución por los servicios prestados a la fundación distintos de los que implica el desempeño de las funciones que le corresponden como miembro del Patronato o (c) se entable la acción de responsabilidad contra él;
- (v) ejercer sus funciones bajo su propia responsabilidad, con libertad de criterio e independencia respecto de instrucciones y vinculaciones de terceros; y
- (vi) adoptar medidas para evitar situaciones en las que sus intereses, por cuenta propia o ajena, puedan entrar en conflicto con el interés de la fundación y con sus deberes respecto de la fundación.

2.3.2 *El deber de evitar situaciones de conflicto de interés*

Una de las manifestaciones más importantes del deber de lealtad es la necesidad de evitar situaciones de conflicto de interés. El conflicto de interés surge cuando los intereses del patrono, por cuenta propia o ajena, entran o pueden entrar en conflicto con el interés fundacional. Conviene entonces definir las situaciones de conflicto y establecer los deberes de conducta que corresponden a los patronos, así como, en su caso, las reglas que permiten su dispensa.

El conflicto debe definirse de manera que comprenda también las situaciones de conflicto indirecto, haciendo referencia a la singularidad que puede resultar de la existencia de especiales vinculaciones con el patrono, tanto de carácter personal, en el caso de cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos, como de carácter corporativo, en relación con la posición de entidades o personas jurídicas relacionadas con el patrono.

En la tipificación de las situaciones de conflicto, resulta oportuno atender a los grupos de casos que de forma habitual se presentan como determinantes de una situación de conflicto, y cuya enumeración ha de contribuir a orientar de manera cierta la actuación de los patronos. Este es el caso, por ejemplo, de la utilización de activos de la fundación o de su denominación, el aprovechamiento de oportunidades de negocio, la realización de transacciones con la fundación, la obtención de ventajas o remuneraciones por terceros, o la competencia con las actividades propias de la fundación.

En relación con la situación de conflicto, han de establecerse los deberes de conducta del patrono, que pueden consistir en la comunicación de la situación de conflicto, como medio de mejorar la transparencia en la actuación del Patronato, y, siguiendo el criterio acogido por el régimen legal (art. 11.2 RF), en el deber de abstención, para evitar el riesgo derivado de la actuación del patrono en una situación de conflicto de interés.

El patrono debe comunicar la existencia del conflicto de interés en que se encuentre incurso. Es importante que esta comunicación sea lo más completa posible con el fin de que se pueda apreciar el alcance de la situación de conflicto de que se trata, y, de esta forma, (i) si el conflicto de interés le afecta personalmente o a través de una persona a él vinculada, identificándola en su caso, (ii) la situación que da lugar al conflicto de interés, detallando el objeto y las principales condiciones de la operación o decisión proyectada, y (iii) el importe o evaluación económica aproximada.

Conviene establecer reglas para dispensar la actuación de conflicto si se considera oportuno. Si el patrono ha de pronunciarse sobre la autorización de la actuación del patrono en situación de conflicto, este deberá abstenerse de votar, y conviene adoptar previsiones específicas para que el voto pueda descontarse en el momento de realizar el cómputo para determinar la mayoría. Además, es conveniente que se establezca un parámetro que permita orientar la actuación del Patronato que otorga la dispensa, de manera que se preserve el interés de la fundación.

2.4 Retribución de los patronos. La compensación de gastos y la retribución de otros servicios

La retribución y compensación de gastos del Patronato tiene también relevancia para el buen gobierno de las fundaciones.

La LF establece el carácter esencialmente gratuito del cargo del patrono, sin perjuicio del derecho a que se le reembolsen los gastos siempre y cuando (i) estén directamente relacionados con el ejercicio del cargo, (ii) estén debidamente justificados y (iii) respeten los límites legales (art. 2.5 RFF). Son ejemplos de lo anterior los gastos de viaje y alojamiento debidos al cargo, pero no las dietas (que podrían suponer una retribución encubierta) ni tampoco las ganancias dejadas de obtener.

Además, la LF permite a los patronos percibir retribuciones por los servicios que presten a la fundación cuando estos sean distintos de los que implica su cargo de patrono y siempre y cuando (i) el fundador no haya dispuesto lo contrario, (ii) la retribución sea adecuada y (iii) el Protectorado lo autorice (asegurándose de que la retribución es adecuada y que no supone una remuneración encubierta del cargo del patrono). Son ejemplos de servicios distintos del cargo de patrono la impartición de conferencias y de cursos que no generen utilidad para la fundación o las funciones de gerente.

Tanto las compensaciones de gastos como las remuneraciones indirectas para los patronos deben estar orientadas por el principio de máxima transparencia, esencial para la creación y mantenimiento de la confianza de los grupos de interés en la fundación. Su previsión en los códigos de buen gobierno de las fundaciones constituye un medio idóneo para conseguir este objetivo con base en las dos reglas generales siguientes:

1. Respecto a la compensación de gastos, resulta oportuno completar la regulación legal y dar pautas claras y criterios sobre (i) qué gastos reembolsables son razonables,

-
- (ii) cuáles están excluidos, (iii) en qué formas deben justificarse (por ejemplo, tiques o facturas) y (iv) qué límites específicos por concepto se aplican a las cantidades reembolsables.
2. Respecto a las remuneraciones por funciones distintas a las del patrono, deben evitarse abusos en la fijación de estas retribuciones y desviaciones del patrimonio de la fundación hacia el patrimonio individual de los patronos. En particular, deben tenerse en cuenta los criterios que han de orientar la retribución de los directivos, para el caso de que alguno de los patronos asumiera esta condición. Finalmente, también puede ser conveniente en esta materia, y especialmente para las funciones de mayor tamaño, la creación de un comité de retribuciones que vele por la política retributiva en la fundación.

3. Organización del Patronato

3.1 Cargos del Patronato

Los cargos del Patronato tienen una gran importancia para su buen funcionamiento y, en consecuencia, para el buen gobierno de la fundación. Es recomendable que se preste atención a la posición del presidente y del secretario, para completar el régimen legal en relación con sus funciones (arts. 13 y 14 RF).

El presidente asume una función decisiva para el impulso del funcionamiento del Patronato, en relación con su eficacia y con su colegialidad. Ha de velar por que el Patronato se reúna de forma regular y siempre que sea necesario, y debe seleccionar, al elaborar el orden del día, los asuntos que resulta oportuno que en cada momento se aborden en las reuniones del Patronato. En estas reuniones, el presidente ha de velar por que se debatan de forma suficiente los asuntos, procurando que los patronos participen de forma efectiva en las deliberaciones.

El presidente puede asumir funciones ejecutivas en el gobierno de la fundación. Si, como no es infrecuente que suceda en la práctica, el presidente las asume, resulta oportuno desde el punto de vista del buen gobierno establecer mecanismos que disminuyan los riesgos que pueden estar implícitos en esta acumulación de tareas, fortaleciendo la capacidad de control del Patronato sobre su actuación. Con todo, atendiendo a las características de la fundación, puede ser recomendable que el presidente no asuma funciones ejecutivas.

El secretario puede contribuir al buen gobierno de la fundación especialmente en los aspectos relacionados con la preparación y desarrollo de las reuniones del Patronato y con la información que pueden precisar los patronos. Debe velar también por que el funcionamiento del Patronato se ajuste a las prácticas de buen gobierno que la fundación haya adoptado en cada caso.

Si el secretario ha de asumir la condición de patrono como regla de buen gobierno, es un aspecto que, siendo posible de conformidad con la ley que no lo haga (art. 15.1 LF), cada fundación ha de considerar. Debe atenderse al valor que esta asunción puede aportar para mejorar su gobierno, en relación con la importancia que para el ejercicio del cargo puede tener la condición profesional de quien lo presta, o con la contribución que puede representar, en relación con valores como la objetividad o la imparcialidad, que en su prestación no interfiera la condición de patrono.

3.2 Comisiones delegadas y otras comisiones

El Patronato de la fundación puede delegar sus funciones en una comisión ejecutiva, y es frecuente que lo haga; además, es posible también, en el ejercicio de sus competencias, la creación de otras comisiones. Importa como práctica de buen gobierno tener en cuenta que esta atribución de funciones no puede suponer la merma de las funciones que necesariamente ha de asumir el Patronato para el buen gobierno de la fundación.

En el caso de que se haya creado una comisión ejecutiva, las prácticas de buen gobierno requieren considerar el criterio que ha de orientar su composición, así como sus funciones y reglas de funcionamiento. Debe prevalecer en la determinación de su composición la consideración de la capacidad de los patronos que la integran para el desarrollo de funciones ejecutivas. La formalización de estos aspectos está llamada a mejorar el gobierno de la fundación.

Por otro lado, resulta también adecuado que, en el caso de la creación de una comisión ejecutiva, se facilite al Patronato el control de su actividad, de manera que los patronos que no formen parte de esta comisión puedan ejercer efectivamente las funciones de supervisión que les correspondan.

Los desarrollos producidos en el buen gobierno corporativo han favorecido la creación de otras comisiones cuya función fundamental es contribuir al cumplimiento de las funciones propias de los órganos de gobierno, mitigando los riesgos de conflicto de interés en relación con determinadas materias especialmente sensibles a estos riesgos. Este es el caso de las comisiones de auditoría, en lo relativo a la auditoría interna y la supervisión de riesgos de la fundación, y de las comisiones de nombramiento y retribuciones, en relación con las políticas de selección y remuneración de los patronos y directivos de la fundación.

En la medida en que su creación supone introducir una mayor complejidad en la estructura administrativa de la fundación, le corresponde a esta valorar en cada caso su creación si, fundamentalmente por su dimensión o sus características, estas comisiones contribuyen a mejorar el cumplimiento de las funciones que les corresponden.

Desde el punto de vista del buen gobierno, conviene tener en cuenta que en su composición ha de favorecerse la presencia de patronos que no tienen funciones ejecutivas en la fundación.

Finalmente, puede contemplarse la creación de comisiones asesoras externas, formadas por profesionales independientes, llamadas a orientar la actuación de la fundación en aspectos estratégicos o técnicos. Corresponde también a la fundación valorar su creación en la medida en que este tipo de asesoramiento se revele adecuado para el mejor cumplimiento de sus funciones.

3.3 Breve referencia a los directivos de la fundación

Aunque no puede decirse propiamente que los directivos formen parte de la organización del Patronato, es indudable que su consideración, como parte de la estructura de administración de la fundación, es relevante en términos de mejora de su buen gobierno. Basta tener en cuenta que, por lo general, corresponde a los directivos la toma de decisiones referidas a la administración ordinaria de la fundación, como actividad indudablemente comprendida por su gobierno. La importancia de sus funciones es más evidente si se considera el tipo de actividad normalmente desarrollada por los patronos. Adquiere entonces relevancia,

como práctica de buen gobierno, la consideración del criterio seguido para su selección, el control de su actuación y su sistema de retribución.

3.3.1 *Nombramiento*

El Patronato puede designar a uno o varios directivos de la fundación para que lleven a cabo su gestión ordinaria. Resulta esencial para el buen gobierno de la fundación que, como expresión de las funciones de supervisión y control que le corresponden, el Patronato vele por que los directivos cumplan adecuadamente las funciones que les correspondan en interés de la fundación y actúen orientados por su interés¹⁰. A tal fin, resulta recomendable como práctica de buen gobierno,

- (i) que el Patronato designe a los directivos que dependen directamente de él para el desarrollo de la administración ordinaria de la fundación;
- (ii) que se formalicen sus funciones y los objetivos que han de orientar su actuación en interés de la fundación;
- (iii) que se establezca la forma en que se han de relacionar los directivos con el Patronato, circunstancia particularmente importante en relación con el control de su actuación; y
- (iv) que el Patronato apruebe los contratos que se celebren con los correspondientes directivos y, particularmente, su régimen de retribución.

