

# Incentivos fiscales ambientales y responsabilidad empresarial\*

Gemma Patón García\*\*

## Resumen

Las instituciones internacionales se han ocupado de debatir sobre la necesidad de alcanzar mayores logros en materia de responsabilidad social empresarial. Desde esta perspectiva se analiza el papel que pueden

\* El presente estudio cuenta con el patrocinio de la Cátedra Santander en RSC de la Universidad de Castilla-La Mancha.

Este trabajo constituye una aportación que se enmarca dentro de las actividades del Campus de Excelencia Internacional en Energía y Medioambiente (CYTEMA) de la Universidad de Castilla-La Mancha (España). El texto tiene origen en la Comunicación presentada a las *I Jornadas Universitarias Internacionales de análisis jurídico de la responsabilidad social de las empresas: perspectivas laboral y financiera*, celebradas los días 23 y 24 de octubre de 2008 en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Barcelona que fue galardonado con un Accésit. El trabajo actual es fruto de una ampliación y actualización de acuerdo a la evolución del debate y discusión internacional en este tema.

\*\* Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha (UCLM), España, Doctora en Derecho desde 2002. Directora Académica del Vicerrectorado de Economía y Planificación de la misma Universidad. Miembro del Centro Internacional de Estudios Fiscales y de la Red de investigación internacional en Fiscalidad y Cambio Climático (IDEA-CEU). Premio Nacional “Narciso Amorós” de Tributación 2005 y el Premio “Castilla-La Mancha, Región de Europa” 2007. Directora y Secretaria académica de Maestrías y Doctorados en Iberoamérica (Costa Rica, México, Honduras, Ecuador, Perú, Argentina y Bolivia). Conferenciante en Universidades europeas de Porto (Portugal), Orléans (Francia), Torino y la del Piemonte Orientale (Italia) y Ponente en la Universidad de Bolonia (Italia). Estancias de investigación en Bolonia (Italia), Cambridge (Gran Bretaña) y Maastricht (Holanda). Especialista en Fiscalidad medioambiental, Derecho tributario constitucional y Fiscalidad internacional. Es autora de numerosos artículos, monografías y capítulos de obras colectivas. Es Coordinadora de la Sección Fiscal de la Editorial Bosch. Consultoría y Asistencia Técnica al Gobierno regional de Castilla-La Mancha (España), a la Superintendencia Nacional de la Administración Tributaria de Perú (SUNAT), al Servicio de Rentas Internas (CEF) de Ecuador y al Ministerio de Hacienda de Costa Rica; Gemma.Paton@uclm.es

desempeñar los incentivos fiscales medioambientales como fomento de la RSE. No obstante, el estudio ha de abordar la cuestión de la situación económica mundial que condiciona el enfoque y cualquier avance que pueda producirse en materia de RSE. Asimismo, debe tenerse en cuenta que en la Unión Europea la regulación de las ayudas de estado limitan la adopción de beneficios fiscales para la protección del medio ambiente en tanto pueden afectar a la competencia fiscal entre los Estados.

Palabras clave: fiscalidad, medio ambiente, responsabilidad social empresarial, crisis económica, incentivos.

## **Abstract**

International institutions have discussed the need for greater achievements in the field of corporate social responsibility. From this perspective they examine the role that may be played by environmental tax incentives in the promotion of CSR. However, this paper analyzes how the global economic situation determines both the focus and any progress that may arise in the field of CSR. It should also be noted that, in the European Union, state aid regulations limit the adoption of tax benefits for environmental protection because they can affect tax competition between states.

Keywords: taxation, environment, corporate social responsibility, economic crisis, incentives.

## **1. Foros internacionales de debate**

Distintas instituciones internacionales han acogido en su seno el debate sobre la RSE, aunque fue el Foro Económico Mundial celebrado en Davos en 1999 el marco en que se logró el primer consenso internacional en materia de RSE mediante la adopción de un Pacto Mundial. En enero de 1999, Kofi Annan, Secretario General de Naciones Unidas, propuso por primera vez la idea del *Global Compact (GC)* o *Pacto Mundial* ante el Foro Económico Mundial de Davos, con el objetivo de impulsar la “adopción de principios y valores compartidos que den un rostro humano al mercado mundial”, promoviendo la construcción de los pilares social y ambiental necesarios para mantener la nueva economía global.

Si bien el GC no menciona ni define expresamente el concepto de RSC en su texto, integrado por una breve declaración de principios, de los documentos de presentación elaborados por Naciones Unidas se deduce que esos principios integran la responsabilidad de la empresa o ciudadanía corporativa responsable. En este sentido se menciona por ejemplo que el “GC es un instrumento posicionado de forma única para promover los objetivos de la ciudadanía corporativa global y la responsabilidad social”.

Como botón de muestra del ámbito globalizado en que se plantean los beneficios de la adopción de criterios de RSE, podemos citar la suscripción del *Pacto Global* el 23 de abril de 2004 en Buenos Aires, iniciativa auspiciada por la organización de las Naciones Unidas (ONU) para crear empresas socialmente responsables en todo el mundo. El hecho de que la responsabilidad social ahora esté enmarcada en un pacto de carácter internacional aporta un fuerte impulso a aquellas empresas que están empezando tímidamente a acercarse al espíritu de la RSE.<sup>1</sup> En relación con los objetivos del Pacto Global en materia de medio ambiente, el principio N°7 proclama el apoyo al enfoque preventivo, el principio N°8 la promoción de una mayor responsabilidad medioambiental y el principio N°9 el aliento al desarrollo y la difusión de tecnologías respetuosas con el medio ambiente.

Asimismo, este debate que ha ocupado a la OCDE se ha plasmado en las *Líneas Directrices para Empresas Multinacionales* –elaboradas en 1976 y revisadas en 2000– que contienen recomendaciones sobre aspectos sociales y ambientales realizadas por 33 gobiernos (los miembros de la OCDE más Argentina, Chile y Brasil) a las empresas multinacionales procedentes de estos países y como tal son en la actualidad el único código de conducta multilateralmente adoptado. Tienen el doble objetivo de que la actividad empresarial se desarrolle armónicamente con la política pública y a su vez procure facilitar la inversión potenciando, además, el desarrollo sostenible.<sup>2</sup>

1. El Pacto Global es un programa internacional, liderado por el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y la Organización Internacional del Trabajo (OIT), tendiente a aumentar la responsabilidad social empresaria en los campos de los derechos humanos, los estándares laborales y el medio ambiente. Argentina, Francia y España fueron los países que más adhesiones de empresas generaron.

2. Es posible consultar el documento citado en la página web: <http://www.oecd.org/env/35914152.pdf>.

La comunidad empresarial participó activamente en su actualización para su adaptación a un mundo global. Las líneas directrices promueven la responsabilidad y transparencia corporativas a través del enunciado de “principios y normas voluntarias para una conducta empresarial responsable compatible con las legislaciones aplicables”. Aunque las líneas directrices no definen expresamente el concepto de RSC, entre sus objetivos se menciona el de “potenciar la contribución de las empresas multinacionales al desarrollo sostenible” para “garantizar una coherencia entre los objetivos sociales, económicos y ambientales”.

En el marco de la Unión Europea, el Consejo Europeo de Feira de junio de 2000 acordó iniciar un proceso de diálogo europeo para la promoción de la RSC. Con la publicación del *Libro Verde: Fomentar un Marco Europeo para la Responsabilidad Social de las Empresas*, en julio de 2001, la Unión Europea ha abierto el debate a escala comunitaria, susceptible de dar lugar a una iniciativa legislativa sobre el tema. En el Libro Verde, la Responsabilidad Social de las Empresas se define como la “integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores” (Comisión de las Comunidades Europeas 2001). También es definida, en un sentido más amplio, como “un concepto con arreglo al cual las empresas deciden voluntariamente contribuir al logro de una sociedad mejor y un medio ambiente más limpio”.

En el seno de las instituciones comunitarias se ha abordado el tema de la RSE desde la perspectiva de consecución de los objetivos que establece la Comunidad como el artículo 2 TUE que prescribe la promoción de “[...] un desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, [...] un alto nivel de protección y de mejora de la calidad del medio ambiente [...]”, respaldado posteriormente por los artículos 174 y 175.1 2a) del TUE. Inicialmente, la Comisión Europea publicó el Libro Verde de 28 de julio de 2001 para “Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas” (COM (2001), 366 final) que dio lugar a una Comunicación de la Comisión de 2 de julio de 2002 (COM (2002), 347 final). Según lo expuesto en el *Libro Verde sobre “Utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas”*, la UE, en relación con el poder financiero ha favorecido “cada vez más el recurso a instrumentos económicos o basados en el mercado, por ejemplo, impuestos indirectos, subvenciones específicas

o compraventa de derechos de emisión [...]”.<sup>3</sup> Aspecto que también aparece integrado dentro de las *Directrices comunitarias sobre Ayudas Estatales en favor del Medio Ambiente*,<sup>4</sup> que se utilizan para interpretar la aplicación de los artículos 87 y 88 TUE.

De acuerdo con lo expuesto en el epígrafe 8 de las Directrices comunitarias mencionadas, la aplicación del principio “quien contamina paga” en el ámbito comunitario trata de “asegurar que quien causa la contaminación paga por ella, mediante la plena internalización de los costes ambientales por el contaminador. El objetivo es garantizar que los costes privados (soportados por la empresa) reflejen los costes sociales reales de la actividad económica [...] mediante normas ambientales obligatorias o a través de instrumentos basados en el mercado, algunos de los cuales conllevan la concesión de ayudas estatales”. Más, si cabe, teniendo en cuenta que el consumo de recursos naturales es muy superior en los países desarrollados que en los países en desarrollo, por lo que también desde este punto de vista podría hablarse de un objetivo de *distribución más justa de los recursos naturales* a través de la imposición.<sup>5</sup>

En este sentido, procede aludir a la función secundaria que pueden desarrollar los tributos de índole medioambiental o también llamados “ecológicos”, sin que pierdan por ello su naturaleza recaudatoria, ínsita a todo instrumento fiscal. Asimismo, desde la vertiente subvencional, el establecimiento de beneficios fiscales en impuestos tradicionales de naturaleza estrictamente recaudatoria ha inundado progresivamente su configuración jurídica con el fin de proteger el medio ambiente.

