



---

This is the **published version** of the bachelor thesis:

Estrella Martinez, Gemma; Pont i Castejón, Isabel, Dir. Règim jurídic de la informació no financera en el marc de la Responsabilitat Social Corporativa : estat de la qüestió i algunes propostes a la llum de la seva aplicació pràctica. 2024. (Grau en Ciència Política i Gestió Pública i Grau en Dret)

---

This version is available at <https://ddd.uab.cat/record/303409>

under the terms of the  license



Facultat de Dret

Treball de Fi de Grau

# **RÈGIM JURÍDIC DE LA INFORMACIÓ NO FINANCERA EN EL MARC DE LA RESPONSABILITAT SOCIAL CORPORATIVA**

## **ESTAT DE LA QÜESTIÓ I ALGUNES PROPOSTES A LA LLUM DE LA SEVA APLICACIÓ PRÀCTICA**

**Autora:** Gemma Estrella Martínez

**Tutora:** Isabel Pont Castejón

6è Curs, any 23/24

**Universitat Autònoma de Barcelona**

# ÍNDEX

|                                                                                         |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <i>GLOSSARI DE TERMES</i> .....                                                         | 1  |
| <i>INTRODUCCIÓ I OBJECTE D'ESTUDI</i> .....                                             | 2  |
| <i>METODOLOGIA</i> .....                                                                | 3  |
| <i>CAPÍTOL I: CONSIDERACIONS PRELIMINARS</i> .....                                      | 4  |
| 1. CONTEXT I IMPORTÀNCIA DEL TEMA OBJECTE D'ESTUDI .....                                | 4  |
| 2. INTRODUCCIÓ CONCEPTUAL .....                                                         | 5  |
| 3. EVOLUCIÓ HISTÒRICA.....                                                              | 9  |
| <i>CAPÍTOL II: RÈGIM JURÍDIC EN MATÈRIA DE RESPONSABILITAT SOCIAL CORPORATIVA</i> ..... | 10 |
| 1. ASPECTES INTERNACIONALS .....                                                        | 10 |
| 2. ÀMBIT DE LA UNIÓ EUROPEA.....                                                        | 12 |
| 3. EL DRET INTERN ESTATAL.....                                                          | 17 |
| 3.1. COMPETÈNCIES.....                                                                  | 24 |
| 3.2. REFERÈNCIES D'INTERÈS DE DRET COMPARAT.....                                        | 27 |
| <i>CAPÍTOL III: APLICACIÓ RÈGIM JURÍDIC APORTAT</i> .....                               | 32 |
| 1. APLICACIÓ PRÀCTICA EMPRESARIAL.....                                                  | 32 |
| <i>PROPOSTES DE MILLORA</i> .....                                                       | 38 |
| <i>CONCLUSIONS</i> .....                                                                | 40 |
| <i>BIBLIOGRAFIA</i> .....                                                               | 43 |
| RÈGIM JURÍDIC .....                                                                     | 43 |
| □ INTERNACIONAL .....                                                                   | 43 |
| □ EUROPEU .....                                                                         | 43 |
| □ ESTATAL .....                                                                         | 47 |
| RÈGIM JURISPRUDENCIAL .....                                                             | 48 |
| □ EUROPEU .....                                                                         | 48 |
| □ ESTATAL .....                                                                         | 49 |
| INFORMACIÓ PROCEDENT D'ENTITATS PÚBLIQUES .....                                         | 49 |
| DOCTRINA .....                                                                          | 51 |
| <i>ANNEXOS</i> .....                                                                    | 55 |

## GLOSSARI DE TERMES

- **CSRD:** *Corporate Sustainability Reporting Directive*
- **EFrag:** *European Financial Report Advisory Group*
- **EINF:** Estat d'Informació No Financera
- **EMAS:** *Eco-Management and Audit Scheme*
- **ESRS:** *European Sustainability Reporting Standards*
- **GRI:** *Global Reporting Initiative*
- **IASP:** *Independent Assurance Services Provider*
- **ICAC:** Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
- **ISO:** *International Organization for Standardization*
- **NFRD:** Non-Financial Reporting Directive
- **OCDE:** Organització de Cooperació i Desenvolupament Econòmic
- **RSC:** Responsabilitat Social Corporativa
- **SASB:** *Sustainability Accounting Standards Board*
- **UNGC:** *United Nations Global Compact*
- **UNGP:** *United Nations Guiding Principles on Business and Human Rights*

## INTRODUCCIÓ I OBJECTE D'ESTUDI

El present estudi té per **objecte** conèixer i analitzar quin és el règim jurídic vigent a la Unió Europea, així com a Espanya, en matèria de Responsabilitat Social Corporativa (RSC), contemplant-la com l'eina que persegueix obtenir informació no financera de determinades empreses. D'aquesta manera, interessa especialment conèixer quina ha estat l'evolució jurídica d'aquests últims anys fins a la promulgació de la nova i recent directiva europea, la Directiva 2022/2464/UE d'Informació sobre Sostenibilitat. D'aquesta manera, es planteja la següent **hipòtesi**, la qual afirma que l'actual marc jurídic de la Unió Europea i Espanya no és suficient per a garantir una completa transparència i eficàcia en la divulgació de la informació no financera per part de les empreses.

Per tal de desenvolupar la matèria mencionada i donar resposta a la hipòtesi plantejada, el present estudi es detindrà a observar quina ha estat l'evolució d'aquest règim jurídic, fonamentalment pel que concerneix als aspectes relacionats amb la informació sobre sostenibilitat i política ambiental empresarial. Tanmateix, en aquest recorregut també s'analitzarà quina ha estat la seva implementació pràctica, la qual cosa permetrà la identificació de deficiències susceptibles de millora i la formulació de propostes de *lege ferenda*. Concretament, s'analitzarà l'aplicació de l'actual regulació en dues de les cadenes de supermercats més rellevants del panorama català, sent aquestes Bon Àrea i Condis, amb el propòsit de fer una anàlisi de l'efectivitat i del control real que existeix sobre les empreses i la seva Informació No Financera amb posterioritat a la seva publicació.

Per tal de dur a terme el present estudi, el treball s'estructurarà en tres Capítols: s'iniciarà amb el Capítol I, el qual plantejarà quina és la importància tant social com, sobretot, jurídica de la present matèria, introduint aspectes conceptuals bàsics, així com un breu context legal per tal de facilitar una major i millor comprensió del treball. Posteriorment i gràcies a aquest primer capítol, es podrà prosseguir, al Capítol 2, amb l'anàlisi del règim i instruments jurídics rellevants en matèria de Responsabilitat Social Corporativa, breument a nivell internacional, però també analitzant l'esglaió de la Unió Europea i, finalment, l'estatal espanyol, incorporant-se també l'anàlisi de quin ha estat el desenvolupament del mencionat règim jurídic

en altres Estats Membres. En darrer lloc, el Capítol 3 contemplarà la vessant més pràctica del present estudi, analitzant i comparant l'aplicació del règim jurídic estudiat en els Informes sobre Sostenibilitat dels supermercats Bon Àrea i Condis. Posteriorment, es presentarà un apartat corresponent a propostes de millora i, finalment, les conclusions extretes.

## METODOLOGIA

En el present estudi, s'ha adoptat una metodologia completa per a l'anàlisi de la Informació no Financera en el marc de la Responsabilitat Social Corporativa, enfocada en tres àrees principals: anàlisi conceptual i jurídica, revisió normativa, i estudi comparatiu pràctic.

Inicialment, s'ha realitzat una revisió bibliogràfica extensiva per tal de comprendre el context i la importància de la Responsabilitat Social Corporativa, incloent l'estudi de les seves definicions, evolució històrica, i relació amb conceptes clau com la sostenibilitat i el *greenwashing*. A continuació, s'ha analitzat en profunditat la legislació pertinent a nivell internacional, europeu i nacional, incloent directives clau de la Unió Europea, així com la seva transposició a la legislació espanyola i altres Estats Membres, permetent identificar els requeriments específics en matèria de presentació d'informació no financera.

Finalment, el cor pràctic de l'estudi s'ha centrat en una anàlisi comparativa dels Informes sobre Sostenibilitat de les empreses Bon Àrea i Condis, seleccionades pel seu impacte en el sector alimentari català. En conseqüència, els seus informes han estat examinats utilitzant criteris específics com la representació completa i exhaustiva, la neutralitat i l'equilibri, i la precisió i l'absència d'errors en la seva informació.

Aquest enfocament ha permès no només una comprensió del marc legal i teòric de la Responsabilitat Social Corporativa, sinó també una observació detallada de la seva implementació en casos empresarials reals.

# **CAPÍTOL I: CONSIDERACIONS PRELIMINARS**

## **1. CONTEXT I IMPORTÀNCIA DEL TEMA OBJECTE D'ESTUDI**

Aquest primer capítol té com a objecte observar la rellevància de la matèria no només en l'àmbit acadèmic, sinó també des d'una visió jurídica i social. Tanmateix, es tracta d'una qüestió complexa i precisa, fet pel qual es presentaran alguns conceptes bàsics, així com una breu contextualització jurídica, per tal d'iniciar al lector en la matèria.

Així doncs, és important entendre que, tot i que hi ha una important significació en l'estudi de la matèria de la Responsabilitat Social Corporativa des d'una perspectiva de coneixement de les noves polítiques i normes que estan sent d'aplicació al sector empresarial, aquestes noves regulacions també reflecteixen una tendència –tant a nivell europeu com global—, que evidencia el fet que les empreses no només tenen un rerefons capitalista d'ànim de lucre, a través del qual es persegueix l'obtenció dels màxims beneficis possibles, sinó que aquestes també tenen una important responsabilitat social i mediambiental, aspectes que, lligats a la transparència d'informació i a la diligència deguda del funcionament empresarial, les obliga a retre comptes davant d'altres actors com entitats públiques i consumidors.

En conseqüència, nombroses organitzacions, tant a nivell nacional com internacional, han creat i desenvolupat reconeixements i certificacions que s'atorguen a aquelles empreses que acrediten que la seva activitat compleix amb certs estàndards de Responsabilitat Social Corporativa i de protecció d'aspectes mediambientals, socials o de governança. D'aquesta manera, les pròpies companyies són les que han pres consciència de la importància d'aquestes reconeixences, tant per un interès conjunt de la societat, com per a un benefici empresarial i d'estratègia de màrqueting.

## 2. INTRODUCCIÓ CONCEPTUAL

Atès que les següents pàgines se centraran i aprofundiran en la mencionada matèria, es considera necessari fer una breu introducció en la qual es comparteixin amb el lector algunes definicions o qüestions que s'entén que ajudaran en la lectura i comprensió del present estudi.

Tal i com es mostrarà al llarg de l'anàlisi, un dels conceptes claus serà la *Responsabilitat Social Corporativa*, concepte del qual se'n deriven d'altres rellevants com és el cas del concepte de *sostenibilitat* o de les pràctiques *greenwashing*. Tanmateix, es tracta d'una matèria especialment àmplia, la qual s'ha desenvolupat i donat a conèixer a través de nombroses iniciatives i eines, actualment considerades fiables i rigoroses dins del món empresarial i que, en el present treball, s'esmentaran freqüentment. Entre aquestes, se'n destaca *l'Informe d'Estat d'Informació No Financera* –recentment denominat *Informe Sobre Sostenibilitat*—, i les *Normes Europees sobre Sostenibilitat*.

Així doncs, i tal com s'ha avançat, la **Responsabilitat Social Corporativa** – identificada amb les sigles RSC—, és definida per l'Observatori de Responsabilitat Social Corporativa<sup>1</sup> (ORSC, 2016) com una manera d'administrar les empreses basant-se en la gestió dels impactes que la seva activitat genera sobre clients, treballadors, comunitats locals, medi ambient i sobre la societat en general. És tracta d'un principi de gran rellevància, ja que es tracta d'un concepte transversal i que afecta a sectors molt diversos –des de l'economia, fins a l'aspecte més social, passant pel medi ambient—. D'altra banda, i des d'una perspectiva de la normativa europea, tal i com queda indicat al punt tercer del pròleg de la Directiva 2014/95/UE sobre Divulgació de la Informació no Financera i sobre Diversitat –la qual es tractarà posteriorment—, la Responsabilitat Social Corporativa és entesa com “*el comportamiento responsable y transparente de las empresas*” per tal d'iniciar “*la gestión de la transición hacia una economía mundial sostenible que combine la rentabilidad a largo plazo con la justicia social y la protección del medio ambiente*”, esdevenint d'aquesta manera en una eina obligatòria que aporta al

---

<sup>1</sup> Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa. ¿Qué es RSC? Los principios que rigen la RSC. <https://observatoriorsc.org/la-rsc-que-es/>

consumidor informació empresarial complementària en matèria de governança, ambiental i social.

Profundament vinculat a la Responsabilitat Social Corporativa, apareix el concepte de **sostenibilitat**, el qual s'ha creat com un constructe de gran amplitud significativa, ja que la seva definició i interpretació varia segons la perspectiva o àmbit des d'on es contempla. Així doncs, la sostenibilitat no es limita a consideracions mediambientals, sinó que pot arribar-ne a incloure d'econòmiques, socials o inclús ètiques. Nogensmenys, al present estudi li interessa l'accepció de la **sostenibilitat ambiental**. En aquest sentit, una de les primeres referències al concepte va sorgir l'any 1987<sup>2</sup>, moment en què Nacions Unides va definir la sostenibilitat com allò que permet satisfer les necessitats del present sense comprometre l'habilitat de futures generacions a satisfer les seves necessitats pròpies. D'altra banda, però, la Unió Europea (2011)<sup>3</sup> va iniciar una diferenciació entre sostenibilitat i **desenvolupament sostenible**, entenent-se la primera com una propietat d'un sistema pel qual es manté i perllonga un determinat estat, mentre que el segon com un procés estratègic de canvi per a aconseguir una millora continua de la qualitat de vida i del benestar humà. El conjunt de les mencionades definicions és el que ha servit a l'estudi per a crear una aproximació completa del concepte i construir sobre aquest.

D'aquesta manera, i tal i com s'ha indicat a l'inici del present apartat, la Responsabilitat Social Corporativa s'ha d'entendre com un aspecte que va néixer amb una naturalesa de plena voluntarietat per part de les empreses però que, actualment, ha derivat en un requeriment exigible, a nivell legislatiu, per a moltes empreses –en matèria de governança, medi ambient i aspectes socials. No obstant, qualsevol lector és coneixedor de l'existent temptació que tenen actualment les companyies per tal d'exagerar els seus assoliments i gestes ambientals. Es per

---

<sup>2</sup> Text de la Comissió Brundtland de les Nacions Unides a: <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf>

<sup>3</sup> Text de l'Informe de Seguiment de 2011 sobre l'Estratègia de Desenvolupament Sostenible de la UE a: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/5731745/224-ES-ES.PDF.pdf/4a7ce09d-40fe-4a1f-8f2c-0553ac49bef1?t=1414776145000>

aquest motiu que es presenta en les pàgines següents el concepte de *greenwashing* i la seva respectiva regulació europea.

Així doncs, i de manera complementària i col·lateral als conceptes esmentats, pren rellevància el terme ***greenwashing***<sup>4</sup>, el qual s'entén com una pràctica empresarial consistent en exagerar i promocionar, d'una manera deliberada, la gestió mediambiental i social de l'empresa per tal de blanquejar la seva activitat i, consegüentment, convèncer al consumidor de la responsabilitat social i ambiental que hi ha darrere dels seus productes i serveis. Tot i tractar-se d'una pràctica habitual i comuna<sup>5</sup> duta a terme per les empreses, la Unió Europea ha tractat de millorar-ne les dades a través de l'elaboració d'una proposta de nova directiva<sup>6</sup> per tal d'establir criteris més restrictius per a les empreses a l'hora de declarar en matèria de transparència ecològica. La mencionada proposta de Directiva, tal i com declara en el seu primer punt sobre context de la proposta, pretén assegurar que els consumidors quedin protegits i adoptin una posició més empoderada per tal de contribuir activament i accelerar la transició verda.