3.3.2 *Control de actuación*

Una dimensión fundamental de la función de supervisión que corresponde al Patronato se refiere al control de la actuación de los directivos de la fundación, con particular consideración del cumplimiento por su parte de los deberes de lealtad que les corresponden. Pueden establecerse formas diversas para hacer posible este control, de manera que pueda prevenirse, por ejemplo, un sistema regular de rendición de cuentas o la forma en que los patronos pueden obtener directamente información sobre su actividad. Pueden darse también previsiones a este fin relacionadas con la asistencia de los directivos a las reuniones del Patronato.

Resulta oportuna, en cualquier caso, la regular evaluación de su desempeño en relación con la estrategia definida por el Patronato.

3.3.3 *Retribución*

En lo que se refiere a la retribución de los directivos, pueden tenerse en cuenta para el buen gobierno de las fundaciones recomendaciones generales sobre los sistemas de retribución:

- (i) Las retribuciones han de ser transparentes, de manera que resulten suficientemente desglosados los conceptos por los que se ha de retribuir a los directivos.
- (ii) Las retribuciones deben ser adecuadas en relación con las tareas atribuidas a los directivos, teniendo en cuenta las condiciones que se aplican en el sector fundacional a funciones similares.

¹⁰ Este ha sido un aspecto generalmente observado, como puede verse en AEF, *Buen gobierno y buenas prácticas de gestión*, 2011.

- (iii) Es importante que los sistemas de retribución que se establezcan estén adecuadamente alineados con el desempeño efectivo de las tareas que corresponden a los directivos, de manera que la retribución se ajuste al cumplimiento de estas tareas.
- (iv) Los sistemas de retribución deben promover la actuación de los directivos en el interés de la fundación a largo plazo y ser consistentes con su viabilidad económica como entidad.

3.3.4 Conflictos de interés

Los directivos, como los patronos, han de actuar con lealtad en interés de la fundación y deben evitar incurrir en situaciones de conflicto de interés. A tal fin, del modo que se ha señalado para los patronos, resulta oportuno ofrecer una serie de reglas que puedan orientar su modo de proceder en situaciones de conflicto de interés.

Conviene entonces definir las situaciones de conflicto y establecer los deberes de conducta que corresponden a los directivos, así como, en su caso, las reglas que permiten su dispensa. Puede partirse también —como se ha indicado para los patronos— de establecer un deber de comunicación de esta situación de conflicto, de un deber de abstención en relación con la situación descrita y de la posibilidad de que el Patronato pueda dispensar la actuación en determinados casos.

4. Funcionamiento del Patronato

Por funcionamiento del Patronato se entiende el conjunto de disposiciones que, en una perspectiva formal, orienta el proceso que debe seguirse para la adopción de los acuerdos. El modo en que el Patronato funciona es relevante para el buen gobierno de la fundación. El régimen legal establecido en relación con el funcionamiento del Patronato se atiene a sus aspectos más básicos, por lo que las fundaciones cuentan con la posibilidad de establecer reglas más precisas relacionadas con el funcionamiento del Patronato. Estas reglas han de estar orientadas por el criterio que puede contribuir de forma más clara al buen gobierno de la fundación. El régimen de funcionamiento del Patronato debe estar determinado, en consecuencia, por la necesidad de fortalecer su funcionamiento colegiado, como práctica de buen gobierno. Conviene detener la atención en los siguientes aspectos del funcionamiento del Patronato por su relevancia para el buen gobierno de la fundación.

4.1 Convocatoria y constitución del Patronato

El Patronato se reúne normalmente previa convocatoria realizada por el presidente (art. 9.1 RF). Del modo que se ha indicado, corresponde al presidente valorar la oportunidad de la convocatoria. Es indudable que la frecuencia con la que el Patronato se reúna incidirá sobre su efectividad como órgano de gobierno de la fundación. Esta circunstancia tiene diversas implicaciones relacionadas con el buen gobierno.

No resulta sencillo establecer una regla general sobre la frecuencia con la que debe reunirse el Patronato, ya que dependerá en buena medida de la propia configuración del Patronato en la estructura de la fundación y el tipo de funciones que desarrolla en su seno: en aquellos supuestos en que haya delegación o atribución de funciones a otros órganos, como en el caso en que se haya constituido una comisión ejecutiva, no parece que tenga

que reunirse con la misma frecuencia que si asume funciones de gestión ordinaria. En cualquier caso, una reunión trimestral parece adecuada para cumplir efectivamente con las funciones de supervisión que le corresponden en la fundación.

Aunque el modelo legal parte de la convocatoria realizada a instancia del presidente, pueden establecerse mecanismos que atemperen su discrecionalidad para facilitar una actuación del Patronato orientada por los intereses que, en cada caso, puedan manifestar los patronos. De este modo, puede valorarse la oportunidad de atribuir a un número menos cualificado que el representado por la tercera parte de los patronos la capacidad de dirigirse al presidente para solicitar la convocatoria del Patronato. Por otro lado, puede reconocerse a este mismo número la capacidad para solicitar la inclusión de determinados asuntos en el orden del día.

Debe valorarse también la forma y antelación con la que ha de convocarse el Patronato. Es indudable el valor que el recurso a las nuevas tecnologías puede tener para facilitar el funcionamiento del Patronato, por lo que puede contemplarse la convocatoria por estos medios, siempre que permitan acreditar la recepción. Aunque el régimen legal parte de la convocatoria con un plazo mínimo de cinco días con antelación a la reunión (art. 9.2 RF), puede contemplarse como práctica de buen gobierno un plazo de antelación mayor para los asuntos que requieran una consideración más detenida por los patronos.

En relación con la constitución pueden realizarse algunas consideraciones para mejorar el gobierno de las fundaciones. Conviene detener la atención en la presencia que se exige en cada caso para la regular constitución del Patronato, de manera que pueda reforzarse la regla de mayoría absoluta de los patronos. Por otro lado, debe prestarse atención a la capacidad que se reconoce de que los patronos puedan hacerse representar para asistir a las reuniones del Patronato. Este tratamiento ha de ser consistente con el deber de diligencia con el que tienen que actuar los Patronos, de modo que esta posibilidad se contemple de manera limitada, de forma especial para cada reunión del Patronato.

4.2 Deliberación y adopción de acuerdos

Como se ha indicado, como regla de buen gobierno, hay que procurar que los asuntos resulten suficientemente debatidos y que los patronos tengan la posibilidad de participar en los debates. Es instrumental a este fin que estén adecuadamente informados y que puedan preparar con tiempo suficiente la reunión.

Debe tenerse en cuenta también el valor que las nuevas tecnologías pueden aportar para facilitar la adopción de acuerdos del Patronato. Las fundaciones pueden establecer reglas que permitan la adopción de esos acuerdos con participación simultánea de los patronos, de manera que pueda deliberarse y votarse utilizando las nuevas tecnologías, sin riesgo para la identificación de los patronos ni para la integridad de las declaraciones emitidas. También puede contemplarse la posibilidad de adoptar acuerdos sin sesión, con las cautelas oportunas en garantía de la posición que corresponde individualmente a los patronos.

La regla de adopción de acuerdos por mayoría de la que se parte en el modelo legal (art. 14 LF) puede resultar también modificada para exigir mayorías cualificadas sobre asuntos para los que, por su relevancia para la fundación, puede ser oportuno contar con un mayor consenso.

5. Evaluación del desempeño del Patronato y de los patronos

Es recomendable, como práctica de buen gobierno, que el Patronato evalúe formalmente su propia actuación respecto a las reglas de buen gobierno con las que cuenta. Conviene hacerlo con regularidad, en periodos temporales que no deberían ser superiores a un año. Esta evaluación ha de entenderse en relación con los diversos aspectos que determinan el buen gobierno de la fundación y, particularmente, por lo que se refiere al cumplimiento de las funciones del Patronato, su composición y estructura, y su funcionamiento.

En este sentido, debe ser objeto de evaluación de forma particular el desempeño de los cargos del Patronato y la actividad desarrollada individualmente por sus miembros, con el fin de valorar la diligencia con la que han desempeñado el cargo y su contribución al buen funcionamiento de la fundación. Esta valoración es relevante con arreglo a la importancia que la composición del Patronato tiene para el buen funcionamiento de la fundación.

Igualmente, debe evaluarse la actividad desarrollada por los directivos. Este es un aspecto importante de la función de supervisión que corresponde al Patronato y que permite verificar el grado de cumplimiento de los objetivos establecidos.

El proceso de evaluación ha de estar lo suficientemente formalizado para identificar necesidades de mejora en el gobierno de la fundación. El Patronato debe adoptar, en consecuencia, las medidas oportunas para satisfacer estas necesidades.

6. Rendición de cuentas y comunicación

Como se ha dicho, la transparencia es un principio de buen gobierno que ha de orientar la actuación del Patronato y de la fundación. Sin perjuicio de las obligaciones legales del Patronato relacionadas con las competencias que, fundamentalmente en términos de control de la actividad de la fundación, se atribuyen al Protectorado, conviene detener la atención en la importancia que la rendición de cuentas, entendida en un sentido amplio, en relación con los grupos de interés que se relacionan con la fundación, como es el caso de los donantes o de los voluntarios, tiene para el buen gobierno de la fundación¹¹.

Es importante también que la fundación disponga de capacidad para poner en conocimiento de la sociedad la actividad que realiza para el cumplimiento de su misión, así como los objetivos que consigue. Sobre este aspecto, resulta oportuno que pueda desarrollar instrumentos para la estimación adecuada de su impacto.

En lo que se refiere a los grupos de interés, pueden identificarse como prácticas de buen gobierno las siguientes:

1. Creación de canales de comunicación y contacto con los beneficiarios, donantes y terceros interesados más allá de los estrictamente exigidos por ley, para conocer mejor sus aspiraciones e intereses respecto de la fundación.
2. Definición de los responsables de fomentar y asegurar la relación con los grupos de interés.

¹¹ Como destaca, por ejemplo, la AEF, *Buen gobierno y buenas prácticas de gestión*, 2011, y recientemente, *El buen gobierno en el sector fundacional*, 2017.

-
3. Celebración, al menos, de un acto anual al que puedan asistir los donantes y grupos de interés afectados, con acceso libre al público.
 4. Regulación en los propios códigos y normas de la fundación de los derechos y obligaciones de los donantes y voluntarios, así como de las pautas de las campañas de captación de fondos o información pública, con el objetivo de aumentar la transparencia y la buena relación con la fundación.

Como medidas generales que pueden fomentar la transparencia de la fundación en relación con la sociedad, pueden identificarse las siguientes:

1. Dar a conocer la estructura organizativa de la fundación, sus estatutos y sus normas de gobierno.
2. Dar a conocer la composición del Patronato y el perfil de los patronos.
3. Dar a conocer los principales directivos de la fundación.
4. Ofrecer información sobre la actividad que realiza la fundación y los proyectos que desarrolla para la realización del interés fundacional.
5. Celebrar, al menos, un acto anual que permita hacer pública la actividad desarrollada por la fundación.