No obstante, no faltan voces que observan la necesidad de adoptar un documento que concite el consenso internacional en donde se regulen cuestiones conceptuales de la RSE que dirijan las políticas públicas de incentiación de la RSE como pueden ser la función de la actividad económica, un listado de buenas conductas o el impacto medioambiental o laboral de cada

3. Documento de 28 de marzo de 2007 COM (2007) 140 final. <http://eur-lex.europa.eu>.

4. DOUE de 1 de abril de 2008 (COM 2008/C 82/01).

5. Hablaríamos así de la eticidad de la RSE aplicada al medio ambiente en términos de “justicia intrageneracional”, que como señala DE PRADA trata de “interiorizar’ en el presente las necesidades de las futuras generaciones”, en “Justicia y protección fiscal del medio ambiente”, op. cit., p. 252.

actividad económica o incluso un mecanismo de control de certificación de la RSE.<sup>6</sup> A ello no obsta que la RSE, como diremos más adelante, se caracterice por la voluntariedad frente a las obligaciones legales, pero como se ha apuntado “el contenido de la acción social que integra la RSE es determinable ya que puede deducirse de las normas constitucionales”.<sup>7</sup> En todo caso, entendemos que abordar un marco legal para la RSE facilitaría profundizar en los incentivos fiscales a la RSE por los gobiernos nacionales de manera más equilibrada en el mercado global competitivo en que se mueven los agentes productivos.

## 2. Fundamentos éticos de la Fiscalidad ambiental

A juicio de la generalidad de la doctrina, la tradicional despreocupación por el bien público medioambiental y la escasa concienciación sobre la necesidad de su protección ha podido venir causada por su carácter de interés difuso que atañe al conjunto de la sociedad, ajeno a cualquier derecho de propiedad sobre el mismo. Sin embargo, la *naturaleza* está adquiriendo una dimensión de *objeto de la responsabilidad humana* de forma progresiva en los últimos tiempos. Y ello pasa por entender que “necesitamos la dependencia ecológica para asegurar nuestra independencia” como principal paradigma. De este modo, “la auto-eco-organización significa que la organización del mundo exterior se halla inscrita en el interior de nuestra propia organización viva”.<sup>8</sup>

En la ecología coinciden consideraciones políticas, económicas, jurídicas, éticas y técnicas, que precisan en ocasiones de una reflexión conjunta; de hecho, este tema se caracteriza por una acusada transversalidad. Ante esta sintomatología, el interés actual por los temas medioambientales se centra en implicar al hombre en un *comportamiento pro-activo* dentro del

6. Cfr. RUIZ GARIJO, “Más de diez años de Responsabilidad Social Empresarial. ¿Para cuándo su regulación jurídica y el establecimiento de incentivos fiscales?”, *GEZKI*, N°7/2011, p. 43.

7. SÁNCHEZ HUETE, M.A., “Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal”, *Quincena Fiscal*, N°7/2010.

8. MORIN, E., “El pensamiento ecologizado”, en *Introducción a una política del hombre*, Gedisa, Madrid, 2002, p. 138.

entorno que le rodea, sin que ello signifique un sometimiento incondicional a las condiciones impuestas por aquél, “pero a la vez sin imponer la dictadura del propio egoísmo, de la sórdida preferencia por el presente y por el beneficio material a expensas de bienestar ajeno”.<sup>9</sup> En este sentido, debe entenderse el concepto de “*ecoética*” que se encuentra estrechamente unido a la idea de *responsabilidad*, identificada ésta como el “cuidado”, reconocido como deber que, dada la amenaza de su vulnerabilidad, se convierte en “preocupación”.

A su vez, al argumento de la responsabilidad humana en la preservación del medio ambiente, se suma la idea de la *justicia intergeneracional*, de forma que la preocupación ética por el medio ambiente debe interiorizar los posibles perjuicios que las decisiones acerca del cuidado medioambiental pueden acarrear, trasladando costes indeseables a las generaciones venideras. Desde este punto de vista, DE PRADA GARCÍA ha tratado del enjuiciamiento de los impuestos medioambientales, visión que se encuentra lejos de los postulados éticos meramente utilitaristas, pues no existe una satisfacción o utilidad práctica reconocible por el individuo que afronta la tarea de la preservación del medio ambiente.<sup>10</sup> La base ética de la preocupación medioambiental resulta innegable e incontrovertible en nuestros días, y constituye el verdadero motor de los esfuerzos jurídicos por perfilar el ordenamiento medioambiental.

Así, la imposición conserva un halo de *obligación de solidaridad* con el resto de la comunidad, que no se agota en la mera disponibilidad de ingresos para el ente público, sino que también abarca la función de permitir alcanzar los intereses colectivos. El tributo se observa, en consecuencia, como un *vínculo social* que evidencia las responsabilidades que le son inherentes, como condición para la realización de la libertad individual. En otras palabras, ética y fisco confluyen en la concienciación del uso del sistema fiscal como bien público, observando la ética como una reflexión del comportamiento social.

El medio ambiente se convierte en objeto del Derecho más bien por razones de la importancia que ha adquirido la rama del Derecho constitucional,

9. RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M., *La alternativa fiscal verde*, Lex Nova, Valladolid, 2004, p. 63.

10. DE PRADA GARCÍA, A., “Justicia y protección fiscal del medio ambiente”, en *Fiscalidad Ambiental* (Dir. Yabar Sterling, A.), Cedecs, Barcelona, 1997, pp. 253 y 254.

y la preservación de los bienes públicos garantizados por nuestro texto constitucional y, de forma más reciente, lo que se ha venido a llamar el *Derecho tributario constitucional*.<sup>11</sup> Desde esta óptica destaca como uno de los instrumentos idóneos la *tributación medioambiental* con la finalidad de internalizar los costes socio-medioambientales.<sup>12</sup>

Igualmente, desde un punto de vista económico, las causas que justifican la *intervención tributaria* en el ámbito medioambiental tienen entronque en un valor de *justicia* de evidente contenido ético. De hecho, la dimensión finalista de los tributos ambientales, esto es, la pretensión de la utilización de instrumentos tributarios para la preservación y mejora de la calidad del medio ambiente, introduce un factor moral en los tributos que se traslada por entero al sistema fiscal en sus más diversas manifestaciones. Ante estas premisas, el trasfondo ético no debe ser ajeno al análisis jurídico tributario de cualquier institución.

Con esta comunicación se pretende aportar argumentos sobre la utilización de los instrumentos financieros desde un punto de vista ético como es el que concierne a la *responsabilidad empresarial en materia medioambiental*, que también atañe a distintos aspectos sociales y humanos en que se inserta su actividad económica. El conglomerado de estos aspectos conforma el objetivo de *sostenibilidad* o principio de “desarrollo sostenible” que puede pretenderse desde distintos puntos de vista, y uno de ellos es el instrumento financiero, ya sea a través de la vía del gasto –principalmente con la aprobación de incentivos fiscales cualquiera que sea su configuración jurídica–, ya sea a través del ingreso –mediante el establecimiento de tributos ecológicos–. Pues bien, nos centramos especialmente en las medidas que resultan ser más controvertidas por su posible incompatibilidad con el Derecho comunitario en cuanto podrían ser calificadas como ayudas de estado ilícitas y, en un segundo estadio, examinamos la incidencia que semejantes intervenciones financieras pueden tener en el ámbito de la responsabilidad social de las empresas en su dimensión medioambiental.

11. Como señala RODRÍGUEZ BERELJO, A., los deberes a que están llamados todos los ciudadanos por la Constitución son la mayoría de contenido ético o moral, especialmente, “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, REDF Nº125/2005, pp. 6-7.

12. RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M., *La alternativa fiscal verde*, op. cit., p. 73.

En definitiva, estamos ante el clásico debate acerca de la intervención pública en el sistema económico regido por el libre mercado, al cual nos asomamos –dejando a un lado cuestiones de pura teoría económica o de índole técnica– desde la óptica reservada a la controversia ética que también despierta. En este sentido, el sistema de mercado en constante dinamismo se somete a las decisiones subjetivas individuales que, tal vez, volcadas en la maximización de beneficios empresariales hayan descuidado valoraciones sociales, laborales o medioambientales, cuya protección es corresponsabilidad de agentes privados y públicos.

Por ello, intentaremos dar respuesta al interrogante que plantea Yábar Sterling: “¿Podría sostenerse, pues, que la atribución al Estado de un papel cada vez más intenso en el funcionamiento de la economía, a través del horizonte temporal de los últimos dos siglos, ha venido justificado por la inadecuada respuesta que los mercados iban proporcionando al *sentimiento ético de la sociedad*?”.<sup>13</sup> Precisamente en los momentos actuales, el intervencionismo de las Administraciones públicas en materia económica está revisando los postulados del liberalismo capitalista keynesiano por razones de pura necesidad. Sin embargo, nuestra pretensión es arrojar alguna luz sobre la posibilidad de que el instrumento fiscal pueda coadyuvar a hacer realidad –parafraseando a Keynes– las buenas intenciones de las que el cielo capitalista está lleno; y, en particular, se tratará de analizar en qué medida algunos *instrumentos fiscales* incitan favorablemente a la adopción de mayores cotas de *responsabilidad social empresarial* (en adelante, RSE) en materia *medioambiental*.

### **3. La promoción pública de la RSE medioambiental**

Los datos empíricos han demostrado fehacientemente la mayor responsabilidad de los países desarrollados en el agravamiento de algunos problemas ambientales fundamentalmente por el desarrollo de sus actividades productivas con incidencia en el entorno natural en que se mueven.

13. YÁBAR STERLING, A., “Ética, fiscalidad y medio ambiente”, *Observatorio Medioambiental* N°1/1998, p. 178. Este trabajo es posible consultarlo en la página web: [http://www.ucm.es/BUCM/revistasBUC/portal/modulos.php?name=Revistas2\\_Historico&id=OBMD&num=OBMD989811](http://www.ucm.es/BUCM/revistasBUC/portal/modulos.php?name=Revistas2_Historico&id=OBMD&num=OBMD989811).

