

Más de diez años de Responsabilidad Social Empresarial. ¿Para cuándo su regulación jurídica y el establecimiento de incentivos fiscales?

Mercedes Ruiz Garijo

Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rey Juan Carlos

Sumario: I. Introducción. Los más de diez años de responsabilidad social empresarial (RSE). II. RSE y fiscalidad. 1. Paraísos fiscales y crisis económica. 2. RSE y ética fiscal. 3. Los incentivos fiscales a la RSE. A. Introducción. B. Idoneidad de los incentivos fiscales frente a las ayudas directas. C. Algunos precedentes en el establecimiento de incentivos fiscales a favor de la RSE. a) Primer precedente: las deducciones en el IS y en el IRPF. b) Segundo precedente: el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos. c) Tercer precedente: los incentivos fiscales específicos a favor de la RSE en la Comunidad Autónoma de Extremadura. 4. Algunas cautelas en el establecimiento de incentivos fiscales a favor de la RSE. A. Regulación jurídica y establecimiento de mecanismos de control. B. Análisis de la adecuación de los incentivos fiscales a las normas de Derecho Comunitario. En particular, con el art. 87 del TUE. III. Conclusiones.

Resumen

La Responsabilidad Social Empresarial (RSE) se ha convertido en un valor empresarial en los últimos años. Se ha afianzado la idea de que las empresas, para generar beneficio, además de tomar decisiones adecuadas, deben comportarse de forma ética. Esta idea se manifiesta con mayor intensidad ante la actual crisis económica. La RSE se hace ahora más necesaria que nunca.

De acuerdo con los intereses públicos en juego, es necesario que existan políticas públicas de incentivos a favor de la RSE. Uno de los temas que más dudas suscita en el debate sobre la RSE es la posibilidad de establecer incentivos fiscales a favor de las empresas socialmente responsables. Se trata de una cuestión importante cuyo establecimiento debería abordarse una vez que se regulara de forma previa el marco legal de dicha responsabilidad; que se aclararan algunos aspectos importantes como su concepto o sus perfiles; y que se diseñara un modelo público de acreditación de la RSE. No tendría mucho sentido establecer un incentivo fiscal a la RSE sin definir, previamente, su contenido. Igualmente, debería existir una institución encargada de velar por la RSE y de certificar su cumplimiento por parte de las empresas.

Una vez abordada y culminada la tarea de regular el marco legal de la RSE creemos que el legislador fiscal podría establecer incentivos fiscales en los diferentes impuestos estatales, autonómicos y locales que en la actualidad recaen sobre la empresa.

En el artículo que se presenta tratamos de analizar los posibles incentivos fiscales a la RSE teniendo en cuenta también su adecuación al Derecho Comunitario, en particular su adecuación al límite contenido en el artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea. Para profundizar sobre esta cuestión, hemos observado que la RSE aglutina diversas facetas que concretan el compromiso de las empresas con el bienestar social; 1) Inversiones empresariales en investigación y desarrollo, 2) Inversiones en protección del medio ambiente, 3) Empleo y formación profesional, etc. En todos estos casos, la Comisión Europea ha declarado que los incentivos fiscales a favor de estas inversiones socialmente responsables son compatibles con el mercado común.

Abstract

Corporate Social Responsibility (CSR) has become a business value in the last years. There is a settled idea that business, to generate profits, in addition to taking appropriate decisions, must behave ethically. This fact turns out to be even more important in the setting of the current economic crisis. RSE becomes now more necessary than ever.

In accordance with public interests in game, it is necessary that public politics enhance RSE. One of the issues that is today on debate is about how convenience is to establish some fiscal incentives for socially responsible companies.

This is an important matter, and its setting should be addressed once the legal framework for this responsibility is previously regulated. Some other important aspects such as its concept or profiles, or a new design for a public accreditation model of RSE must be also taken into account. It would not make too much sense to establish a tax incentive to RSE without previously defining its content. Moreover, there should be an organization that, in one hand, could be responsible for CRS, and on the other hand, could certify its fulfillment by the companies.

After this regulation was reached we believe that legislature could establish some tax incentives.

In the present article, we try to analyze the possible tax incentives to RSE, also bearing in mind its relevance to European Union law, in particular its relevance to the limitations contained in article 87 of the European Community Treaty. For study in depth this issue, we have observed that RSE encompasses many facets that imply the commitment of companies to social welfare: 1) Business investment in research and development, 2) Environmental protection, 3) Employment and vocational training, etc. In all these cases, European Commission has stated that tax incentives for socially responsible investments are compatible with single market (with some requirements).

ECONLIT

G390 y M140.

I. Introducción. los más de diez años de responsabilidad social empresarial (RSE)

La plasmación oficial de la RSE se produjo, por primera vez, en el Foro Económico Mundial celebrado en Davos en 1999 en el que se consensuó un importante Pacto Mundial. Posteriormente, otras instituciones hicieron suya la preocupación por la RSE. Este es el caso de la Comisión Europea, con la publicación del Libro Verde, de 18 de julio de 2001, para «Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas» (COM [2001], 366 final). Este Libro dio lugar a una Comunicación de la Comisión, de 2 de julio de 2002 (COM [2002], 347 final)¹.

En España, los trabajos sobre RSE se plasmaron en la Proposición de Ley de 10 de mayo de 2002 presentada en el Congreso de los Diputados español. Posteriormente el 17 de marzo de 2005 se creó un Foro de Expertos que concluyó aprobando el documento sobre «Las políticas públicas de fomento y desarrollo de la RSE en España». Igualmente, el Congreso de los Diputados creó una Subcomisión el 31 de julio de 2006 que elaboró el Informe «para potenciar y promover la Responsabilidad Social de las Empresas». El 15 de febrero de 2008 se creó el Consejo Estatal de Responsabilidad Social de las Empresas encargado de impulsar y fomentar las políticas de Responsabilidad Social de las Empresas². Por último, el art. 39 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible declara la necesidad de los poderes públicos de promover la RSE³.

¹ Posteriormente, también en el seno de la Unión Europea se han dictado otros documentos, como los siguientes:

- Comunicación de la Comisión, de 22 de marzo de 2006 sobre «Poner en práctica la asociación para el crecimiento y el empleo: hacer de Europa un polo de excelencia de la responsabilidad social de las empresas». COM/2006/0136 final.
- Dictamen de 30 de diciembre de 2006, del Comité Económico y Social Europeo sobre la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo — Poner en práctica la asociación para el crecimiento y el empleo: hacer de Europa un polo de excelencia de la responsabilidad social de las empresas. COM (2006) 136 final.