D'altra banda, i tal i com s'ha introduït anteriorment, també s'han anat desenvolupant mecanismes per tal de dur a terme una gestió harmonitzada de la matèria. Entre aquestes, **l'Informe d'Estat d'Informació No Financera**<sup>7</sup> —identificat amb les sigles EINF—, pren gran rellevància. La voluntat amb què neix aquest és amb la d'oferir a actors com entitats públiques, consumidors o competidors, informació que ofereixi dades més enllà de les purament

---

<sup>4</sup> Definició i ampliació del concepte pel Centre Internacional de Responsabilitat Social & Sostenibilitat, així com exposició de les eines per evitar-lo o els tipus de *greenwashing* presents en l'àmbit empresarial. <https://centrors.org/proyecto/greenwashing-que-es-y-como-identificarlo/>

<sup>5</sup> Segons el darrer informe elaborat per la Comissió Europea i les autoritats de consum basat en 344 afirmacions aparentment dubtoses: en més de la mitat dels casos, el comerciant no va facilitar la informació suficient per a què els consumidors jutgessin l'exactitud de la declaració; en el 37% dels casos la declaració incloïa afirmacions vagues i generals, tals com “conscient”, “respectuós amb el medi ambient” i “sostenible”; en el 59% dels casos, el comerciant no havia proporcionat proves fàcilment accessibles que recolzessin la seva afirmació. Les autoritats van tenir motius per a creure que en el 42% dels casos la declaració podia ser falsa o enganyosa. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip\\_21\\_269](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_21_269)

<sup>6</sup> Proposal for a Directive on Green Claims. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2023%3A0166%3AFIN>

<sup>7</sup> Article 262.5 de la Llei de Societats de Capital (TRLSC) disposa la informació a ser inclosa per l'Informe d'Estat d'Informació no Financera. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544>

econòmiques, per, tal i com es disposa al preàmbul de la Llei 11/2018 en matèria d'Informació No Financera i Diversitat<sup>8</sup>, contribuir a la “*transición hacia una economía mundial sostenible que combine la rentabilidad a largo plazo con la justicia social y la protección del medio ambiente*” (Ley 11/2018, 2018). No obstant, i a mode d'aclariment de la lectura que vindrà encadenada, actualment i amb l'aprovació de la nova Directiva 2022/2464/UE d'Informació sobre Sostenibilitat –la qual serà tractada amb posterioritat—, la nomenclatura del mencionat informe s'ha vist modificada, passant a anomenar-se **Informe sobre Sostenibilitat**.

Finalment, i per tal de realitzar una bona elaboració dels mencionats informes, s'ha de tenir en compte una eina desenvolupada a nivell europeu: les **Normes Europees sobre Sostenibilitat** –conegudes amb les sigles ESRS per la seva traducció en anglès *European Sustainability Reporting Standards*<sup>9</sup>—, estàndards elaborats per l'EFRAG –*European Financial Report Advisory Group*<sup>10</sup>— sobre les quals les empreses s'hauran de basar per tal de presentar correctament els informes sol·licitats. Aquestes normes venen ajustant-se a la lletra de la pròpia Directiva 2022/2464/UE –la darrera Directiva europea en matèria de Responsabilitat Social Corporativa i Informació No Financera que serà exposada posteriorment—, així com a la d'altres normatives i iniciatives europees existents.

En essència, s'ha dut a terme una primera aproximació conceptual a mode d'*aclaratio terminis* per tal de situar al lector i iniciar l'anàlisi material en qüestió.

---

<sup>8</sup> Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2018-17989>

<sup>9</sup> First Set of draft ESRS. <https://www.efrag.org/lab6>

<sup>10</sup> L'EFRAG és considerada una associació privada creada l'any 2001 amb l'estímul de la Comissió Europea per a servir a l'interès públic. No obstant, l'any 2022 va ampliar les seves funcions, convertint-se en l'assessor tècnic de la Comissió Europea en matèria d'informació de sostenibilitat de la Unió Europea. Els seus membres són parts interessades de la Unió Europea, així com organitzacions nacionals i de la societat civil. Així doncs, les funcions principals de l'EFRAG es divideixen en dos pilars: un sobre informació no financera vinculada al desenvolupament de les Normes Internacionals d'Informació Financera (NIIF), i l'altre sobre presentació d'informes de sostenibilitat, desenvolupant projectes de normes sobre Informació de Sostenibilitat. <https://www.efrag.org/About/Facts>

### 3. EVOLUCIÓ HISTÒRICA

La Responsabilitat Social Corporativa ha experimentat una evolució significativa des de les seves primeres aplicacions fins a l'actualitat, aconseguint importants fites en la manera en què les empreses gestionen i fan front als seus respectius impactes a la societat i el medi ambient. Tanmateix, i tot i que des de mitjans del segle passat s'havia fomentat una relació distant però constant amb les empreses per a promoure la Responsabilitat Social Corporativa en les seves activitats, no és fins a inicis dels anys 2000 quan comencen a desenvolupar-se estratègies i propostes que anys després han derivat en components claus en la matèria.

D'aquesta manera, a principis de la primera dècada dels 2000 es comencen a presentar canvis tant a nivell internacional<sup>11</sup> com europeu<sup>12</sup>, donat que fins aquell moment no hi havia hagut una activitat notòria per part de les institucions en matèria de Responsabilitat Social Corporativa i el concepte de sostenibilitat en l'empresa quedava en un segon pla.

D'aquesta manera, la Responsabilitat Social Corporativa pren impuls en el seu desenvolupament fent evident el canvi significatiu en la percepció de les empreses sobre el seu paper a la societat. Tot i així, és a la Unió Europea on aquesta evolució es mostra amb major intensitat degut a l'existència de documents normatius d'obligat compliment en matèria de sostenibilitat empresarial<sup>13</sup>. Ha estat aquest

---

<sup>11</sup> Des de Nacions Unides es comencen a desenvolupar a mitjans dels anys noranta certes Conferències derivades de les Convencions Marc de les Nacions Unides sobre el Canvi Climàtic – comunament conegudes com les COP—, acords internacionals amb objectius climàtics i de millora mediambiental. Se'n destaca la Conferència Río +20 amb el seu document final anomenat “El futur que volem”, el qual reconeix en el seu punt número 47 la importància de la presentació d'informes sobre sostenibilitat empresarial i anima a les empreses a que considerin la possibilitat d'incorporar informació sobre sostenibilitat a tot el cicle de presentació d'informes. Observi's el text de la Conferència Río +20 a: <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/764Future-We-Want-SPANISH-for-Web.pdf>

<sup>12</sup> A nivell europeu, a més de ratificar l'Acord de París, la Unió europea es va comprometre a reduir les emissions de gasos d'efecte hivernacle fins a aconseguir les emissions netes zero l'any 2050 a través d'una nova estratègia de creixement anomenat Pacte Verd Europeu, presentat l'any 2019. Observi's la seva cronologia i iniciatives a: <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/green-deal/>

<sup>13</sup> Se'n destaquen, per ordre cronològic, les següents Directives europees –posteriorment desenvolupades: Directiva 2013/34/UE sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines a ciertos tipos de empresas. Observi's el seu text a: <https://www.boe.es/doue/2013/182/L00019-00076.pdf>; Directiva 2014/95/UE sobre divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos. Observi's el seu text a: <https://www.boe.es/doue/2014/330/L00001-00009.pdf>; i Directiva 2022/2464/UE sobre la

marc normatiu el que ha estat fonamental per a orientar i establir paràmetres clars pel que fa a les pràctiques empresarials sostenibles a occident.

Aquesta evolució cronològica és la que reflexa el creixement i transformació constant de la Responsabilitat Social Corporativa, des dels seus inicis perifèrics i amb caràcter dispositiu fins a la seva regulació actual preponderant, central i obligatòria en la presa de decisions empresarials. Així, la RSC ha passat de ser una iniciativa voluntària a convertir-se en un element essencial que influeix en la presa de decisions estratègiques de les empreses, reflectint un compromís més profund amb la societat i el medi ambient.

## **CAPÍTOL II: RÈGIM JURÍDIC EN MATÈRIA DE RESPONSABILITAT SOCIAL CORPORATIVA**

Havent realitzat les consideracions preliminars recollides en el capítol anterior, correspon en aquest nou apartat explicar quines són les eines jurídiques aplicables, duent a terme una anàlisi esglaonada, iniciant l'explicació en els instruments internacionals, seguint amb els europeus i acabant amb els estatals en matèria de sostenibilitat empresarial i Responsabilitat Social Corporativa. D'altra banda, també s'examinarà com ha estat el desenvolupament legislatiu mencionat en diversos països de la Unió Europea, per tal de fer una aproximació de dret comparat i valorar com, tot i estar dins d'un mateix marc normatiu, cada país legisla i executa la seva normativa interna de manera divergent.

### **1. ASPECTES INTERNACIONALS**

Tal i com s'ha fet referència anteriorment, la matèria d'estudi del present treball ha experimentat un important avenç, existint nombroses iniciatives en l'àmbit del dret comparat, així com en l'europeu. Malgrat aquesta evolució, no s'ha localitzat cap tractat internacional que reguli la matèria amb voluntat d'harmonitzar-la.

---

presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas. Observi's el seu text a: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>

Nogensmenys, sí existeixen certs principis, guies i indicadors, podent-se considerar com a eines de *soft law*<sup>14</sup> en el tema d'estudi, i que poden ser reconegudes amb facilitat a nivell internacional. Entre aquestes, s'han de distingir les elaborades per organitzacions internacionals com Nacions Unides, la Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic, i d'altres d'elaborades per agents internacionals independents i no governamentals com la *Global Reporting Initiative* o la *International Organization for Standardization*, les quals col·laboren en nombrosos casos amb agents de caràcter públic i governamental.

Entre les primeres se'n destaquen els **Principis Rectors sobre Empreses i Drets Humans** desenvolupats per Nacions Unides<sup>15</sup>. Aquests, tal i com indica la seva pròpia guia, es basen en “*states’ existing obligations to respect, protect and fulfil human rights and fundamental freedoms*” (ONU, 2011), així com “*the role of business enterprises as specialized organs of society performing specialized functions, required to comply with all applicable laws and to respect human rights*” (ONU, 2011).

En afegit, les **Directrius de la OCDE per a Empreses Multinacionals sobre Conducta Empresarial Responsable**<sup>16</sup>, les quals, d'igual manera que en el cas anterior, es consideren recomanacions “*dirigidas conjuntamente por los gobiernos a las empresas multinacionales*” (OCDE, 2013), amb la voluntat que aquestes duguin a terme una activitat basada en el desenvolupament sostenible i amb menys impactes sobre les persones i el medi ambient.

D'altra banda, però, altres agents no considerats com a organitzacions internacionals de dret públic han desenvolupat instruments amb un important reconeixement internacional; així doncs, ha estat de gran rellevància la Iniciativa Global de Presentació d'Informes —més coneguda com a **Global Reporting Initiative**<sup>17</sup>—, una organització independent que ha desenvolupat —i actualitzat a principis del present any— un seguit d'estàndards considerats “*los pilares*

---

<sup>14</sup> Enteses com a eines (acords, principis, declaracions, etc.) no legalment vinculants.

<sup>15</sup> Organització de Nacions Unides. <https://www.un.org/es/about-us>

<sup>16</sup> Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic. <https://www.oecd.org/acerca/>

<sup>17</sup> *Global Reporting Initiative*. <https://www.globalreporting.org>

*fundamentales en la elaboración de informes sobre sostenibilidad*” (Vilariño, 2023).

D'altra banda també se'n destaca la **Guia sobre Responsabilitat Social**, també coneguda com **ISO 26000:2010**<sup>18</sup>, la qual és publicada per l'Organització Internacional de Normalització (ISO), i que té la voluntat d'orientar sobre els principis i pràctiques de la Responsabilitat Social Corporativa, centrant-se en qüestions d'àmbits molt diversos –socials, ambientals, econòmiques, ètiques i de governança.

Recapitulant l'exposat en el present apartat, tot i no observar-se una harmonització internacional en la matèria, els avenços de la Responsabilitat Social Corporativa han estat visibles i evidents gràcies a diverses iniciatives i eines, les quals han estat promogudes per importants organitzacions i agents internacionals. Tot i tractar-se d'instruments no vinculants, es constitueixen en un marc de referència ferm per tal de guiar a les empreses cap a una actuació ètica i sostenible.

## 2. ÀMBIT DE LA UNIÓ EUROPEA

Al llarg de les últimes dècades, la Unió Europea ha adquirit un rol de promoció i incentiu de les pràctiques empresarials socialment responsables, consolidant un marc normatiu –recent però estable— que disposa d'una regulació vinculant per a tots els Estats Membres. Entre les principals normatives en matèria de sostenibilitat i responsabilitat empresarial es troben la Directiva 2013/34/UE sobre els estats financers anuals, els estats financers consolidats i altres informes afins a certs tipus d'empreses, la Directiva 2014/95/UE sobre divulgació d'informació no financera i informació sobre diversitat per part de determinades grans empreses i determinats grups i, en darrer lloc, la Directiva 2022/2464/UE d'Informació sobre Sostenibilitat.

Primerament, i amb anterioritat a la **Directiva 2013/34/UE sobre els estats financers anuals, els estats financers consolidats i altres informes afins a certs tipus d'empreses**<sup>19</sup>, ja havia existit un procés de reflexió que observava la

---

<sup>18</sup> International Organization for Standardization. <https://www.iso.org/home.html>

<sup>19</sup> La Directiva 2013/34/UE es va aprovar el 26 de juny de 2013, no obstant, no va entrar en vigor fins el 19 de juliol de 2013, tenint com a data màxima de transposició per part dels Estats Membres

necessitat d'harmonitzar les normatives comptables i de presentació d'informes no financers per tal de reforçar la transparència i diligència deguda empresarial.

No obstant, fins a l'aprovació de la mencionada directiva, la realitat era l'existència d'una gran diversitat de pràctiques comptables i presentacions d'informes empresarials, motiu pel qual es va decidir l'establiment d'un marc normatiu comú i més eficient dins la Unió Europea.

En afegit, la Directiva 2013/34/UE va ser la primera en incorporar el reconeixement de la importància de la Responsabilitat Social Corporativa a l'exigir, de manera molt general i vague, la divulgació d'informació no financera per part de certes empreses, tal i com s'estableix a la disposició 26ena<sup>20</sup> de llur preàmbul.

Tanmateix, s'observaven mancances i buits pel que feia a la informació no financera, motiu pel qual es va modificar la Directiva 2013/34/UE a través de la **Directiva 2014/95/UE sobre divulgació d'informació no financera i informació sobre diversitat per part de determinades grans empreses i determinats grups (NFRD)**<sup>21</sup>, la qual va aprofundir en la matèria d'informació no financera, establint requisits més detallats i específics sobre la seva divulgació, introduint l'obligatorietat de tractar qüestions de caire social, laboral i mediambiental<sup>22</sup>. Actualment, la legislació interna que hi ha en vigor als Estats Membres és la

---

el dia 20 de juliol de 2015. La llei de transposició a Espanya va ser la Llei 22/2015, d'Auditoria de Comptes, la qual va entrar en vigor el mateix dia 20 de juliol de 2015.

<sup>20</sup> Disposició 26ena del preàmbul de la Directiva 2013/34/UE. “(...) *La información no se limitará a los aspectos financieros de las operaciones de la empresa, **debiendo analizarse los aspectos medioambientales y sociales de su actividad que resulten necesarios para comprender su evolución, resultados y situación** (...). En cualquier caso, teniendo en cuenta la carga potencial impuesta a las pequeñas y medianas empresas, conviene disponer que los Estados miembros puedan optar por eximir a estas de la obligación de proporcionar información no financiera en su informe de gestión*”. <https://www.boe.es/doue/2013/182/L00019-00076.pdf>

<sup>21</sup> La Directiva 2014/95/UE es va aprovar el 22 d'octubre de 2014, no obstant, no va entrar en vigor fins el 5 de desembre de 2014, tenint com a data màxima de transposició per part dels Estats Membres el dia 6 de desembre de 2016. La transposició a Espanya es va fer fora de termini, entrant en vigor el Real Decreto-ley 18/2017 en materia de información no financiera y diversidad, el 25 de novembre de 2017. Posteriorment, el desembre de 2018 va entrar en vigor la Ley 11/2018 en materia de información no financiera y diversidad.

<sup>22</sup> Disposició 6ena del preàmbul de la Directiva 2014/95/UE. “*Con el fin de mejorar la coherencia y la comparabilidad de la información no financiera divulgada en la Unión, **algunas grandes empresas deben preparar un estado no financiero que contenga información relativa por lo menos a cuestiones medioambientales y sociales, así como relativas al persona, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno***”. <https://www.boe.es/doue/2014/330/L00001-00009.pdf>

corresponent a la transposició d'aquesta Directiva, donat que encara no s'ha tancat el termini per a la transposició de la darrera —la Directiva 2002/2464/UE— i, en conseqüència, els Estats encara no disposen de normativa actualitzada.

En aquest sentit, és important tenir en compte quines són les empreses subjectes a la Directiva 2014/95/UE i quines són les seves obligacions en matèria de Responsabilitat Social Corporativa i informació no financera.