Por otro lado, no parece haber duda de que la *inquietud social de la empresa* se ha incrementado en las últimas décadas llegando a observarse políticas empresariales activas en materia ambiental, que se han adoptado “como requisito básico y esencial para la buena marcha y el éxito económico de la propia empresa” o si se prefiere, como mecanismo de aumento de “las condiciones de credibilidad social de la propia empresa”.<sup>14</sup> Todo ello, dentro del cambio del enfoque contractual tradicional que ha experimentado la empresa en el ámbito comunitario, donde la empresa no se considera como un ente abstracto, sino como una institución social con personalidad jurídica propia.

En esta línea se inserta la RSE, como actitud que “trata de incorporar al proceso productivo de forma permanente y no extraordinaria, una forma concreta de gestionarse que sea respetuosa con los trabajadores, el medio ambiente y la sociedad”.<sup>15</sup> Es por ello que hablamos de *incentivos* en el mismo título de este trabajo, ya que se trata de estimular la conducta, el elemento volitivo del agente privado que realiza actividades de producción o de prestación de servicios a partir de normas jurídico-públicas como son aquellas normas financieras dirigidas a la protección del medio ambiente. No obstante, debe matizarse desde ya que cuando se habla de RSE se pretende superar los objetivos establecidos legalmente, por lo que la norma puede colaborar en la puesta en práctica del espíritu de la RSE, pero ésta debe tener un alcance y unos propósitos más amplios que los establecidos en las normas, o si se prefiere, “la empresa socialmente responsable es aquélla que realiza comportamientos favorables a un entorno social o medio ambiental yendo más allá del mero cumplimiento de la norma”.<sup>16</sup>

14. DE VICENTE Y HURTADO, J.J., “Ética y medio ambiente”, en *Ética y responsabilidad social de la empresa* (Dir. Guarnizo García, J.V.), Toledo, 2008, p. 184.

Alude ROSEMBUJ, T. a un “pacto” que la empresa contrae con el Estado, así observa que “la responsabilidad social corporativa de la empresa es particularmente intensa respecto al Estado como organización, al mercado y a la sociedad civil. El punto de partida de la sociedad (empresa) es una deuda que sus propietarios contraen con el Estado, con el mercado, con la sociedad civil”, EL FISCO, Editorial, Abril 2007. Consúltese en: [http://www.elfisco.com/editorial/editorial.aspx?edi\\_ano=07&edi\\_mes=4](http://www.elfisco.com/editorial/editorial.aspx?edi_ano=07&edi_mes=4).

15. FERNÁNDEZ AMOR, J.A., “Reflexiones sobre el fomento público mediante medidas financieras de la Responsabilidad social empresarial relacionada con el medio ambiente”, *Nueva Fiscalidad*, N°6/2008.

16. FERNÁNDEZ AMOR, J.A., “Reflexiones sobre el fomento público mediante medidas financieras de la Responsabilidad social empresarial relacionada con el medio ambiente”, op. cit., p. 7.

En estos términos, podemos hablar de una RSE, llamémosle *impropia*, pues es aquella que se absorbe por el efecto de vinculatoriedad de las normas jurídicas, es decir, el ámbito de libertad en la adopción de decisiones empresariales que puedan dañar el medio ambiente queda bajo la cobertura de la norma en razón de una disposición que promueve de forma complementaria una conducta de la empresa acorde con la protección medioambiental. La sinergia de la empresa con el entorno natural en que desarrolla su actividad viene a ser incentivada por la función secundaria que adquieren algunos tributos como el IS, que grava las rentas empresariales, en la salvaguarda de otros bienes constitucionales como es el medio ambiente.

En un segundo estadio, la *auténtica* RSE es aquella que se dedica a actuaciones voluntarias de la empresa compaginando sus intereses competitivos con los intereses sociales, ambientales y humanos de su entorno.<sup>17</sup> Entramos así en consideraciones de naturaleza ética que harían más legítima para la sociedad en su conjunto la obtención de beneficios empresariales y su maximización si se percibe la distinción de la misma por orientar sus intereses particulares a los intereses generales.

El propio artículo 45 de la Constitución española cuando establece que “todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo”, predispone a dejar de observar este precepto como mera retórica constitucional. Nos referimos a la segunda proposición que contiene un valor de deber jurídico y que a nuestro modo de ver puede considerarse como el *fundamento jurídico originario de la intervención pública* en materia medioambiental. Por esta misma razón, estimamos que aquí reside la esencia de la intervención de los poderes públicos con instrumentos financieros en determinadas relaciones que pertenecen a la autonomía personal como son aquellas establecidas en la economía de mercado susceptibles de afectar el medio ambiente.<sup>18</sup>

17. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., “La responsabilidad social corporativa”, EL FISCO Editorial, Octubre 2006, [http://www.elfisco.com/editorial/editorial.aspx?edi\\_ano=06&edi\\_mes=10](http://www.elfisco.com/editorial/editorial.aspx?edi_ano=06&edi_mes=10).

18. En este sentido, entiende RODRÍGUEZ BEREJÓ, A., que “las normas que establecen deberes tienen valor y efectos jurídicos, por el fundamento que prestan a la intervención de los poderes públicos [...] contienen pues un mandato al legislador y a los poderes públicos, imponiéndoles pautas materiales de actuación y orientando el contenido del ordenamiento jurídico en el ámbito correspondiente”, “El deber de contribuir...”, op. cit., p. 26.

Así pues, la fundamentación jurídica de la intervención pública en la salvaguarda del bien medioambiental a través de medidas financieras se encuentra plenamente aceptada pues el artículo 45 constitucionaliza unos valores autorizando a la *acción pública*. Este aspecto se concreta cuando el apartado segundo del artículo 45 formula la obligación de velar por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva. Esta función pública, tal y como señalamos en otro lugar, impone la actuación de la Administración sobre el comportamiento de los individuos, induciendo a un uso como propietario y como agente de mercado para la maximización de sus beneficios que implique la conservación del medio ambiente. En consecuencia, el crecimiento económico y la protección del ambiente no se conciben actualmente como fines antagónicos o excluyentes, sino como objetivos que deben compaginarse para procurar la calidad de vida.<sup>19</sup>

En la línea expuesta por FERNÁNDEZ AMOR, tal vez sea de difícil encaje la asunción de la RSE de forma voluntaria cuando estamos ante un derecho del ciudadano al medio ambiente y el deber de protección del mismo para los entes públicos, que concierne tanto al Estado como a las instituciones europeas. De esta forma, el ejercicio del *poder financiero* puede lograr el objetivo de protección medioambiental perseguido únicamente apelando al *fomento de la actuación del sector empresarial* en este sentido y su coordinación con los entes públicos.<sup>20</sup>

En la discusión sobre la conveniencia o no de las políticas públicas en fomento de la RSE, partimos de la formulación hacendística de NEUMARK, quien invoca la neutralidad fiscal para evitar las consecuencias indeseadas que el impacto fiscal pueda conllevar a la competencia, lo cual “requiere que [...] el Estado se abstenga de toda intervención que perjudique el mecanismo de competencia del mercado, a menos que la intervención fuera indispensable para provocar correcciones de los resultados de la competencia perfecta, a las que por razones de rango superior se las considera necesarias, o

19. Cfr. PATÓN GARCÍA, G., “La fundamentación del uso de los tributos para la protección del medio ambiente”, *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha* N°27/1999, p. 175.

20. Vid. FERNÁNDEZ AMOR, J.A., “Reflexiones sobre el fomento público mediante medidas financieras...”, *op. cit.*, p. 12.

para suprimir o atenuar determinadas imperfecciones de la competencia”.<sup>21</sup> En consecuencia, es patente que las intervenciones tributarias sólo gozan de una importancia secundaria en calidad de instrumentos de la política de crecimiento.<sup>22</sup>

Al compás de estas consideraciones, respecto de la RSE se puede percibir un movimiento desde un *enfoque voluntarista* hacia un *enfoque reglamentista*, lo cual tampoco puede llevar únicamente a la autorregulación, sino a la intervención de los poderes públicos a través de cierta regulación de las decisiones empresariales sobre responsabilidad social. En efecto, pensamos que el enfoque de voluntariedad que caracteriza a la RSE no debe ser puro sino que precisa de un impulso reglamentista, que aboca al establecimiento de un marco regulador liderado fundamentalmente por países como Francia y Holanda, que vienen ensayando la adecuación de distinto tipo de regulación para incentivar la RSC.<sup>23</sup>

De aquí que tal vez el aspecto más interesante venga representado por el impulso a la *cooperación entre los entes públicos y las empresas* en un objetivo común que puede tener unas repercusiones positivas, por un lado, a nivel de los resultados empresariales, en tanto se vincule la aportación voluntaria al desarrollo social con la competitividad empresarial y, por otro lado, superando la subordinación de la empresa al carácter prescriptivo de la norma jurídica. Así pues, la medida financiera prestaría un papel de fomento esencial en el aprovechamiento de las sinergias que emanan de la empresa hacia la protección de un interés que por su carácter “difuso”, como es el medio ambiente, puede quedar desprotegido si no se implican los sectores público y privado en su sostenibilidad.

21. NEUMARK, F., *Principios de la imposición* (Trad. E. Fuentes Quintana), 2ª edic., IEF, Madrid, 1994, p. 284, citado por PATÓN GARCÍA, G., “Las políticas fiscales y el Estado de bienestar”, CT N°21/2006, p. 109.

22. NEUMARK, F., *Principios de la imposición...*, p. 333 (vid. nota anterior).

23. Vid. DE LA CUESTA GONZÁLEZ, M., “El porqué de la responsabilidad social corporativa”, Boletín Económico de ICE N°2813, p. 54.