² Real Decreto 221/2008, de 15 de febrero, por el que se regula el Consejo Estatal de Responsabilidad Social.

³ Este precepto dispone lo siguiente: «con el objetivo de incentivar a las empresas, organizaciones e instituciones públicas o privadas, especialmente a las pequeñas y medianas y a las empresas individuales, a incorporar o desarrollar políticas de responsabilidad social, las Administraciones Públicas mantendrán una política de promoción de la responsabilidad social, difundiendo su conocimiento y las mejores prácticas existentes y estimulando el estudio y análisis sobre los efectos en materia de competitividad empresarial de las políticas de responsabilidad social»

También algunas Comunidades Autónomas han trabajado sobre la materia. Extremadura ha sido la primera Comunidad Autónoma que ha aprobado una Ley de Responsabilidad Social (Ley 15/2010, de 9 de diciembre) en el que se define con detalle el ámbito de la RSE. La RSE 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» (art. 1). En este sentido, se crea el estatuto de «Empresa socialmente responsable» que es aquella que debe cubrir cinco ámbitos de responsabilidad: 1) Ética y valores de la empresa; 2) Recursos humanos y relaciones laborales; 3) Medioambiente; 4) Relación social de la empresa; 5) Tratamiento responsable de la información y de la comunicación (art. 4).

Siguiendo a la doctrina, aunque debamos asumir la inexistencia de un catálogo general de buenas prácticas que integran la RSE, los comportamientos que suelen tomarse en consideración a la hora de valorar su grado de compromiso social se observan en tres ámbitos: el económico-financiero, el social y el medioambiental. Estos tres ámbitos constituyen referencias que sirven para determinar el grado de implicación práctica de las empresas⁴. Concretamente, en el Libro Verde de la Comisión Europea se señala que la RSE se proyecta en dos ámbitos. El primero, de ámbito interno y que se refiere a la gestión de recursos humanos (formación, prácticas responsables de contratación, fomento de la participación de los trabajadores en la empresa y en sus beneficios; fomento de la igualdad); la salud y seguridad en el lugar de trabajo; la adaptación al cambio (ante procesos de reestructuración que afectan no solo a los trabajadores); la gestión del impacto ambiental y de los recursos naturales, etc. Desde un punto de vista económico, la RSE se materializaría, además, en la necesidad de evitar que exista un conflicto entre la propiedad de la empresa y el control de la misma.

El segundo ámbito sobre el que se proyecta la RSE es el ámbito externo referido a la forma en que la empresa materializa su compromiso con la sociedad: bien directamente o indirectamente a través de otros agentes. En este ámbito se concretan las fórmulas de compromiso social con medidas diversas como la integración de la empresa en su entorno local (contribuyendo a su desarrollo, fomentando el trabajo local, interactuando con el entorno físico local; colaborando con otras empresas locales, etc); la colaboración estrecha con socios comerciales, proveedores y consumidores; el cumplimiento estricto de los derechos humanos con independencia

⁴ DE LA CUESTA, M. *et al.*: *La responsabilidad social corporativa: una aplicación a España*, Madrid, UNED, 2002, p. 37; UNCETA, A. y GURRUTXAGA, G.: *Responsabilidad Corporativa en el País Vasco*, Bilbao, Paradox, 2005, p. 37.

del país en el que se encuentren; la lucha contra la corrupción; la protección medioambiental (alzándose como sujetos activos en la defensa del desarrollo sostenible); la participación en la situación económica y social de los países en los que opera, etc.⁵

A partir de lo anterior, podemos afirmar que la RSE es un valor que permite sanear el sistema económico y financiero mundial. Como indica CORTINA, «la RSE se ha convertido en un valor empresarial, en un factor de innovación humanizadora en la empresa»⁶. También se ha afianzado la idea de que las empresas, para generar beneficio, además de tomar decisiones adecuadas, deben comportarse de forma ética.

II. RSE y fiscalidad

1. Paraísos fiscales y crisis económica

A partir de lo que acabamos de ver, creemos que ahora, más que nunca, con la actual crisis económica debe hablarse de RSE. Yendo más allá, se puede afirmar sin rubor que la utilización de paraísos fiscales como práctica socialmente irresponsable, ha sido una de las principales causas (por no decir la más importante) que ha provocado la crisis económica actual, especialmente en el ámbito financiero. En efecto, como ha afirmado el profesor CALVO ORTEGA «las crisis económicas internacionales como la que actualmente vivimos son un importante revulsivo ante estas situaciones y actuaciones lesivas para la sociedad internacional. Los paraísos fiscales son una de ellas».

⁵ DE LA CUESTA, M. y VALOR MARTÍNEZ, C. señalan que «la RSC debe incluir el respeto a la soberanía de los países en que las empresas operan, a sus leyes, sus valores, sus objetivos y políticas de desarrollo económico, social y cultural; así como la obligación de respetar las comunidades locales, proteger el medio ambiente y cumplir con los acuerdos internacionales relevantes de modo que las empresas contribuyan de manera positiva a un desarrollo sostenible». «Responsabilidad social de la empresa. Concepto, medición y desarrollo en España». *Boletín económico de ICE*, Información Comercial Española, núm. 2.755, 2003, p. 12.

⁶ CORTINA, A.: Prólogo al libro *Construir confianza. Ética de la empresa en la sociedad de la información y las comunicaciones*, Trotta, 2003.

Para SÁNCHEZ HUETE, «La RS comporta que la empresa aparezca obligada para con la sociedad más allá del marco regulatorio impuesto por su actividad, más allá de la prohibición derivada de la eventual ingerencia lesiva en la esfera de los demás —basada en el principio jurídico *alterum non laedere*—, más allá de la buena gestión para sus accionistas. La virtud de los planteamientos de la RS ha sido evidenciar que la acción empresarial aparece asociada, no tan sólo a un beneficio privativo que origina el lucro propio, sino también beneficios que explícita o implícitamente son sociales o generales». «Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal». *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal*, núm. 7, 2010.