7. Introducción: responsabilidad penal de la persona jurídica

En diciembre de 2010 entró en vigor en España una reforma legislativa¹² que, por primera vez, permitía atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas. Hasta ese momento, su vinculación con el proceso penal se había limitado generalmente¹³ a que pudieran ser consideradas responsables civiles subsidiarias en caso de insolvencia de la persona física condenada por el delito en cuestión.

Esa nueva regulación —contenida en el artículo 31 bis del CP— estableció un mecanismo por el cual la persona jurídica respondería penalmente por los delitos cometidos por sus administradores, directivos, representantes, empleados y otras personas sometidas a su control cuando tal actuación se hubiese producido actuando en su nombre y beneficio. Ese régimen de responsabilidad se acompañó de un catálogo específico de penas y atenuantes, y de una limitación de alcance que dejaba fuera a las Administraciones y entidades del sector público, así como a los partidos políticos y sindicatos.

Dos reformas legislativas posteriores han integrado ciertas lagunas y deficiencias que presentaba la regulación de 2010. En 2012 se eliminó la exclusión de responsabilidad penal respecto de los partidos políticos y los sindicatos¹⁴. En 2015, en una reforma más ambiciosa¹⁵, se perfeccionó la redacción de la norma de atribución, se incluyó un régimen específico de antecedentes penales y, quizás lo más relevante, se introdujo una cláusula de exención de

12 Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

13 La normativa penal, en el artículo 129 del CP anterior a la reforma de 2010, también preveía una serie de consecuencias accesorias de naturaleza cuasi sancionatoria para las personas jurídicas, que prácticamente no llegaron a ser aplicadas por los tribunales de justicia.

14 Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

15 Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

responsabilidad para aquellas personas jurídicas que hubiesen implantado un modelo eficaz de organización y gestión para la prevención de delitos. Finalmente, en 2019 se ha ampliado el catálogo de delitos que generan responsabilidad penal de la persona jurídica¹⁶.

En los últimos años, tanto el Tribunal Supremo como la Fiscalía General del Estado se han pronunciado aportando valiosas pautas sobre el modo y la forma en que deben diseñarse y aplicarse estos modelos para que la exención de responsabilidad sea reconocida por los tribunales. También se ha publicado la Norma UNE 19601 de Sistemas de Gestión de *Compliance* Penal, que contiene criterios de estandarización para la implantación corporativa de estos modelos.

7.1 Fundamento de la responsabilidad penal: debido control

De acuerdo con el artículo 31 bis del CP, las personas jurídicas son responsables penalmente por los actos cometidos por las personas físicas que forman parte de su organización. De este modo, la responsabilidad penal será *transferida* de la persona física a la persona jurídica si se cumple alguna de las siguientes condiciones:

- i. que el delito sea cometido por un administrador, directivo o representante, actuando en nombre o por cuenta de la persona jurídica y en su beneficio directo o indirecto; o,
- ii. que el delito sea cometido por empleados o dependientes¹⁷, actuando por cuenta y en beneficio directo o indirecto de la persona jurídica, por haber incumplido gravemente los administradores o directivos los deberes de supervisión, vigilancia y control sobre la actividad de estas personas.

La persona jurídica, en cuanto ficción legal, opera a través de las personas físicas que actúan por su cuenta. Esta imposibilidad ontológica de actuar *motu proprio* impide que cometa materialmente un delito. Por ello, el fundamento de su responsabilidad penal se encuentra en la ausencia del *debido control*¹⁸, es decir, en la inexistencia o ineficiencia de mecanismos idóneos para impedir o reducir significativamente el riesgo de comisión de delitos en su seno.

Este debido control se traduce no solo en la existencia material de un programa de cumplimiento (*compliance* penal¹⁹), sino en el compromiso esencial de la persona jurídica y las personas físicas que la conforman para prevenir o minimizar la potencial comisión de

16 Ley Orgánica 1/2019, de 20 de febrero, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, para transponer Directivas de la Unión Europea en los ámbitos financiero y de terrorismo, y abordar cuestiones de índole internacional.

17 La Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado interpreta ampliamente el concepto de *dependiente* y sostiene que "no es necesario que se establezca una vinculación formal con la empresa a través de un contrato laboral o mercantil, quedando incluidos autónomos o trabajadores subcontratados, siempre que se hallen integrados en el perímetro de su dominio social".

18 Sobre el fundamento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, la exposición de motivos de la LO 1/2015 establece lo siguiente: "La reforma lleva a cabo una mejora técnica en la regulación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, introducida en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, con la finalidad de delimitar adecuadamente el contenido del «debido control», cuyo quebrantamiento permite fundamentar su responsabilidad penal".

19 Nota aclaratoria: a lo largo del presente apartado de la guía se utilizarán de forma indistinta los términos «modelos de cumplimiento», «programas de cumplimiento» y «*compliance* penal» para designar los «modelos de organización y gestión de riesgos» regulados en el artículo 31 bis del CP.

delitos en su seno. Esto es, la llamada cultura ética empresarial²⁰. Dado que la completa eliminación del riesgo de comisión de delitos en la actividad empresarial se presenta como un objetivo imposible, la Fiscalía General del Estado pone el foco en la presencia de una cultura ética corporativa de respeto a la ley como fundamento último de la responsabilidad penal de la persona jurídica. Ello le lleva a sostener que dicha cultura ética corporativa es el factor determinante para valorar la eficacia y consistencia de los programas de cumplimiento o *compliance* penal implementados en el seno de la persona jurídica.

7.2 Catálogo de delitos que generan responsabilidad penal de la persona jurídica

No todos los delitos tipificados en el CP dan lugar a responsabilidad penal de la persona jurídica, de forma que esta solo surge cuando expresamente lo prevea el artículo que regule esta responsabilidad en el delito o grupos de delitos concretos.

DELITOS	ARTÍCULOS CP
Tráfico ilegal de órganos humanos	156 bis.3
Trata de seres humanos	177 bis.7
Prostitución, explotación sexual y corrupción de menores	189 bis
Descubrimiento y revelación de secretos y allanamiento informático	197 quinquies
Estafa	251 bis
Frustración de la ejecución	258 ter
Insolvencias punibles	261 bis
Daños informáticos	264 quater
Propiedad intelectual e industrial, mercado y consumidores	288
Blanqueo de capitales	302.2
Financiación ilegal de partidos políticos	304 bis.5
Hacienda Pública y contra la Seguridad Social	310 bis
Derechos de los ciudadanos extranjeros	318 bis.5
Ordenación del territorio y urbanismo	319.4
Recursos naturales y medioambiente	328
Radiaciones ionizantes	343.3
Explosivos y otros agentes	348
Salud pública	366 y 369 bis
Falsificación de moneda	386.5
Falsificación de tarjetas de crédito y débito y cheques de viaje	399 bis
Cohecho	427 bis
Tráfico de influencias	430
Malversación	435.5
Odio y enaltecimiento	510 bis
Delitos de terrorismo	580 bis

20 En palabras de la Fiscalía General del Estado en su Circular 1/2016: "En puridad, los modelos de organización y gestión o corporate compliance programs no tienen por objeto evitar la sanción penal de la empresa sino promover una verdadera cultura ética empresarial. [...] tales programas no pueden enfocarse a conseguir este propósito sino a reafirmar una cultura corporativa de respeto a la Ley, donde la comisión de un delito constituya un acontecimiento accidental y la exención de pena, una consecuencia natural de dicha cultura".

Al tratarse de un sistema de *numerus clausus*, las personas jurídicas únicamente podrán ser condenadas penalmente por alguno de los delitos listados, y podrán ser responsables civiles subsidiarias, respecto a los demás, en función de las circunstancias del caso.

7.3 Régimen punitivo

El artículo 33.7 del CP prevé el siguiente catálogo de penas para las personas jurídicas:

- a) multa por cuotas o proporcional;
- b) disolución de la persona jurídica;
- c) suspensión de sus actividades por un plazo máximo de 5 años;
- d) clausura de sus locales y establecimientos por un plazo máximo de 5 años;
- e) prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito, de forma temporal (máximo 15 años) o definitiva;
- f) inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo máximo de 15 años; y
- g) intervención judicial por un plazo máximo de 5 años.

Con carácter general, las personas jurídicas serán sancionadas con una pena de multa en caso de que sean declaradas penalmente responsables. El importe de esa multa vendrá establecido por lo previsto en el concreto tipo penal de aplicación, y podrá ser una multa proporcional en relación con el perjuicio causado o el beneficio obtenido a raíz del delito²¹ o una multa por cuotas dentro los rangos establecidos en el artículo 50 del CP²².

El resto de penas podrán ser impuestas por los tribunales potestativamente, de acuerdo con las reglas establecidas en los artículos 66 y 66 bis del CP. De este modo, por ejemplo, la disolución de la persona jurídica únicamente podrá imponerse cuando exista reincidencia (al menos tres condenas por delitos de la misma naturaleza) o la persona jurídica se utilice instrumentalmente para la comisión de ilícitos penales, lo que se entenderá cuando la actividad lícita sea menos relevante que la ilícita.

8. Régimen de responsabilidad penal de las fundaciones

El CP no establece una definición autónoma de persona jurídica como sujeto susceptible de responder penalmente²³, por lo que es necesario que nos remitamos a la normativa extrapenal para determinar lo que debe considerarse como persona jurídica²⁴.

21 El delito contra la Hacienda Pública contiene un ejemplo de pena de multa proporcional a la persona jurídica. Así el artículo 310 bis de CP impone a la persona jurídica condenada por delito fiscal penas de multa que van desde el tanto hasta el cuádruple de la cantidad defraudada.

22 La cuota diaria para multas a imponer a las personas jurídicas tendrá un mínimo de 30 y un máximo de 5.000 euros. A efectos de cómputo, cuando se fije la duración por meses o por años, se entenderá que los meses son de treinta días y los años de trescientos sesenta.

23 Sin perjuicio de ello, el artículo 297 del CP contiene una definición auténtica del concepto de sociedad a los efectos de los delitos societarios (incluyendo las fundaciones dentro de este concepto). La Fiscalía General del Estado, en su Circular 1/2011, descarta que se pueda utilizar la enumeración contenida en este artículo para definir el concepto de persona jurídica responsable penalmente, por cuanto hace referencia a las sociedades de naturaleza mercantil y su aplicación se circunscribe a los delitos societarios. Sin embargo, aunque este artículo no ofrezca una solución definitiva, se podría utilizar, al menos, como pauta interpretativa para establecer el concepto penal de persona jurídica.

24 Este es el criterio seguido por la Circular de la Fiscalía General del Estado 1/2011, que se remite al artículo 35 del Código Civil para definir el concepto de persona jurídica penalmente responsable.

El artículo 35 del Código Civil incluye dentro del concepto de persona jurídica *“las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la ley”*.

Sin embargo, el artículo 31 quinquies del CP enumera una serie de entidades con personalidad jurídica que el legislador ha decidido excluir del régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas: el Estado, las Administraciones públicas territoriales e institucionales, los organismos reguladores, las agencias y entidades públicas empresariales, las organizaciones internacionales de derecho público y aquellas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía o administrativas.

A la vista del contenido de este último precepto, es necesario hacer una distinción entre las fundaciones privadas y las públicas, a los efectos de determinar su inclusión en el régimen de responsabilidad penal de la persona jurídica.

8.1 Fundaciones privadas

La inclusión de las fundaciones privadas dentro del concepto «personas jurídicas» del artículo 31 bis del CP no despierta dudas, pues son organizaciones que se constituyen en escritura pública y que adquieren personalidad jurídica con la inscripción de la escritura en el Registro de Fundaciones (art. 4 LF).