Con mayor amplitud, sobre las distintas acciones políticas adoptadas en países de nuestro entorno puede consultarse el documento “Políticas públicas y RSC. Políticas de incentivos” del *Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa* en la página web: [http://www.observatoriorsc.org/descargas/archivos/noticias/Politicasy\\_publicasy\\_RSC.pdf](http://www.observatoriorsc.org/descargas/archivos/noticias/Politicasy_publicasy_RSC.pdf).

Asimismo, la perspectiva más social o moral que invade el espíritu de la RSC, provoca una mínima intervención pública en el sentido de que debe actuar para equilibrar y corregir los defectos del mercado que deterioran un bien común como el medio ambiente, dirigiéndose al fomento, promoción y sensibilización social.<sup>24</sup> No se trata de saber cuál es la institución o el agente más adecuado para procurar la defensa de los intereses medioambientales.<sup>25</sup> En nuestra opinión, no cabe duda de que el papel estelar en estas lides lo tiene quien perjudica al entorno natural, redistribuyendo el coste a la sociedad en su conjunto si no se produce la asunción de un compromiso de RSE por parte del agente económico.

En estas circunstancias, la presencia de disposiciones jurídico-fiscales que incentiven la RSE debe mostrarse en sentido regresivo e ir desapareciendo paulatinamente a medida que se adoptan conductas proclives a la protección medioambiental por las empresas.<sup>26</sup> En otras palabras, se trata-

24. Defensores a ultranza del enfoque reglamentista de la RSE señalan que “el debate sobre la RSC no es otra cosa que el debate de las externalidades negativas de las actividades de la empresa sobre el medio ambiente y la sociedad [...] Por ello, resultaría incoherente que el Estado prescindiera de toda función y responsabilidad en cuanto al impacto de la empresa sobre estos bienes. [...] El Estado debe proteger a las “víctimas” de esas externalidades”, DE LA CUESTA GONZÁLEZ, M., “El porqué de la responsabilidad social corporativa”, *op. cit.*, p. 56.

25. A pesar de ello, existen partidarios de la intervención pública en los temas ambientales, justificando el papel del Estado por considerarla como la institución más adecuada para determinar y defender la aplicación de un precio que incorpore el valor de la depreciación de los recursos renovables, y entre ellos, se cita destacadamente a los instrumentos tributarios en toda su gama. Un insigne hacendista como Pigou propugnaba esta tesis, sobre todo en los casos en que la actividad individual o empresarial produjese externos negativos y la perjudicada fuese la colectividad en su conjunto, de forma que quienes producían la externalidad negativa debían pagar un impuesto. Sobre ello ilustra YÁBAR STERLING, A., “Ética, Fiscalidad y Medio Ambiente”, *op. cit.*, pp. 184 y 193.

26. Entiéndase que estas consideramos no ponen en duda, desde un punto de vista jurídico, la licitud y conveniencia de la imposición ambiental que se ha venido estableciendo como materia imponible tradicional de las Comunidades Autónomas en los últimos 20 años, como un instrumento de escaso peso recaudatorio en el conjunto de los recursos financieros de tales entes territoriales, causado precisamente por la autenticidad de la función ecológica que se les atribuye. Únicamente constatamos que el papel estímulo fiscal es un revulsivo a la concienciación medioambiental de la empresa y como tal persigue la provocación de una conducta “responsable socialmente” que debe asumirse como habitual sin que exista intervención pública.

ría de abogar por una iniciativa pública en la corrección de comportamientos antiecológicos a través de beneficios fiscales, mientras que habría que mantener una tributación ecológica de carácter preventivo que disuada de conductas empresariales que generen un riesgo o produzcan un deterioro medioambiental. En síntesis, estamos ante una manifestación más del sostenimiento de la unidad del ordenamiento financiero basada en el principio de solidaridad como criterio rector de la justicia en los ingresos y los gastos públicos, aspectos complementarios de una misma finalidad.

Por un lado, el establecimiento de tributos que gravan actividades perjudiciales para el medio ambiente puede fomentar de forma directa la RSE, pues encarece el coste de la actividad perjudicial y se fomentaría así el comportamiento adecuado. El problema es que el pago del tributo puede ser visto por la empresa como la contraprestación a la posibilidad de realizar su actividad productiva –siendo indiferente para la empresa el efecto contaminante de su actividad– y no se logre la RSE deseada. Por otro, el incentivo fiscal, instrumentado en cualesquiera modos jurídicamente posibles, supone un “estímulo que en relación con una determinada conducta puede provocar el reconocimiento de un *beneficio fiscal*”.<sup>27</sup> Así, la introducción de beneficios fiscales a la carga tributaria de determinadas figuras impositivas en tanto se adopta un comportamiento proclive a la protección medioambiental, posiblemente lleva consigo una función de promoción, apoyo o estímulo instrumental a la RSE, pero a costa de una reducción recaudatoria que sería asumida por el conjunto de los ciudadanos.<sup>28</sup>

Por su parte, en el ordenamiento financiero español podemos distinguir una actuación desigual en relación con medidas dedicadas a la protección medioambiental, de forma que mientras que el Estado ha introducido medidas en el marco de la regulación de los tributos tradicionales, funda-

27. SOLER ROCH, M.T., *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, p. 49.

28. Asimismo, HERRERA MOLINA ha advertido que los beneficios fiscales ecológicos “pueden resultar contrarios al principio “quien contamina paga”, si incentivan conductas exigidas por la ley, pues, en tal caso, hacen recaer el coste de la protección ambiental obligatoria sobre el conjunto de los contribuyentes. En cambio, los tributos ambientales contribuyen directamente a realizar el principio “quien contamina, paga” a través de una estructura general que favorece las conductas favorables al medio ambiente”, *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos* (Dir. Yábar Sterling, A.), Marcial Pons, 2002, p. 289.

mentalmente beneficios fiscales, las Comunidades Autónomas se han caracterizado por desarrollar su poder financiero a través del establecimiento de figuras relacionadas con el medio ambiente, dicho sea de paso, unas veces con mejor y otras con peor fortuna. Nos estamos refiriendo a los ejemplos de tributos que, a pesar de mostrar una exposición de motivos proclive a la protección medioambiental, no se han estructurado jurídicamente en consonancia a la realización efectiva de los principios orientadores en esta materia.

En general, el *incentivo público de la RSE* se encuentra estrechamente ligado a la política comunitaria de *ayudas de estado* aplicadas en materia del medio ambiente con dos premisas básicas insertas en las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente:

- a) Cuando en determinadas circunstancias específicas sea imposible la *integración total de costes*, en cuyo caso las ayudas pueden incitar a las empresas, como “*solución alternativa temporal*”.
- b) Cuando las ayudas tengan un *efecto incentivador*, especialmente para impulsar a las empresas a superar las normas o a realizar inversiones adicionales para que sus instalaciones sean menos contaminantes (apartado 18 de las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente).<sup>29</sup> E igualmente, en las actuales Directrices comunitarias en esta materia de 2008 se mantiene como principal objetivo del control de las ayudas estatales en el ámbito de la protección del medio ambiente alcanzar un *nivel superior de protección* al existente, priorizando los efectos positivos derivados de la aplicación del principio “quien contamina paga”, siempre que aquéllos sean de mayor entidad a los efectos negativos que eventualmente acarrearán las ayudas de estado respecto de la distorsión de la competencia (apartado 6).

Sobre la base de estas Directrices, nos adentramos en el análisis de los límites del Derecho UE a medidas fiscales con una posible incidencia en el ámbito de la RSE. Previendo, sin embargo, que el ejercicio de las competencias financieras todo lo más puede estimular la responsabilidad social de las empresas en materia medioambiental, es decir, la acción pública posee una *función, es de complemento* a la RSE.<sup>30</sup>

29. DOCE C 37/3, de 3 de febrero de 2001.

30. FERNÁNDEZ AMOR, J.A., “Reflexiones sobre el fomento público mediante medidas financieras...”, op. cit., p. 15.

#### **4. Límites del Derecho en la Unión Europea a los incentivos fiscales ambientales con incidencia en la RSE**

En relación con las posibles medidas fiscales que pueden calificarse como ayudas de estado, debemos proceder de la siguiente manera: en primer lugar, analizar la medida de acuerdo a los requisitos para afirmar la condición de ayuda de estado; en segundo lugar, debe sopesarse, en caso afirmativo a la primera cuestión, si la ayuda de estado fiscal es ilícita o compatible con el ordenamiento comunitario, en especial, observar si falsea la competencia y afecta al intercambio entre Estados miembros de la Unión Europea; y, en tercer lugar, examinar los posibles efectos que puede conllevar dicha medida respecto de la RSE.

A pesar de que el art. 87 TUE declara “incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”, no se trata de una prohibición absoluta, pues se establecen determinadas excepciones entre las que se encuentran las intervenciones fiscales de este carácter en materia medioambiental.

El artículo 3 TCE es la referencia en relación con el primer aspecto mencionado al establecer la necesidad de que las condiciones de competencia sean tales, que la producción y distribución de bienes y servicios deberán tener lugar conforme al libre juego de la oferta y la demanda. Por otro lado, la necesidad de afectación o posible afectación al comercio entre los Estados miembros se cumple también cuando la medida en cuestión afecta a las condiciones de establecimiento y competencia en el mercado común. Por ello, no es indispensable que las ayudas beneficien a empresas que lleven a cabo actividades transfronterizas, sino que también alcanza a empresas que desarrollen una actividad de ámbito geográfico local –como es el caso.

Aun así, la imposición medioambiental puede caer dentro de la órbita de las excepciones que permiten considerar lícita una ayuda de estado a pesar de cumplir los requisitos del artículo 87. Estos supuestos serían aquellos en que la ayuda se catalogase como de importancia menor, poco significativa o con efectos muy limitados en la competencia (“de *minimis*”). Ahora bien, la interpretación que el TJCE ha realizado de estas excepciones ha sido muy restrictiva.

En la Sentencia Demesa/Diputación Foral de Álava de 11 de noviembre de 2004 (As. C-183/02), el TJCE dijo expresamente que “las ayudas de Estado se califican por sus *efectos*”, siendo lo fundamental, según la Sentencia de 19 de septiembre de 2000 (As. C-156/98) “que se refuerce la posición de una empresa en relación con las empresas competidoras”. Como dice la Sentencia Ladbroke Racing contra Comisión de 16 de mayo de 2000 (C-480/98), el concepto de ayuda, pese a su amplitud, es un concepto objetivo que depende únicamente de si una medida estatal confiere o no una ventaja a una o varias empresas.