El papel de los paraísos fiscales en la actual crisis de los mercados financieros globales ha sido crucial. Como relataba HERNÁNDEZ VIGUERAS, los grandes bancos han buscado la opacidad de los centros *offshore* registrando en ellos fondos especulativos de alto riesgo. Con ello se ha buscado una doble finalidad. Primero, desvincular la propiedad de los instrumentos financieros *offshore* de sus entidades matrices en el país de origen. Segundo, segregar operaciones bancarias y financieras fuera de su contabilidad oficial y, por tanto, escapar a los controles de las autoridades públicas: «es el denominado «sistema bancario en la sombra» (*the Shadow Banking System*) que identifica todo un sector bancario subalterno de la gran banca, surgido de la desregulación, que abarca una variedad de operadores, instituciones e instrumentos todos ellos opacos, como los *hedge funds* o fondos especulativos de alto riesgo, que se han desarrollado a lo largo de la última década en el sistema financiero internacional con apoyo de los paraísos fiscales»⁷.

La lucha contra los paraísos fiscales se ha abordado desde diferentes instancias: las internacionales y las nacionales. Por lo que se refiere a las primeras, los trabajos se han realizado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. En su primer Informe sobre «Competencia fiscal perniciosa. Un asunto emergente», de 9 de abril de 1998, establecía los criterios para poder identificar un territorio como paraíso fiscal⁸. Posteriormente, en el segundo Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, de junio de 2000 titulado «Progreso realizado en la identificación y eliminación de las Prácticas Fiscales Perjudiciales» se realizó un trabajo de revisión de 47 jurisdicciones. En ese mismo año, en el Informe «Hacia la cooperación global internacional», la OCDE identificaba provisionalmente 35 paraísos fiscales, dando un plazo de un año para que esos territorios se comprometieran a modificar sus legislaciones y así ser excluidos de la lista. Todos estos Informes han constituido los avances más importantes en la identificación

⁷ HERNÁNDEZ VIGUERAS, J.: «Crisis financiera, rescates bancarios y paraísos fiscales», *El Viejo topo*, número 253, 2009, p. 54. En el mismo sentido, puede verse a HERNÁNDEZ VIGUERAS, J.: *Los paraísos fiscales. Cómo los centros offshore socaban las democracias*. Editorial Akal, 2005.

⁸ Estos criterios son los siguientes:

- a) Son territorios que tienen un nivel de imposición nulo o bajo.
- b) Carecen de transparencia ya que no autorizan ni permiten el intercambio de información entre las distintas Administraciones fiscales; no intercambian información sobre los beneficiarios de las rentas y los activos, apoyándose en el secreto bancario o profesional; y hay ausencia de transparencia respecto a la regulación normativa que rige en dichos territorios.
- c) Hay ausencia de actividad sustancial. En algunos casos simplemente albergan domicilios sociales.

y eliminación de los paraísos fiscales. Estas medidas, sin embargo, no han ido más allá de un simple compromiso político.

La Unión Europea, por su parte, en reunión del ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 también aprobaba un «Código de Conducta en el ámbito de la fiscalidad de las empresas». Este Código tampoco ha tenido fuerza vinculante en su integridad y ha quedado en un simple «pacto de caballeros». El paquete de medidas adoptado en el citado Consejo incluía la necesidad de armonizar la fiscalidad del ahorro para así contribuir a evitar que se produzcan distorsiones económicas y se erosionen las bases fiscales de la Comunidad. Esta última medida, la armonización de la fiscalidad del ahorro, sí se ha plasmado en medidas concretas vinculantes, recogidas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Con esta Directiva se consigue que los intereses del ahorro percibidos en un Estado miembro por personas físicas que tienen su residencia fiscal en otro Estado miembro estén sujetos a imposición efectiva de conformidad con las disposiciones legales de este último Estado miembro. Con esta medida se contribuye, siquiera indirectamente, a hacer frente a la opacidad que existe en algunos Estados miembros de la propia Unión Europea.

Por último, en el ámbito nacional, el ordenamiento fiscal español se ha venido adaptando a los diversos Informes de la OCDE y en la actualidad tiene incorporadas diversas limitaciones o prohibiciones frente a los paraísos fiscales. Un Real Decreto de 5 de julio de 1991, que aún permanece vigente, contiene un listado de los territorios considerados como paraísos fiscales⁹.

Dentro de las medidas nacionales adoptadas frente a los paraísos fiscales citaremos las más relevantes¹⁰. En primer lugar, en el IRPF, para acreditar la residencia en un paraíso fiscal (y dejar de tributar, por tanto, por el IRPF español) la Administración Tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante más de 183 días (art. 91 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a partir de ahora LIRPF). Además, en aquellos casos en los que se produce un cambio de residencia a un territorio calificado como paraíso fiscal, el ordenamiento español presume la residencia fiscal en España durante los 4 años periodos impositivos siguientes al año en que se produce el cambio.

⁹ Dentro de estos criterios, como ha indicado el profesor CALVO ORTEGA los más importantes son la opacidad de las relaciones financieras sobre operaciones financieras y una presión fiscal muy baja que empuja a la adopción de estrategias fiscales por los inversores. «La hora de los paraísos fiscales». *Nueva fiscalidad*, núm. 2, 2009, p. 16.

¹⁰ Para un estudio exhaustivo de esta cuestión nos remitimos al trabajo de MEDINA CEPERO, J.R.: «La regulación actual de los paraísos fiscales en España». *Revista jurídica de la Comunidad de Madrid*, núm. 17, 2003.

Por ello, se deberá tributar por todas las rentas por el IRPF español. Es lo que se ha denominado como «cuarentena fiscal» (art. 8.2 LIRPF). Por último, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero están exentos siempre y cuando no se hayan obtenido en un territorio calificado como paraíso fiscal (art. 7.p) LIRPF).

En segundo lugar, en el IS, la Administración tributaria puede presumir que una entidad radicada en un paraíso fiscal tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste (art. 8.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a partir de ahora TRLIS). Igualmente, no son deducibles una serie de pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales (art. 12.3 TRLIS). Las operaciones con entidades situadas en paraísos fiscales se valoran según el valor de mercado (art. 17.2 TRLIS). Por último, se aplica la regla de subcapitalización a las operaciones efectuadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales (art. 20 del TRLIS).