D'aquesta manera, la Directiva 2014/95/UE sobre Informació No Financera disposa que tota societat de capital que tingui la consideració d'entitat d'interès públic<sup>23</sup>, haurà d'incloure un apartat d'Informació No Financera a l'Informe de Gestió —o elaborar-ne un d'independent— sempre i quant l'empresa tingui un nombre mig de treballadors durant l'exercici superior a 500 o, en cas de no arribar a aquesta primera xifra, sempre que durant dos exercicis consecutius l'empresa reuneixi dues de les tres situacions següents: disposar d'un actiu total superior a 20 milions d'euros, disposar d'un import net de la xifra de negocis superior a 40 milions d'euros i/o tenir un nombre mig de treballadors durant l'exercici superior a 250.

La informació a incloure dins el mencionat Informe no Financer ha de versar sobre l'impacte i els resultats de l'activitat empresarial, així com sobre aspectes mediambientals, socials, relatius al personal, al respecte dels drets humans i a la lluita contra la corrupció i el suborn.

No obstant, i tal i com s'ha avançat, actualment i des del 5 de gener de 2023 està en vigor la **Directiva 2022/2464/UE d'Informació sobre Sostenibilitat (CSRD)**<sup>24</sup>, la

---

<sup>23</sup> Segons l'article 2.13 de la Directiva 2006/43/CE del Parlament Europeu i del Consell, de 17 de maig de 2006, relativa a l'auditoria legal dels comptes anuals i dels comptes consolidats, defineix que s'entenen per entitats d'interès públic: a) *las entidades sometidas a la legislación de un Estado miembro cuyos valores se admitan a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro en el sentido del artículo 4, apartado 1, punto 14, de la Directiva 2004/39/CE*; b) *las entidades de crédito, según se definen en el artículo 3, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, distintas de aquellas a las que se refiere el artículo 2 de dicha Directiva*; c) *las empresas de seguros, en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 91/674/CEE, o d) las entidades designadas por los Estados miembros como entidades de interés público, como por ejemplo empresas que revistan una importancia pública significativa debido a la naturaleza de su actividad, su tamaño o su número de empleados*". <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2006-81064>

<sup>24</sup> La Directiva 2022/2464/UE es va aprovar el 14 de desembre de 2022, no obstant, no va entrar en vigor fins el 5 de gener de 2023, tenint com a data màxima de transposició per part dels Estats

qual modifica el Reglament 537/2014/UE, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE i la Directiva 2013/34/UE. L'**objectiu** d'aquesta és, principalment, *“mejorar la información en materia de sostenibilidad con el menor coste posible, a fin de sacar el máximo provecho del potencial del mercado único europeo para contribuir a la transición hacia un sistema económico y financiero plenamente sostenible e integrador”* (Pacto Mundial Red Española, 2023). En conseqüència, es pretén situar els informes de sostenibilitat en un pla d'igualtat amb els actuals informes financers, fet pel qual es requereix d'una sèrie de mesures, entre les que es destaquen els requisits de presentació d'informes més detallats i estandarditzats sobre assumptes Ambientals, Socials i de Governança –ASG.

Com a resultat d'aquesta voluntat de regulació, a mitjans de l'any 2022 es va sol·licitar al Grup Consultiu Europeu en matèria d'Informació Financera (EFRAG) el desenvolupament d'un projecte de Normes Europees sobre Sostenibilitat o *European Sustainability Reporting Standards* (ESRS) per a què fos presentat davant la Comissió Europea. Finalment, i després de nombrosos canvis, es va arribar a un esborrany definitiu de 12 normes, les quals serien desenvolupades a la pròpia Directiva 2022/2464/UE, i que es van presentar en dos escenaris diferents. En un primer nivell, apareixen dues normes transversals sobre **requisits generals** i sobre **divulgacions generals**, mentre que en un segon, es divideixen tres àmbits principals: **medi ambient**<sup>25</sup>, **social**<sup>26</sup> i, finalment, **governança**<sup>27</sup>.

En conseqüència, i gràcies als instruments reguladors mencionats, la Directiva 2022/2464/UE recull com a obligacions de les empreses aspectes com la diligència deguda en les seves estratègies i la comunicació pública d'aquesta, tenint en compte que la presa de decisions ha d'incloure una valoració de les conseqüències en matèria de drets humans, canvi climàtic i medi ambient (Pacto Mundial Red Española, 2023). D'altra banda i en relació amb la diligència deguda, la Directiva

---

Membres el dia 6 de juliol de 2024. En el cas d'Espanya, el procés de transposició ja s'ha iniciat i l'Avantprojecte de Llei es troba en període de consulta pública.

<sup>25</sup> Tenint en compte el canvi climàtic, la contaminació, els recursos hídrics i marins, la biodiversitat i els ecosistemes, l'ús dels recursos i l'economia circular.

<sup>26</sup> Tenint en compte la mà d'obra pròpia, els treballadors en la cadena de valor, les comunitats afectades, els consumidors i els usuaris finals.

<sup>27</sup> Es destaca la conducta empresarial.

també pretén garantir que la informació aportada i publicada per les empreses sigui de fàcil accés per part del consumidor i altres actors col·laboradors, de tal manera que es proposa la presentació d'informes de sostenibilitat i l'elaboració d'informes d'auditoria per part dels agents encarregats de dur a terme la verificació.

Aquesta voluntat de transparència i responsabilitat corporativa es fa palesa amb les diverses **modificacions** respecte les directives anteriors. Entre les principals, se'n destaca el propòsit d'ampliació de subjectes empresarials obligats a desenvolupar i presentar l'informe de sostenibilitat –fins el moment denominat com d'informació no financera—, passant a ser-ne obligades les següents empreses:

- Societats cotitzades en mercats regulats de la Unió Europea, incloent-hi les Petites i Mitjanes Empreses, però no les microempreses.
- Societats considerades com a grans empreses per les Directives 2013/34/UE i 2014/95/UE, és a dir, aquelles que superen dos dels tres següents llindars a data de tancament de l'exercici: (1) 250 treballadors, (2) total del balanç de 20 milions d'euros o (3) import de negocis net de 40 milions d'euros.
- Societats de tercers països amb activitat significativa en territori de la Unió Europea.
- Institucions financeres petites i no complexes.

No obstant, davant l'evident dificultat d'implementació a nivell efectiu, la pròpia Directiva contempla una aplicació esglaonada, tenint com inici l'exercici empresarial de l'any 2024 i seguint les successives fases contemplades a la Taula 1 de l'Annex.

En afegit als subjectes obligats, se'n destaquen les següents modificacions:

En primer lloc se'n ressalta el **canvi en la denominació**, és a dir, hi ha una variació conceptual, passant de l'antiga informació no financera, a l'actual informació sobre sostenibilitat, intentant atorgar una situació d'igualtat entre ambdós conceptes. Tanmateix, aquesta informació ha de construir-se sobre una **doble materialitat**, la qual cosa implica la segona novetat de la present Directiva, havent-se d'incloure *“tanto la información necesaria para entender cómo la empresa afecta a las*

*personas y al medioambiente (materialidad de sostenibilidad), como aquella necesaria para comprender cómo las cuestiones de sostenibilidad afectan al desarrollo, rendimiento y posición de la empresa (materialidad financiera)”* (Tornos Abogados, 2023). En tercer lloc, es presenta l’obligació de treballar de conformitat amb les normes estàndards europees anteriorment comentades – **European Sustainability Reporting Standard**—, aconseguint d’aquesta manera un increment de la homogeneïtat en l’elaboració dels Informes sobre Sostenibilitat. En afegit i seguint amb la voluntat d’igualtat, una important diferència respecte la Directiva 2014/95/UE passa per l’exigència de verificació de la informació sobre sostenibilitat per part d’un **tercer actor independent**, ja que amb l’anterior directiva, l’auditoria només es basava en la comprovació de l’efectiva presentació de la mencionada informació. Enllaçat amb aquesta necessitat d’auditoria, també hi ha un **canvi a nivell formal** que implica incloure la informació sobre sostenibilitat en una secció concreta de l’Informe de Gestió, així com en un format electrònic, a diferència del que contempla l’actual Llei 11/2018, que permet elaborar-lo com un document independent. Finalment i en darrer lloc, es pretén crear un “**punto de acceso único europeo o plataforma de acceso digital a escala de la UE a la información pública financiera y sobre sostenibilidad de las empresas**” (Tornos Abogados, 2023), que deixa constància de la intenció de transparència cercada.

A tall de recapitulació, s’ha pogut observar que la Unió Europea disposa d’un recorregut normatiu de tres directives principals en matèria d’Informació No Financera i Responsabilitat Social Corporativa –Directiva 2013/34/UE, Directiva 2014/95 i Directiva 2022/2464/UE—, a més d’un immens gruix de Comunicacions i Recomanacions desenvolupades per diverses institucions europees, fent-se paleses les importants millores vinculades al sector.

### 3. EL DRET INTERN ESTATAL

Tal i com és sabut, els Estats Membres tenen la potestat de mantenir els requeriments i directrius establertes per les directives europees o, d’altra banda, poden ser més severs i exigents, pràctica que ja és clàssica en matèria

mediambiental, tal i com es pot observar per la lletra de l'article 193 del Tractat de Funcionament de la Unió Europea<sup>28</sup>.

Tot i així, al tractar-se d'una directiva, els Estats Membres tenen l'obligació legal de transposar-la, en un període màxim —en el cas de la Directiva 2022/2464/UE de divuit mesos— als seus respectius territoris. No obstant, i tal i com es recull a la **Sentència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea, de 4 de desembre de 1974, de Yvonne van Duyn contra Home Office**<sup>29</sup>, es contempla que una directiva tingui **efecte directe** en el cas que aquesta contempli disposicions que “*imponen a los Estados Miembros una obligación precisa que no requiere la adopción de ninguna otra medida (...) y que no deja a éstos ninguna facultad de apreciación en relación con su ejecución*” (TJUE, 1974). Tanmateix, i com a requisit afegit, la **Sentència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea, de 5 d'abril de 1979, contra Tullio Ratti**<sup>30</sup>, contempla que el mencionat efecte directe de les directives només existirà si l'Estat Membre en qüestió no ha transposat la directiva en els terminis corresponents, disposant que “*un Estado Miembro no puede aplicar su Derecho interno (...) después de expirado el plazo fijado para la entrada en vigor de la directiva*” (TJUE, 1979).

Pel que fa a l'Estat espanyol, va sobrepassar el període de transposició de l'anterior directiva en matèria d'Informació no Financera —Directiva 2014/95/UE—, però es troba ja en procés per a transposar l'actual, situant-se com un dels estats més avançats. No obstant, en el proper capítol s'analitzaran casos de dret comparat caracteritzats de manera desigual al cas espanyol.

Així doncs, ja des d'inicis dels anys 2000 es pot entendre que a Espanya comença una activitat legislativa sobre Responsabilitat Social Corporativa interessant, creant-se, l'any 2004, la **Subcomissió Parlamentària**, la qual tenia com objectiu analitzar la situació a Espanya i plantejar possibles mesures al govern per tal de

---

<sup>28</sup> Text del Tractat de Funcionament de la Unió Europea a: <https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00047-00199.pdf>

<sup>29</sup> Text de la Sentència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea de Yvonne van Duyn contra Home Office a: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A61974CJ0041>

<sup>30</sup> Text de la Sentència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea contra Tullio Ratti a: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A61978CJ0148>

potenciar-la entre les empreses (Acosta, 2018). Seguint aquesta nova visió interessada en la sostenibilitat empresarial, un any més tard es constitueix per part del Ministeri de Treball el **Fòrum d'Experts de Responsabilitat Social de les Empreses** per tal de fomentar el debat y avançar cap a l'elaboració d'una política pública en la matèria.

Posteriorment, i amb motiu de l'obligatorietat de la transposició de la Directiva 2014/95/UE, des del 2018 –i encara en l'actualitat— està en vigor la Llei 11/2018, de 28 de desembre, en matèria d'Informació No Financera i Diversitat.

En aquest sentit, la mencionada Llei 11/2018 no es va limitar a incloure el contingut mínim i necessari de la regulació de la Directiva europea, sinó que va anar més enllà i va ser pionera en qüestions com un major àmbit d'aplicació d'empreses afectades, un major detall del contingut de l'Estat d'Informació No Financera –EINF—, així com l'obligació de verificar-lo per un prestador independent.

Primerament, cal destacar el fet que la Llei 11/2018 va desenvolupar i especificar nombrosos detalls que les seves consemblants en altres Estats Membres no van fer. D'aquesta manera, la mencionada llei entén per **subjectes obligats**, no només aquells contemplats per les normatives nacionals anteriorment esmentades, sinó que s'augmenta el llistat de societats d'interès públic: cotitzades, de crèdit i d'assegurances, fons de pensions i serveis d'inversió col·lectiva, tot i que aquests dos últims, amb llindars diferents.

Respecte el **contingut** a presentar dins la informació no financera se'n destaquen aspectes claus com l'actuació mediambiental, assumptes socials i laborals, l'actuació en matèria de drets humans i assumptes de corrupció i lluita contra el suborn. En afegit, també s'ha d'incloure una breu descripció del model de negoci de l'empresa, els principals riscos assumits i els resultats assolits.

Tanmateix, apareix una novetat pel que fa a la **publicitat** del mencionat informe, donat que s'ofereixen tres opcions: ser inclòs dins l'informe de gestió, aportar-lo com un informe separat però publicat juntament amb l'informe de gestió, o bé, presentar un informe de gestió consolidat per casos empresarials amb llindars

excepcionals. Mantenint aquesta mateixa línia, la normativa espanyola especifica marcs de referència com EMAS, UNGC, UNGP, OCDE, ISO 26000, Declaració ILO o GRI.

En darrer lloc, i pel que fa al concepte de l'auditoria, la present llei contempla la verificació per part d'un prestador independent com a obligatòria per tal de garantir la informació adequada i fiable, no obstant, no s'especifica quines característiques ha de tenir aquest "prestador independent".

No obstant, amb l'actual aprovació de la Directiva 2022/2464/UE, els Estats Membres es veuen en l'obligació de modificar les seves respectives normatives nacionals. Així doncs, en el cas d'Espanya, s'observa la necessitat d'actualitzar la descrita llei, la qual, tot i haver sigut una regulació avançada en la matèria, avui és insuficient en relació amb els nous requisits europeus presentats.

La transposició per part dels Estats Membres de la Directiva 2022/2464/UE s'ha de dur a terme en un període màxim de 18 mesos des de la seva entrada en vigor al gener de 2023. En aquest sentit, a Espanya ja s'ha iniciat el respectiu procés per part del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –ICAC—, a instància del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, els quals han presentat a consulta pública, amb data 5 de maig de 2023, l'Avantprojecte de Llei pel qual es regula el marc d'informació corporativa sobre qüestions mediambientals, socials i de governança. D'aquesta manera, i tal i com presenta la lletra del propi avantprojecte, *"el propósito es equiparar, con el tiempo, el reporte de la información sobre sostenibilidad con el de la información financiera"* (Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital & Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, s.d.a).

En referència al mencionat Avantprojecte de Llei<sup>31</sup>, l'aplicació d'aquest serà la mateixa que l'establerta per la Directiva 2022/2464/UE, tant pel que fa a l'**àmbit subjectiu**, és a dir, les empreses que queden obligades a la presentació de l'informe

---

<sup>31</sup> Text del Anteproyecto de Ley por la que se regula el marco de información corporativa sobre cuestiones medioambientales, sociales y de gobernanza a: [https://portal.mineco.gob.es/RecursosArticulo/mineco/ministerio/participacion\\_publica/consulta/fincheros/APL\\_informacion\\_corporativa.pdf](https://portal.mineco.gob.es/RecursosArticulo/mineco/ministerio/participacion_publica/consulta/fincheros/APL_informacion_corporativa.pdf)

sobre sostenibilitat, com pel que fa a l'**àmbit temporal**, ja que l'entrada en vigor s'iniciarà pels exercicis econòmics que comencin l'1 de gener de 2024 de les grans empreses d'interès públic que ja estiguessin subjectes a la Directiva sobre Informació No Financera, i s'anirà estenent a altres societats els posteriors exercicis econòmics, tal i com es pot observar a la Taula 1 de l'Annex.

El mencionat Avantprojecte va ser aprovat pel Consell de Ministres, el passat 3 de maig, en primera volta, acordant obrir a audiència pública el seu text, tal i com es disposa al sumari de referències del Consell de Ministres del mencionat dia<sup>32</sup>. No obstant, segueix sense trobar-se entre els Projectes de Llei tractats i aprovats pel Congrés de Diputats, tal i com es pot observar a la pàgina oficial sobre activitat parlamentària<sup>33</sup>.