En un primer momento, el legislador excluyó a los partidos políticos y sindicatos del régimen de responsabilidad penal de la persona jurídica. Sin embargo, esta exclusión fue superada con la LO 7/2012, que los suprimió de las excepciones del entonces artículo 31 bis del CP. Por ello, tras la modificación, no cabe duda de que las fundaciones asociadas o vinculadas a partidos políticos y sindicatos serán sujetos susceptibles de responsabilidad penal.

8.2 Fundaciones públicas

Mayores dificultades interpretativas encuentra la inclusión de las fundaciones públicas en el régimen de responsabilidad penal de la persona jurídica, pues el artículo 31 quinquies del CP no incluye expresamente a las fundaciones del sector público en la lista de personas jurídicas excluidas del régimen del artículo 31 bis del CP.

En su Circular 1/2016, la Fiscalía General del Estado²⁵ estableció que, aunque no aparezcan expresamente mencionadas en el artículo 31 quinquies, deben considerarse igualmente exentas de responsabilidad penal las fundaciones públicas, puesto que están sometidas a derecho administrativo (LF, Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General presupuestaria) y desarrollan actividades de interés general y no de carácter mercantil, por lo que deben ser consideradas organismos de derecho público. Según la Circular, esta conclusión es también extensible a las fundaciones del sector público de carácter autonómico y local.

Por el contrario, algunos autores²⁶ han criticado el criterio de la Fiscalía General del Estado en este punto y han considerado que las fundaciones públicas sí están sometidas al régimen

25 Páginas 33 y 34 de la Circular 1/2016.

26 D. BENÍTEZ RODRÍGUEZ y A. ARROYO DÍEZ, en *“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*, n.º 6/2016, y J. M. AYALA DE LA TORRE, en *“Compliance”*, 2.ª edición, Claves Prácticas, Francis Lefebvre, 2018.

de responsabilidad penal de las personas jurídicas. Los argumentos que sustentan esta tesis son, entre otros, los siguientes: (i) el artículo 31 quinquies del CP, que se configura como una excepción a la regla general de imputabilidad de las personas jurídicas, no incluye de forma expresa las fundaciones públicas; (ii) aunque las fundaciones públicas estén financiadas con recursos públicos, son entidades de carácter jurídico-privado, sujetas a derecho civil y únicamente sometidas a derecho público en determinadas materias como la contratación; y, (iii) el hecho de que las fundaciones públicas satisfagan intereses generales y sean poderes adjudicadores del sector público no obsta para que respondan penalmente, pues desde 2015 las sociedades mercantiles que ostentan la consideración de poderes adjudicadores también están sometidas al régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Así, aunque no hay duda de que las fundaciones privadas sí están sometidas al régimen del artículo 31 bis del CP, la eventual responsabilidad penal de las fundaciones públicas es una cuestión controvertida, que deberá ser resuelta por los tribunales.

9. Mecanismos de exención y atenuación de la responsabilidad penal

El artículo 31 bis del CP prevé una serie de condiciones que, de concurrir todas ellas, permitirán a la persona jurídica (en este caso, la fundación) beneficiarse de la exención de responsabilidad penal, distinguiendo entre los casos en que el delito se cometa por los administradores (en el caso de las fundaciones, los patronos²⁷), directivos o representantes y aquellos en que se cometa por empleados o dependientes.

Así, cuando el delito se haya cometido por los *patronos, directivos o representantes* de la fundación, quedará exenta de responsabilidad penal si se cumplen las siguientes condiciones (art. 31 bis. 2 CP):

- i. Que el Patronato hubiese adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión para la prevención de delitos, que deberán cumplir los requisitos previstos en el apartado 12 de esta Guía.
- ii. Que la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención de delitos implantado hubiese sido confiada a un órgano de la fundación con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tuviese encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica²⁸ (sobre el órgano de cumplimiento volveremos en el apartado 11).
- iii. Que los autores individuales hubiesen cometido el delito eludiendo fraudulentamente los mecanismos de control.
- iv. Que se hubiese producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano de supervisión.

27 Nota aclaratoria: aunque el artículo 31 bis del CP solo hace referencia a los administradores y al órgano de administración, a lo largo de los siguientes apartados nos referiremos a los "patronos" y al "Patronato", en sustitución de los términos "administrador" y "órgano de administración" que se utilizan en el precepto, en tanto que el régimen del artículo 31 bis del CP también se aplica a las fundaciones.

28 Téngase en cuenta que, según el artículo 31 bis. 3 del CP, en las personas jurídicas de pequeñas dimensiones (aquellas que, según la legislación mercantil aplicable, estén autorizadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada) estas funciones de supervisión podrán ser asumidas directamente por el órgano de administración.

Para el caso de que el delito haya sido cometido por los *empleados o dependientes*, la fundación podrá quedar exenta de responsabilidad si, antes de la comisión del delito, ha cumplido con el requisito (i) anterior, esto es, la adopción y ejecución del modelo de prevención de delitos.

Además de este mecanismo de exención de responsabilidad, el CP (arts. 31 bis. 2, último párrafo, y 31 quater) prevé las siguientes circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, que, de concurrir, permitirán que el tribunal rebaje la pena:

- i. La acreditación parcial de las circunstancias previstas en el artículo 31 bis 2 del CP. Es decir, en los supuestos en que únicamente concurren algunos de los elementos y requisitos que permiten la exención de la responsabilidad penal, la fundación podrá beneficiarse de una atenuante.
- ii. Que los representantes legales de la fundación hayan realizado las siguientes actividades con posterioridad a la comisión del delito:
 - Confesar la infracción a las autoridades antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra la fundación.
 - Colaborar en la investigación aportando pruebas nuevas y decisivas.
 - Reparar o disminuir el daño causado, antes del comienzo del juicio oral.
 - Establecer medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse, antes del comienzo del juicio oral.

10. Funciones y responsabilidad de los patronos

Como se ha visto, la normativa penal otorga al órgano de gobierno de la persona jurídica un papel central en la puesta en marcha del modelo de prevención de delitos y su posterior implantación y seguimiento. La Fiscalía General del Estado y el Tribunal Supremo añaden además la necesidad de que la cultura ética corporativa de cumplimiento de la ley emane directamente de la cúspide de la organización y la irrigue, como elemento inherente a la eficacia del modelo preventivo.

Esos elementos entroncan directamente con los deberes de diligencia y lealtad propios del ejercicio de cargos de gobierno recogidos en la normativa extrapenal (p. ej., la Ley de Sociedades de Capital o la LF) y que predicen respecto del órgano de gobierno corporativo una serie de funciones y responsabilidades en todos los ámbitos de gestión, incluyendo el de la prevención de riesgos penales.

En el seno de las fundaciones esas funciones y responsabilidades recaerán orgánicamente en el Patronato e individualmente en cada uno de los patronos, como seguidamente se expone.

10.1 Funciones de los patronos

La normativa penal refiere que el órgano de gobierno –en este caso el Patronato– tendrá la función de adoptar y ejecutar el modelo de prevención de riesgos penales, lo que incluirá también la designación del órgano de supervisión que se encargue de su funcionamiento.

No existe en la normativa penal mayor concreción sobre estas funciones del Patronato y los patronos. Por ello, en este punto será necesario acudir a lo dispuesto en la Norma

UNE 19601 sobre Sistemas de Gestión de *Compliance* Penal, que establece las siguientes funciones del órgano de gobierno por lo que respecta al modelo de prevención de riesgos penales:

- i. promover y defender la cultura ética de respeto a la ley en el seno de la organización;
- ii. adoptar, implementar, mantener y mejorar el modelo de prevención de delitos;
- iii. dotar al modelo y al órgano de supervisión de los medios y recursos necesarios para su eficacia;
- iv. aprobar las políticas de cumplimiento de la organización;
- v. supervisar periódicamente su cumplimiento y eficacia, acordando su modificación cuando fuese necesario;
- vi. establecer un órgano de supervisión del cumplimiento del modelo, dotado de poderes autónomos de iniciativa y control;
- vii. acordar procedimientos de toma de decisiones que garanticen el cumplimiento de la ley.

La citada norma UNE contiene criterios, pautas y guías para la estandarización de procesos corporativos, pero debe señalarse que no tiene rango o naturaleza legislativa, de modo que su contenido no es de obligado cumplimiento y, por tanto, no vincula a los tribunales de justicia en su labor de valorar la eficacia de los modelos. Sin perjuicio de ello, la Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado confiere a las certificaciones de idoneidad del modelo de cumplimiento (como la que pudiera obtenerse de UNE) cierto valor probatorio de la existencia de una cultura ética de respeto a la ley²⁹, por lo que, en general, resultará recomendable seguir y aplicar las recomendaciones contenidas en estas normas de estandarización.

10.2 Responsabilidad de los patronos

La adopción de modelos de prevención de riesgos penales por el órgano de dirección corporativa se configura legalmente como una cláusula de exención de la potencial responsabilidad penal de la persona jurídica, no como una obligación de cumplimiento en sentido estricto³⁰. La no implantación de estos modelos podrá acarrear la imposición de una sanción penal a la persona jurídica, siempre y cuando se cometa un delito en su seno. Si

29 La Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado establece lo siguiente: *"Las certificaciones sobre la idoneidad del modelo expedidas por empresas, corporaciones o asociaciones evaluadoras y certificadoras de cumplimiento de obligaciones, mediante las que se manifiesta que un modelo cumple las condiciones y requisitos legales, podrán apreciarse como un elemento adicional más de su observancia pero en modo alguno acreditan la eficacia del programa, ni sustituyen la valoración que de manera exclusiva compete al órgano judicial"*.

30 Como podrían ser, por ejemplo, las obligaciones en materia de prevención de riesgos laborales, de control medioambiental en caso de actividades industriales o de prevención del blanqueo de capitales en caso de actividades financieras. Todas ellas se configuran como obligaciones de cumplimiento en sentido estricto, pues su no seguimiento por el sujeto obligado implica la imposición de una sanción con independencia de si se produce o no un accidente laboral, un evento de contaminación ambiental o un supuesto de blanqueo de dinero.

no se produce el episodio delictivo, la ausencia del modelo en sí misma no tiene aparejada sanción de ningún tipo³¹. Haciendo una comparación en términos muy laxos, la adopción de modelos de prevención de delitos, estructuralmente, se asemeja más a la suscripción de una póliza de seguros que a la implementación de obligaciones de cumplimiento normativo.

En todo caso, y con independencia de la naturaleza obligacional que pueda atribuirse a la normativa penal de prevención corporativa de delitos, la adopción por parte de los patronos de medidas encaminadas a reducir o neutralizar los riesgos (incluidos los penales) a los que se pueda ver sometida la fundación en su actividad formará parte de los deberes de diligencia y lealtad inherentes a su cargo para la buena dirección y control de la entidad³². Ello, además, debe ponerse en relación con la referida cultura ética corporativa de respecto a la ley que debe inspirar todas las actuaciones de la persona jurídica, especialmente la de sus órganos rectores, puesto que, de no adoptarse, podría llegar a considerarse que estos carecen de interés en promover el respeto y cumplimiento de la ley dentro de su organización.