En cuanto al *ámbito objetivo de la noción de ayuda*, la Comisión en Comunicación efectuada en virtud del art. 6.5 de la Decisión 2495/96/CE, señaló que “la noción de ayuda se refiere no solamente a la ayuda activa, sino que también incluye cualquier medida que suponga para una empresa la eliminación de una carga que en caso contrario debería soportar”. Así pues, estamos ante un concepto amplio que podría abarcar a condiciones favorables que un impuesto medioambiental desencadenara para determinadas empresas o bien, de forma destacada, la concesión de beneficios fiscales de todo tipo, a los que se refiere la Sentencia Italia/Comisión.

No obstante, el uso de incentivos fiscales parece ser más operativo desde el punto de vista de su fundamentación política, de forma que el entusiasmo político que se percibe por su mantenimiento se justifica en tanto contribuyen a crear un clima favorable entre el mundo empresarial, aunque supongan una reducción de la capacidad recaudatoria y, por tanto, de programas gubernamentales.<sup>31</sup> De este modo, y desde un punto de vista estrictamente jurídico, la relevancia de los beneficios fiscales se sitúa en la *pretensión o el objetivo de la medida* y no en la magnitud del efecto de la misma, aspecto que interesa más a nuestra argumentación desde un punto de vista

31. A título ilustrativo, en EE.UU. se ha producido un uso desmedido de los incentivos fiscales para empresas, llegando a constituirse en un instrumento utilizado por los distintos Estados de la federación para influir en la localización de las empresas. A pesar de ello, no existe una constatación empírica de la eficacia de los incentivos fiscales como instrumento de localización. En este sentido, el incentivo fiscal es algo con lo que se encuentra la empresa una vez tomada la decisión de localización, pero que en definitiva le supondrá un notable aligeramiento de su carga impositiva. Vid. LOPE CUFÍ, O., “Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades como ayudas de Estado”, QF N°19/1997, BIB 1997\1121, in fine.

ético y su posible incidencia en el comportamiento de las empresas. Incluso también podemos referirnos al poder tributario de las Comunidades Autónomas, ejercido como se ha dicho esencialmente en materia medioambiental, que pueden adoptar medidas fiscales como exenciones en sus impuestos propios susceptibles de calificarse como ayuda de estado, en tanto favorecen a ciertas empresas o producciones, excluyendo a priori, a otras.

No obstante, dicha calificación exige que se encuentre rodeada de cierta prudencia en lo que se refiere a las medidas fiscales medioambientales.<sup>32</sup> Así, el hecho de que determinadas empresas o sectores se beneficien más que otras de algunas medidas fiscales no significa necesariamente que dichas medidas entren en el ámbito de aplicación de las normas de competencia en materia de ayudas estatales. Además, los incentivos fiscales destinados a las inversiones medioambientales –o cualesquiera otras motivaciones– sólo favorecen a las empresas que llevan a cabo tales inversiones, sin que por ello sean necesariamente constitutivos de ayudas estatales.<sup>33</sup>

La llamada a la prudencia en cuanto atañe a la calificación de ayuda de estado de las medidas fiscales medioambientales se materializa a la vista de la jurisprudencia comunitaria que no ha aceptado la invocación abstracta de la protección del medio ambiente como excepción del art. 87.3 que faculta a la Comisión para declarar la compatibilidad de determinadas ayudas de estado (Sentencia de 29 de abril de 2004, As. C-159/01), si bien se ha admitido aunque en términos muy restrictivos como *excepción* “la *preservación de la naturaleza y estructura del sistema tributario*” por la Comisión en la Comunicación 98/C 384/03.

Por otro lado, la selectividad de una ayuda de estado ha venido a ser aclarada a través de la STJCE del caso Azores de 6 de septiembre de 2006, en que se confronta el fenómeno de la selectividad territorial con la existencia de autonomías regionales: para que las medidas fiscales generales aplicables en una parte del Estado miembro no sean consideradas *per se* ayudas selectivas territoriales, deberán reunir tres requisitos: 1) la autoridad

32. Tal y como ha señalado GARCÍA NOVOA, C., “Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica”, en *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía* (Dir. Pita Grandal, A.M.), Marcial Pons, Madrid, 2008, pp. 448-449.

33. Comunicación sobre ayudas estatales relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, op. cit., apartado decimocuarto.

regional que las adopta debe disfrutar de una autonomía política y administrativa con relación al Gobierno central; 2) deberá tener la posibilidad de adoptar esas medidas fiscales sin que el Gobierno central intervenga directamente; 3) las instituciones regionales deberán asumir enteramente las consecuencias financieras y políticas de la modificación del gravamen del impuesto que apliquen a las empresas radicadas en su territorio. No serán posibles, por tanto, compensaciones por parte del Gobierno central.<sup>34</sup>

Asimismo, es posible establecer ayudas en los ámbitos relacionados que, indirectamente, puedan conseguir la asunción por la RSE en materia de medio ambiente, es decir, la RSE o cambio en la filosofía empresarial es concebido como un efecto colateral de la financiación pública de objetivos medioambientales.

La orientación de las autoridades europeas está en la línea restrictiva de cuantas medidas, incluso fiscales, supongan una ayuda estatal en materia relacionada con el medio ambiente. Así, en las Directrices comunitarias se señala que algunas ayudas pueden resultar contrarias a los objetivos de desarrollo sostenible. En este sentido, las ayudas medioambientales se admiten como instrumento incentivador de conductas protectoras del medio ambiente o facilitador de la introducción progresiva del principio “quien contamina paga”, llegando después a su plena aplicación.<sup>35</sup>

Las ayudas de estado en materia medioambiental deben responder a una doble exigencia al servicio del control de la política de ayudas estatales: a) por una parte, garantizar el funcionamiento competitivo de los mercados, promoviendo a la vez la realización del mercado interior y una mayor competitividad

34. Recientemente, la SJCE de 11 de septiembre de 2008, Asuntos acumulados C428/06 a C 434/06, reitera los elementos interpretativos sobre la selectividad de una medida tributaria que se estima ayuda de estado, al hilo del enjuiciamiento del artículo 2, apartado 6, de la Norma Foral 7/2005, que modifica el artículo 37 de la Norma Foral 3/1996 y prevé una deducción de la cuota líquida del 10% del importe de las inversiones que se realicen en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad. El apartado 7 del mismo artículo 2 modifica el artículo 39 de la Norma Foral 3/1996 y prevé una deducción de la cuota líquida del 10% de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, se destinen a una “reserva para inversiones productivas y/o reserva para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético”.

35. Vid. RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M., *La alternativa fiscal verde*, op. cit., p. 210.

de las empresas, b) por otra, garantizar la integración de las exigencias de protección del medio ambiente en la definición y la ejecución de la política de competencia, especialmente para fomentar el desarrollo sostenible.<sup>36</sup>

En cualquier caso, las ayudas estatales para la protección del medio ambiente serán compatibles con el derecho comunitario, tras pasar la prueba de sopesamiento, siempre que se concluya un efecto de incremento de las actividades de protección ambiental que “no afecten de forma adversa las condiciones de los intercambios comerciales en grado contrario al interés común” (apartado 71 Directrices comunitarias).

Ello evidencia que en las ayudas públicas a la protección del medio ambiente confluyen dos principios comunitarios que deben cohonestarse: por un lado, el desarrollo equilibrado territorial y sectorialmente precisa de ayudas públicas que lo incentiven y posibiliten, pero, por otro, estas concesiones pueden colaborar al falseamiento de la libre competencia entre los agentes económicos. Por esta razón, la ayuda de estado únicamente puede observarse como un revulsivo a la RSE, en razón de las restricciones interpretativas establecidas en su aplicación.

Desde el punto de vista del gasto público, es posible la subvención de comportamientos concretos que puedan provocar indirectamente una actuación responsable de la empresa respecto del medio ambiente. Ahora bien, la voluntariedad inicial para cooperar con los entes públicos en la consecución del interés general (bien público medioambiental) se convertiría en obligatoriedad e imposición de comportamientos una vez se obtienen recursos públicos, alejándose el concepto de *softlaw* y pasando al tradicional *hardlaw*.<sup>37</sup>

Un caso paradigmático en España ha sido la *deducción por inversiones medioambientales* que se encuentra regulada en el artículo 39 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) y los artículos 33 a 38 del Reglamento del Impuesto (RIS). Este incentivo opera de manera que las empresas que realizan inversiones en inmovilizado material consistente en instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente pueden

36. CÁRDENAS ORTIZ, R.M., “Ayudas de estado a favor del medio ambiente: Comentarios en relación a las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente”, *Revista de Estudios Jurídicos*, N°4/2003, p. 29.

37. FERNÁNDEZ AMOR, J.A., “Reflexiones sobre el fomento público...”, op. cit., p. 25.

deducir un porcentaje del Impuesto de sociedades. El porcentaje deducible de la cuota íntegra del impuesto para inversiones destinadas a la protección del medio ambiente era del 10% del importe total de la inversión. Este porcentaje se mantuvo constante hasta 2006, momento en que, con la aparición de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, se fue reduciendo dos puntos cada ejercicio. En 2010 este porcentaje era del 2%. Posteriormente, con la Ley de Economía Sostenible 2/2011, este porcentaje se ha visto incrementado hasta el 8% por las inversiones realizadas en el período impositivo iniciado a partir de la entrada en vigor de esta ley. De acuerdo con el artículo 92 de dicha Ley, a partir del 1 de enero de 2011:

si el inicio del período impositivo es anterior a la entrada en vigor de la Ley de Economía Sostenible, se podrá aplicar una deducción del 8% a las inversiones realizadas a partir del 1 de enero de 2012. En este caso, las inversiones puestas en funcionamiento en 2011 tendrán derecho únicamente a una deducción del 2%; Si el inicio del período impositivo es posterior a la entrada en vigor de la Ley de Economía Sostenible (6 de marzo de 2011), las inversiones realizadas en este período tendrán derecho a una deducción del 8%.