Així doncs, en l'aspecte dels **subjectes obligats**, la present proposta s'apropa a la lletra de la Directiva 2022/2464/UE, ampliant de manera rellevant el perfil obligat respecte la normativa anterior. Així, passen a ser societats obligades a la presentació de l'Informe sobre Sostenibilitat les grans empreses, entitats asseguradores i reasseguradores, entitats de crèdit, filials de grups, la matriu de les quals presentin un informe sobre sostenibilitat consolidat i, com a gran novetat, les petites i mitjanes empreses que emetin valors en mercats secundaris –excepte les microempreses.

D'altra banda, i pel que fa al **contingut** a incloure als Informes sobre Sostenibilitat, l'article 49.2 bis recull totes les matèries a tenir en compte. El llistat és força similar a l'establert en la normativa anterior, no obstant, es fa un accentuat recalç en la diligència deguda.

Pel que fa a la **publicitat**, la present proposta ofereix una novetat important: desapareix la possibilitat de presentar l'Informe sobre Sostenibilitat de manera

---

<sup>32</sup> Sumari de Referències del Consell de Ministres del 3 de maig de 2023 on s'aprova el text de l'Avantprojecte de Llei pel que es regula el marc d'informació corporativa sobre qüestions mediambientals, socials i de governança i s'acorda obrir a audiència pública el seu text. <https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/Paginas/2023/refc0305203.aspx#Transparencia>

<sup>33</sup> Llistat de Projectes de Llei –i altres iniciatives parlamentàries— presents al Congrés dels Diputats en la XIV Legislatura. <https://www.congreso.es/ca/proyectos-de-ley>

separada a l'Informe de Gestió, havent, doncs, d'aparèixer unit a aquest i en un apartat específic destinat únicament a la mencionada informació.

Finalment, i d'igual manera que com disposa la Directiva 2022/2464/UE, la verificació de la informació sobre sostenibilitat per part d'un tercer actor independent serà obligatòria; aquest actor pot ser l'auditor que audita els comptes anuals, un prestador independent de serveis de verificació, o un auditor diferent del que audita els comptes anuals de l'entitat, sempre i quant es disposin quines són les condicions de la prestació del servei per tal de garantir la transparència i l'equivalència de requisits establerts a la Directiva.

Com a novetat dins l'aspecte de control i auditoria, l'Avantprojecte de Llei introdueix un règim de supervisió i sancionador pel verificador en línia, de tal manera que s'iguali la importància del verificador de la informació sobre sostenibilitat amb el de l'auditor dels comptes anuals, preveient sancions que van des de multes fins a la suspensió o inhabilitació.

A mode de darrera consideració, i tal com queda exposat per la Taula 2 de l'Annex, es durà a terme una comparativa entre les regulacions que ja han estat aprovades i han entrat en vigor, això és, la Directiva 2014/95/UE sobre Informació No Financera i Diversitat, la Llei 11/2018 sobre Informació No Financera i Diversitat i la Directiva 2022/2464/UE d'Informació sobre Sostenibilitat. Per tal de dur a terme una comparativa sintètica i poder destacar quines són les principals similituds i diferències.

Així doncs, en primer lloc, i pel que fa a la informació a aportar pels Informes d'Informació No Financera o de Sostenibilitat, la Directiva 2014/95/UE és la normativa més flexible, introduint la necessitat de fer referència a la protecció del medi ambient, la responsabilitat social i el tracte als treballadors, el respecte als Drets Humans, la lluita contra la corrupció i el suborn i la diversitat als consells de les empreses. Per contra, tant la Llei 11/2018 com la Directiva 2022/2464/UE amplien la informació descrita per la primera Directiva: pel que fa a la llei estatal, afegeix informació relativa al desenvolupament sostenible i al model de negocis, mentre que la darrera Directiva inclou un enfocament de doble materialitat, afegint

tant informació sobre intangibles, com informació prospectiva amb objectius i progressos empresarials.

En segon lloc, els estàndards de presentació de la mencionada informació també observen diferències entre les normatives; mentre la Directiva d'Informació No Financera i la llei que la transposa a Espanya permeten llibertat per a acollir-se a marcs de presentació de referència com la *Global Reporting Initiative (GRI)* o l'*Eco-Management and Audit Scheme (EMAS)*, la Directiva d'Informació sobre Sostenibilitat exigeix la presentació conforme a les noves normes comuns a nivell europeu, les *European Sustainability Reporting Standards (ESRS)*.

Pel que fa a la verificació externa de la informació, mentre la Directiva 2014/95/UE no la contempla com a obligatòria, la llei que la transposa i la Directiva 2022/2464/UE sí que la requereixen, sent la Directiva més exigent i precisa.

D'altra banda, i en referència a la publicació de la informació, totes tres fonts normatives permeten publicar el mencionat informe a l'Informe de Gestió, no obstant, mentre la Directiva 2014/95/UE i la Llei 11/2018 permeten també fer-ho en un informe separat, la Directiva 2022/2024/UE exclou aquesta última opció.

En darrer lloc, i referent al format de publicació de la informació, la Directiva i la Llei sobre Informació no Financera ofereixen flexibilitat, tot i que la Llei 11/2018 afegeix que ha de ser una versió online fàcilment accessible a tercers. Mentrestant, la Directiva d'Informació sobre Sostenibilitat estipula l'obligatorietat de presentar l'informe en format electrònic.

A tall de resum, mentre la Directiva 2014/95/UE estableix un marc inicial per a la informació no financera i diversitat, la Llei 11/2018 i la Directiva 2022/2464/UE amplien i especifiquen els requisits, incloent majors detalls sobre el contingut, estàndards de presentació, verificació, publicació i format, marcant així un camí cap a una major transparència i rigor en la informació no financera i de sostenibilitat per a les empreses a Europa.

En aquest sentit, es pot observar com l'evolució legislativa a Espanya en matèria de Responsabilitat Social Corporativa ha estat marcada per una progressiva

integració de les directives europees de cada moment. D'aquesta manera, el marc normatiu espanyol ha anat experimentant canvis, convertint-se en un marc referent i estable i sent considerat un dels Estats Membre més avançat i pioner en la promoció de pràctiques empresarials sostenibles.

### 3.1.COMPETÈNCIES

La distribució de les competències legislatives i executives a Espanya constitueix un element fonamental en el marc normatiu del país. Així doncs, aquesta situació reflexa la complexitat i interconnexió de les responsabilitats entre el Govern central i les Comunitat Autònomes, establint límits i facultats per a garantir una adequada gestió i regulació en cadascun dels nivells.

En atenció a l'exposat, el present apartat presentarà l'estructura competencial de l'estat en matèries com l'ambiental, la mercantil i el control i presentació de la informació no financera de les empreses.

En aquest sentit, i pel que fa a la competència ambiental, l'apartat 23è de l'article 149.1 de la Carta Magna, detalla les competències establint que *“el Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección”* (Constitución Española, 1978).

Atenent a la lletra d'aquest primer article, es pot entendre que correspon a les diferents Comunitats Autònomes tant la creació de normes addicionals de protecció del medi ambient, com la gestió i execució de la normativa establerta a nivell nacional, segons el que reculli el respectiu Estatut d'Autonomia. D'altra banda, però, és l'Estat qui, de manera evident, recull les competències de caire legislatiu, fet que, en un primer moment, *“limita la competencia autonómica a la gestión y ejecución de las políticas ambientales”* (Pérez, 2011). No obstant, en sentències del Tribunal Constitucional, s'ha creat una doctrina favorable a considerar vàlida la competència executiva de l'Estat en matèria del medi ambient *“tomando como fundamento último la garantía del*

*derecho al medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, reconocido en el artículo 45.1 CE” (Pérez, 2011).*

N’és un bon exemple la Sentència del Tribunal Constitucional nº 329/1993, de 12 de novembre de 1993<sup>34</sup>, la qual estableix en el seu fonament jurídic quart que *“puede permitirse que, en ocasiones excepcionales, el Estado, titular de la legislación básica, pueda realizar actos de ejecución que sean precisos por la naturaleza de la materia, para evitar daños irreparables y para asegurar la consecución de la finalidad objetiva que corresponde a la competencia estatal sobre bases”* (TC, 1993).

En conjunt, tot i que hi hagi casos excepcionals de competència executiva estatal, així com la clàusula de supletorietat del Dret Estatal respecte del Dret Autonòmic, recollida a l’article 149.3 de la Constitució Espanyola, les competències normals corresponen a l’Estat, pel que fa a la legislativa, i a les Comunitats Autònomes pel que fa a l’executiva i de gestió.

En segon lloc, i tal i com estableix la disposició final quarta de la Llei 11/2018 en matèria d’informació no financera i diversitat, la lletra de la mencionada *“se dicta al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.6º de la Constitución, que atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre legislación mercantil”* (Llei 11/2018).

Vinculat a aquest darrer punt, i en referència al control i gestió de la informació no financera de les empreses del país, es contemplen diverses eines i nivells de verificació i examen, abans de la publicació final als butlletins oficials.

En aquest sentit, els informes d’informació no financera —actualment denominats com a informes sobre sostenibilitat— solen passar per processos interns de revisió i aprovació, els quals inclouen la validació de la informació per part de departaments interns vinculats a la sostenibilitat o l’auditoria. D’aquesta idea se’n deslliga l’anomenat Sistema de Control Intern de la

---

<sup>34</sup> Text de la Sentència del Tribunal Constitucional nº 329/1993 a: [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-T-1993-29236](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-1993-29236)

Informació No Financera<sup>35</sup> –SCIINF–, una eina que, tot i no estar recollida per la Llei 11/2018, *“las compañías están desarrollando e implementando (...) como muestra de su compromiso con la fiabilidad y transparencia de la información no financiera”* (Roger, 2022).

Tanmateix, també existeix el control o verificació extern, el qual pot ser voluntari o obligatori –segons si se superen certs llindars de treballadors, total actiu i import net de l'exercici. En aquests casos, les empreses opten per comprovació dels seus informes abans de la seva publicació.

En el cas concret de les auditories, la Llei 11/2018 disposa l'obligació de què els Estats d'Informació No Financera siguin verificats per un prestador independent de serveis de verificació, però no hi ha una major especificitat sobre si aquests poden o no ser els mateixos auditors dels comptes anuals de l'empresa. No obstant, amb la nova directiva sí que hi ha una major especificació sobre aquesta figura, establint que es permetrà que, l'auditor que verifiqui l'informe sobre sostenibilitat, sigui un professional diferent al que realitza l'auditoria legal dels estats financers.

En darrer lloc, l'informe d'estat d'informació no financera, ha de presentar-se, juntament amb els Comptes Anuals de l'empresa, i inclòs dins l'Informe de Gestió, davant del Registre Mercantil de la província corresponent. Aquesta organització tindrà la capacitat de no inscriure els comptes d'una empresa que no presenti la mencionada informació si aquesta està *“obligada por ley a elaborar este informe”* (GAP, s.d.).

Finalment, i tal i com estableix el Grup d'Auditors Públics en la seva Guia d'Aplicació de la Llei 11/2018 d'Informació No Financera i Diversitat, *“la divulgación del informe que contenga esta información, se debe hacer de forma gratuita, en la página web de la compañía, durante los primeros seis meses desde la finalización del ejercicio, y deberá permanecer disponible al menos durante cinco años”* (GAP, s.d.). En afegit, també es podrà publicar al

---

<sup>35</sup> Observi's el funcionament i elements clau del Sistema de Control Intern de la Informació No Financera a: <https://aplanet.org/es/recursos/sciinf/>

Portal de la Responsabilitat Social del Ministeri de Treball, Migracions i Seguretat Social, a més de ser publicada al Butlletí Oficial de l'Estat, juntament amb la resta de documents que conformen els Comptes Anuals de l'empresa.

### 3.2.REFERÈNCIES D'INTERÈS DE DRET COMPARAT

Tal i com s'ha avançat, el present apartat se submergeix en una anàlisi del dret comparat entre dos països europeus líders en Responsabilitat Social Corporativa: Alemanya i els Països Baixos, pretenent examinar i contrastar els respectius marcs legals, així com regulacions i pràctiques que regeixen la present matèria en aquests estats per tal d'identificar similituds, diferències i possibles mancances i recomanacions per aplicar al cas espanyol. Atès que la Directiva 2022/2464/UE permet un interessant joc polític entre Estats Membres, es volen ressaltar algunes de les característiques més rellevants dels mencionats casos.

En primer lloc, **Alemanya** ha estat escollida per ser reconeguda com una nació proactiva en el desenvolupament de pràctiques socialment responsables, així com d'una legislació específica en la matèria, la **Llei de Sostenibilitat d'Empreses –CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz**<sup>36</sup>, la qual va ser l'instrument de transposició de la Directiva 2014/95/UE. D'altra banda, és considerada una forta i estable economia de mercat que l'ha obligat a adquirir una activitat de transparència i rendició de comptes referent.

**Països Baixos** ha estat el segon estat elegit per tractar-se d'un cas amb un desenvolupament similar a l'espanyol ja que, tot i disposar de la normativa nacional objecte de transposició de la Directiva 2014/95/UE –**Wet openbaarmaking uitgevoerd beleid**<sup>37</sup>—, també s'han iniciat els processos per aprovar la nova llei de transposició de la Directiva 2022/2464/UE, –anomenada

---

<sup>36</sup> Text de la *CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz* a: <https://dserver.bundestag.de/brd/2017/0201-17.pdf>

<sup>37</sup> Text de la *Wet openbaarmaking uitgevoerd beleid* a: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2016-352.html>

**Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering**<sup>38</sup>—, trobant-se, actualment en fase de consulta pública.

Una vegada exposats els motius de la seva elecció, convé fer una anàlisi comparativa de les seves respectives legislacions.

Pel que fa a Alemanya, la Llei de Sostenibilitat d'Empreses o Llei d'Aplicació de la Directiva CSR —*CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz*—, obliga a les empreses a “*divulgar sobre aspectos no financieros y, por lo tanto, a elaborar un informe de sostenibilidad*” (Bobzien, s.d.). Tal i com ja s’ha avançat, es tracta de la transposició alemanya de la Directiva 2014/95/UE, la qual haurà de ser substituïda gradualment per la nova normativa que transposi la Directiva 2022/2464/UE, tot i que encara no es troba vigent ni en processos de consulta pública.

Així doncs, la CSR-RUG encara inclou els llistats antics d’aplicació als **subjectes obligats**, entenent-se com a tal les “*capital market-oriented companies, financial service providers, and insurance companies*” (Envoria, 2023), les quals hauran de complir amb dues condicions; disposar d’almenys 500 treballadors de mitjana anual, i, o bé tenir un balanç total superior a 20 milions d’euros, o bé tenir uns ingressos superiors a 40 milions d’euros.

D’altra banda, i pel que fa al **contingut** a incloure a la Informació No Financera, la CSR-RUG indica que s’han d’integrar àrees clau, entre les quals se’n destaca “*environmental performance, social and employee matters, human rights performance and corruption and anti-bribery matters*” (CSR Europe & GRI, 2017), matèries ja incloses a la corresponent directiva però que no són ampliades per la normativa nacional alemanya.

Pel que fa a la **publicitat i altres formalismes** de la Informació No Financera, la CSR-RUG disposa que les organitzacions són lliures de decidir si inclouen la mencionada informació dins l’Informe de Gestió, o si per contra, la

---

<sup>38</sup> Text de la consulta pública de la *Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering* a: <https://www.internetconsultatie.nl/implementatiewetduurzaamheidsrapportering/b1>

desenvolupen com una memòria de sostenibilitat independent, decisió que la Directiva 2014/95/UE també deixa a disposició de les companyies. En darrer lloc, i pel que fa al marc de referència a usar, la llei nacional no exigeix que se n'utilitzi un de concret, establint-ne tant d'internacionals, com europeus, com nacionals –destacant el Codi Alemany de Sostenibilitat.

Finalment, fent referència a la idea de l'auditoria, i de la mateixa manera que ho disposa la Directiva en qüestió, la participació de l'auditor no és obligatòria, però en cas de ser-hi, l'informe d'auditoria haurà de ser publicat de la mateixa manera que la resta de documents dels Comptes Anuals.

Pel que fa al cas dels Països Baixos, actualment encara són aplicables el conjunt de normatives de transposició de la Directiva 2014/95/UE –*Wet openbaarmaking uitgeoerd beleid*—, no obstant, també s'analitzarà la proposta de nova llei, la qual actualment es troba en període de consulta pública.