Así lo entiende el Tribunal Supremo, que, en su sentencia nº 136/2018, de 28 de junio, afirmó que la implantación de programas de cumplimiento forma parte de las buenas prácticas corporativas de las personas jurídicas: “[...] de ahí, la importancia de que en las sociedades mercantiles se implanten estos programas de cumplimiento normativo, no solo para evitar la derivación de la responsabilidad penal a la empresa en los casos de delitos cometidos por directivos y empleados, que serían los casos de ilícitos penales ad extra, que son aquellos en los que los perjudicados son terceros/acreedores que son sujetos pasivos por delitos tales como estafas, alzamientos de bienes, etc., sino, también, y en lo que afecta al supuesto ahora analizado, para evitar la comisión de los delitos de apropiación indebida y administración desleal, es decir, ad intra. Estos últimos, aunque no derivan la responsabilidad penal a la empresa por no estar reconocido como tales en sus preceptos esta derivación y ser ad intra, sí que permiten obstaculizar la comisión de delitos como los aquí cometidos por los administradores que no dan rendición pautada de cuentas a sus socios o administradores solidarios y que cometen irregularidades, que en algunos casos, como los aquí ocurridos, son constitutivos de ilícitos penales. [...] Por ello, una buena praxis corporativa en la empresa es la de implementar estos programas de cumplimiento normativo que garanticen que este tipo de hechos no se cometan, o dificulten las acciones continuadas de distracción de dinero, o abusos de funciones que un buen programa de cumplimiento normativo hubiera detectado de inmediato”.

-
- 31 Así lo ha explicado el Tribunal Supremo en su sentencia nº 123/2019, de 8 de marzo: “Es evidente que la mera inexistencia de formas concretas de vigilancia y control del comportamiento de representantes, directivos y subordinados, tendentes a la evitación de la comisión de delitos imputables a la persona jurídica, no constituye, por sí misma, un comportamiento delictivo. La persona jurídica no es condenada por un (hoy inexistente) delito de omisión de programas de cumplimiento normativo o por la inexistencia de una cultura de respeto al Derecho. Para que sea condenada, es precisa la comisión de uno de los delitos que, previstos en la parte especial del Código Penal, operan como delito antecedente, tal como aparece contemplado en el artículo 31 bis; y que haya sido cometido por una de las personas en dicho precepto mencionadas. La condena recaerá precisamente por ese delito. Y, además, será necesario establecer que esas hipotéticas medidas podrían haber evitado su comisión”.
- 32 En este sentido, la LF establece en su artículo 17 que “los patronos deberán desempeñar el cargo con la diligencia de un representante leal”. Por su parte, el artículo 225 de la Ley de Sociedades del Capital, relativo al deber general de diligencia de los administradores de la sociedad —equiparables a estos efectos a los patronos—, indica que estos deben “tener la dedicación adecuada [al cargo] y adoptarán las medidas precisas para la buena dirección y control de la empresa”.

En vista de lo anterior, la eventual inacción de los patronos en la tarea de adoptar un modelo de gestión eficaz para la prevención de delitos podría ser susceptible de generar eventuales responsabilidades civiles con base en la ausencia de la debida diligencia en el ejercicio de su cargo, en el caso de que la fundación fuese condenada penalmente. En el apartado 2.2 de la presente guía se contiene un detallado análisis de este tipo de responsabilidades.

Por otro lado, debe advertirse que la Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado va un paso más allá al estimar que, bajo determinadas circunstancias, los patronos y, de existir, el órgano de supervisión y el *compliance officer* podrían llegar a ser considerados potencialmente responsables penales por la no adopción de un modelo de prevención de delitos o, incluso, por su implantación deficiente³³.

Sin embargo, cabe realizar algunas consideraciones que matizarían el alcance efectivo de dicho posicionamiento de la Fiscalía (sin perjuicio de que pueda sostenerlo ante los tribunales penales en su condición de acusador público). En primer lugar, el CP no prevé de manera expresa ninguna responsabilidad penal para los miembros de los órganos de gobierno corporativo, de supervisión o los *compliance officers* por la inexistencia o deficiencia de un modelo de prevención de delitos. En segundo lugar, debe añadirse que esta posibilidad fue expresamente desechada por el legislador en la tramitación de la reforma del CP de 2015, eliminando del proyecto finalmente aprobado una propuesta de punición expresa de la omisión de la adopción de las medidas de vigilancia y control necesarias para evitar la comisión de delitos³⁴. Finalmente, dicho posicionamiento podría entrar en conflicto con ciertos principios generales del Derecho penal, en especial, el principio de responsabilidad por el hecho propio, que prohíbe que nadie responda criminalmente por un hecho cometido por una persona distinta.

Teniendo en cuenta lo anterior, la consideración de que los patronos, los miembros del órgano de supervisión o el *compliance officer*, en su caso, debieran responder penalmente de modo automático y con independencia de su intervención en el hecho si un miembro de la fundación comete un delito por cuenta y en beneficio de esta, resultará desproporcionada. Para que alguna de las personas mencionadas pudiese responder penalmente en esos supuestos, debería acreditarse una participación propia e individual en el hecho delictivo. Es decir, debería acreditarse que el patrono, miembro del órgano de supervisión o *compliance officer* (i) conocía que el miembro de la fundación en cuestión iba a cometer el delito, (ii) podía actuar para evitar la comisión del delito y, (iii) aun así, no actuó.

33 La Fiscalía General del Estado se pronuncia en los siguientes términos en su Circular 1/2016, pág. 23: *“La nueva exigencia de que el incumplimiento del deber de control haya sido grave determina que, junto a la persona jurídica, el omitente del control también pueda responder por un delito, bien doloso, en comisión por omisión, bien gravemente imprudente, lo que traslada la conducta a la letra a)”*.

34 El referido delito se eliminó del proyecto de reforma como consecuencia de la enmienda introducida por el Grupo Popular en el Congreso justificada en los siguientes términos: *“La tipificación de la omisión de adopción de medidas de prevención (cuando de algún modo facilita o da lugar a la posterior comisión del delito que debía haber sido prevenido) ha sido duramente cuestionada. De una parte, se argumenta que los supuestos en los que el gestor ya tiene conocimiento de que se va a cometer la infracción, existe responsabilidad por omisión (dada su posición de garante –artículo 11 CP); y de otra, se añade que cuando no ha existido tal previsión, la tipificación penal de la falta de adopción de medidas de prevención resulta contraria al principio de intervención mínima”*.

11. El órgano de supervisión y el *compliance officer*

La existencia de un órgano autónomo que supervise el modelo de prevención de delitos es una de las condiciones acumulativas que prevé el artículo 31.bis.2 del CP para exonerar a las fundaciones de la responsabilidad penal derivada de los delitos cometidos por sus patronos, directivos o representantes.

En función del tamaño de la fundación, este órgano podrá ser colegiado (p. ej., un comité de supervisión y prevención de riesgos penales o de cumplimiento) o unipersonal (p. ej., un *compliance officer* o director de cumplimiento). En la práctica, también es posible que la entidad se dote de ambas figuras, de modo que exista un órgano de supervisión colegiado que se reúna de forma periódica y controle el funcionamiento del modelo de organización y gestión de riesgos penales y, a su vez, se nombre a un *compliance officer* (que normalmente será miembro del órgano colegiado) que supervise día a día la implementación y funcionamiento del modelo, e informe y proponga revisiones y mejoras del modelo al órgano de supervisión.

La Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado detalla las características que debe reunir el órgano de supervisión del modelo de prevención de delitos³⁵, ya sea colectivo (comité) o individual (*compliance officer*):

- i. debe ser un órgano de la persona jurídica;
- ii. debe estar constituido por una o varias personas, con la suficiente formación, experiencia profesional y autoridad para desempeñar el cargo;
- iii. debe participar en la elaboración de los modelos de organización y gestión de riesgos y asegurar su buen funcionamiento;
- iv. debe establecer sistemas de auditoría, vigilancia y control que permitan verificar la observancia de los requisitos que, según el apartado 5 del artículo 31 bis, deben cumplir los modelos de organización y gestión;
- v. debe disponer de los medios técnicos adecuados; y,
- vi. debe tener acceso a toda la información de la compañía.

Por lo que respecta a la composición del órgano de supervisión, la Fiscalía realiza la siguiente recomendación: *"al ser un órgano de la persona jurídica designado por el órgano de administración, al que asimismo debe vigilar, difícilmente gozará de plena autonomía en su función. Para conseguir los máximos niveles de autonomía, los modelos deben prever los mecanismos para la adecuada gestión de cualquier conflicto de interés que pudiera ocasionar el desarrollo de las funciones del oficial de cumplimiento, garantizando que haya una separación operacional entre el órgano de administración y los integrantes del órgano de control que preferentemente no deben ser administradores, o no en su totalidad"*.

El órgano de supervisión desempeña un papel fundamental en el diseño, la ejecución y la eficacia del modelo de organización y gestión de riesgos. No basta con su mero nombramiento por parte del Patronato, sino que debe llevar a cabo de manera efectiva y adecuada

35 Dado que no existe una normativa que establezca las funciones del órgano de supervisión, la Fiscalía recomienda utilizar como orientación las Circulares 6/2009 y 1/2014 de la CNMV, en las que se regulan los órganos de cumplimiento normativo de las instituciones de inversión colectiva y sociedades de servicios de inversión.

las tareas de control y supervisión que le competen: (i) impartir formaciones; (ii) determinar los mecanismos de información más eficaces y asegurar su implementación en la fundación; (iii) controlar el cumplimiento del modelo por los empleados, gerentes y patronos de la fundación; (iv) reportar periódicamente al Patronato acerca del cumplimiento del modelo; (v) establecer objetivos periódicos de supervisión; y, (vi) proponer cambios y recomendaciones que contribuyan a mejorar la estructura ética.

Para que las anteriores funciones puedan realizarse de la manera más eficaz posible, es recomendable que la constitución del órgano de supervisión venga acompañada de un reglamento escrito de funcionamiento que recoja elementos como la composición del órgano, el nombramiento y cese de sus miembros, el régimen de mayorías de voto, la descripción de sus funciones y competencias, el mecanismo de resolución de conflictos de interés, las obligaciones periódicas de reportar al órgano de gobierno, etc.

12. Los modelos de organización y gestión de riesgos penales

Otro de los requisitos que las fundaciones deben cumplir para beneficiarse de la exención de responsabilidad penal es la adopción y ejecución de un modelo de organización y gestión de riesgos penales. Estos modelos se encaminan a prevenir o minimizar el riesgo de comisión de delitos en el seno de la persona jurídica, en este caso la fundación.

12.1 Requisitos formales de los modelos de organización y gestión de riesgos penales según el artículo 31 bis

El CP prevé en el artículo 31 bis 5 los requisitos mínimos que deben cumplir dichos modelos para que la persona jurídica opte a la exención:

1. Identificar las actividades de la persona jurídica en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos (p. ej., mediante el denominado *mapa de riesgos penales*).
2. Establecer protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica y de adopción y ejecución de decisiones en relación con los delitos que deben ser prevenidos (mediante, por ejemplo, códigos de conducta, políticas o protocolos de actuación).
3. Disponer de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos (p. ej., políticas de gastos, controles contables, etc.).
4. Imponer la obligación de reportar los posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención (a través de un canal de denuncias).
5. Establecer un sistema disciplinario que sancione de forma adecuada el incumplimiento de las medidas establecidas por el modelo.
6. Ser revisados periódicamente y, en su caso, modificados, cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones o cuando se produzcan cambios que lo hagan necesario en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada por la persona jurídica.