Las dos modalidades que sustentan los presupuestos de hecho de la deducción son: 1) la inversión en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente y aquéllas destinadas al aprovechamiento de fuentes de energía renovable y 2) la inversión en nuevos vehículos de transporte por carretera. Se trata, pues, de incentivos fiscales a la utilización de energías ecológicamente adecuadas en un tributo estatal que tienen su fecha de caducidad el 31 de diciembre de 2010. La incidencia de este incentivo se puede considerar significativa, a la vista del número de contribuyentes que lo han utilizado. Según la Memoria de la Administración Tributaria española el número de declarantes que se aplicaron el incentivo ha pasado de 3.367 en el año 2000 a 5.676 en 2007. En cualquier caso, se trata de una deducción del IS con una vigencia temporal, pues la Disposición Derogatoria Segunda de la Ley 35/2006, de 29 de noviembre, derogó el artículo 39 del TRLIS con efectos para los ejercicios impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2011.

Las deducciones del TRLIS incentivan el uso de tecnologías menos contaminantes en las empresas y, por tanto, procuran el aprovechamiento racional de los recursos naturales, pero podría ser mayor para continuar con los buenos resultados que hasta la fecha se han obtenido. Así, habida cuenta el elemento objeto de la inversión que cubre el incentivo fiscal se encuentra

vinculado a la novedad del medio de transporte afecto a la empresa. De este modo, en la opción entre invertir en un vehículo nuevo o bien sustituir los mecanismos de propulsión de sus vehículos por otros menos contaminantes (ej. la utilización de gas natural en lugar de hidrocarburos), la decisión empresarial se encaminará a la primera disyuntiva, no obstante la segunda puede que resulte la eficientemente más adecuada para el medio ambiente, porque no supone desechar un vehículo y la generación de residuos de todo tipo que contiene el mismo. Precisamente éste es uno de los requisitos de aplicación de la primera modalidad de bonificación, mientras que para los supuestos de adquisición de maquinaria industrial con el mismo fin medioambiental no estipula dicha restricción.

Pues bien, las deducciones por inversiones medioambientales en IS, aunque cumplen algunos requisitos para su consideración como ayuda de estado, no pueden considerarse como tales pues “nos encontramos ante una medida general, dirigida a conseguir un objetivo de política económica y de la que puede beneficiarse cualquier empresa establecida en nuestro territorio”, es decir, no es selectiva “de facto” en el sentido de favorecer determinadas empresas o producciones.<sup>38</sup> Circunstancia que sí se produciría en el caso en que los beneficios fiscales sean aplicables a empresas que se dedican al sector medioambiental, porque en este caso se estaría favoreciendo inequívocamente a “determinadas empresas o producciones” y, por tanto, tales deducciones constituirían ayudas fiscales de estado.<sup>39</sup>

En línea con el argumento de acometer una reforma fiscal integral con un papel ambiental, “la justificación económica de esta deducción es procurar un *incentivo fiscal que complementa la imposición medioambiental* que han desarrollado las Comunidades Autónomas. De tal forma, que los tributos medioambientales al incorporar el coste social por el daño causado, a la estructura de costes de las empresas asignan producciones más eficientes y

38. MARTÍN FERNÁNDEZ, J., “La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio ‘quien contamina paga’ y la prohibición de ayudas de estado”, en *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible* (Falcón y Tella, Dir.), IEF, Madrid, 2006, p. 130. También ha sostenido esta postura con anterioridad, HERRERA MOLINA, P.M., *Derecho tributario ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 313.

39. MARTÍN FERNÁNDEZ, J., “La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio ‘quien contamina paga’ y la prohibición de ayudas de estado”, *últ. op. et loc. cit.*

si las empresas desean aumentar su producción con el objetivo de aumentar su beneficio sin aumentar los costes tributarios asociados, deberán invertir en bienes que disminuyan su contaminación y además estén subvencionadas por esta deducción”.<sup>40</sup>

En principio, es preciso distinguir entre meras técnicas desgravatorias y beneficios fiscales. Las primeras son un puro reflejo del objeto imponible delimitado por el legislador, a diferencia de los *beneficios fiscales* que constituyen una excepción al régimen ordinario del tributo, un tratamiento más favorable para determinados supuestos de hecho, con principios propios basados en *funciones de promoción*.<sup>41</sup>

Por definición, el principio “quien contamina paga” que enuncia el artículo 172 TUE, como uno de los principios en que ha de basarse la política de la Comunidad en materia de medio ambiente, *se opone, por regla general, a la concesión de beneficios fiscales a favor de las entidades contaminantes*, puesto que en otro caso serían el resto de los contribuyentes los que terminarían pagando el coste de adaptación a la normativa ambiental. No obstante, esta regla no debe ser entendida de forma absoluta y se admiten excepciones que encuentran su justificación en la propia Constitución.

La finalidad de todo tributo ecológico o medida tributaria con ese fin ha de preservar el medio ambiente de conductas perjudiciales y se persigue repartir entre los agentes contaminantes el coste de los servicios destinados a proteger o restaurar el medio ambiente. Pues bien, como señala CASTILLO LÓPEZ, la reglamentación directa obliga a las empresas a reducir la contaminación, pero no incentiva a hacerlo más allá de lo que dichas normas

40. GUTIÉRREZ LOUSA, M., “Deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades”, en *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2006, p. 484. También HERRERA MOLINA, P.M. se ha pronunciado adjudicando a tales beneficios la naturaleza de subvención, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los principios constitucionales y del derecho europeo)”, en *Fiscalidad ambiental* (Yábar Sterling, A., Dir.), Cedecs, Barcelona, 1998, pp. 135 y 144. En este sentido, diversos autores se hacen eco de la tendencia a la reducción recaudatoria que ello provoca en la imposición directa que debería ser compensada por el establecimiento de impuestos medioambientales, RUBIO GUERRERO, J.J., NEGRÍN, J.A., “La fiscalidad medioambiental en un contexto de reforma tributaria fundamental: el caso español”, op. cit., p. 74.

41. FICHERA, F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, p. 56.

puedan establecer.<sup>42</sup> En otras palabras, se trata de determinar si las medidas fiscales son aptas para intensificar la protección del medio ambiente acudiendo a un cambio de conducta de las empresas, modificando así las pautas de crecimiento económico o la limitación de la libertad para disponer de los recursos naturales.<sup>43</sup> En este sentido, el impuesto estructurado de acuerdo a los principios medioambientales constituye un elemento disuasorio para las empresas de conductas acordes conforme a la protección del entorno natural pues soportarán menor carga fiscal. Así, la función del impuesto ambiental de “riesgo” tiene la característica de modificar las conductas individuales del sector empresarial hacia comportamientos responsables con el medio.

Entendemos que la RSE en materia medioambiental debe ligarse muy estrechamente al concepto de “sostenibilidad” o “desarrollo sostenible” que convoca a no agotar los recursos disponibles en las necesidades del presente y a no comprometer los recursos que precisarán en el futuro otras generaciones. Y ello en sintonía con las consideraciones éticas a las que ya hicimos referencia con el fundamento intrageneracional de la protección medioambiental. Por ello, el crecimiento económico y la competitividad empresarial conviene que se desarrollen con el límite que impone ser responsable socialmente con el medio ambiente, entre otras vertientes como las relaciones laborales o la sociedad en su conjunto.

Desde esta perspectiva, los beneficios fiscales medioambientales han de concebirse como instrumentos que fomentan el desarrollo sostenible, puesto que se articulan como medidas de protección a través del fomento de una actividad económica orientada a prevenir necesidades del futuro, al tiempo que se incentivan conductas que la tutela medioambiental exige.<sup>44</sup>

Pero nuestra pregunta desde la perspectiva de la RSE es si de acuerdo al espíritu de la misma, las deducciones con objeto establecido son lícitas. ¿Es justificable desde el plano de la responsabilidad social de la empresa el incentivar una conducta que corresponde al compromiso ínsito que la

42. CASTILLO LÓPEZ, J.M., *La reforma fiscal ecológica*, Ecorama, Granada, 1999, p. 90.

43. CANOSA USERA, R., “La incorporación de intereses ambientales en los ordenamientos jurídicos”, en *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos* (Dir. Yabar Sterling, A.), Marcial Pons, Madrid, 2002, pp. 34-35.

44. Vid. en este sentido, PONS FRANCO, E., “Notas sobre el sistema fiscal español y los beneficios fiscales medioambientales”, en *Temas actuales de Derecho Tributario* (Dir. González García, E.), Bosch, Barcelona, 2005, pp. 307-308.

entidad adquiere con la sociedad? El riesgo que se corre con la postura legal de premiar con medidas de carácter tributario la actuación medioambiental adecuada de los agentes económicos es que puede llegar a instaurarse el pensamiento de un principio tal, vulgarmente denominado “quien descontamina cobra”, siendo una obligación que debe asumirse voluntariamente por los agentes económicos. La respuesta, no exenta de un debate encendido, se encuentra en determinar si el gasto fiscal es necesario, adecuado y proporcionado para un fin contemplado en la Constitución como es la protección medioambiental, al hilo también de lo establecido para la compatibilidad de tales beneficios con los controles de ayudas de estado en el derecho comunitario, que contrae a la observancia de los apartados 155 a 159 de las Directrices comunitarias de ayudas estatales en favor del medio ambiente de 2008.

## **5. Conclusiones finales sobre la orientación actual de la RSE**

Ciertamente resulta complicado delimitar los espacios en los que han de actuar los entes públicos en su labor de incentivar a las empresas para la consecución de los fines propios del interés público, como el tema medioambiental, adoptando criterios de RSE. En el fondo estamos ante un viejo problema: hasta dónde llega el derecho y hasta dónde llega un comportamiento ético. Lo que hemos tratado de examinar es la cuestión relativa a la Ética como complemento del Derecho, si bien desde una determinada doble perspectiva: primero, en cuanto que se extiende sobre un ámbito más amplio al que no llega el Derecho; y, segundo, en cuanto a su propia naturaleza, al afectar directamente a la libertad del individuo en su política empresarial.