En primer lloc, i en referència a la transposició de la Directiva sobre Divulgació d'Informació No Financera, aquesta va consistir en tres normatives diferenciades: (i) Llei d'Implementació<sup>39</sup>, (ii) Decret de Divulgació de Política de Diversitat<sup>40</sup>, i (iii) Decret de Divulgació d'Informació No Financera<sup>41</sup>.

Pel que fa a la descripció i classificació de **subjectes obligats** a la presentació de la Informació No Financera, i d'igual manera que en el cas Alemany, es recolza en el que ve disposat per la lletra de la pròpia directiva, quedant obligades empreses cotitzades, entitats centrals de crèdit, empreses d'assegurances i bancs amb més de 500 treballadors de mitjana anual i que superin un dels dos límits anteriorment mencionats sobre el balanç o els ingressos nets.

---

<sup>39</sup> Text de la Llei d'Implementació a: [https://etaamb.openjustice.be/nl/wet-van-03-september-2017\\_n2017020487](https://etaamb.openjustice.be/nl/wet-van-03-september-2017_n2017020487)

<sup>40</sup> Text del Decret de Divulgació de Política de Diversitat a: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2016-559.html>

<sup>41</sup> Text del Decret d'Informació No Financera a: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2017-100.html>

En afegit, i entrant a valorar el **contingut** a ser inclòs dins la Informació No Financera, s'estableix que, a més dels àmbits claus descrits per la Directiva, s'exposin *“a brief description of the undertaking's business model, the principal risks related to the policies and how the risks are managed, and disclosure of non-financial key performance indicators relevant to its particular business”* (Cremers, 2017), entre d'altres.

A diferència del cas anterior, i pel que fa a la **publicitat** del mencionat informe, la normativa interna holandesa no ofereix la mateixa llibertat a les seves empreses, obligant a què la informació estigui inclosa dins *“the anual management report”* (CSR Europe & GRI, 2017). No obstant, pel que fa al marc de referència, es reitera la idea que pot ser tant internacional, europeu o nacional.

Finalment, un dels aspectes a destacar d'aquesta normativa és l'obligatorietat de la presència d'auditories de la Informació No Financera, ja que implica una important diferència respecte la Directiva de referència, la qual encara no les identificava com a imperatives —exceptuant certs casos.

Encara analitzant el cas dels Països Baixos, i ara pel que fa a la transposició de la Directiva 2022/2464/UE, tot i trobar-se en una fase més avançada que la majoria de països —igual que en el cas espanyol—, el desenvolupament de la normativa en ambdós estats ha estat desigual. Així, als Països Baixos la transposició es dividirà en dues normatives: *“(i) an act covering the rules on assurance of CSRD reports and the CSRD's applicability to listed companies; and (ii) a decree”* (Nagtegaal, Roessingh & Baks, 2023), l'esborrany del qual va ser publicat el 20 de novembre de 2023.

La lletra del mencionat decret és el que es pot conèixer parcialment per trobar-se, actualment, en consulta pública. Entre aquesta informació, es descriuen els perfils de **subjectes obligats** a elaborar i presentar l'Informe de Sostenibilitat, els quals seran: les empreses que cotitzen en borsa —excepte les microempreses—, les grans empreses no cotitzades, bancs o asseguradores que cotitzen i grans bancs o asseguradores que no cotitzen.

Pel que fa al **contingut** a incloure als respectius Informes de Sostenibilitat, la **Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering** no estableix requisits diferents als ja disposats per la pròpia Directiva 2022/2464/UE. Tanmateix, les notes explicatives del projecte de transposició apunten que “*the draft decree follows the text of the CSRD closely, deviating only where it is necessary to match the terminology and System of Dutch company and Accounting law*” (Nagtegaal, Roessingh & Baks, 2023).

En aquesta nova directiva hi ha un aspecte que, a l'hora de ser transposat a la normativa nacional, implica controvèrsia i dubtes. El tema en qüestió és el dels professionals que han de dur a terme l'auditoria o control dels Informes sobre Sostenibilitat, ja que la Directiva 2022/2464/UE ofereix als Estats Membres la possibilitat de permetre que la revisió de garantia es realitzi, o bé per un proveïdor de serveis de garantia independent –IASP—, o bé per l'auditor que elabora l'informe d'auditoria de la Informació Financera de l'empresa. Partint d'aquesta premissa, el projecte de decret dels Països Baixos disposa que la revisió de la garantia “*is performed by the same external auditor that carries out the audit of the financial statements*” (Nagtegaal, et al., 2023), impedit l'opció d'un auditor diferent o un IASP. No obstant, “*keep open the possibility of allowing this option at a later stage without having to go through a new legislative process*” (Nagtegaal, et al., 2023).

En aquesta anàlisi comparativa s'han pogut observar similituds i diferències entre Alemanya i Països Baixos, tot tenint en compte l'anàlisi que ja s'ha exposat anteriorment sobre el cas espanyol. No obstant, tot i que comparteixen objectius comuns, les variacions entre les normatives i enfocaments destaquen la complexitat d'harmonitzar la qüestió. Aquesta anàlisi proporciona una visió de com diversos Estats Membres aborden el desafiament d'incorporar la Responsabilitat Social Corporativa al seu marc legal, destacant la necessitat d'adaptabilitat i col·laboració a nivell internacional i comunitari. Es pot observar la comparativa de manera gràfica i sintètica entre Alemanya, Països Baixos i Espanya a la Taula 3 de l'Annex del present treball.

## CAPÍTOL III: APLICACIÓ RÈGIM JURÍDIC APORTAT

En aquest nou capítol, es pretén mostrar una part més pràctica de la matèria, la Responsabilitat Social Corporativa. En aquest sentit, es durà a terme una anàlisi comparativa entre els Informes d'Estat d'Informació No Financera de l'exercici econòmic 2022 de les empreses vinculades al sector alimentari Bon Àrea i Condis per tal d'observar quina de les dues s'adequa més i millor a la normativa, així com per valorar quines mancances i, consegüentment millores, es contemplen en cadascun dels casos.

### 1. APLICACIÓ PRÀCTICA EMPRESARIAL

Tal i com s'ha avançat anteriorment, el present apartat té la voluntat de dur a terme una comparativa de la Informació No Financera o sobre Sostenibilitat de les empreses **Bon Àrea** i **Condis**, dues de les principals línies de supermercats a Catalunya. L'elecció de les mencionades societats ve deguda a la seva significació dins el sector de l'alimentació i la distribució, una àrea crítica per a la sostenibilitat degut al seu impacte clar i directe en el consum, la producció alimentària i la gestió dels recursos. En afegit, l'elecció també ve donada per una raó de rellevància econòmica, ja que se situen en la primera i tercera cadena de supermercats amb major facturació durant l'exercici econòmic de l'any 2022<sup>42</sup>.

Tal i com ja s'ha anat avançant al llarg de l'estudi, l'objectiu d'un Informe de Sostenibilitat és mostrar una visió global dels impactes més rellevants que produeix una empresa pel medi ambient i les persones, així com sobre els drets humans, els riscos i les oportunitats a nivell financer i el seu model de negoci. El conjunt dels elements esmentats comporten una contribució positiva o negativa pel desenvolupament sostenible de l'empresa dins la societat.

Per a poder avaluar els informes de Bon Àrea i Condis de manera efectiva, s'ha decidit dur a terme un enfocament que integri tres criteris fonamentals en l'anàlisi. Primer, buscar una **representació completa i exhaustiva dels impactes, riscos i**

---

<sup>42</sup> No s'ha escollit el supermercat que queda en segona posició de facturació –Bon Preu Esclat— per manca d'Informes sobre Sostenibilitat des de l'any 2020.

**oportunitats** relacionats amb la sostenibilitat. Això significa que l'enfocament partirà d'avaluar com cada empresa ha detallat la seva adaptació i evolució en la gestió, estratègia i presa de decisions respecte a la sostenibilitat. Essencialment, això inclourà una revisió dels objectius, mètriques i resultats presentats, així com la relació d'aquests amb informació retrospectiva per oferir una visió integral i contínua en el temps.

Alhora, la **neutralitat i l'equilibri en les dades** seran claus en l'anàlisi. Així doncs, és important que els informes reflecteixin tant els impactes positius com els negatius, evitant qualsevol biaix o exageració, és a dir, pràctiques de *greenwashing*. En aquest sentit, s'adoptarà un enfocament que asseguri que la informació presentada sigui un reflex prudent i equilibrat de la realitat.

Finalment, la **precisió i l'absència d'errors en la informació** constituïran el tercer eix de l'avaluació. Això implica verificar que els processos i controls interns de les empreses hagin estat suficientment eficients per tal de prevenir errors materials. Per tal d'aconseguir-ho, es durà a terme una revisió de la metodologia darrere de la recopilació, el tractament i el càlcul de dades.

En primer lloc, **Bon Àrea**<sup>43</sup> destaca per tenir un model de negoci basat en la venda directa al consumidor —principalment de productes alimentaris— amb una característica distintiva d'integració vertical completa que elimina els intermediaris en tot el seu procés productiu i comercialitzador. Això no només optimitza la cadena de subministrament sinó que també promou una major transparència i control sobre tot el procés productiu. Els seus **objectius** són ambiciosos i estan clarament alineats amb la sostenibilitat i la responsabilitat ambiental, entre aquest, el propi Informe destaca quatre eixos principals tenint com a límit temporal l'any 2030; aquests són l'*alimentació*, contemplant la reducció en un 50% del desaprofitament alimentari; l'*energia*, amb la creació d'un 25% d'energia per a autoconsum i lliure d'emissions; la *logística*, reduint en un 25% les emissions de CO<sup>2</sup> del transport de mercaderies –

---

<sup>43</sup> Observi's l'Estat d'Informació No Financera de Bon Àrea a: [https://www.bonarea-agrupa.com/Content/pdf/corporacion/2023\\_corporacion\\_estado\\_no\\_financiero.pdf](https://www.bonarea-agrupa.com/Content/pdf/corporacion/2023_corporacion_estado_no_financiero.pdf)

i assolint l'eliminació total l'any 2050—; i finalment, el *packaging*, disposant d'envasos 100% reciclables i aconseguint el certificat de residus zero.

Bon Àrea identifica diversos grups d'interès afectats o relacionats amb la seva activitat, incloent treballadors, proveïdors, clients, i altres entitats locals, tot i que no detalla específicament els **impactes** particulars de la seva activitat. D'altra banda, però, en termes de **riscos**, Bon Àrea reconeix els desafiaments inherents al seu model de negoci, com ara el risc sanitari que pot arribar a patir l'empresa associat al control vertical de tot el procés productiu i comercialitzador, així com la reducció de les ventes degut a aspectes normatius desconeguts aplicables a països d'exportació, la dificultat per a poder mantenir un nivell adequat de cura del medi ambient, prevenció, qualitat i seguretat alimentària per falta d'innovació en les infraestructures, o altres aspectes com la falta de recursos com a conseqüència de la guerra entre Rússia i Ucraïna i l'impacte del canvi climàtic degut a l'esgotament de recursos naturals i l'augment d'emissions.

No obstant, i davant l'exposició dels mencionats perills que es poden arribar a convertir en debilitats per a l'empresa, a l'Informe es presenten un seguit d'iniciatives i projectes entesos com a **oportunitats** per tal que Bon Àrea posi fre i superi els riscos esmentats. D'aquesta manera, l'empresa ha desenvolupat una estratègia integral de sostenibilitat, anomenada "*Desafío BonÀrea en la sostenibilidad*", alineada amb els Objectius de Desenvolupament Sostenible (ODS) de Nacions Unides.

Per la seva part, **Condis**<sup>44</sup> opera un model de negoci multicanal i multienseny, destacant-se per la seva adaptabilitat a les necessitats del mercat i del consumidor modern. Això s'expressa en una sèrie d'**objectius** centrats en la reducció de l'impacte ambiental a través de l'ús de materials més sostenibles, la promoció de l'eficiència en el transport i les operacions logístiques, així com la digitalització i optimització dels seus processos. Condis també s'ha compromès a adoptar un model sostenible de millora contínua, el qual inclou el desenvolupament de productes i

---

<sup>44</sup> Observi's l'Estat d'Informació No Financera de Condis a: <https://www.condis.es/pdf/MemoriaSostenibilidad2022CAT.pdf>

serveis que aportin un valor afegit sostenible pel consumidor. En termes d'**impacte**, l'empresa identifica una àmplia gamma de grups d'interès i promou una comunicació activa i d'interacció amb aquests, tot i que, com el cas de Bon Àrea, no detalla específicament els impactes de la seva activitat. A més, Condis ha implementat, i exposa en el seu Informe, diverses iniciatives on ha participat, com el projecte “*Lean and Green*” i la campanya “*1m<sup>2</sup> contra la basurala*”, mostrant aquestes activitats com a **oportunitats** per tal de millorar la seva contribució a la sostenibilitat. No obstant això, és notable la falta d'una secció dedicada als **riscos** específics en l'Informe de Condis, tendint a una representació potencialment més positiva dels seus esforços de sostenibilitat.

En quant a les **mètriques i resultats**, Bon Àrea realitza una anàlisi de materialitat basada en estàndards reconeguts com GRI i SASB<sup>45</sup>, tot identificant el canvi climàtic com un impacte important i extremadament rellevant pels seus grups d'interès. En afegit, i com a aspecte rellevant, l'Informe de Bon Àrea inclou en últim terme un esquema de la informació que sol·licita incloure la Llei 11/2018 sobre Informació No Financera i Diversitat per tal d'exposar-la correctament. D'altra banda, i a nivell de resultats, ha invertit significativament en la prevenció de riscos ambientals i ha aconseguit resultats notables en la reducció del consum energètic i l'optimització de la seva infraestructura, tal i com es pot observar de manera desenvolupada a la Taula 4 de l'Annex. Per contra, Condis no proporciona una referència clara sobre les mètriques específiques utilitzades però destaca les seves accions en la renovació de la flota logística de vehicles i la implementació de sistemes de gestió de residus més eficients. En afegit, Condis ha realitzat una comparativa retrospectiva dels seus indicadors econòmics i operatius, proporcionant una visió de la seva evolució i esforç en els últims anys, a diferència de Bon Àrea, on no es pot observar la mencionada comparativa cronològica.

Tots aquests aspectes són establerts per la Directiva 2014/95/UE com a necessaris dins de la informació a incloure als Estats d'Informació No Financera de les

---

<sup>45</sup> Els estàndards SASB se centren en qüestions de sostenibilitat que s'espera que tinguin un impacte material en el rendiment financer de l'empresa, amb l'objectiu de satisfer les necessitats de la majoria dels inversors i altres proveïdors de capital financer.

empreses que superin els llindars anteriorment mencionats. D'aquesta manera ho estableix l'**article 1.1**<sup>46</sup> de la mencionada Directiva en establir que s'haurà d'incloure una breu descripció del model de negoci de l'empresa, una descripció de les polítiques que aplica en relació a temes socials, mediambientals, relatives al personal, als drets humans i contra la corrupció i el suborn, els resultats de les mencionades polítiques, els principals riscos i oportunitats i, finalment, els indicadors claus de resultats no financers.

Finalment, respecte a la informació lliure d'errors i precisa, mentre que Bon Àrea no fa referència al **control intern o extern** en el seu Informe, Condís esmenta –tot i que no desenvolupa—que disposa d'un departament d'Ètica i Compliance que té com a funcions principals fomentar un sistema eficaç de control intern i de gestió i prevenció de riscos, i que ha realitzat una auditoria externa mitjançant Deloitte, tot buscant assegurar la fiabilitat i precisió del seu informe.

En referència al control auditor, la Directiva 2014/95 UE disposa en el seu **article 1.6** que els Estats Membres seran lliures d'exigir que la informació inclosa als Estats d'Informació No Financera sigui verificada per un prestador independent de serveis de verificació. D'aquesta manera, doncs, la pròpia transposició espanyola –la Llei 11/2018— afirma i constata en el seu **article 1**, de modificació del Codi de Comerç, la lletra de l'article dispositiu de la mencionada Directiva.

Tenint en compte tots els aspectes mencionats fins el moment, es pot observar que Bon Àrea mostra una major fidelitat en la informació que dicta respecte la que sol·licita tant la Directiva 2014/95/UE, com la Llei 11/2018 d'Informació No Financera i Diversitat. En conseqüència, Bon Àrea no només exposa els seus esforços i assoliments, sinó que també presenta una visió equilibrada que inclou tant aspectes positius com negatius de la seva activitat, respectant una major transparència, equilibri i exhaustivitat. Això es reflecteix en la seva detallada descripció d'objectius i oportunitats, però també dels principals riscos i debilitats,

---

<sup>46</sup> El mencionat article 1 de la Directiva 2014/95/UE és una de les modificacions de la Directiva 2013/34/UE, concretament de l'article 19 bis sobre "*Estado no financiero*".

demostrant una imatge més completa i fidedigna de la seva actuació en matèria de sostenibilitat.