Todos los esfuerzos nacionales e internacionales culminaron, recientemente, y a partir de la crisis económica, en el Acuerdo del G-20. Este reivindicó la supresión de los paraísos fiscales y puso de manifiesto que tanto los esfuerzos de la OCDE como las medidas unilaterales adoptadas por los ordenamientos de los Estados resultaban insuficientes. Sin embargo, a pesar de esta intención (la supresión de los paraísos fiscales) el G-20 no estableció una sanción para aquellas empresas y aquellas entidades bancarias que han buscado la opacidad de los paraísos fiscales. En este sentido, como puso de relieve HERNÁNDEZ VIGUERAS «hasta la fecha ninguna medida gubernamental anticrisis ha cuestionado el funcionamiento actual del crédito bancario y de los mercados financieros. El rescate de bancos y entidades inyectándoles dinero público, prestándoles la garantía del Estado o nacionalizándolos, sea en EE.UU. o en la UE, pretende ser solo un remedio de emergencia para evitar el colapso de un sistema que carece del control de los Estados, pero que socializa las pérdidas, aunque no haya servido para desbloquear la paralización del mercado interbancario del crédito o para reactivar la economía real»¹¹. En definitiva, el Acuerdo G-20 podría y debería haber ido más allá.

¹¹ Según este autor «los casos conocidos de bancos rescatados de alguna manera con dinero público tienen filiales en paraísos fiscales». Igualmente el Fondo de adquisición de activos financieros español «constituye un ejemplo de cómo se ayuda a la banca sin exigirle transparencia y lealtad a las normas legales que garantizan el mercado». HERNÁNDEZ VIGUERAS, J.: «Crisis financiera, rescates bancarios y paraísos fiscales», *op. cit.*, p. 56.

2. RSE y ética fiscal

Frente a las prácticas de evasión fiscal creemos que la RSE se alza como un importante remedio ya que también posee un contenido desde el punto de vista tributario.

En primer lugar, las empresas socialmente responsables son aquellas que cumplen escrupulosamente sus deberes fiscales. Es decir, empresas que no buscan minimizar sus impuestos mediante la planificación fiscal o mediante regímenes *offshore*. Esta minimización perjudica al Estado y supone una conducta desleal respecto al resto de ciudadanos, que deben soportar mayores impuestos por la evasión fiscal y que ven cómo los Estados merman las partidas dedicadas a gasto social, tal y como está sucediendo en la actualidad en países como España. Como afirma el profesor ROSEMBUJ, el punto de partida de la sociedad «es una deuda que sus propietarios contraen, desde el origen, con el Estado, con el mercado, con la sociedad civil. De esta forma, cuando una empresa es socialmente irresponsable (ya no tanto con el incumplimiento de sus obligaciones fiscales sino con la búsqueda de paraísos fiscales que le permitan minimizar sus impuestos) no solamente se perjudica al ciudadano colectivo (que deberá soportar mayor carga tributaria) sino que hay un incumplimiento grave del contrato social con el Estado, que es el que sirve de vida a la sociedad, ruptura que en ningún caso debería ser gratuita para los ciudadanos y empresas incumplidoras. En definitiva, el impuesto «es una señal de comportamiento correcto, de responsabilidad social corporativa»¹².

En segundo término, creemos que las empresas que deciden ser socialmente responsables deberían ser incentivadas fiscalmente. Cuando una empresa es socialmente responsable está realizando una función eminentemente pública (al igual que sucede con las entidades que integran el denominado Tercer Sector). Este tipo de actuación supone un ahorro de gasto público. En la medida en que estas empresas cumplen objetivos de interés general, los po-

¹² «El abuso del derecho y la realidad económica», *Quincena Fiscal Aranzadi*, número 5, 2008.

Igualmente, véase a SÁNCHEZ HUETE para quien «La planificación responsable socialmente no implica necesariamente una opción a la mayor tributación». Interesante es su propuesta, que analiza lo que sería una planificación fiscal socialmente responsable. En su opinión, «la planificación será más responsable socialmente cuando, en el ejercicio de la opción fiscal, se escoja por aquella que reporte un mayor beneficio social en los términos en los que el ámbito de la RS rige. En definitiva, no serán los criterios estrictamente fiscales los decisivos en materia de planificación, serán otros criterios de repercusión social los determinantes. La planificación responsable socialmente deviene en planificación ultrafiscal, en la medida que va más allá de la fiscalidad, pero no se sitúa al margen de ella». «Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal». *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal*, núm. 7, 2010.

deres públicos se ven «descargados» en sus funciones y, por tanto, necesitan menos recursos públicos para atender a las demandas de los ciudadanos existentes en dichos ámbitos. Por tanto, si las empresas socialmente responsables contribuyen con sus actuaciones y políticas a que exista un menor gasto público, es lógico que a la hora de pagar sus impuestos contribuyan en menor medida que las empresas que no manifiestan ningún compromiso social. Esta compensación puede ser realizada, justamente, mediante el establecimiento de incentivos fiscales. De esta opinión es AVI-YONAH para quien el Gobierno tiene diferentes opciones a la hora de fomentar una determinada política: puede regular directamente, puede subvencionar ciertas actividades directamente, o puede subvencionar indirectamente a través del sistema fiscal. De esta forma, en materia de RSE considera que el impuesto es una herramienta idónea para incentivar a las empresas a que asuman ciertas responsabilidades sociales que, en principio, parecen corresponder al Estado¹³.

3. *Los incentivos fiscales a la RSE*

A. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, el artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria señala que «*Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*». Uno de estos fines es, por ejemplo, el recogido en el artículo 45 de la Constitución Española que contiene el fundamento jurídico originario de la intervención pública en materia medioambiental. Otros fines, recogidos en la Constitución, y que pueden ser fomentados mediante tributos son el derecho al trabajo, a la libre elección de profesión u oficio, a la promoción a través del trabajo y a una remuneración suficiente para satisfacer las necesidades personales y familiares, sin discriminación por razón de sexo (artículo 35); la formación y readaptación de profesionales; la seguridad e higiene en el trabajo (artículo 40.2); el derecho a la cultura (artículo 44); el derecho a una vivienda digna (artículo 47); y la previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos (artículo 49). Todos estos derechos y principios rectores de la política social y económica entrarían, además y de alguna manera, dentro del contenido de lo que se ha denominado como RSE.

¹³ *Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior, In Tax and Corporate Governance*, edited by W. Schön, 183-98. MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, vol. 3. Berlin, Heidelberg: Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2008.