Los códigos morales abarcan un área más extensa y son más exigentes que el derecho. En consecuencia, al radicar la ética en el ámbito interno del individuo, únicamente la convicción moral de que unas formas de actuar son más humanas que otras puede garantizar que las personas actúen en ese sentido.

Siendo ésta la situación de partida, el cometido del Derecho Tributario Medioambiental ha de orientarse a la aplicación práctica de unos principios jurídicos esenciales como son: la prevención, la reducción de la contaminación en la fuente y la precaución.<sup>45</sup> Pero es la prevención o aliento

45. El principio de reducción o corrección en la fuente tiende a la eliminación de la contaminación allí donde se origina, mientras que el principio de precaución resulta muy

a la preferencia por anticipar alternativas a la aparición de los conflictos ambientales y el eventual daño que puede provocarse al entorno natural, el principio que inspira y orienta la actuación acorde con la RSE en materia medioambiental. Si bien puede tener también efectividad la RSE al determinar decisiones empresariales que conlleven la modificación de las actividades productivas que comporten un daño ambiental, esta vez revelando la influencia del principio de reducción o corrección en la fuente.

En ocasiones, como se ha podido observar, el “retórico” objetivo de protección medioambiental se emparenta con la licitud del fomento público a la RSE. Así, en nuestra opinión, en tanto no se verifique que existe una verdadera finalidad medioambiental en el instrumento fiscal utilizado, se abre paso al ámbito de la RSE propiamente dicha sin incentivos de naturaleza pública desde una vertiente financiera.

Mucho puede decirse de la adecuación de la estructura jurídica de un impuesto ambiental a los principios que lo inspiran, pero es preciso que la regulación con fin medioambiental sirva *de hecho* –no en espíritu o propósito–, es decir, que sea coherente la finalidad y la articulación que se plasma legalmente del mismo. Exclusivamente en estas condiciones, el impuesto auténticamente medioambiental, de carácter preventivo y de orientación disuasiva de conductas perjudiciales para el medio ambiente, fomenta y colabora en una mayor consecución de RSE. Ahora bien, la realidad demuestra que el impuesto ambiental persigue la interiorización aproximada de los costes medioambientales, es decir, el establecimiento de una *asunción estándar* del coste mínimo por los perjuicios ocasionados a la sociedad y, en concreto, al medio ambiente, a través de una distribución socialmente aceptable del coste de la preservación de unos niveles de calidad ambiental y, por tanto, el efecto sobre la RSE es más limitado pues los objetivos de un impuesto ambiental son menos ambiciosos, ya que actuará de forma correctiva sobre las conductas perjudiciales para el medio ambiente. Al contrario, las deducciones fiscales medioambientales, que se establezcan en impuestos recaudatorios, como los analizados en el IS, tienen una finalidad más ambiciosa, encaminando a acciones acordes a la RSE, pero que deben utilizarse por las políticas públicas con la necesaria cautela, no sólo en razón

---

próximo al anterior al estar enfocado a prevenir un riesgo inminente, inmediatamente previo al deterioro de las condiciones ambientales existentes.

de su adecuación y proporcionalidad a los beneficios medioambientales perseguidos, sino también por la excepcionalidad con que se establecen para la aplicación del principio “quien contamina paga” que puede desvirtuar el sentido del mismo como se ha dicho anteriormente, y con ello, la función recaudatoria de un impuesto pilar del sistema tributario como el IS.

En este sentido, debemos abundar en que si bien el principio “quien contamina paga” se ha erigido en la fundamentación básica de la tributación medioambiental, la proliferación de políticas públicas de corrección y prevención del medio ambiente debe *restringirse* en la medida en que la tendencia de subvencionar al contaminador, tal y como actúan los beneficios fiscales medioambientales, puede crear la sensación de que cobra más el que más paga. De esta forma, la RSE se fomenta con este *instrumento fiscal* que debe ser usado por esta razón con cierta *prudencia*. Y en esta línea se ha constatado cómo las Directrices comunitarias convocan a la reducción de las ayudas de estado fiscales en materia medioambiental como evidencia el propio título del *Plan de Acción de Ayudas Estatales – Menos ayudas estatales con unos objetivos mejor definidos: programa de trabajo para la reforma de las ayudas estatales 2005-2009*.<sup>46</sup>

Todo ello en la línea del enfoque de la voluntariedad que inspira la RSE y el beneficio que esta estrategia puede suponer para el negocio, al estimular los beneficios, las empresas por sí mismas deberán tender a adoptar estas estrategias, entre las cuales el medio ambiente ha adquirido el papel protagonista. La acción pública debe priorizar que las empresas incorporen criterios de RSC a su gestión, pero las políticas de promoción hacia una forma de gestión más responsable con la sociedad y el medio ambiente pensamos que deben disminuir ulteriormente una vez se encamine este proceso.

Como puede percibirse, se trata también de una labor de concienciación favorable hacia la RSE desde la postura de intervención pública, en la que el agente económico termine por constatar que la RSE es un activo de la empresa en el largo plazo a través de criterios estratégicos responsables; en primer lugar, por exigencia legal, y en un estadio posterior por exigencia de los consumidores e inversores, lo cual obligará al resto de agentes competidores a incorporar medidas de gestión responsable. En definitiva, parece que la iniciativa voluntaria de las empresas es necesaria pero ha de venir respaldada

46. COM (2005) 107 final.

de una política pública adecuada que propicie, fomente y genere este cambio social empresarial y entre ellas los beneficios fiscales a la inversión en activos medioambientales puede ser uno de los instrumentos idóneos.

Cuestión distinta es la actuación empresarial sobre la imposición en términos generales, de forma que desde un punto de vista ético, la empresa no debería incurrir en comportamientos que supusiesen menos carga impositiva que aquella a la que la ley obliga, terreno éste arduo y peliagudo en tanto entramos en cuestiones de fraude o posible evasión fiscal. Pero, en cuanto a nuestro tema afecta, consideramos un comportamiento empresarial adecuado a criterios de RSE, por un lado, en tanto no haga un uso fraudulento de los beneficios fiscales medioambientales dispuestos legalmente a su alcance, y, por otro, en razón de que contribuya a sus obligaciones fiscales de finalidad medioambiental de forma que con el paso del tiempo vaya disminuyendo la cuota tributaria de forma paulatina, lo cual significará que contamina menos y, en consecuencia, una mayor concienciación acerca de los criterios de RSE en materia medioambiental.

No obstante, el protagonismo de la RSE medioambiental se ha visto condicionado por la situación acuciante de crisis económica generalizada que sufren los países desarrollados de la OCDE. Probablemente, la práctica socialmente irresponsable de los agentes económicos consistente en ubicar sus rendimientos en paraísos fiscales ha conducido a un descrédito de la RSE o más bien una reorientación de su papel hacia la lucha contra el fraude fiscal y la obtención de mayores recursos financieros. Así, la incentivación de RSE se observa como un paliativo de las prácticas de evasión fiscal, cuestión que debe instrumentarse, de un lado, ofreciendo la debida relevancia al cumplimiento de los deberes fiscales por parte de las empresas, y de otro, estableciendo incentivos fiscales que premien a las empresas que realicen funciones de interés público.<sup>47</sup> De hecho, indirectamente, las empresas que integran el llamado Tercer Sector colaboran en la reducción de los déficits de las economías nacionales en tanto y en cuanto permiten un ahorro de gasto público.

47. Así se ha pronunciado RUIZ GARIJO, M., “Más de diez años de Responsabilidad Social Empresarial. ¿Para cuándo su regulación jurídica y el establecimiento de incentivos fiscales?”, GEZKI, N°7/2011, p. 37.

En este sentido, la fiscalidad ambiental ha recobrado un nuevo impulso debido a las Recomendaciones del Consejo de la Unión Europea formuladas en un Dictamen sobre el Programa Nacional de Reforma presentado por el Gobierno de España el pasado 10 de julio de 2012. Este documento supone una directriz acerca de las medidas fiscales –entre otras– que debían ser acometidas por el Estado español para una reforma fiscal que favoreciese el crecimiento económico y la contención del déficit. Las indicaciones de las instituciones europeas se encaminan en tres frentes: 1º) el análisis de las modificaciones normativas para evaluar la mejora en la eficiencia del sistema tributario; 2º) el estudio de la incidencia y problemas jurídicos que generan las nuevas figuras tributarias hacia las que se reorienta la presión fiscal de nuestro sistema; y 3º) el examen de las consecuencias jurídicas que el gravamen de actividades perjudiciales para el medio ambiente puede tener en la financiación del Estado de bienestar. Justamente, en este último aspecto insiste la Recomendación del Consejo relativa al Programa Nacional de Reformas de 2013 de España de mayo de 2013 que exige la adopción de medidas adicionales en materia de impuestos medioambientales.<sup>48</sup>

Se aprecia, pues, que la ordenación de la fiscalidad ambiental iría vinculada más al objetivo de asegurar el crédito tributario y evitar riesgos en relación con el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales. La opción del establecimiento de incentivos fiscales a la RSE medioambiental no parece caber en el panorama de los sistemas tributarios actuales de Europa con maltrechas economías. De este modo, la inversión medioambiental de una empresa supone una actividad socialmente responsable pero que no se ve compensada por las políticas públicas.

