

Los incentivos fiscales como instrumento de desarrollo de la Responsabilidad Social Empresarial

Por **José Vicente Pla Pastor** | Economista | Asesor Fiscal

En nuestro ordenamiento jurídico la responsabilidad social empresarial –en adelante, RSE– es considerada, todavía, como una opción y no como una obligación, por lo que su inaplicación no puede conllevar un reproche jurídico.

Además, nuestra economía sigue funcionando de modo lineal (producción – consumo – deshecho) primando sobre el medio ambiente y sobre la sociedad, mientras que un modelo netamente sostenible conllevaría que la sociedad fuera el núcleo del medio ambiente, evitando su explotación masiva.

Por ello, aún nos encontramos lejos de alcanzar una configuración “circular” de la economía, entendiendo como tal aquella en la que no se producen desechos.

Así, la citada configuración económica actual impide el establecimiento de un régimen de RSE imperativo, el cual desembocaría en un cataclismo económico.

Dentro del contexto actual en el que nos encontramos, los instrumentos de base social, como pueden ser los reconocimientos públicos y premios sin contenido económico, o el canje de deuda por naturaleza (entendida como la cancelación de una deuda a cambio de la realización de una acción previamente determinada), pueden resultar eficaces, los incentivos de carácter tributario, los cuales gozan de mayor efectividad y popularidad entre sus destinatarios por diversas razones, que podemos resumir en dos bloques:

a) Por motivos económicos: en primer lugar, “no hay mayor incentivo económico que el que más económico resulta”, valga la redundancia: un canje de deuda por naturaleza, aplicado entre operadores económicos conlleva un coste añadido para ambas partes: para el deudor, incrementar sus obligaciones mediante un compromiso “de hacer” y para

el acreedor una minoración de su crédito a cambio de la realización de una acción concreta y predeterminada por parte del deudor. En cuanto a los incentivos de carácter social, al no conllevar cuantía económica, son menos populares que otro tipo de medidas.

b) Por motivos ideológicos: la mentalidad española sigue estando poco concienciada con el sistema de redistribución de la riqueza canalizado a través de un sistema impositivo justo, igualitario y progresivo que, dicho sea de paso, parece necesitar reformas de fondo. La minoración de la carga tributaria es un “objeto de deseo” para cualquier operador económico que se precie como tal.

Así, podemos determinar que existen políticas tributarias “premio o recompensa” y políticas tributarias “reproche o disuasorias”.

Como ejemplo de regulación de **incentivos tributarios “premio o recompensa”**,

puede traerse a colación el previsto en el Art. 39 Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, regulador del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS) en el que se prevé una deducción en cuota del 8% del importe total de las inversiones realizadas en bienes del activo material consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales, o contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, o para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales propios, siempre que se esté cumpliendo la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación *pero se realicen para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa* y siempre que dichas inversiones se inserten programas,



Los impuestos ambientales son aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medio ambiente

convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental.

Hemos de hacer referencia a las **medidas tributarias de carácter “reproche o disuasorio”**, a las que podemos anudar una doble finalidad o doble dividendo, por un lado, como su propio nombre indica, la de disuadir a sus destinatarios de llevar a cabo conductas ineficientes desde el punto de vista de la RSE y por otro lado, la de “redistribuir los costes derivados de la prestación de servicios ambientales”.



Un ejemplo de medida tributaria de carácter disuasorio, actualmente en fase de gestación en nuestro ordenamiento, puede traerse a colación la futura regulación del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica¹, cuya entrada en vigor estaba inicialmente prevista para 2014, aunque en la reciente reforma fiscal aprobada no se contempla; parece que se va a demorar su entrada en vigor, pues antes el Gobierno estatal, debe negociar con las Comunidades Autónomas y los municipios la adecuación de estos tributos a criterios medioambientales. Dicha norma pretende establecer el gravamen en base al grado de contaminación de los vehículos, en término de emisiones de CO₂, NO_x y partículas², lo cual lleva a entender que se pretende reducir la utilización de vehículos altamente contaminantes.