B. IDONEIDAD DE LOS INCENTIVOS FISCALES FRENTE A LAS AYUDAS DIRECTAS

Como se ha visto anteriormente, los incentivos fiscales a la RSE pueden ser directos o indirectos y, por tanto, revestir la forma de concesión de subvenciones y la creación de beneficios fiscales. En nuestra opinión, los incentivos fiscales son el instrumento más eficaz en aras de fomentar la RSE. Tal y como ha indicado la doctrina las ayudas directas dependen de los presupuestos de cada año, con la incertidumbre que ello conlleva. En el mismo sentido, las ayudas directas son mecanismos rígidos, frente a la flexibilidad del incentivo fiscal. En tercer lugar, las ayudas directas exigen explicitar los objetivos de algunas inversiones, como son las inversiones en actividades de I+D, inversiones que en muchos casos son estratégicas para la empresa y por ello altamente sensibles a las filtraciones, frente a la confidencialidad de la actividad de I+D que permite el incentivo fiscal. Por último, las ayudas directas son costosas de gestionar y lentas en su llegada de forma que, en muchos casos, el acceso a las mismas es difícil, por no decir imposible¹⁴.

Sea como fuere, creemos que los incentivos fiscales a favor de la RSE deben adoptarse después de una reflexión seria e integral que permita tener claros los límites y la finalidad perseguida y que, además, no pierda de vista cuáles son los principios sobre los que se asienta nuestro sistema fiscal. En este sentido, conviene extremar la cautela en cómo se ha generalizado la idea de que las empresas entienden la RSE como un premio por «un buen comportamiento», opinión que no podemos compartir. La fiscalidad no tiene como objetivo premiar ni castigar. Sus funciones son otras y poco tienen que ver con recompensas. Tampoco la RSE debe suponer el cumplimiento de las obligaciones a las que legalmente está sometida una empresa. La RSE es voluntaria y es un plus o un añadido a las obligaciones legales de una empresa. Así, no se puede afirmar que sea socialmente responsable una empresa por el hecho de respetar los derechos laborales de sus trabajadores.

C. ALGUNOS PRECEDENTES EN EL ESTABLECIMIENTO DE INCENTIVOS FISCALES A FAVOR DE LA RSE

a) Primer precedente: las deducciones en el IS y en el IRPF

Tradicionalmente, en el IS y en el IRPF que se aplican tanto en territorio común como en territorio foral del País Vasco se ha venido conte-

¹⁴ DE LA SOTA, D.: «La eliminación de los incentivos fiscales a la I+D+i. Proyecto de modificación parcial de la Ley del Impuesto de Sociedades que afecta a la aplicación de las deducciones fiscales por actividades de I+D+i». *Revista madri+d*, número 36, 2006 (Ejemplar dedicado a: Cooperación, Innovación y Conocimiento).

niendo un catálogo amplio de incentivos fiscales a favor de determinadas inversiones realizadas por las empresas. Estas inversiones pueden ser calificadas como inversiones socialmente responsables. Este es el caso de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) que son incentivadas fiscalmente en el artículo 35 del TRLIS¹⁵. Las actividades de I+D+i entran, sin duda, dentro del catálogo de conductas socialmente responsables.

Igualmente, se ha incentivado el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, las inversiones en bienes de interés cultural, en producciones cinematográficas, en edición de libros, etc. Nadie puede discutir que a través de todas estas inversiones la empresa manifiesta una preocupación cultural con importantes beneficios para la sociedad. Similar afirmación hay que realizar en relación con las inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos o con las inversiones medioambientales. Como se ha visto, la preocupación por el Medio Ambiente constituye el núcleo básico, junto a los aspectos laborales, de la RSE. En este sentido, se ha acuñado el concepto de «ecoética»¹⁶.

Desde el punto de vista laboral, también han existido incentivos fiscales a favor de las inversiones dirigidas a adaptar vehículos para discapacitados, de las inversiones en guarderías para hijos de trabajadores, los gastos de formación profesional, la creación de empleo para trabajadores minusválidos o las contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial, a planes de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. La preocupación por la mejora de las condiciones laborales de los trabajadores es un aspecto fundamental que integra la RSE. Similar consideración ha de ser realizada en relación con la contratación de discapacitados.

A la vista de lo anterior, podemos afirmar que en nuestro ordenamiento tributario sería perfectamente admisible establecer una deducción general a favor de la RSE. Una deducción que integrase todos los incentivos fiscales

¹⁵ Véase también el art. 40 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia, el art. 41 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades de Gipuzkoa, y el art. 41 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades de Álava.

¹⁶ PATÓN GARCÍA, G.: «Estímulos fiscales a la responsabilidad social empresarial en materia medioambiental: ayudas de Estado y tributación ecológica», 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 acabamos de ver, en torno a la RSE. Es decir, establecer un único incentivo fiscal a favor de las empresas socialmente responsables.

b) Segundo precedente: el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos

El segundo precedente que encontramos a favor del establecimiento de incentivos fiscales a la RSE lo constituye, en nuestra opinión, el régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de las Cooperativas recogido, a nivel estatal, en la Ley 49/2002 y en la Ley 20/1990. Tal y como hemos puesto de manifiesto en otro lugar, este régimen fiscal constituye un ejemplo de que este tipo de incentivos fiscales es posible. Como premisa previa, no obstante, también manifestábamos la necesidad de acuñar un concepto de RSE, y en un sentido más amplio, de Responsabilidad Social de las Organizaciones¹⁷. Hay que tener en cuenta que la RSE afecta a la propia gestión de las organizaciones, tanto en sus actividades productivas como en sus relaciones con los grupos de interés. A partir de dato, la RSE pasaría a ser Responsabilidad Social de las Organizaciones (RSO)¹⁸.

Tanto la Ley 49/2002 como la Ley 20/1990 contienen un régimen fiscal sumamente beneficioso para las ESFL y para las Cooperativas, no por el simple hecho de tener una determinada forma jurídica sino por cumplir una serie de requisitos voluntarios y extras que van más allá de sus obligaciones legales y que son los que, si bien de forma parcial, reflejan y perfilan el ámbito de su responsabilidad con la sociedad. Así, en el caso de las ESFL, la responsabilidad social incentivada fiscalmente se concreta en el predominio del interés general en el desarrollo de sus actividades y, por tanto, en la ausencia de ánimo de lucro. Esto, a su vez, se refleja en una serie de prácticas socialmente responsables como, por ejemplo, no retribuir determinados cargos o no distribuir su patrimonio, en caso de disolución, a entidades lucrativas (y que no persigan fines de interés general).

En el mismo sentido, la Ley 49/2002 contempla como posibilidad de ejercicio de la RSE la realización de donaciones a las ESFL, la suscripción de

¹⁷ RUIZ GARIJO, M.: «Incentivos fiscales a cooperativas y entidades sin fines lucrativos. ¿Paradigma de las políticas de promoción de la Responsabilidad Social de las Organizaciones?», *CIRIEC, Revista jurídica de economía social*, número 19, 2008.