Per contra, Condis, mentre que mostra una sèrie d'iniciatives positives i un compromís amb la sostenibilitat, sembla inclinar-se cap a pràctiques que podrien ser interpretades com a *greenwashing*, especialment per l'absència d'una discussió explícita sobre els riscos o perills que la seva activitat podria comportar. Aquesta falta de detall en l'exposició dels riscos pot donar lloc a una percepció de què l'empresa està més enfocada en ressaltar els seus esforços sostenibles que en reconèixer completament els desafiaments o aspectes negatius associats.

D'altra banda, pel que fa a la precisió i absència d'errors gràcies a sistemes de control intern i extern, la situació es presenta amb major complexitat. Mentre Bon Àrea no fa referència explícita a cap sistema de control en el seu informe, deixant un buit respecte a l'assegurament de la qualitat i precisió de la seva informació, Condis, tot i les seves possibles tendències cap al *greenwashing*, sí que menciona la implementació de controls interns a través del seu departament d'Ètica i *Compliance*, i detalla una auditoria externa realitzada per Deloitte<sup>47</sup>, tot i que sense donar més detalls al respecte. Aquesta diferència en l'enfocament dels controls subratlla una àrea on Condis pot tenir un avantatge en termes de governança i gestió del risc, tot i que això no necessàriament compensa les mancances observades en l'àmbit de la transparència i exhaustivitat de la informació de sostenibilitat.

En conclusió, mentre Bon Àrea sembla adherir-se més estretament als estàndards de report d'informació no financera en termes de contingut, Condis mostra una major atenció als mecanismes de control i governança interna. Nogensmenys, ambdues empreses presenten mancances i deficiències que caldria esmenar i millorar per tal de dur a terme una correcta elaboració d'un Informe sobre Sostenibilitat, aspectes que seran tractats en el següent apartat.

---

<sup>47</sup> L'Informe de Condis especifica que Deloitte ha desenvolupat un Informe de Seguretat Negativa anomenat ISAE 3000. El mencionat Informe s'entén com una de les normes que emet la Federació Internacional de Comptadors (IFAC) i estableix els principis i procediments que un auditor ha de seguir al realitzar un treball d'assegurament sobre informació que no és d'estats financers.

## PROPOSTES DE MILLORA

Vist el règim jurídic vigent de la Unió Europea, amb la seva corresponent i necessària transposició nacional, les propostes de millora a destacar són les següents:

**PRIMERA.-** Pel que fa al règim jurídic de la Unió Europea, a través de les Directives treballades, el present estudi considera necessari de *lege ferenda*, que en una futura modificació d'aquella legislació s'ofereixi una **major concreció en les mesures de sostenibilitat**, com ara, especificacions detallades sobre la reducció d'emissions, en referència a la gestió de residus, etc., així com sobre els aspectes més centrats en el control i la verificació de la informació. Particularitats que, conseqüentment, **implicaran de manera directa en una major precisió en l'elaboració dels Informes de Sostenibilitat** o d'Informació No Financera de les empreses subjectes.

**SEGONA.-** Pel que fa al règim jurídic domèstic espanyol, tal i com s'ha desenvolupat anteriorment, la Llei 11/2018 sobre Informació No Financera i Diversitat, disposa que la mencionada matèria es dicta segons el que disposa l'article 149.1.6º de la Constitució sobre legislació mercantil. En aquest sentit, **es considera imprescindible que es deslligui la verificació de la informació econòmica i financera de les empreses** —on sí que s'evidencia la seva vinculació amb la matèria mercantil— **de la informació no financera i sobre sostenibilitat**, permetent-se així un control efectiu per part de l'Administració amb competències i coneixements en matèria ambiental.

**TERCERA.-** En referència a ambdós àmbits d'aplicació, un altre punt que reclamaria millora normativa i pràctica és **l'aspecte que correspon al control, que es considera que queda actualment recollit de manera insuficient i superficial per les respectives legislacions**. La situació actual no incentiva que existeixin mecanismes harmonitzats i estandarditzats que assegurin un mateix grau de compliment i exigència a tots els subjectes obligats a la seva presentació. En afegit, es considera altament convenient que les normes que regulen aquest sector

procedeixin a especificar amb valentia i intensitat suficient **quins son els professionals que han d'intervenir en aquestes activitats i procediments.**

**QUARTA.-** Les propostes acabades d'esmentar afecten així mateix a la seva adequada implementació a nivell pràctic. En aquest sentit, es consideraria interessant **l'elaboració d'un sol model oficial d'Informe sobre Sostenibilitat** que permeti que es pugui procedir a una comparació més adequada entre empreses. També, que s'incentivi la **promoció de la sostenibilitat** com una part integral de la cultura empresarial mitjançant la **formació continuada en la matèria i el desenvolupament de polítiques internes** que facin palès el seu compromís.

Aquestes propostes, nascudes gràcies a l'anàlisi duta a terme en el present treball, persegueixen millorar tant l'aspecte normatiu com pràctic de la gestió de la sostenibilitat a les empreses, posant especial èmfasi en la transparència, la responsabilitat i la integració efectiva de pràctiques sostenibles.

## CONCLUSIONS

L'objectiu del present treball consistia en conèixer i analitzar quin és el règim jurídic vigent a la Unió Europea, així com a Espanya, en matèria de Responsabilitat Social Corporativa (RSC), contemplant-la com l'eina que persegueix obtenir informació no financera de determinades empreses. D'aquesta manera, i per tal de desenvolupar el present treball, ha estat necessari dur a terme una anàlisi de diferents instruments jurídics sobre la matèria, destacant-ne les Directiva 2013/34/UE, la Directiva 2014/95/UE i la Directiva 2022/2464/UE, així com la Llei 11/2018, per tal de generar un estudi, tant teòric com pràctic, de la seva aplicació i implementació. En suma, les observacions elaborades han conduït a les següents conclusions:

**PRIMERA.-** La pròpia evolució normativa, tant a nivell europeu com nacional, demostra un canvi evident en la matèria de la Responsabilitat Social Corporativa, **passant de ser una eina voluntària i facultativa, a esdevenir una eina de caire jurídic i d'obligat compliment per part del món empresarial.** En conseqüència, queda acreditat que l'àmbit d'aplicació s'ha anat ampliant en els darrers anys fins a convertir-se en una matèria mereixedora d'un aprofundiment en el seu estudi.

**SEGONA.- La Directiva 2022/2464/UE sobre Sostenibilitat**, actualment en procés de transposició pels Estats Membres, **suposa un clar punt d'inflexió en la matèria.** Sobre aquesta, cal destacar alguns aspectes positius, però també d'altres que podrien ser millorats:

- El nou règim jurídic presenta els següents punts forts: es tracta d'un instrument jurídic ambiciós i innovador, que pretén **incrementar exponencialment les empreses subjectes a presentar la Informació No Financera i sobre Sostenibilitat requerida**, amb la intenció d'assolir un objectiu d'emissions zero. En afegit, **la seva forma jurídica –Directiva–** s'ha observat que **permet disposar de força flexibilitat en les transposicions i aplicacions estatals**, concedint que cada país l'apliqui atenent a quines siguin les seves singularitats internes.

- El nou règim jurídic presenta els següents punts dèbils: lligat amb els aspectes positius, pot arribar a ser **contraproduent la baixada dels llindars per incloure les empreses subjectes al nou règim**, fet que possiblement obligarà a moltes persones jurídiques amb pocs recursos a fer un sobreesforç econòmic per tal de desenvolupar els mencionats informes sobre sostenibilitat. En afegit, la flexibilitat comentada anteriorment, **pot convertir-se en un excés de discrecionalitat** que generi situacions desiguals entre les legislacions dels Estats Membres, així com en la seva aplicació.

**TERCERA.-** La normativa europea sobre Responsabilitat Social Corporativa i Informació No Financera és una **eina que opera i ofereix informació sobre tres àmbits de funcionament habitual de les empreses: la governança, l'àmbit social i l'aspecte ambiental**. Nogensmenys, cal tenir present que, donades les dimensions del **present treball, aquest s'ha centrat en l'àmbit ambiental i de sostenibilitat**, i no en els altres dos referits. Així, l'aspecte ambiental, es caracteritza per donar indicacions de com les empreses han de desenvolupar la seva política i conducta responsable, ambientalment parlant, promovent la informació i l'empoderament ciutadà.

**QUARTA.-** Gràcies a la normativització i creixement de la matèria, cal ressaltar que s'observa una època de consolidació d'aquest règim jurídic. La transparència no és ja **una obligació típica, consubstancial i circumscrita a l'Administració Pública**. Som davant d'**una imposició de transparència que ara s'ha estès i és aplicable al món empresarial, així com un dret pel consumidor**.

**CINQUENA.-** En l'anàlisi i aplicació d'aquest règim jurídic, s'ha pogut detectar com els **mecanismes de control i inspecció presents actualment en les normes estudiades semblen ser insuficients per tal de poder dur a terme una verificació correcta i responsable actuació per part de les empreses**. No es pot desconèixer que els controls interns són elaborats per les pròpies companyies, incrementant-se, d'aquesta manera, la probabilitat d'una eventual distorsió o manipulació dels resultats afluents. A més, els controls externs establerts hom pot dir que no segueixen encara tampoc criteris ni informes harmonitzats —a més de ser duts a

terme per part d'actors contractats per les pròpies empreses auditades. En aquest sentit, justament en l'aplicació pràctica de les empreses estudiades, s'ha pogut observar com a l'informe de Bon Àrea no fa referència explícita a cap sistema de control. D'una altra banda, l'estudi realitzat sobre Condis sí que indica que s'ha procedit a la implementació tant de controls interns com externs, a través d'una auditoria independent, tot i que sense oferir al lector altres detalls addicionals.

**SISENA.- En l'aplicació pràctica de la matèria, s'ha de manifestar així mateix que s'ha observat una mancança d'anàlisis i informes harmonitzats**, mostrant un major alineament d'objectius sostenibles i de responsabilitat ambiental per part de Bon Àrea, i una falta d'exposició d'aspectes negatius per part de Condis, aspecte que podria interpretar-se com una tendència cap a pràctiques que normalment es coneixen com de *greenwashing*.

Finalment, de l'anàlisi duta a terme, és possible concloure que la Directiva 2022/2464/UE, encara pendent de transposar, comporta una modificació substancial del règim jurídic actual de la Unió Europea i mostra major maduresa. Ofereix un marc legal innovador, caracteritzat per ser estable i ambiciós. Nogensmenys, i donant resposta a la hipòtesi inicialment plantejada que indicava que l'actual marc jurídic de la Unió Europea i Espanya podria no ser suficient per a garantir una completa transparència i eficàcia en la divulgació de la informació no financera per part de les empreses, cal respondre afirmativament. Així doncs, s'ha pogut constatar que encara queden elements per consolidar i aconseguir una implementació totalment efectiva de la matèria. Aquest darrer fet cal que sigui ressaltat, ja que pot conduir a pràctiques desiguals en el report d'informació no financera aplicada i presentada per diferents empreses, així com a una falta d'homogeneïtat en la interpretació i aplicació d'aquestes normes a nivell estatal.

# BIBLIOGRAFIA

## RÈGIM JURÍDIC

- INTERNACIONAL

**Organització de les Nacions Unides.** (2012, juny). *Río +20: El documento final de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible.*

<https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/764Future-We-Want-SPANISH-for-Web.pdf> [Darrera consulta: 26 de novembre de 2023]

- EUROPEU

**Tractat de Funcionament de la Unió Europea. Versió consolidada.** Diario Oficial de la Unión Europea L 83/47, 30 de març de 2010. <https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00047-00199.pdf> [Darrera consulta: 17 de desembre de 2023]

- Directives

**Directiva (CE) 2006/43 del Parlament Europeu i del Consell,** de 17 de maig de 2006, *relativa a l'auditoria legal dels comptes anuals i dels comptes consolidats, per la qual es modifiquen les Directives 78/660/CEE i 83/349/CEE del Consell i es deroga la Directiva 84/253/CEE del Consell.* Diario Oficial de la Unión Europea L 157/87, 6 de setembre de 2006. <https://www.boe.es/doue/2006/157/L00087-00107.pdf> [Darrera consulta: 21 de desembre de 2023]

**Directiva (UE) 2013/34 del Parlament Europeu i del Consell,** de 26 de juny de 2013, *sobre els estats financers anuals, els estats financers consolidats i altres informes afins de certs tipus d'empreses, pel que es modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlament Europeu i del Consell*

*i es deroguen les Directives 78/660/CEE i 83/349/CEE del Consell.*  
Diario Oficial de la Unión Europea L 182/19, 29 de juny de 2013.  
<https://www.boe.es/doue/2013/182/L00019-00076.pdf> [Darrera  
consulta: 21 de desembre de 2023]

**Directiva (UE) 2014/95 del Parlament Europeu i del Consell**, de 22 d'octubre de 2014, *per la qual es modifica la Directiva 2013/34/UE pel que respecta a la divulgació d'informació no financera i informació sobre diversitat per part de determinades grans empreses i determinats grups.* Diario Oficial de la Unión Europea L 330/1, 15 de novembre de 2014. <https://www.boe.es/doue/2014/330/L00001-00009.pdf> [Darrera consulta: 21 de desembre de 2023]

**Directiva (UE) 2022/2464 del Parlament Europeu i del Consell**, de 14 de desembre de 2022, *per la qual es modifiquen el Reglament (UE) n° 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE, pel que respecta a la presentació d'informació sobre sostenibilitat per part de les empreses.* Diario Oficial de la Unión Europea L 322, 16 de desembre de 2022 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464> [Darrera consulta: 21 de desembre de 2023]

**Proposta de Directiva del Parlament Europeu i el Consell sobre la justificació i comunicació de declaracions mediambientals explícites.** (2022, març). *Directiva sobre declaracions ecològiques o Green Claims* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2023%3A0166%3AFIN> [Darrera consulta: 21 de novembre de 2023]

### ***Fonts addicionals***

**Parlament Europeu.** (2020b, desembre). *Resolució (UE) 2020/2137 del Parlament Europeu, de 17 de desembre de 2020, sobre la governança empresarial sostenible.* Diari Oficial de la Unió Europea. (C 445/94).