12.2 Criterios que determinan la eficacia de los modelos de organización y gestión de riesgos penales según el Tribunal Supremo, la Fiscalía General del Estado y la Norma UNE 19601

El cumplimiento formal de los requisitos recogidos en el artículo 31 bis 5 del CP no garantiza por sí solo la eficacia del modelo de prevención de delitos. Los elementos a tener en cuenta para valorar su eficacia han sido desarrollados en la Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado y, en menor medida, en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. También aporta criterios interpretativos en esta materia la Norma UNE 19601 de Sistemas de Gestión de *Compliance* Penal.

Tanto el Tribunal Supremo como la Fiscalía General del Estado y la Norma UNE 19601 hacen hincapié en la llamada *cultura ética empresarial* como elemento fundamental para valorar la eficacia de los modelos de organización y gestión de riesgos penales (o cultura de *compliance*, en términos de la Norma UNE).

La Fiscalía afirma que, *"en puridad, los modelos de organización y gestión o corporate compliance no tienen por objeto evitar la sanción penal de la empresa sino promover una verdadera cultura ética empresarial"* y concluye apuntando que *"tales programas no pueden enfocarse a conseguir este propósito sino a reafirmar una cultura corporativa de respeto a la Ley"*.

Por su parte, el Tribunal Supremo en su Sentencia n.º 154/2016, de 29 de febrero, establece que *"la determinación del actuar de la persona jurídica, relevante a efectos de la afirmación de su responsabilidad penal [...] ha de establecerse a partir del análisis acerca de si el delito cometido por la persona física en el seno de aquella ha sido posible, o facilitado, por la ausencia de una cultura de respeto al Derecho, como fuente de inspiración de la actuación de su estructura organizativa e independiente de la de cada una de las personas físicas que la integran, que habría de manifestarse en alguna clase de formas concretas de vigilancia y control del comportamiento de sus directivos y subordinados jerárquicos, tendentes a la evitación de la comisión por éstos de los delitos enumerados en el Libro II del Código Penal"*.

Finalmente, la Norma UNE 19601, en su apartado 7.1, establece que la cultura de *compliance* exige que *"el órgano de gobierno y la alta dirección tengan un compromiso visible, consistente y sostenido en el tiempo con un estándar común y publicado de comportamiento que se requiera en todas y cada una de las áreas de organización, así como a sus socios de negocio"*.

La existencia de una cultura ética empresarial no es el único criterio para valorar la eficacia de los modelos de organización y gestión. La propia Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado apunta otros parámetros a partir de los cuales se medirá la eficacia del modelo y que constituyen elementos adicionales (y complementarios) que deberían integrar el programa de prevención de delitos. Algunos de estos elementos son los siguientes:

- i. el compromiso inequívoco, la implicación y el apoyo de los patronos y la alta dirección de la fundación en materia de *compliance*;
- ii. el establecimiento de altos estándares éticos en la contratación y promoción de directivos y empleados, y su aplicación en el caso concreto;
- iii. la existencia de un mapa de riesgos en el que se identifiquen y evalúen los riesgos por tipos de clientes, países o áreas geográficas, productos, servicios, operaciones, etc., tomando en consideración variables como el propósito de la relación de negocio, su duración o el volumen de las operaciones;

- iv. el acceso de todo el personal de la fundación a las normas de actuación (Código de conducta, políticas, protocolos y procedimientos) que conforman la estructura ética de la entidad, así como la impartición de formación continuada en estas materias;
- v. la capacidad de detección de los incumplimientos: se concede un especial valor al descubrimiento de los delitos por la propia fundación, de tal manera que, detectada la comisión del delito y puesta en conocimiento de las autoridades, con la aportación de las pruebas necesarias, la Fiscalía se compromete a solicitar la exención de responsabilidad penal de la persona jurídica;
- vi. la puesta en funcionamiento de aplicaciones informáticas que controlen con la máxima exhaustividad los procesos internos de la fundación (por ejemplo, las aprobaciones de gastos);
- vii. el comportamiento de la fundación en relación con anteriores conductas, así como la existencia de anteriores procedimientos penales o en trámite y de sanciones administrativas; o
- viii. las actuaciones llevadas a cabo por la fundación tras la comisión del delito, como la adopción de medidas disciplinarias contra los autores o la inmediata revisión del programa para detectar sus posibles debilidades, introduciendo las modificaciones necesarias.

La Norma UNE 19601 también proporciona algunos estándares que las fundaciones pueden seguir para mejorar la eficacia de su modelo de organización y gestión, entre los cuales destacan los siguientes:

- i. determinación y dedicación de los recursos financieros, tecnológicos y humanos necesarios para la adopción, implementación y mejora continua del modelo;
- ii. entrega a todos los miembros de la fundación, en el momento de su incorporación, de las normas de cumplimiento y facilitación del acceso a estas normas por todos los miembros;
- iii. concienciación de todos los miembros de la fundación y formación adecuada y proporcional respecto de los riesgos penales, con la finalidad de evitarlos, detectarlos o saberlos gestionar conforme al modelo;
- iv. implementación de canales de denuncia que garanticen la confidencialidad de los denunciadores y que prohíban cualquier tipo de represalia;
- v. adopción de procedimientos que aseguren la investigación de todas las denuncias recibidas, que requieran la adopción de medidas adecuadas y proporcionadas en caso de verificación de los hechos denunciados y que garanticen los derechos del denunciante y denunciado.

13. ¿Cómo debería ser el modelo de organización y gestión de riesgos penales de una fundación para ser considerado generalmente eficaz?

En los apartados anteriores se han expuesto en detalle los requisitos formales y materiales para el diseño e implementación de un modelo de organización y gestión de riesgos penales en la persona jurídica. La puesta en común de todos estos elementos permite dibujar el

siguiente modelo con la expectativa razonable de que, una vez implantado en la fundación, será considerado generalmente eficaz tanto por la Fiscalía como por los tribunales penales.

1. En primer lugar, es necesario que el Patronato tome las siguientes decisiones, que deberá documentar mediante un acta:
 - i. La adopción y puesta marcha de un modelo de organización y gestión de riesgos penales de la fundación basado en el compromiso inequívoco del Patronato de establecer y reforzar con ello una cultura ética fundacional basada en el respeto y cumplimiento de la ley.
 - ii. La constitución de un órgano de supervisión (colegiado, unipersonal o ambos): el Patronato deberá elaborar y aprobar un reglamento de funcionamiento del órgano de supervisión y deberá nombrar a sus miembros en ese acto.
 - iii. Ordenar al órgano de supervisión el diseño concreto, elaboración e implementación del modelo de organización y gestión.
 - iv. Ordenar al órgano de supervisión que (i) reporte periódicamente al Patronato sobre el diseño, desarrollo e implementación del modelo; y (ii) pase a la aprobación del Patronato los documentos esenciales del modelo una vez elaborados (mapa de riesgos, código ético o de conducta y políticas de cumplimiento más relevantes).
2. Una vez constituido, el órgano de supervisión deberá elaborar el modelo (para lo que puede contar con la ayuda de asesores externos), que estará integrado por los siguientes elementos:
 - i. Un mapa de riesgos que refleje y analice el riesgo de comisión de delitos en el seno de la organización, teniendo especialmente en cuenta a las distintas áreas de actividad de la fundación. El mapa de riesgos deberá ser aprobado por el Patronato.
 - ii. Un código ético o de conducta que, a partir del análisis de riesgos penales, contendrá las normas de conducta interna esenciales para el establecimiento y refuerzo de una cultura ética fundacional. También deberá ser aprobado por el Patronato.
 - iii. En función de la entidad de los riesgos penales detectados, podrán elaborarse políticas de cumplimiento específicas que desarrollen en mayor detalle las normas éticas generales contenidas en el código de conducta. Ejemplos: política anticorrupción, política de conflictos de interés, política de uso de medios tecnológicos, política antiacoso, política de prevención del blanqueo de capitales, política fiscal y tributaria, política medioambiental, etc. Estas políticas deberán ser aprobadas por el Patronato.
 - iv. En caso de que sea necesario, las políticas mencionadas podrán ser, a su vez, desarrolladas y concretadas mediante protocolos de actuación o procedimientos específicos de trabajo (p. ej., procedimientos de aprobación de gastos o protocolos de contratación de personal).
 - v. Un canal de denuncias que cumpla con los requisitos de la legislación vigente en materia de protección de datos personales, que se acompañará de un reglamento que regule los siguientes aspectos: funcionamiento y formas de remisión de las denuncias, confidencialidad, prohibición de represalias y protección de los derechos del denunciante y denunciado.

- vi. Un procedimiento escrito de investigaciones internas, que se pondrá en marcha en caso de que se detecte la posible comisión de hechos delictivos (p. ej., a través del canal de denuncias). Este procedimiento deberá ir ligado a la normativa de régimen disciplinario laboral de la fundación, que se aplicará en caso de que, tras una investigación interna, se detecte el incumplimiento de las políticas internas o incluso la posible comisión de un delito.
3. Tras la elaboración del modelo (y la aprobación de algunos de sus elementos básicos por el Patronato), el órgano de supervisión deberá proceder a su implementación (para lo que también podrá contar con la ayuda de asesores externos):
 - i. Deberá implementar un registro de investigaciones internas realizadas y de sanciones impuestas por incumplimiento de las normas internas de conducta.
 - ii. Deberá asegurarse de que todos los miembros de la fundación conocen las normas comprendidas en el modelo (el código de conducta y el reglamento del canal de denuncias, así como las políticas y protocolos que sean de obligado cumplimiento en su área de actividad). El órgano de supervisión deberá proporcionar estas normas a todos los miembros en el momento de su incorporación a la fundación y deberá garantizar que todos tienen acceso a ellas (por ejemplo, a través de la intranet de la fundación).
 - iii. Deberá implementar un sistema de formación continua de los miembros de la fundación en materia de *compliance* penal: organizará e impartirá sesiones de formación sobre el funcionamiento del modelo (código de conducta, políticas, protocolos, funcionamiento del canal de denuncias, etc.), que deberán ser específicas para los miembros de cada área de actividad de la fundación. Estas acciones de formación deberán registrarse documentalmente (p. ej., con registros de asistencia firmados, con la grabación de las propias sesiones, etc.).
 - iv. Deberá celebrar reuniones de forma periódica (en caso de que exista un órgano colegiado), documentadas mediante actas, en las que se revisará el funcionamiento del modelo, se discutirán las incidencias detectadas, las propuestas de mejora, etc.
 - v. Deberá reportar periódicamente al Patronato acerca del cumplimiento del modelo y proponerle cambios y recomendaciones que contribuyan a mejorar la estructura de cumplimiento.
 - vi. Deberá realizar un informe anual en el que se dé cuenta de todas las reuniones celebradas, el funcionamiento del modelo y las concretas medidas y acciones implementadas (p. ej., con datos estadísticos sobre las formaciones impartidas, las denuncias recibidas, las investigaciones realizadas, etc.). En este informe, el órgano de supervisión deberá detallar los recursos materiales y humanos que se han dedicado durante el ejercicio a la prevención de riesgos penales. El informe anual deberá ser aprobado por el Patronato en la primera reunión del siguiente ejercicio.

14. Principales obligaciones fiscales

14.1 Impuesto sobre Sociedades

Las fundaciones, al igual que cualquier otra persona jurídica, está obligada a preparar y presentar una declaración del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200) para cada ejercicio fiscal, que coincide con su ejercicio social. El plazo para la presentación de este documento se inicia transcurridos seis meses desde el cierre del ejercicio fiscal y se extiende durante 25 días.