¹⁸ DE LA CUESTA GONZÁLEZ, M. y VALOR MARTÍNEZ, C.: «Responsabilidad social de la empresa. Concepto, medición y desarrollo en España», *op. cit.*, p. 7. EMBID IRUJO, sin embargo, se limita a analizar la RSO de las fundaciones que realizan actividades empresariales. «Perfil jurídico de la responsabilidad social corporativa», *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, núm. 12, 2004, p. 65. De la misma opinión es ARIAS ABELLÁN, M.^ªD.: «La responsabilidad social empresarial y las fundaciones: una perspectiva jurídico-tributaria», *Nueva fiscalidad*, núm. 6, 2010, pp. 14 y 15.

Convenios de colaboración empresarial y la participación en los denominados Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. Todas estas figuras disfrutaban en esta Ley de importantes incentivos fiscales.

c) Tercer precedente: los incentivos fiscales específicos a favor de la RSE en la Comunidad Autónoma de Extremadura

Un particular e interesante ejemplo de incentivos a la RSE, mediante la concesión de beneficios fiscales, lo encontrábamos en la Ley de Responsabilidad Social de la Comunidad Autónoma de Extremadura. En ella se establece que toda empresa con domicilio en Extremadura que cumpla una serie de requisitos puede obtener la distinción de «Empresa Socialmente Responsable de la Comunidad Autónoma de Extremadura» de la Consejería de Trabajo con efectos durante dos años y posibilidad de prórroga durante otros dos años más siempre que se mantengan las condiciones exigidas (artículo 3 a 5). La propia Junta de Extremadura se encarga, además, de impulsar las medidas de publicidad precisas para dar a conocer las empresas calificadas con la declaración anterior.

Esta distinción otorga derecho a obtener una serie de beneficios fiscales. El Anteproyecto de Ley regulaba el derecho a una deducción del 100% del importe a aplicar sobre la cuota líquida del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (artículo 8); y una deducción del 10 por cien del importe de la cantidad aportada a aplicar sobre la cuota líquida del Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito, del Impuesto de Solares sin Edificar y Edificaciones Ruinosas, del Impuesto sobre la Producción y Transporte de Energía que incidan en el medio ambiente y del Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos (todos estos impuestos, como es sabido, son impuestos propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura). Pese a todo, la Ley que fue aprobada el pasado mes de diciembre ha optado por señalar, solamente, que «la normativa autonómica reguladora de los tributos propios establecerá beneficios fiscales para las empresas declaradas «Empresa socialmente responsable de la Comunidad Autónoma de Extremadura». Habrá que esperar a la aprobación de este tipo de normativa para ver qué apuesta hace el legislador extremeño en materia de incentivos fiscales a favor de la RSE¹⁹.

¹⁹ Como indica JOVER LORENTE, «En este punto la Ley es muy tímida en sus planteamientos, quizás consecuente con los momentos de tensiones económicas y presupuestarias que hayan aconsejado al legislador posponer para mejor ocasión la definición de las bonificaciones fiscales que la ley de RSE cita pero no concreta». «La Ley de Responsabilidad Social Empresarial en Extremadura. Innovación legislativa desde la periferia responsable», *Diario La Ley*, n.º 7.672, 13 de julio de 2011.

4. *Algunas cautelas en el establecimiento de incentivos fiscales a favor de la RSE*

A. REGULACIÓN JURÍDICA Y ESTABLECIMIENTO DE MECANISMOS DE CONTROL

Si analizamos el fundamento de todos los incentivos fiscales anteriores observamos que el beneficiario es una empresa o una entidad (fundación, asociación, cooperativa) que realiza una actividad empresarial y que satisface un interés general. Estas entidades realizan una función que, en principio, corresponde a los poderes públicos. Concilian el interés general con sus intereses particulares. Sus intereses particulares no son contrarios con el bienestar social. Todo lo contrario, son intereses complementarios que, incluso, se necesitan en una especie de relación simbiótica. Por ello, el legislador, en buena medida y consciente del ahorro de gasto público que supone la existencia de estas entidades, ha optado por establecer incentivos fiscales a su favor.

Pero, volviendo a las políticas públicas de incentivo a la RSE, a la hora de concretarlas conviene, sin embargo, extremar la cautela. En primer lugar, consideramos fundamental regular el marco legal de la RSE. La RSE, como se ha visto, ha sido definida en un Libro Verde de la Comisión Europea, existen documentos nacionales e internacionales que se refieren a su concepto y contenido e, incluso las empresas, a través de organizaciones diversas, han concretado hasta dónde debe ir su compromiso con la sociedad. El problema, en nuestra opinión, es que no existe un documento único, consensuado internacionalmente, libremente asumido por todos los Estados miembros y por las empresas, que tenga valor normativo y que se encargue de delimitar qué es la RSE. Por ello, creemos necesario abordar la regulación legal de la RSE tanto a nivel nacional como a nivel internacional.

La necesidad de una cierta reglamentación se plasmó en España en los trabajos de la Subcomisión para potenciar la RSE. En un informe de junio de 2006 se contenían numerosas propuestas sobre la conveniencia de elaborar Códigos de Buena Conducta; la posibilidad de crear un organismo certificador o evaluador de la calidad social; la implementación de una futura etiqueta social; la realización de auditorías e informes sociales, etc.²⁰.

²⁰ *BOCG*, Congreso de los Diputados, de 31 de julio de 2006, núm. 423. También, como pone de relieve FERNÁNDEZ DAZA, «en los últimos años se ha venido trabajando en la elaboración de una Norma de Responsabilidad Social Corporativa (RSC) que ha encontrado enormes resistencias por parte de los empresarios que consideran no estar preparados para asumir una norma de estas características. El Comité Técnico de la Asociación Española de Normalización

En nuestra opinión, también sería posible, por ejemplo, que los poderes públicos señalaran, en función de la actividad económica, un listado de buenas conductas, que entrarían en el ámbito de la RSE. Y es que el impacto medioambiental, laboral, etc., de cada actividad económica es diverso²¹.

En segundo lugar, para que la regulación que se aborde sea efectiva ha de establecerse un mecanismo de control, una entidad pública que certifique la RSE. En este sentido, el artículo 6 de la Proposición de Ley de 10 de mayo de 2002 presentada en el Congreso de los Diputados español planteaba la necesidad de regular un sistema de control de la siguiente forma: «*Las empresas pueden obtener la certificación de Responsabilidad Social cuando en su organización, actuación y funcionamiento se ajusten a las especificaciones que se establezcan por una norma aprobada por las entidades de normalización acreditadas oficialmente, tengan declarado formalmente su código de conducta, se haya verificado su cumplimiento efectivo y no hayan incurrido en las causas de exclusión de la certificación que establece este artículo*».