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020IP0372> [Darrera consulta: 11 de novembre de 2023]

- **Dret comparat**

**Besluit van 14 maart 2017, houdende regels ter uitvoering van richtlijn 2014/95/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 22 oktober 2014 tot wijziging van richtlijn 2013/34/EU met betrekking tot de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote ondernemingen en groepen** [Besluit bekendmaking niet-financiële informatie] [Decreto de 14 de marzo de 2017, por el que se dictan normas de desarrollo de la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera y sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y grupos]. L 330, de 23 de març de 2017. Països Baixos. <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2017-100.html> [Darrera consulta: 12 de desembre de 2023]

**Besluit van 22 december 2016 tot wijziging van het Besluit van 23 december 2004 tot vaststelling van nadere voorschriften omtrent de inhoud van het jaarverslag (Stb. 2004, 747) ter uitvoering van richtlijn 2014/95/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 22 oktober 2014 tot wijziging van richtlijn 2013/34/EU met betrekking tot de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote ondernemingen en groepen** [Besluit bekendmaking diversiteitsbeleid] [Decreto de 22 de diciembre de 2016 por el que se modifica el Decreto de 23 de diciembre de 2004 por el que se establecen normas detalladas sobre el contenido del informe anual (Stb. 2004, 747) para aplicar la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que

respecta a la divulgación de información no financiera y sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y grupos]. L 330, de 30 de diciembre de 2016. Països Baixos. <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2016-559.html> [Darrera consulta: 12 de desembre de 2023]

**Consultatie Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering**

[Consulta pública sobre la Ley de aplicación de la Directiva sobre memorias de sostenibilidad]. Països Baixos. <https://www.internetconsultatie.nl/implementatiewetduurzaamheidsrapportering/b1> [Darrera consulta: 12 de desembre de 2023]

**Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der**

**Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten** [CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz], [Ley para reforzar la información no financiera de las empresas en sus informes de gestión y de grupo]. L 201/17, de 10 de març de 2017. Alemanya. <https://dserver.bundestag.de/brd/2017/0201-17.pdf> [Darrera consulta: 12 de desembre de 2023]

**Wet betreffende de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote vennootschappen en groepen**

[Ley sobre divulgación de información no financiera y relativa a la diversidad por parte de determinadas grandes empresas y grupos]. C – 2017/20487, d’11 de setembre de 2017. Països Baixos. [https://www.ejustice.just.fgov.be/mopdf/2017/09/11\\_1.pdf#page=86](https://www.ejustice.just.fgov.be/mopdf/2017/09/11_1.pdf#page=86) [Darrera consulta: 12 de desembre de 2023]

**Wet van 28 september 2016, houdende wijziging van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek ter uitvoering van Richtlijn 2014/95/EU van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2014 tot wijziging van richtlijn 2013/34/EU met betrekking tot de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote ondernemingen en groepen** [Wet

openbaarmaking uitgevoerd beleid] [Ley de 28 de septiembre de 2016, por la que se modifica el Libro 2 del Código Civil para dar cumplimiento a la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera y sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y grupos]. L 330, 2016. Països Baixos. <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2016-352.html> [Darrera consulta: 12 de diciembre de 2023]

- **ESTATAL**

**Constitución Española.** BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229> [Darrera consulta: 21 de noviembre de 2023]

**Ley 11/2018**, de 28 de diciembre, *por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.* BOE núm. 314, § Disposiciones generales. (2018). <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2018-17989> [Darrera consulta: 21 de noviembre de 2023]

**Real Decreto Legislativo 1/2010**, de 2 de julio, *por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.* BOE núm. 161. (2010). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544> [Darrera consulta: 29 de noviembre de 2023]

## ***Fonts addicionals***

**Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital & Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.** (s.d.a). *Anteproyecto de Ley xx/202X, de xx de xxxxxx, por la que se regula el marco de información corporativa sobre cuestiones medioambientales, sociales y de gobernanza.* [https://portal.mineco.gob.es/RecursosArticulo/mineco/ministerio/participacion\\_publica/consulta/ficheros/APL\\_informacion\\_corporativa.pdf](https://portal.mineco.gob.es/RecursosArticulo/mineco/ministerio/participacion_publica/consulta/ficheros/APL_informacion_corporativa.pdf) [Darrera consulta: 21 de novembre de 2023]

**Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital & Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.** (s.d.b). *Consulta Pública Previa sobre el Anteproyecto de Ley de Información sobre Sostenibilidad.* [https://portal.mineco.gob.es/RecursosArticulo/mineco/ministerio/participacion\\_publica/consulta/ficheros/ConsultapúblicaAPLinformaciónsobresostenibilidad17febrero2023.pdf](https://portal.mineco.gob.es/RecursosArticulo/mineco/ministerio/participacion_publica/consulta/ficheros/ConsultapúblicaAPLinformaciónsobresostenibilidad17febrero2023.pdf) [Darrera consulta: 11 de novembre de 2023]

## **RÈGIM JURISPRUDENCIAL**

- **EUROPEU**

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea.** Sentència de 4 de desembre de 1974, Duyn. ECLI:EU:C:1974:133. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A61974CJ0041> [Darrera consulta: 21 de novembre de 2023]

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea.** Sentència de 5 d'abril de 1979, Ratti. ECLI:EU:C:1979:110. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A61978CJ0148> [Darrera consulta: 21 de novembre de 2023]

- **ESTATAL**

**Tribunal Constitucional (Pleno).** Sentència núm. 329/1993, de 12 de novembre de 1993. BOE núm 295, § Suplemento del Tribunal Constitucional. (1993). [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-T-1993-29236](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-1993-29236) [Darrera consulta: 23 de novembre de 2023]

## **INFORMACIÓ PROCEDENT D'ENTITATS PÚBLIQUES**

**Comissió Europea.** (2021, gener). *Cribado de sitios web en relación con el «blanqueo ecológico»: la mitad de las afirmaciones en materia ecológica carece de fundamento.* [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip\\_21\\_269](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_21_269) [Darrera consulta: 30 de novembre de 2023]

**Congreso de los Diputados.** (s.d.). *Actividad Parlamentaria. Proyectos de Ley.* <https://www.congreso.es/ca/proyectos-de-ley> [Darrera consulta: 20 de desembre de 2023]

**Consell Europeu i Consell de la Unió Europea.** (2023, setembre). *Políticas: Pacto Verde Europeo.* <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/green-deal/> [Darrera consulta: 11 de novembre de 2023]

**European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG).** (2022, juliol). *Consulta pública sobre los borradores de normas europeas de información corporativa en materia de sostenibilidad.* Grupo Consultivo europeo en materia de información financiera. <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FSpanish%2520outreach%2520esrs.pdf&AspxAutoDetectCookieSupport=1> [Darrera consulta: 13 de novembre de 2023]

**European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG).** (2023, juliol). *First set of draft ESRS (including the Delegated Act (by standard))* <https://www.efrag.org/lab6> [Darrera consulta: 13 de desembre de 2023]

**Grupo de Auditores Públicos (GAP).** (s.d.) *Guía de Aplicación de la Ley 11/2018 de Información no Financiera y Diversidad. Preguntas Frecuentes.* <https://www.gapauditores.com/wp-content/uploads/2021/09/GAP-Guia-de-Aplicacion-de-la-Ley-de-informacion-no-financiera-y-diversidad-compressed-2.pdf> [Darrera consulta: 23 de novembre de 2023]

**La Moncloa.** (2023, maig). *Referencia del Consejo de Ministros. Sumario.* <https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/Paginas/2023/refc0305203.aspx#Transparencia> [Darrera consulta: 20 de desembre de 2023]

**Organització per a la Cooperació i Desenvolupament Econòmic (OCDE).** (2013). *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*, OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264202436-es> [Darrera consulta: 22 de novembre de 2023]

**Organització de les Nacions Unides (ONU).** (1987). *Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future.* <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf> [Darrera consulta: 15 de desembre de 2023]

**Organització de les Nacions Unides (ONU).** (2011). *Guiding Principles on Business and Human Rights. Implementing the United Nations “Protect, Respect and Remedy” Framework.* [https://www.ohchr.org/sites/default/files/documents/publications/guidingprinciplesbusinesshr\\_en.pdf](https://www.ohchr.org/sites/default/files/documents/publications/guidingprinciplesbusinesshr_en.pdf) [Darrera consulta: 21 de novembre de 2023]

**Pacto Mundial Red Española.** (2023, gener). *Directiva UE 2022/2464 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de diciembre de 2022 por lo que respecta a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas (CSRD)*. <https://www.pactomundial.org/leyes-directivas-normativas-sostenibilidad/directiva-ue-2022-2464-del-parlamento-europeo-y-del-consejo-de-14-de-diciembre-de-2022-por-lo-que-respecta-a-la-presentacion-de-informacion-sobre-sostenibilidad-por-parte-de-las-empresas/> [Darrera consulta: 17 de novembre de 2023]

**Unió Europea.** (2011). *Informe de seguimiento de 2011 sobre la Estrategia de Desarrollo Sostenible de la UE. Resumen ejecutivo*. <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/5731745/224-ES-ES.PDF.pdf/4a7ce09d-40fe-4a1f-8f2c-0553ac49bef1?t=1414776145000> [Darrera consulta: 25 de novembre de 2023]

## DOCTRINA

**Acosta, V.** (2018, juliol). *La Responsabilidad Social Corporativa en España: Evolución y situación actual*. Universidad de las Palmas de Gran Canaria. <https://accedacris.ulpgc.es/bitstream/10553/98531/1/TFG%20Acosta%20Sánchez%2C%20Virginia.pdf> [Darrera consulta: 10 de novembre de 2023]

**Aplanet.** (2023, juliol). *SCIINF: entendiendo el sistema de Control Interno de la Información no Financiera*. <https://aplanet.org/es/recursos/sciinf/> [Darrera consulta: 29 de novembre de 2023]

**Bobzien, P.** (s.d.). *CSRD & Co. - Panorama de las normativas ESG más importantes para Alemania*. Cubemos.com. <https://es.cubemos.com/sustainability-blog/die-wichtigsten-esg-regulieren-fur-deutschland-im-ueberblick> [Darrera consulta: 28 de novembre de 2023]

- Bon Àrea Corporación.** (2023). *Estado de Información No Financiera y Diversidad 2022*. Corporación Alimentaria Guissona, S.A. [https://www.bonarea-agrupa.com/Content/pdf/corporacion/2023\\_corporacion\\_estado\\_no\\_financiero.pdf](https://www.bonarea-agrupa.com/Content/pdf/corporacion/2023_corporacion_estado_no_financiero.pdf) [Darrera consulta: 6 de gener de 2024]
- Centro RS.** (2021, gener). *Greenwashing: ¿Qué es y cómo identificarlo?* <https://centrors.org/proyecto/greenwashing-que-es-y-como-identificarlo/> [Darrera consulta: 2 de desembre de 2023]
- Condis.** (2023, marc). *Memòria de Sostenibilitat. Annual Report for 2022*. Trosidio Spain S.L. i empreses dependents. <https://www.condis.es/pdf/MemoriaSostenibilidad2022CAT.pdf> [Darrera consulta: 6 de gener de 2024]
- Corporate Social Responsibility Europe (CSR Europe) & Global Reporting Initiative (GRI).** (2017). *Member State Implementation of Directive 2014/95/EU: A comprehensive overview of how Member States are implementing the EU Directive on Non-financial and Diversity Information*. <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1711-NFRpublication-GRI-CSR-Europe.pdf> [Darrera consulta: 28 de novembre de 2023]
- Cremers, M.** (2017, abril). *Act implementing the Directive on Disclosure of Non-financial Information and Diversity*. Lexology. <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=4a737309-2eb5-4a12-9583-86eef5f35994> [Darrera consulta: 28 de novembre de 2023]
- Envoria.** (2023, gener). *CSR Directive Implementation Act (CSR-RUG) at a glance*. <https://envoria.com/insights-news/csr-directive-implementation-act-csr-rug-at-a-glance> [Darrera consulta: 28 de novembre de 2023]

- Nagtegaal, C., Roessingh, D. & Baks, L.** (2023, novembre). *CSRD: a status update*. De Brauw Blackstone Westbroek. <https://www.debrauw.com/articles/csrd-a-status-update> [Darrera consulta: 28 de novembre de 2023]
- Nagtegaal, et al.** (2023, setembre). *CSRD: key steps taken towards implementation in Netherlands and finalizing ESRS*. De Brauw Blackstone Westbroek. <https://www.debrauw.com/articles/csrd-key-steps-taken-towards-implementation-in-netherlands-and-finalising-esrs> [Darrera consulta: 28 de novembre de 2023]
- Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa (ORSC).** (2016, agost). *¿Qué es RSC?* <https://observatoriorsc.org/la-rsc-que-es/> [Darrera consulta: 21 de novembre de 2023]
- Organización Internacional de Normalización (ISO).** (2014). *ISO-26000 Guía sobre Responsabilidad Social. Descubriendo ISO 26000*. [https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/store/sp/PUB100258\\_sp.pdf](https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/store/sp/PUB100258_sp.pdf) [Darrera consulta: 21 de novembre de 2023]
- Pérez, M.** (2011, maig). *Los problemas competenciales en materia medioambiental y las relaciones intergubernamentales como possible vía de solución*. Temas de las Cortes Valencianas. Número 25. [https://www.cortsvalecianas.es/sites/default/files/migrated/publication\\_book/doc/temas\\_cortes\\_25\\_web.pdf](https://www.cortsvalecianas.es/sites/default/files/migrated/publication_book/doc/temas_cortes_25_web.pdf) [Darrera consulta: 21 de novembre de 2023]
- Roger, C.** (2022, juliol). *El Sistema de Control Interno de la Información No Financiera (SCIINF)*. Ernst & Young. [https://www.ey.com/es\\_es/the-cfo-agenda/el-sistema-de-control-interno-de-la-informacion-no-financiera](https://www.ey.com/es_es/the-cfo-agenda/el-sistema-de-control-interno-de-la-informacion-no-financiera) [Darrera consulta: 22 de novembre de 2023]
- The circular campus.** (2023, setembre). *La RSC en las empresas*. Ecoembes TheCircularCampus. <https://www.ecoembesthecircularcampus.com/responsabilidad-social-corporativa/> [Darrera consulta: 10 de novembre de 2023]

**Tornos Abogados.** (2023, febrer). *Principales novedades de la Directiva (UE) 2022/2464, de 16 de diciembre, sobre información corporativa en materia de sostenibilidad (CSRD)*. <https://www.tornosabogados.com/principales-novedades-de-la-directiva-ue-2022-2464-de-16-de-diciembre-sobre-informacion-corporativa-en-materia-de-sostenibilidad-csrd/> [Darrera consulta: 17 de noviembre de 2023]

**Vilariño, A.** (2023, juliol). *¿Cuáles son los cambios en los nuevos Estándares Universales de Reporte de Sostenibilidad GRI?* El blog de Albert Vilariño. <https://albertvilarino.com/2023/08/03/cuales-son-los-cambios-en-los-nuevos-estandares-universales-de-reporte-de-sostenibilidad-gri/> [Darrera consulta: 22 de noviembre de 2023]

## ANNEXOS

**Taula 1**

| <b>APLICACIÓ TEMPORAL DIRECTIVA CSRD</b>                                                      |                                                     |                                      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|--------------------------------------|
| <b>EMPRESA<br/>OBLIGADA</b>                                                                   | <b>APLICACIÓ A EXERCICIS<br/>AMB DATA D'INICI A</b> | <b>ELABORACIÓ DEL<br/>1r INFORME</b> |
| Grans empreses<br>d'interès general que<br>ja es troben subjectes<br>a la Directiva NFRD      | 1 de gener de 2024                                  | 2025                                 |
| Grans empreses<br>d'interès general que<br>no es trobaven<br>subjectes a la<br>Directiva NFRD | 1 de gener de 2025                                  | 2026                                 |
| PIMES cotitzades,<br>petites entitats de<br>crèdit i empreses<br>d'assegurances               | 1 de gener de 2026                                  | 2027                                 |

**Font:** Elaboració pròpia

**Taula 2**

| <b>COMPARATIVA REGULACIÓ NFRD, CSRD I LLEI 11/2018</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|--------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                        | NFRD                                                                                                                                                                                                                                                                                 | LLEI 11/2018                                                                                                                                                                                                                                                                                   | CSRD                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>Quina informació s'ha d'aportar?</b>                | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Protecció del medi ambient</li> <li>- Responsabilitat social i tracte als treballadors</li> <li>- Respecte als Drets Humans</li> <li>- Lluita contra la corrupció i el suborn</li> <li>- Diversitat als Consells de les empreses</li> </ul> | <p>Als requisits ja inclosos a la Directiva NFRD, s'afegeixen els següents:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Qüestions mediambientals</li> <li>- Qüestions socials i relatives al personal</li> <li>- Societat i Desenvolupament Sostenible</li> <li>- Model de negocis</li> </ul> | <p>Als requisits ja inclosos a la Directiva NFRD, s'afegeixen els següents:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Enfocament de doble materialitat</li> <li>- Informació sobre intangibles</li> <li>- Publicació d'acord amb el Reglament de Taxonomia de la UE i el Reglament de Divulgació de Finances i Sostenibilitat</li> <li>- Informació prospectiva que inclogui objectius i progressos</li> </ul> |

|                                                         |                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                      |
|---------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Sota quins estàndards s'ha de presentar la informació?  | Llibertat per a acollir-se a marcs de presentació de referència ( <i>Global Reporting Initiative – GRI—, Eco-Management and Audit Scheme –EMAS—, etc.</i> ). | Llibertat per a acollir-se a marcs de presentació de referència ( <i>Global Reporting Initiative – GRI—, Eco-Management and Audit Scheme – EMAS—, etc.</i> ).                    | Presentació conforme les noves normes comuns a nivell europeu ( <i>European Sustainability Reporting Standards</i> ).                                                |
| És obligatòria la verificació externa de la informació? | No obligatòria.                                                                                                                                              | Sí, sent necessària l'emissió d'un Informe de Verificació per part de l'auditor de la Informació No Financera.                                                                   | Sí, amb un assegurement limitat. Amb el temps s'ha d'aspirar a un nivell d'assegurement raonable (més exigent que el limitat).                                       |
| On s'ha de publicar la informació?                      | En l'Informe de Gestió o en un informe separat (mencionant-ho a l'Informe de Gestió).                                                                        | En l'Informe de Gestió o en un informe separat (mencionant-ho a l'Informe de Gestió). Ha de publicar-se a la web corporativa en un termini màxim de 6 mesos des de la aprovació. | Obligatorietat d'incloure-la en l'Informe de Gestió relatiu als Estats Financers de les empreses. Ha de publicar-se al Punt d'Accés únic Europeu en crear-se aquest. |
| En quin format s'ha de publicar la informació?          | Flexibilitat en el format.                                                                                                                                   | Flexibilitat en el format: versió online fàcilment accessible a tercers.                                                                                                         | Obligatorietat de presentar l'Informe de Sostenibilitat en format electrònic.                                                                                        |