En consecuencia, para una fundación que cierre su ejercicio social a 31 de diciembre de cada año, el plazo de presentación se extenderá desde el 1 de julio al 25 de julio. Para fundaciones que cierren su ejercicio social en una fecha distinta, deben contarse seis meses (de fecha a fecha) desde el cierre del ejercicio social; el plazo de presentación se extenderá durante los 25 días siguientes al que resulte de este cómputo.

A pesar de que existe la obligación de declarar, las fundaciones que opten por el régimen fiscal especial para entidades sin ánimo de lucro regulado en la RFF gozan de un régimen fiscal muy favorable. Para optar a este régimen deben presentar la correspondiente declaración censal en los términos y plazos previstos en el artículo 1 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

En particular, estas fundaciones disfrutan de una exención en el Impuesto sobre Sociedades sobre las siguientes rentas (art. 6 RFF):

1.º Las derivadas de los siguientes ingresos:

- a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

- b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.
- c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.
- 2.º Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.
- 3.º Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.
- 4.º Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.
- 5.º Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo.

De la misma forma, estarán exentos todos los ingresos que procedan de las siguientes explotaciones económicas siempre que se ejerzan en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la fundación (art. 7 RFF):

- 1.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquellos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:
 - a) Protección de la infancia y de la juventud.
 - b) Asistencia a la tercera edad.
 - c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.
 - d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.
 - e) Asistencia a minorías étnicas.
 - f) Asistencia a refugiados y asilados.
 - g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.
 - h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
 - i) Acción social comunitaria y familiar.
 - j) Asistencia a exreclusos.
 - k) Reinserción social y prevención de la delincuencia.
 - l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
 - m) Cooperación para el desarrollo.
 - n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.

-
- 2.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo sus actividades auxiliares o complementarias, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.
 - 3.º Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.
 - 4.º Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.
 - 5.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.
 - 6.º Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.
 - 7.º Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.
 - 8.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.
 - 9.º Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.
 - 10.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.
 - 11.º Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 % de los ingresos totales de la entidad.
 - 12.º Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

Como consecuencia de la existencia de estas exenciones, la base imponible de las fundaciones estará constituida únicamente por las rentas de las explotaciones no exentas. Además, las fundaciones estarán exentas de retención sobre las rentas exentas. Para acreditar esta exención, la fundación puede solicitar un certificado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Correlativamente, los gastos imputables exclusivamente a rentas exentas no serán fiscalmente deducibles. En el caso de gastos que se usan parcialmente en explotaciones exentas, solamente podrá deducirse la parte proporcional. Las mismas reglas se aplican respecto de la amortización de inmuebles.

Cabe señalar finalmente que el tipo de gravamen aplicable a estas explotaciones no exentas es del 10 %.

14.2 Impuesto sobre el Valor Añadido

Salvo que realicen exclusivamente operaciones a título gratuito, las fundaciones son sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido y están sometidas a las reglas generales relativas a este impuesto. No obstante, dada la naturaleza de las operaciones que previsiblemente realizará la fundación, es muy probable que al menos una parte de sus operaciones se consideren exentas de IVA (véase el artículo 20 de la Ley del IVA). No es necesario solicitar autorización o comunicar el acogimiento a estas exenciones (han desaparecido las exenciones de carácter rogado que en su día existieron), sino que basta con realizar estas actividades en el ejercicio de la actividad habitual.

La exención de estas actividades tiene las siguientes consecuencias:

- La fundación no debe repercutir IVA cuando presta estos servicios o entrega estos bienes.
- Sin embargo, la fundación no puede deducir ni recuperar el IVA que soporta al adquirir bienes y servicios que utilice en estas actividades.

No es infrecuente que una fundación desempeñe simultáneamente actividades que se encuadran dentro de alguna de las operaciones exentas del artículo 20 de la Ley del IVA. En este caso, la fundación solamente debe repercutir IVA sobre las operaciones que no se encuadran dentro de ese artículo 20. De la misma forma, la fundación podrá deducir una parte del IVA que soporta (la que es imputable a las actividades no exentas). La parte del IVA que soporta y que es deducible se calculará según las reglas generales de prorrata general o especial (arts. 102 y siguientes de la Ley del IVA) y, en su caso, la regla de sectores diferenciados de actividad (art. 9 de la Ley del IVA).

A título de ejemplo no exhaustivo, dentro del espectro de operaciones que suelen llevar a cabo las fundaciones, estarán exentas (y, por tanto, sometidas al régimen que se ha señalado previamente) las siguientes:

- Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.
- Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:
 - a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y

jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

- b) Asistencia a la tercera edad.
- c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.
- d) Asistencia a minorías étnicas.
- e) Asistencia a refugiados y asilados.
- f) Asistencia a transeúntes.
- g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- h) Acción social comunitaria y familiar.
- i) Asistencia a exreclusos.
- j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- l) Cooperación para el desarrollo.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.

- Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con ellas realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.
- La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.
- La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de posgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.
- Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:
 - a) Entidades de derecho público.
 - b) Federaciones deportivas.
 - c) Comité Olímpico Español.
 - d) Comité Paralímpico Español.
 - e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

14.3 Tributos locales

Las fundaciones están exentas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, excepto por los inmuebles afectos a explotaciones económicas no exentas. También se encuentran exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las actividades que se encuadren dentro de la exención (si bien en este caso deben presentar declaración de alta en la matrícula y, en su caso, de baja). Finalmente, las fundaciones gozan de una exención en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. No obstante, estas tres excepciones están condicionadas a que la fundación haya comunicado al correspondiente ayuntamiento que está aplicando este régimen especial en los términos descritos en el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

14.4 Obligación de retener e ingresar a cuenta

Las fundaciones están sometidas a las obligaciones generales de retener e ingresar a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de sus trabajadores y de cualquier otra persona física que les preste servicios a título oneroso y cuya renta esté sujeta a retención. Lo mismo sucede respecto de las rentas que abonen a personas jurídicas cuando estas rentas estén sujetas a retención. En este sentido, las fundaciones no presentan ninguna particularidad respecto de cualquier otra persona jurídica que prestara estos servicios.

15. Acreditación de donaciones efectuadas a las fundaciones

Probablemente, una de las solicitudes más habituales de los socios y benefactores de una fundación es la de que esta acredite los importes de los donativos que estos han efectuado a lo largo de un determinado ejercicio. Esta solicitud suele plantearse en el segundo trimestre del año, cuando se acercan los periodos de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades. El motivo descansa en que estas donaciones, cuando se realizan de manera irrevocable, pura y simple, dan derecho a una deducción regulada en la RFF (arts. 17 y siguientes) que en el caso de personas físicas puede alcanzar el 75 % de las cuantías donadas, y en el caso de sociedades, el 40 % de estas.

A efectos de que los socios y benefactores puedan aplicar esta deducción, la fundación debe emitir los correspondientes certificados en la forma prevista en el artículo 24 de la RFF. Estos certificados deben contener, al menos, la siguiente información:

- a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.
- b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida en las reguladas en el artículo 16 de esta Ley.
- c) Fecha e importe del donativo cuando este sea dinerario.
- d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.
- e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.
- f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.

Durante el mes de enero, la fundación debe remitir a la Administración tributaria una declaración informativa (modelo 182) sobre las certificaciones que ha emitido durante el año natural anterior.

16. Régimen sancionador y regularización espontánea

16.1 Régimen sancionador general

16.1.1 No ingreso de deuda tributaria y obtención indebida de devoluciones

No existe un régimen sancionador específico para las fundaciones. Sin embargo, el régimen sancionador tributario general está previsto en los artículos 191 a 206 bis de la LGT. De todas las sanciones previstas en estos artículos, las más comunes son las previstas en los artículos 191 y 193, que se refieren al no ingreso de una deuda tributaria o a la obtención de una devolución a la que no se tenía derecho, respectivamente.

En ocasiones, ambas sanciones pueden darse simultáneamente. Por ejemplo, se solicita una devolución de 1000 euros y, tras la oportuna comprobación, se llega a la conclusión de que, en realidad, debería haberse ingresado 1000 euros en lugar de solicitar una devolución. En estos casos, se aplica solamente la sanción por no haber ingresado deuda tributaria, pero el importe de la devolución se considera más deuda no ingresada. En el ejemplo anterior, se consideraría que el importe no ingresado es de 2.000 euros.

La sanción en ambos supuestos asciende como norma general al 50 % de la cantidad dejada de ingresar o cuya devolución se ha obtenido indebidamente. No obstante, esta sanción puede reducirse en un 30 % en casos de conformidad, y en un 25 % adicional (sobre la cantidad ya reducida) en caso de pronto pago y no recurso. En consecuencia, la sanción puede reducirse hasta el 26,25 % de la cantidad dejada de ingresar (50 % x 70 % x 75 %). A esta cantidad debe añadirse el importe de los intereses de demora desde el día en el que se debería haber ingresado la deuda hasta el día en el que esta es liquidada. El tipo de interés de demora actual es del 3,75 %.

Existen supuestos en los que estas sanciones se agravan y pueden llegar a suponer hasta el 100 % o incluso el 150 % de la cantidad dejada de ingresar. Así, la sanción será de entre el 50 % y el 100 % cuando la cantidad no ingresada o indebidamente devuelta supera los 3000 euros y existe ocultación. Se entiende que hay ocultación (art 184.2 LGT) *“cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento”*.

También será de entre el 50 % y el 100 % (con independencia de la cuantía) cuando (i) hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento; (ii) la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 % e inferior o igual al 50 % de la base de la sanción, o (iii) se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 % del importe de la base de la sanción. Finalmente,

la sanción irá del 100 % al 150 % cuando se hayan empleado medios fraudulentos. El concepto de medios fraudulentos está definido en el artículo 184.2 de la LGT e incluye el incumplimiento absoluto de la obligación de llevar contabilidad o libros registros, la llevanza de contabilidades distintas ("contabilidad B"), el empleo de facturas falsas, personas o entidades interpuestas con la finalidad de ocultar la identidad o la titularidad de bienes, etc.

Cuando la sanción va del 50 % al 100 % o del 100 % al 150 %, el porcentaje concreto se determina en función de dos criterios:

1. El porcentaje de "perjuicio económico", esto es, el porcentaje que representa la cantidad no ingresada o cuya devolución se ha obtenido indebidamente respecto del total que se debería haber pagado sobre la cantidad cuya devolución se solicitó. Por ejemplo, si se solicitó una devolución de 1000 euros, de la cual solamente se tenía derecho a 500 euros, el porcentaje sería del 50 % (500 / 1000 euros). En consecuencia, si la liquidación original arrojaba un saldo a devolver y, como resultado de la comprobación, se concluye que, en realidad, debería haberse ingresado alguna cantidad, el porcentaje siempre es del 100 %.
2. La existencia o no de reincidencia.

Estas circunstancias siguen unas reglas precisas que se encuentran reguladas en el artículo 187 de la LGT.

16.1.2 Otras sanciones

Al margen de las sanciones que hemos analizado previamente, existen otras que merece la pena desarrollar brevemente. La primera es la "solicitud indebida de devoluciones", que se diferencia de la sanción por obtención indebida de devoluciones en que, en el primer caso, la devolución se solicita pero no llega a practicarse (probablemente porque, antes de haberla ejecutado, la Administración advierte el error e inicia el procedimiento sancionador).

Por otra parte, si la fundación consigna un crédito fiscal al que no tiene derecho en sus declaraciones, la multa que puede imponerse es del 15 % si se trata de un crédito a compensar o deducir en su base imponible, o del 50 % si se trata de un crédito que afecta a la cuota tributaria.