B. ANÁLISIS DE LA ADECUACIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES A LAS NORMAS DE DERECHO COMUNITARIO. EN PARTICULAR, CON EL ART. 87 DEL TUE

Para finalizar, además de lo indicado anteriormente, y tal y como se puso de manifiesto en el *Informe de la Subcomisión del Congreso de los Diputados, para potenciar y promover la responsabilidad social de las empresas*, convendría extremar la máxima prudencia porque los incentivos económicos a favor de la RSE podrían entrañar riesgos considerables. Como se indicaba en dicho Informe «*muy frecuentemente, cuando no siempre, distorsionan el mercado y la competencia, suelen producir frecuentemente efectos indeseados, y*

y Certificación (Aenor) ha decidido, recientemente, abandonar este proyecto de norma y sustituirlo por la elaboración de una guía para empresas, aceptando un formato de menor rango que la Norma». «Reflexiones en torno a la Responsabilidad Social de las Empresas, sus políticas de promoción y la economía social», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 53, 2005, p. 13.

²¹ Como indica SÁNCHEZ HUETE, «El concepto jurídico de RS resulta ciertamente impreciso ya que depende de los textos imperativos y nacionales, con lo que evidencia un contenido negativo de escaso poder definitorio». Ahora bien, como también apunta este autor, «el contenido de la acción social que integra la RS es determinable ya que puede deducirse de las normas constitucionales, y resulta esta la cuarta consideración a efectuar. La RS enmarca la existencia de intereses dignos de protección que coinciden básicamente con los contenidos del Capítulo III del Título I de nuestra Constitución (RCL 1978, 2836) (en adelante CE)». «Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal». *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal*, núm. 7, 2010.

es un ámbito en el que una insuficiente coordinación entre las diferentes Administraciones públicas puede provocar problemas considerables».

De este modo, una vez que hemos admitido la posibilidad de incentivar fiscalmente la RSE, la siguiente cuestión que debemos resolver es si el régimen de incentivos fiscales puede vulnerar el derecho de la competencia y, en particular, lo dispuesto en el artículo 87 y 88 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea²².

Adelantaremos que, en nuestra opinión, los incentivos fiscales a favor de la RSE no entrarían en colisión con el artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea porque no se cumplirían los requisitos establecidos para ello en la Comunicación de la Comisión de 10 de diciembre de 1998 (Diario Oficial 98/C 384/03) que como es sabido, son los siguientes: a) Que se trate de una ventaja económica; b) Que falsee la competencia y el comercio intracomunitario; c) Que se trate de una medida selectiva. Es decir, de una medida que suponga una desviación respecto del sistema normal de tributación del país.

En concreto, no se cumpliría ni el segundo ni el tercer requisito. Pasemos a analizarlo.

a) Falseamiento de la competencia. Los incentivos fiscales a la RSE como ayudas «de minimis» permitidas por el ordenamiento comunitario

La Comisión, en su Comunicación de 1998, define el falseamiento de la competencia de la siguiente forma *«Esta condición parte de la base de que el beneficiario de la medida ejerce una actividad económica, independientemente de su estatuto jurídico o de su medio de financiación. Según la jurisprudencia reiterada y a efectos de esta disposición, la condición de que la ayuda repercuta en los intercambios comerciales se cumple a partir del momento en que la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros. El mero hecho de que la ayuda consolide la posición de esta empresa frente a otras empresas competidoras en los inter-*

²² El artículo 87 del Tratado de la Unión Europea dispone lo siguiente: *«salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre 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».*

En consecuencia, según el artículo 88.3, *«La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado común con arreglo al artículo 87, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva».*

cambios intracomunitarios permite considerar que existe una repercusión sobre estos últimos. En esta constatación no influir el hecho de que la ayuda sea relativamente escasa, el beneficiario tenga una talla modesta, posea una cuota muy reducida del mercado comunitario, no tenga una participación activa en las exportaciones o incluso de que la empresa exporte casi toda su producción fuera de la Comunidad».

Sin embargo, la Comisión Europea, posteriormente, ha permitido lo que se denominan como ayudas *de minimis*. La Comisión ha otorgado a los Estados miembros gran libertad a la hora de considerar que una ayuda distorsiona la competencia. De este modo, la Comisión ha adoptado un Reglamento que incluye una excepción, a favor de las pequeñas ayudas, de la obligación de notificar según lo dispuesto en el Tratado de la Unión Europea. En virtud de la citada excepción, se entiende que las ayudas que no excedan de un límite máximo de 200.000 euros concedidas durante un período de tres años no afectan al comercio entre los Estados miembros y/o no falsean o amenazan con falsear la competencia y, por consiguiente, no se incluyen en el ámbito de aplicación del artículo 87, apartado 1, del Tratado²³.

En nuestra opinión, los incentivos fiscales a favor de la RSE entrarían dentro del concepto de ayudas *de minimis*. Es decir, por debajo de 200.000 euros serían ayudas que no afectarían a los intercambios comerciales entre los Estados miembros de acuerdo con el Reglamento comunitario. La Comisión, no obstante, también podría incrementar dicho límite mediante la aprobación del oportuno Reglamento específico sobre la materia. Como se ha visto, este tipo de incentivos trata de fomentar un compromiso social de la empresa para con sus proveedores, clientes, trabajadores y para con la sociedad en su conjunto. Es decir, se trata de incentivos con una justificación social y no estrictamente económica.

b) Selectividad de la medida e intereses generales

Por lo que se refiere al requisito de que la medida sea selectiva, en nuestra opinión, los incentivos fiscales a favor de la RSE no serían una medida selectiva siempre y cuando se ofrecieran a todas aquellas empresas que voluntariamente decidiesen ser socialmente responsables. En este sentido, como ha señalado MARTÍN JIMÉNEZ la prohibición de ayudas estatales del TUE «no implica que los Estados no tengan un cierto margen de manio-

²³ Reglamento número 1998/2006 de la Comisión de 15 de diciembre de 2006 relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las ayudas *de minimis*. Este Reglamento no se aplica a los sectores de la producción primaria de productos agrícolas, la pesca y la acuicultura para los que existe una reglamentación específica.

bra para emplear el sistema tributario como instrumento de promoción de políticas específicas (...) pero tales ventajas o incentivos no deben estar limitadas a sectores empresariales concretos (...). En otras palabras, un determinado incentivo o medida tributaria será una ayuda cuando no esté abierto a la generalidad de las empresas»²⁴.