**Font:** Elaboració pròpia

Taula 3

| DRET COMPARAT TRANSPOSICIÓ DIRECTIVA 2014/95/UE (NFRD) |                                                                                                                                                                            |                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                         |
|--------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                        | ESPANYA                                                                                                                                                                    | ALEMANYA                                                                                               | PAÏSOS BAIXOS                                                                                                                                                                                                                           |
| NORMATIVA                                              | <p><b>Ley 11/2018 en materia de Información No Financiera y Diversidad</b></p> <p><b>Real Decreto-ley 18/2017 en materia de Información No Financiera y Diversidad</b></p> | <p><b>CSR- Richtlinie-Umsetzungsgesetz (CSR-RUG)</b></p> <p>(Llei d'Aplicació de la Directiva CSR)</p> | <p><b>Besluit bekendmaking diversiteitsbeleid</b></p> <p>(Decret de Divulgació de Polítiques de Diversitat)</p> <p><b>Besluit openbaarmaking niet-financiële informatie</b></p> <p>(Decret de Divulgació d'Informació No Financera)</p> |

|                                                                          |                                                |                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|--------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|---------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                          |                                                |                                             | <p><b>Wet met betrekking tot de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde groten ondernemingen en groepen</b></p> <p>(Llei sobre Divulgació d'Informació No Financera i sobre Diversitat per part de grans empreses i grups)</p> |
| <p><b>DATA DE TRANSPOSICIÓ</b></p> <p><i>(Data límit 06/12/2016)</i></p> | <p>Fora de termini</p> <p>25 novembre 2017</p> | <p>Fora de termini</p> <p>18 abril 2017</p> | <p>Dins del termini</p> <p>7 octubre 2016</p>                                                                                                                                                                                                                                     |

|                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>SUBJECTES OBLIGATS</b></p>                | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Més de 500 treballadors</li> <li>2. Facturació neta superior a 40M €<br/>o<br/>Balanç total superior a 20M €</li> <li>3. Entitats d'interès públic: cotitzades, de crèdit i d'assegurances, institucions de pagament, fons de pensions i serveis d'inversió col·lectiva</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Més de 500 treballadors</li> <li>2. Facturació neta superior a 40M €<br/>o<br/>Balanç total superior a 20M €</li> <li>3. Entitats d'interès públic: entitats de crèdit i d'assegurances i orientades al mercat de capitals</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Més de 500 treballadors</li> <li>2. Facturació neta superior a 40M €<br/>o<br/>Balanç total superior a 20M €</li> <li>3. Entitats d'interès públic: cotitzades, institucions de crèdit centrals, entitats d'assegurances i bancs</li> </ol> |
| <p><b>CONTINGUT INFORMACIÓ NO FINANCERA</b></p> | <p><i>Contingut general:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Assumptes mediambientals</li> <li>- Assumptes socials i laborals</li> <li>- Drets Humans</li> <li>- Corrupció i lluita contra el suborn</li> </ul>                                                                                                 | <p><i>Contingut general:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Assumptes mediambientals</li> <li>- Assumptes socials i laborals</li> <li>- Drets Humans</li> <li>- Corrupció i lluita contra el suborn</li> </ul>                                                    | <p><i>Contingut general:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Assumptes mediambientals</li> <li>- Assumptes socials i laborals</li> <li>- Drets Humans</li> <li>- Corrupció i lluita contra el suborn</li> </ul>                                                          |

|                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|--------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                    | <p><i>Contingut específic:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Descripció del model de negoci</li> <li>- Polítiques relatives a assumptes financers + resultats</li> <li>- Riscos relacionats amb assumptes no financers</li> <li>- Indicadors no financers usats (KPI)</li> <li>- Explicació dels resultats a l'EINF rellevants per la RSC</li> </ul> | <p><i>Contingut específic:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Descripció del model de negoci</li> <li>- Polítiques relatives a assumptes financers + resultats</li> <li>- Riscos relacionats amb assumptes no financers</li> <li>- Indicadors no financers usats (KPI)</li> </ul> | <p><i>Contingut específic:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Descripció del model de negoci</li> <li>- Polítiques relatives a assumptes financers + resultats</li> <li>- Riscos relacionats amb assumptes no financers</li> <li>- Indicadors no financers usats (KPI)</li> </ul> |
| MARC DE REFERÈNCIA | Indicadors internacionals, europeus o nacionals. Explícitament: EMAS, UNGC, UNGP, OCDE, ISO 26000, Declaració OIT o GRI                                                                                                                                                                                                                                             | Indicadors internacionals, europeus o nacionals                                                                                                                                                                                                                                                 | Indicadors internacionals, europeus o nacionals                                                                                                                                                                                                                                                 |

|                   |                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                        |                                                        |
|-------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|
| <b>PUBLICITAT</b> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. A l'Informe de Gestió</li> <li>2. Informe separat publicat juntament amb l'Informe de Gestió</li> <li>3. A l'Informe de Gestió Consolidat (superació de llindars més elevats)</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. A l'Informe de Gestió</li> <li>2. Informe No Financer separat, publicat els 4 mesos següents a la data del balanç</li> </ol> | A l'Informe Anual de Gestió                            |
| <b>AUDITORIA</b>  | Obligació de verificació de la Informació No Financera                                                                                                                                                                             | Verificació NO obligatòria, però en cas de realitzar-se, obligació de publicació de l'Informe d'Auditoria                                                              | Obligació de verificació de la Informació No Financera |

**Font:** Elaboració pròpia.

**Taula 4**

| COMPARATIVA DELS INFORMES SOBRE SOSTENIBILITAT DE L'EXERCICI 2022<br>DE LES CADENES ALIMENTÀRIES DE BON ÀREA I CONDIS |                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                       |                                 | BON ÀREA                                                                                                                                                                                                                                                                         | CONDIS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| INFORMACIÓ<br>COMPLETA I<br>EXHAUSTIVA                                                                                | MODEL DE NEGOCI /<br>ESTRATÈGIA | <p>Model de negoci basat en la venda de productes –principalment alimentació humana.</p> <p>Principal característica: oferta de productes i serveis sense intermediaris, basant-se en una integració vertical completa de tota l'activitat productiva i de comercialització.</p> | <p>Model de negoci basat en la venda i comercialització al per major i al per menor de productes alimentaris de tota classe, begudes, productes de neteja i perfumeria.</p> <p>Principal característica: model multicanal i multiensenyà, és a dir, una estratègia de mercat per aprofitar més d'un mitjà de comunicació i adaptar-se a les necessitats actuals.</p> |
|                                                                                                                       | OBJECTIUS                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Complir amb el compromís i responsabilitat ambiental per a protegir el medi ambient reduint els danys i degradació de l'entorn.</li> </ul>                                                                                              | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Contribuir al progrés econòmic i social, apostant per solucions de comerç i distribució intel·ligents, sostenibles i integradores.</li> </ul>                                                                                                                                                                               |

|  |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|--|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Potenciar la separació i correcta gestió dels residus mitjançant la millora dels sistemes de reutilització.</li> <li>- Reduir l'impacte de les emissions atmosfèriques.</li> </ul> <p>Sobre quatre eixos principals, objectius de cara al 2030:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Alimentació: reduir el desaprofitament alimentari en un 50%.</li> <li>- Energia: generar energia per autoconsum i lliure d'emissions que suposi un 25% del consum total, així com incrementar el reaprofitament d'aigua depurada un 25%.</li> <li>- Logística: reduir en un 25% les emissions de CO<sup>2</sup> del transport de mercaderies, assolint l'eliminació total al 2050.</li> <li>- <i>Packaging</i>: disposar d'envasos 100% reciclables i aconseguir el certificat de residus zero als centres productius alimentaris.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Reduir l'impacte ambiental utilitzant material més sostenible, sospesar alternatives per a reduir les emissions en el transport, implantar sistemes eco eficients als supermercats, utilitzar envasos reutilitzables en els productes frescos, etc.</li> <li>- Adopció d'un model sostenible basat en la millora continua d'operacions, digitalització de processos, optimització de recursos, desenvolupament de productes i serveis, etc., per aportar valor al seu producte.</li> </ul> |
|--|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|--|-----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | <b>IMPACTES</b> | <p><b>Grup d'interès:</b> aquells subjectes sobre els que l'activitat de Bon Àrea té algun tipus d'impacte o que son considerats rellevants per la seva implicació directa o indirecta, amb l'objectiu d'establir canals de diàleg importants i una relació responsable.</p> <p>Bon Àrea considera com a grup d'interès a: treballadors, proveïdors, clients, col·laboradors, consumidors, centres de formació i fundacions i associacions locals.</p> <p>No es fa major especificació dels impactes de la seva activitat.</p> | <p><b>Grup d'interès:</b> aquells grups de persones que es veuen o podrien veure's afectades per l'activitat de Condis o que tenen incidència sobre aquesta. Entre aquests es promou la comunicació i la interacció, identificant les seves necessitats i oferint solució i resposta.</p> <p>Condis considera com a grup d'interès: treballadors, franquiciats, clients, proveïdors, creditors, entitats i associacions.</p> <p>No es fa major especificació dels impactes de la seva activitat.</p> |
|  | <b>RISCOS</b>   | <p>- El control vertical total del procés productiu i comercialitzador fins al consumidor, implica un risc sanitari al produir o transformar que no és possible de dissociar de la marca de Bon Àrea.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | <p>No es contempla a l'informe un apartat dedicat als riscos o perills que pateix o pot arribar a patir l'empresa segons diversos factors, tant interns com externs.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |

|  |                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                       |
|--|---------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>- La pèrdua de ventes degut a aspectes com el canvi normatiu de productes, el desconeixement de la normativa aplicable a països d'exportació, la falta de resposta a les necessitats dels clients, etc.</li> <li>- La dificultat per a mantenir un nivell adequat de cura del medi ambient, prevenció, qualitat i seguretat alimentària degut a la falta d'innovació en les infraestructures.</li> <li>- La falta de recursos i producció degut a la guerra entre Rússia i Ucraïna.</li> <li>- La pèrdua d'informació, ventes i clients per fallades informàtiques o ciberatacs.</li> <li>- L'impacte del canvi climàtic degut a l'esgotament de recursos naturals i l'augment d'emissions.</li> </ul> |                                                                                                                                                                                       |
|  | <b>OPORTUNITATS</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Desenvolupament de l'estratègia <i>"Desafío BonÀrea en la sostenibilidad"</i> per elaborar un pla de bones pràctiques que permeti</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Participació activa en les iniciatives AECOCO (Associació Espanyola de Codificació Comercial) relacionades amb la sostenibilitat.</li> </ul> |

|  |                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|--|------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |                              | <p>comunicar el grau de consecució de les accions dutes a terme, elaborant quatre eixos alineats amb els Objectius de Desenvolupament Sostenible (ODS) de Nacions Unides establerts al 2015.</p> <p>- Desenvolupament de la política de qualitat, innocuïtat i medi ambient per comprometre's a gestionar la qualitat dels processos mitjançant la implicació de tots els nivells organitzatius.</p> | <p>- Participació en el projecte “<i>Lean and Green</i>” que persegueix reduir les emissions de gasos d'efecte hivernacle derivades de l'activitat logística.</p> <p>- Unió a la campanya “<i>1m² contra la basurala</i>”, un projecte en aliança amb Ecoembes per alliberar la natura de residus abandonats, tenint diferents punts de recollida arreu del país.</p>                    |
|  | <b>MÈTRIQUES I RESULTATS</b> | <p>Pel que fa a les <b>mètriques</b>, s'ha dut a terme l'elaboració d'una anàlisi de materialitat per a establir una estratègia de sostenibilitat i determinar els temes rellevants així com els impactes econòmics, ambientals i socials. L'anàlisi es basa en estàndards GRI, MSCI i SASB, així com en consultes internes.</p>                                                                     | <p>Pel que fa a les <b>mètriques</b> no es fa cap referència sobre indicadors o mesures.</p> <p>Referent als <b>resultats</b>, s'ha dut a terme una renovació de la flota logística amb vehicles eco eficients: distintius ambientals Zero pel repartiment a domicili sense emissions de CO<sup>2</sup>, disposició de punts de recàrrega als punts de venda i magatzems, disposició</p> |

|  |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|--|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  | <p>S'identifica el canvi climàtic com a important en l'impacte sobre la organització però com a extremadament important en la influència dels grups d'interès.</p> <p>Disposa de Certificació ISO 14001, Certificat de conformitat directe del camp de AENOR per garantir que tot el cicle productiu es desenvolupa sense intermediaris, certificat IFS Food sobre legalitat, seguretat i qualitat dels productes i Certificat Residus Zero del sistema de gestió de residus.</p> <p>En quant als <b>resultats</b>, s'han invertit 10,6 M d'euros en prevenció de riscos ambientals per tal de renovar i actualitzar la maquinària i instal·lacions dels centres de treball, aconseguint els següents resultats:</p> | <p>de camions amb distintius per accedir a les Zones de Baixes Emissions sense restriccions, sistema de fotocatàlisi als vehicles per a purificar l'aire d'allà per on van amb el sistema <i>pure air print</i>.</p> <p>D'altra banda, hi ha un acord amb els proveïdors per l'ús d'envasos <i>pool</i> en fruita i verdura, és a dir, envasos estàndards reutilitzables que permeten una optimització de la gestió dels residus.</p> <p>Condis ha estat la primera cadena d'Espanya en usar bosses porta-compra 100% degradables des de l'any 2008 i disposa des de fa anys de més de 3.000 m<sup>2</sup> de plaques fotovoltaiques, ampliat el darrer any a 6.750 m<sup>2</sup>.</p> |
|--|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|--|--------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |                                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Reducció del 6,3% del consum elèctric.</li> <li>- Instal·lació i ampliació d'instal·lacions fotovoltaïques.</li> <li>- Reducció del 1,5% del consum de gas natural pel rendiment de plaques solars.</li> <li>- Reducció del consum del gasoil per la renovació de la flota de vehicles.</li> </ul> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|  | <b>COMPARATIVA<br/>RETROSPECTIVA</b> | No es fa referència a resultats d'anys anteriors per tal de fer una comparativa i observar els canvis.                                                                                                                                                                                                                                      | Es presenta una comparativa respecte els exercicis econòmics de 2020 i 2021 sobre facturació, quantitat de supermercats, quantitat de col·laboradors, tant propis com franquícies, i quantitat de m <sup>2</sup> en superfície. Tots els indicadors augmenten entre un 1 i un 2% excepte la facturació que disminueix un 5%. |

|                                                         |                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|---------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>INFORMACIÓ<br/>NEUTRAL I<br/>EQUILIBRADA</b>         | <b>ANÀLISI<br/>SOBREREPRESENTACIÓ<br/>D'OPORTUNITATS I<br/>SUBESTIMACIÓ DE<br/>RISCOS</b> | <p>Hi ha un equilibri entre l'exposició dels riscos i les oportunitats, mostrant una imatge d'empresa bolcada en millorar la seva situació no financera a través d'iniciatives i projectes, però alhora conscient i transparent en el reconeixement dels possibles perills.</p> | <p>No es presenten riscos per l'empresa, de tal manera que es contempla una voluntat de sobrerrepresentació dels aspectes positius sense deixar clar al consumidor i altres agents quins són els perills als que es pot arribar a exposar la mercantil.</p>        |
| <b>INFORMACIÓ<br/>LLIURE<br/>D'ERRORS I<br/>PRECISA</b> | <b>CONTROL INTERN</b>                                                                     | <p>Es té en compte l'índex de la Llei 11/2018 per tal d'incloure la informació que aquesta sol·licita.</p> <p>No es fa major referència al control intern de l'empresa.</p>                                                                                                     | <p>L'empresa disposa de diverses àrees, tals com la d'Ètica i Compliance, entre les funcions de la qual es destaca fomentar un sistema eficaç de control intern i de gestió de la prevenció de riscos.</p>                                                         |
|                                                         | <b>CONTROL EXTERN</b>                                                                     | <p>No es fa referència al control extern de l'empresa.</p>                                                                                                                                                                                                                      | <p>Dut a terme per l'empresa Deloitte seguint un Informe de Seguretat Negativa (ISAE 3000), un tipus d'informe que no inclou directrius detallades i que implica que l'auditor elabori un judici professional sobre els controls provats i el mètode de prova.</p> |

**Font:** Elaboració pròpia