Como hemos reseñado, el ocaso actual de los incentivos fiscales ambientales en los países desarrollados no significa que la RSE esté siendo

48. En concreto, el punto 2 de las Recomendaciones del dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad de España para 2012-2016, {SWD (2013) 359 final} Bruselas, 29.5.2013, COM (2013) 359 final, señala: “Llevar a cabo una revisión sistemática del sistema tributario para marzo de 2014; considerar una mayor limitación de los gastos fiscales en la imposición directa, explorar el margen existente para una mayor limitación de la aplicación de los tipos de IVA reducidos y adoptar medidas adicionales en lo que respecta a los impuestos medioambientales, sobre todo los impuestos sobre los carburantes; adoptar medidas adicionales para reducir el sesgo en favor del endeudamiento en el impuesto de sociedades; intensificar la lucha contra la economía informal y el trabajo no declarado”.

relegada, sino que su función se focaliza ahora en una recuperación de la misma a partir de los Códigos de conducta de la Unión Europea en materia de fiscalidad empresarial como instrumento de lucha contra la competencia fiscal perniciosa. De hecho, un enfoque pluridimensional puede localizarse en el documento de la Comisión europea *Communication on a renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility*<sup>49</sup> donde contempla “los derechos humanos, las prácticas de trabajo y de empleo [...], las cuestiones medioambientales (como la diversidad, el cambio climático, el uso eficiente de los recursos, la evaluación del ciclo de vida y la prevención de la contaminación) y la lucha contra el fraude y la corrupción”. En concreto, la Comisión europea se propone mejorar la divulgación empresarial de información de carácter social y medioambiental, para fomentar la asunción de responsabilidades por las empresas. La filosofía gira en torno a la imagen de la empresa que se vería beneficiada si se elabora una propuesta legislativa sobre la transparencia de la información social y medioambiental que ofrecen las empresas en todos los sectores, tal y como plantea la Comisión. Como señala GRAU RUIZ, en este contexto “las empresas gozarían de mayor seguridad jurídica y tributarían conforme a su capacidad económica real, las organizaciones no gubernamentales y de la sociedad civil verían desaparecer los *offshore tax dodges*, y las autoridades tributarias, con sus modelos de *enhanced relationship*, podrían dedicar sus escasos medios a casos graves de lucha contra el fraude”.<sup>50</sup>

En este contexto, la adopción de medidas de naturaleza fiscal se significa por una función de promoción y desarrollo de la economía, perseguida de manera acuciante por los Estados ante la búsqueda de respuestas eficaces que encaminen los esfuerzos institucionales hacia un crecimiento económico sostenible y la necesidad de consolidar una recaudación fiscal frente a la crisis económica. En nuestra opinión, el problema medioambiental es una cuestión de carácter global y requiere, pues, de soluciones globales, por ello se precisa de la implicación del máximo número de países.

49. COM (2011) 681 final of 25.10.2011.

50. GRAU RUIZ, M.A., “Una medida todavía insuficientemente explorada en la lucha contra el fraude fiscal en su dimensión internacional: la transparencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la responsabilidad social empresarial”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, N<sup>o</sup>1/2013, pp. 38-39.

Finalmente, acudiendo al papel del impuesto en la democratización de los Estados es esencial recordar su función redistributiva, como mecanismo de búsqueda de igualdad real y efectiva, junto con el rol de responsabilidad social que se propugna con tales impuestos al punto de incorporar la función medioambiental. Por ello, no puede dejar de recordarse que el papel del tributo ha de ser considerado esencial como instrumento para lograr la igualdad real y efectiva, en tanto y en cuanto puede materializar la distribución equitativa de la renta y riqueza y alcanzar así objetivos de política económica y social como es la protección del medio ambiente.<sup>51</sup>

## Bibliografía

- CANOSA USERA, R., “La incorporación de intereses ambientales en los ordenamientos jurídicos”, *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos* (Dir. Yabar Sterling, A.), Marcial Pons, Madrid, 2002.
- CÁRDENAS ORTIZ, R.M., “Ayudas de estado a favor del medio ambiente: Comentarios en relación a las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente”, *Revista de Estudios Jurídicos* N°4/2003.
- CASTILLO LÓPEZ, J.M., *La reforma fiscal ecológica*, ECORAMA, Granada, 1999.
- DE LA CUESTA GONZÁLEZ, M., “El porqué de la responsabilidad social corporativa”, *Boletín Económico de ICE* N°2813.
- DE PRADA GARCÍA, A., “Justicia y protección fiscal del medio ambiente”, *Fiscalidad Ambiental* (Dir. Yabar Sterling, A.), Cedecs, Barcelona, 1997.
- DE VICENTE Y HURTADO, J.J., “Ética y medio ambiente”, en *Ética y responsabilidad social de la empresa* (Dir. Guarnizo García, J.V.), Toledo, 2008.
- Documento “Políticas públicas y RSC. Políticas de incentivos” del *Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa* en la página web:

51. Nos permitimos remitir sobre estos temas a nuestro trabajo “Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo”, *Policy Paper* N°22, Fundación Friedrich Ebert, FES-ILDIS, Quito, Abril 2012, p. 17.

- [http://www.observatoriorisc.org/descargas/archivos/noticias/Politicasc\\_publicas\\_y\\_RSC.pdf](http://www.observatoriorisc.org/descargas/archivos/noticias/Politicasc_publicas_y_RSC.pdf)
- FERNÁNDEZ AMOR, J.A., “Reflexiones sobre el fomento público mediante medidas financieras de la Responsabilidad social empresarial relacionada con el medio ambiente”, *Nueva Fiscalidad*, Nº 6/2008.
- FICHERA, F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992.
- GARCÍA NOVOA, C., “Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica”, en *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía* (Dir. Pita Grandal, A.M.), Marcial Pons, Madrid, 2008.
- GRAU RUIZ, M.A., “Una medida todavía insuficientemente explorada en la lucha contra el fraude fiscal en su dimensión internacional: la transparencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la responsabilidad social empresarial”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, Nº1/2013.
- GUTIÉRREZ LOUSA, M., “Deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades”, en *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2006.
- HERRERA MOLINA, P.M. “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los principios constitucionales y del derecho europeo)”, en *Fiscalidad ambiental* (Yábar Sterling, A. Dir.), Cedecs, Barcelona, 1998.
- HERRERA MOLINA, P.M., *Derecho tributario ambiental*, Marcial Pons, 2000.
- HERRERA MOLINA, P.M., *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos* (Dir. Yábar Sterling, A.), Marcial Pons, 2002.
- LOPE CUFÍ, O., “Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades como ayudas de Estado”, QF Nº19/1997, BIB 1997\1121, in fine.
- LUCHENA MOZO, G.M., PATÓN GARCÍA, G., *Fiscalidad de los residuos en el ámbito autonómico. Análisis y propuestas*, Bosch, Barcelona, 2008.
- MARCOS, F., “La perspectiva comunitaria (II): el IGEC como una ayuda de estado ilícita”, en *Los Impuestos sobre los Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC). Un análisis jurídico y económico* (Dirs. Marcos, F., Sánchez Suárez, F.), Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., “La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio “quien contamina paga” y la prohibición de

- ayudas de estado”, en *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible* (Falcón y Tella, Dir.), IEF, Madrid, 2006.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “El concepto de ayuda de Estado y las normas de delimitación del ámbito del artículo 87.1 TCE”, *NUE* N°196/2001.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “Las ayudas de Estado y la política fiscal en la CEE”, *Noticias CEE* N°23/1986.
- MORIN, E., “El pensamiento ecologizado”, *Introducción a una política del hombre*, Gedisa, Madrid, 2002.
- NEUMARK, F., *Principios de la imposición* (Trad. E. Fuentes Quintana), 2ª edic., IEF, Madrid, 1994.
- PATÓN GARCÍA, G., “La fundamentación del uso de los tributos para la protección del medio ambiente”, *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha* N°27/1999.
- PATÓN GARCÍA, G., “Las políticas fiscales y el Estado de bienestar”, *CT* N°21/2006.
- PATÓN GARCÍA, G., “Estímulos fiscales a la responsabilidad social empresarial en materia medioambiental: ayudas de estado y tributación ecológica”, *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el Derecho* (Coords. Fernández Amor, J.A., Gala Durán, C.), Marcial Pons, Madrid, 2009.
- PATÓN GARCÍA, G., “El efecto uniformador de la globalización en las líneas impositivas medioambientales”, *Fiscalidad medioambiental: iniciativas y orientaciones actuales*, *Documento de trabajo*, N°2/2012, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2012\\_04.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2012_04.pdf).
- PATÓN GARCÍA, G., “Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo”, *Policy Paper* N°22, Fundación Friedrich Ebert, FES-ILDIS, Quito, abril 2012.
- PONS FRANCO, E., “Notas sobre el sistema fiscal español y los beneficios fiscales medioambientales”, en *Temas actuales de Derecho Tributario* (Dir. González García, E.), Bosch, Barcelona, 2005.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, *REDF* N°125/2005.
- RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M., *La alternativa fiscal verde*, Lex Nova, Valladolid, 2004.
- ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., “La responsabilidad social corporativa”, *El Fisco*, Editorial, octubre 2006, [http://www.elfisco.com/editorial/editorial.aspx?edi\\_ano=06&edi\\_mes=10](http://www.elfisco.com/editorial/editorial.aspx?edi_ano=06&edi_mes=10).

- ROSEMBUJ, T., *El Fisco*, Editorial, abril 2007, [http://www.elfisco.com/editorial/editorial.aspx?edi\\_ano=07&edi\\_mes=4](http://www.elfisco.com/editorial/editorial.aspx?edi_ano=07&edi_mes=4).
- RUBIO GUERRERO, J.J., NEGRÍN, J.A., “La fiscalidad medioambiental en un contexto de reforma tributaria fundamental: el caso español”, *Economistas* N°113/2007.
- RUIZ GARIJO, M., “Más de diez años de Responsabilidad Social Empresarial. ¿Para cuándo su regulación jurídica y el establecimiento de incentivos fiscales?”, *GEZKI*, N°7/2011.
- SÁNCHEZ HUETE, M.A., “Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal”, *Quincena Fiscal*, N°7/2010.
- SOLER ROCH, M.T., *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983.
- YÁBAR STERLING, A., “Ética, fiscalidad y medio ambiente”, *Observatorio Medioambiental* n°1/1998, [http://www.ucm.es/BUCM/revistasBUC/portal/modulos.php?name=Revistas2\\_Historico&id=OBMD&num=OBMD989811](http://www.ucm.es/BUCM/revistasBUC/portal/modulos.php?name=Revistas2_Historico&id=OBMD&num=OBMD989811).