No obstante, si se mantuviera una interpretación contraria y se entendiera que los incentivos fiscales a favor de la RSE podrían ser medidas selectivas todavía sería posible su declaración de compatibilidad con el Derecho comunitario en base al interés general. La Comisión, en su Comunicación de 1998, indicaba que el carácter selectivo de una medida puede estar justificado por la naturaleza o la economía del sistema. De este modo, siempre que se apliquen de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones, no constituyen ayudas estatales «*las medidas destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción (por ejemplo, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo)*».

A partir de todo lo anterior, coincidimos con MORENO MENDOZA en que la Comisión tendría que reconocer expresamente el interés general de la RSE y terminar planteándose la necesidad de incluir los incentivos a favor de la misma dentro del ámbito de aplicación del Reglamento número 994/98 del Consejo, de 7 de mayo. En él se permite a la Comisión adoptar reglamentos por los que se exima a determinadas categorías de ayudas de la obligación de notificación contenida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado. De esta forma, como sugiere el citado autor, se declararían expresamente compatibles con el mercado común «*las ayudas públicas destinadas al fomento de esta específica dimensión de la RSE, de igual manera que existen reglamentos de exención por categorías, tales como los reglamentos en favor de las ayudas a la formación, las ayudas de *minimis*, las ayudas al empleo y las PYME*»²⁵.

No conviene olvidar, además, que la RSE aglutina diversas facetas que concretan, todas ellas, el compromiso empresarial con el bienestar social (investigación y desarrollo, protección del medio ambiente, empleo y formación, etc.). Las ayudas estatales concedidas en estos ámbitos han sido declaradas compatibles con el mercado común siempre y cuando se cum-

²⁴ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 196, 2001.

²⁵ «Políticas públicas de fomento de la dimensión laboral de la responsabilidad social de las empresas y su adecuación al Derecho Comunitario de la competencia», *Unidad de mercado y relaciones laborales* (coord. por Federico Durán López, M. Carmen Sáez Lara), 2007, p. 5.

plan determinados requisitos. Algunos de los principales documentos y directrices existentes al respecto son los siguientes:

- a) *Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del Medio ambiente* (Diario Oficial de 1 de abril de 2008, COM 2008/C 82/01)²⁶.
- b) *Comunicación sobre el marco comunitario sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo e innovación* (Diario Oficial de 30 de diciembre de 2006, 2006/C 323/01).
- c) *Reglamento 800/2008, de 6 de agosto, de la Comisión*: determinadas categorías de ayudas son declaradas compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado (Reglamento general de exención por categorías). Dentro de las ayudas a la formación, se incluye la formación general «cuando se refiera a gestión medioambiental, innovación en materia medioambiental o responsabilidad social de las empresas y, de este modo, aumente la capacidad de los beneficiarios para contribuir a los objetivos medioambientales generales». En este último caso la referencia a la RSE nos resulta afortunada y nos refuerza en la opinión de que la solución está en que sea la propia Comisión la que incluya dentro del catálogo de ayudas compatibles con el Derecho Comunitario los incentivos fiscales a favor de la RSE.

III. Conclusiones

Primera. El futuro de la RSE, como antídoto frente a crisis económicas, depende en gran medida del establecimiento de incentivos fiscales.

Segunda. Si analizamos el fundamento de los incentivos fiscales que, en nuestra opinión, constituyen importantes precedentes a la hora de incentivar fiscalmente la RSE, observamos que el beneficiario es una empresa o una entidad (fundación, asociación, cooperativa) que realiza una actividad empresarial (entendiendo esta en un sentido amplio) y que, sin embargo, satisface un interés general. En todos los casos que hemos analizado estas

²⁶ De esta forma, como pone de relieve PATÓN GARCÍA el TJCE no ha aceptado la invocación abstracta de la protección del medio ambiente como excepción del artículo 87.3 (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. «Los beneficios fiscales medioambientales a la luz de la prohibición comunitaria de Ayudas de Estado», Comunicación presentada a las *XI Jornadas de Estudios Tributarios* sobre «Procedimientos tributarios nacionales y tutela comunitaria del contribuyente», celebradas los días 6 y 7 de noviembre de 2008, organizadas en la Universidad de Almería.

entidades están realizando una función que, en principio, corresponde a los poderes públicos. Consiguen conciliar el interés general con sus intereses particulares. O dicho de otro modo, consiguen que sus intereses particulares no sean contrarios con el bienestar social. En definitiva, se incentiva fiscalmente a empresas socialmente responsables.

Cuando la empresa socialmente responsable invierte en Medio Ambiente o en actividades de I+D+i está realizando una función eminentemente pública. Este tipo de actuaciones suponen un ahorro del gasto público. En la medida en que estas empresas cumplen objetivos de interés general, los poderes públicos se ven «descargados» en sus funciones y, por tanto, necesitan menos recursos públicos para atender a las demandas de los ciudadanos existentes en dichos ámbitos. Por tanto, si las empresas socialmente responsables contribuyen con sus actuaciones y políticas a que exista un menor gasto público, es lógico que a la hora de pagar sus impuestos contribuyan en menor medida que las empresas socialmente irresponsables. Esta compensación puede ser realizada, justamente, mediante el establecimiento de incentivos fiscales.

En definitiva, si demandamos a las empresas que sean socialmente responsables deberemos compensarles por su labor y, desde un punto de vista económico, por el ahorro del gasto público que los poderes públicos tienen gracias a su actuación. Incentivemos, pues, a las empresas socialmente responsables.

Tercera. Un análisis de los posibles incentivos fiscales a la RSE nos lleva a concluir su adecuación al Derecho Comunitario y, en concreto, al límite contenido en el artículo 87 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. En este sentido, la RSE aglutina diversas facetas que concretan, todas ellas, el compromiso empresarial con el bienestar social (investigación y desarrollo, protección del medio ambiente, empleo y formación, entre otros) cuyas ayudas han sido declaradas compatibles con el mercado común y quedan exentas de la obligación de notificación prevista en el artículo 88.

Cuarta. Como paso previo a los incentivos fiscales se hace preciso, no obstante, abordar la regulación de la RSE tanto a nivel nacional como a nivel internacional y establecer un mecanismo de control, una entidad pública certificadora.