En los dos casos anteriores, la sanción asciende al 15 % de la cantidad cuya devolución se ha solicitado (son aplicables las reducciones del 30 % por conformidad y del 25 % por pronto pago y no recurso a las que se ha hecho mención previamente).

Al margen de esta cuestión, existen sanciones formales (sobre las que únicamente cabe una reducción del 25 % por pronto pago y no recurso), tales como la presentación incorrecta de una declaración tributaria sin perjuicio para la Administración pública, la presentación tardía, el incumplimiento de obligaciones contables o registrales, de la obligación de facturar, etc. La mayoría de estas sanciones consisten en una cantidad fija y son, por lo general, cuantitativamente inferiores a las descritas previamente. No obstante, algunas, como la correspondiente al incumplimiento de las obligaciones de facturación, consisten en un porcentaje del importe de las facturas sobre las que se ha producido el incumplimiento.

16.2 Regularización espontánea

En contraste, si la fundación detecta un error en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y decide espontáneamente regularizarlo antes de que se produzca un requerimiento formal de la autoridad competente, únicamente tendrá que abonar un recargo en función del plazo transcurrido desde que se debería haber abonado la deuda hasta que finalmente se abona. Este recargo es del 5 %, 10 %, o 15 % cuando el retraso es igual o inferior a tres, seis y doce meses, respectivamente. Si el retraso es superior a doce meses, el recargo es del 20 %. En este caso, solo se devengan intereses de demora a partir del primer año de retraso.

También es relevante señalar que estos recargos se reducen en un 25 % (hasta el 3,75 %, 7,5 %, 11,25 % y 15 %, respectivamente) cuando junto con el reconocimiento del error mediante la oportuna liquidación o autoliquidación se paga la deuda que resulta (o se solicita aplazamiento o fraccionamiento mediante aval o certificado de seguro de caución) y el recargo se abona en el plazo concedido a estos efectos por la Administración en la liquidación correspondiente. Este plazo depende del día en el que se recibe la liquidación (art. 62.2 LGT): si se recibe durante la primera quincena de un mes, debe ingresarse antes del día 20 del mes siguiente; si se recibe durante la segunda quincena de un mes, hasta el día 5 del segundo mes siguiente. Por ejemplo, una liquidación de recargos recibida el día 10 de julio debe ingresarse no más tarde del día 20 de agosto, mientras que una liquidación recibida el día 15 de julio debe ingresarse no más tarde del día 5 de octubre.

17. Régimen de responsabilidad

Los artículos 42 y 43 de la LGT prevén una serie de supuestos en los que una persona puede acabar respondiendo del pago de la deuda tributaria de un tercero. Algunos de estos supuestos (los recogidos en el artículo 42) son supuestos de responsabilidad solidaria, esto es, obligan a responder de la deuda de un tercero sin necesidad de acreditar que este tercero es insolvente. Otros (los del artículo 43) tratan cuestiones de responsabilidad subsidiaria (esto es, solo obligan a responder cuando el tercero ha sido declarado insolvente).

17.1 Responsabilidad solidaria

La situación de responsabilidad tributaria solidaria que más puede afectar a una fundación es la de sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas (art. 42.1.c) de la LGT. Bajo este supuesto, si la fundación sucede a otra persona en el ejercicio de una explotación o actividad económica, la fundación respondería de todas las deudas tributarias que hubieran sido generadas por el anterior titular en el ejercicio de esa actividad. Por ejemplo, si un empresario que hasta este momento desempeñaba su actividad a través de una sociedad limitada decide aportar su negocio a una fundación para que, desde ese momento, quede afecto a sus fines sociales, la fundación seguiría respondiendo de las deudas que este empresario hubiera contraído en el ejercicio de su actividad.

Para evitar esta responsabilidad, antes de adquirir la explotación económica, puede solicitarse un certificado de deudas tributarias conforme a lo previsto en el artículo 175 de la LGT. En este caso, la responsabilidad se limitaría a las deudas que constaran en este certificado (si no se emite en el plazo de tres meses o el certificado se emite, pero en él no constan deudas, no se responderá por ninguna deuda). El certificado no surte efectos si se solicita después de la adquisición de la explotación. Sin embargo, sí surtiría efectos si el certificado se solicita antes, pero no se recibe hasta después de haber adquirido la explotación).

Al margen de este supuesto, puede llegarse a responder solidariamente de la deuda de otro cuando se colabora activamente o se es causante en la realización de una infracción tributaria (en este caso, la responsabilidad se extiende a la sanción). También existen otros supuestos que tienen como elemento común el haber entorpecido el cobro de una deuda tributaria (por ejemplo, colaborando en la ocultación de bienes, incumpliendo órdenes de embargo, etc.). Los supuestos de este párrafo podrían afectar a los miembros del Patronato y a cualesquiera otros que colaboraran en la comisión de infracciones tributarias con la fundación, o que ayudaran a evadir el cobro de deudas tributarias de esta.

17.2 Responsabilidad subsidiaria

Como se ha adelantado previamente, la responsabilidad subsidiaria implica que si el deudor principal no abona la deuda y, una vez concluido el correspondiente procedimiento de recaudación, se constata que sus bienes son insuficientes para extinguirla, el responsable subsidiario debe asumir el pago de la deuda que reste por liquidar. No obstante, en el caso de que hubiera responsables solidarios, tanto el deudor principal como los responsables solidarios deberían ser insolventes para que se active la responsabilidad del responsable subsidiario.

Entre otros supuestos de responsabilidad subsidiaria, existen tres situaciones que, por su naturaleza, podrían afectar especialmente a los patrones de una fundación:

1. En el caso de que se hubiera cometido una infracción tributaria, son responsables solidarios los administradores de hecho o derecho que no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.
2. Incluso si no se han cometido infracciones tributarias, son responsables subsidiarios en caso de cese de actividad los administradores de hecho o de derecho por las obligaciones tributarias devengadas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.
3. También son responsables subsidiarios los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades (lo cual afectaría a los patrones si en el momento de la disolución fueran nombrados para este cargo) y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.

Al margen de estos tres supuestos, hay un supuesto de responsabilidad subsidiaria que, por su naturaleza, podría afectar a la fundación cuando repercutiera tributos (por ejemplo, el IVA) o practicara retenciones (por ejemplo, a cuenta del IRPF de los trabajadores) cuando de forma reiterada estos tributos repercutidos o retenciones practicadas se declaran en el correspondiente modelo, pero no se ingresan. Es un supuesto en el que muchas entidades han caído como consecuencia de restricciones severas de liquidez que las hubieran llevado a no poder hacer frente a sus obligaciones tributarias.

A estos efectos, se entiende que la conducta es reiterada cuando la mitad o más de las declaraciones se presentan sin ingreso (incluso si se presentan en plazo o con solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, salvo que finalmente se conceda y se cumplan los plazos de aplazamiento o fraccionamiento) o ingresando cantidades que en su conjunto no superen el 25 % del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas.

Finalmente, existen dos supuestos que podrían dar lugar a responsabilidad subsidiaria del patrón respecto de las deudas de la fundación o de la fundación respecto de las deudas de los patrones cuando la fundación es usada como una mera pantalla o instrumento al servicio de una tercera persona con el fin de evitar el cobro de deudas tributarias. Por lo tanto, se trata de supuestos destinados a evitar situaciones de fraude que no se manifiestan en el caso de una fundación debidamente constituida con un fin legítimo y gobernada conforme a derecho. En particular:

1. El patrón podría responder de las deudas de la fundación si tiene el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de la fundación cuando resulte acreditado que la fundación hubiera sido creada o utilizada de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y existiera unidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas. En los mismos términos podría responder también una sociedad controlada por el patrón respecto de las deudas de la fundación.
2. La fundación podría responder de las deudas de los patrones cuando estos tuvieran el control efectivo, total o parcial, o concurriera una voluntad rectora común con estos, cuando resulte acreditado que la fundación ha sido creada o utilizada de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y existiera unidad de personas o esferas económicas, o una confusión o desviación patrimonial.

18. La UNE 19602 sobre los sistemas de gestión de *compliance* tributario

La Norma UNE 19602 "*Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso*", publicada el 27 de febrero de 2019, establece las pautas para la implementación de un sistema de gestión del cumplimiento tributario, ayudando a prevenir los riesgos tributarios, pero también, en caso de que estos se manifiesten, ofreciendo mecanismos para su detección, gestión y atenuación.

Las entidades sin fines lucrativos también quedarían amparadas dentro del ámbito de aplicación de la UNE 19602, por lo que su observancia por este tipo de organizaciones resultará de gran utilidad como referencia para tratar de minimizar sus contingencias fiscales.

En particular, como el resto de las entidades, las fundaciones que cumplieran con los requisitos de la UNE 19602 podrían optar a la correspondiente certificación, que, sin duda, debería ayudar a evidenciar la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones fiscales y funcionar como instrumento de mitigación de posibles sanciones tributarias.

No obstante, por el momento, y a diferencia de lo que ocurre en el ámbito penal, la normativa tributaria no prevé expresamente que la llevanza del programa de cumplimiento tributario permita exonerar a los potenciales sujetos infractores de la eventual imposición de sanciones

tributarias. En consecuencia, y a la espera de la evolución normativa y de la interpretación de los tribunales, la implementación de un sistema de cumplimiento tributario y la observancia de la UNE 19602, si bien resultarán útiles como herramientas para reducir los riesgos fiscales de una fundación, no podrán garantizar la inexistencia de sanciones tributarias para dichas entidades ni la derivación de eventuales responsabilidades para sus órganos de gobierno.

19. REFERENCIAS

- AEF, *El buen gobierno en el sector fundacional*, 2017.
- AEF, *Buen gobierno y buenas prácticas de gestión*, 2011.
- AEF, *Criterios para el desarrollo del buen gobierno y buenas prácticas*, 2011.
- Asociación Española de Normalización, *UNE 19601 sobre Sistemas de Gestión de Compliance Penal. Requisitos con orientación para su uso*, mayo de 2017.
- Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas*, febrero de 2015.
- Código Unificado de buen gobierno de las sociedades cotizadas*, junio de 2013.
- Comisión Europea, *Iniciativa a favor del emprendimiento social*, COM/2011/0682, de 25 de octubre de 2011.
- Comisión Europea, Grupo de expertos sobre emprendimiento social de la Comisión, *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*, 8.2.2012, COM (2012) 35 final.
- 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.
- European Economic and Social Committee, *Project on Social Enterprise, Recommendations*, 2014, (TCD INT/735).
- European Parliament, Directorate-General for Internal Policies, Study for the IMCO Committee, *Social Economy*, 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 (NL).
- European Parliament, *Statute for social and solidarity based enterprises, European Added Value Assessment*, diciembre 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 la Ley Orgánica número 5/2010*, junio de 2011.
- Fiscalía General del Estado, *Circular 1/2016, de 22 de enero, sobre la responsabilidad de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica 1/2015*, enero de 2016.
- G20/OECD, *Principles of corporate governance*, septiembre 2015.
- OECD/EU, *Boosting Social Entrepreneurship Development, Good practice compendium*, 2017.
- UK Corporate Governance Code*, 2016 y 2018.



BARCELONA · BILBAO · LISBOA · MADRID · OPORTO · VALENCIA · BRUSELAS · LONDRES
NUEVA YORK · BOGOTÁ · LIMA · CIUDAD DE MÉXICO · SANTIAGO DE CHILE · PEKÍN

URÍA
MENÉNDEZ

www.uria.com