Queda patente, por lo tanto, que en nuestro ordenamiento tributario podemos apreciar la existencia tanto de medidas que premian la aplicación de las premisas del desarrollo sostenible y por tanto de la RSE, como de medidas que, por el contrario, tratan de evitar la realización de conductas que no resultan eficientes desde el punto de vista de la sostenibilidad.

Además, como se ha dicho, a través de estas últimas, se permite hacer frente a los gastos públicos que han de destinarse al desarrollo de políticas de reparación ambiental, en armonía con el conocido principio de “quien contamina, paga”.

Un claro ejemplo de fomento de la responsabilidad ambiental en España, es el denominado **Plan PIVE** [Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente].

LA SITUACIÓN ACTUAL DE LA FISCALIDAD DEL TRANSPORTE LIMPIO EN ESPAÑA

1. LA CONTAMINACIÓN AMBIENTAL PROVOCADA POR LOS MEDIOS DE TRANSPORTE COMO HECHO IMPONIBLE

En primer lugar, ha de decirse que “los gobiernos de todo el mundo utilizan cada vez más las

políticas fiscales para influir en las decisiones de los compradores a la hora de adquirir un vehículo”, tratando de incentivar, por tanto, el consumo responsable.

Dentro del marco estadístico armonizado desarrollado conjuntamente en 1997, tanto la Oficina Estadística Europea (EUROSTAT), la Comisión Europea, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Agencia Internacional de la Energía (IEA) definen los impuestos ambientales como aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medio ambiente.

De hecho, en nuestro sistema impositivo encontramos, a nivel estatal, diversas figuras impositivas que gravan la contaminación derivada directa o indirectamente, de la utilización de los medios de transporte, como son el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (“céntimo sanitario”, vigente hasta el 31 de diciembre de 2012), el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

2. LA EXENCIÓN DE LOS MEDIOS DE TRANSPORTE ALTERNATIVOS

Como complemento al apartado anterior, no puede quedar en el tintero que si bien el transporte se encuentra sujeto a una elevada presión fiscal, ya que más del 50% del precio del combustible está formado por impuestos, lo cierto es que existen otros transportes, tales como el metro, el ferrocarril o el trolebús que no se encuentran gravados por el suministro de energía, en virtud de lo previsto en el Art. 15 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

En dicho artículo, apartado e), se contempla que los Estados miembro podrán aplicar bajo control fiscal exenciones totales o parciales o

¹ En la regulación actual, el artículo 94 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, establece una cuota que se incrementa de forma directamente proporcional al número de caballos fiscales con los que cuente el vehículo en cuestión.

² Dirección General de Calidad y Evaluación Ambiental y Medio Natural, 2013, p. 99.

reducciones del nivel de imposición a los productos energéticos y la electricidad utilizados para el transporte de pasajeros y mercancías por ferrocarril, metro, tranvía y trolebús.

A su vez, el apartado i) de dicho artículo, contempla que también podrán aplicarse exenciones totales o parciales o deducciones a nivel de imposición, al gas natural y GLP (Gases Licuados del Petróleo) utilizados como carburante.

Por un lado, encontramos beneficios similares a los anteriores en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. En su Art. 51.2.d) se prevé que la fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, cuando se destinen, entre otros, a su utilización como carburante en el transporte por ferrocarril (siempre que el gasóleo lleve incorporados los trazadores y marcadores exigidos reglamentariamente para la aplicación del tipo reducido), estará exenta. Y por otro lado, en el apartado 3) de dicho artículo, se prevé la exención del impuesto para la fabricación de biocarburantes o biocombustibles, en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes. Además, ha de tenerse en cuenta que los biocarburantes tributarán a tipos impositivos reducidos, en virtud de lo previsto en el Art. 50 de la mencionada ley.

Como vemos, a través de la configuración de las políticas tributarias se trata de incentivar determinadas conductas (la adquisición de medios de transporte medioambientalmente eficientes y la utilización del transporte público) y de reprimir otras, tales como el uso de vehículos altamente contaminantes.

3. LA INEFICIENTE SUPRESIÓN DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS ESTATALES AL TRANSPORTE EN NUESTRO PAÍS

Si bien en anteriores apartados se ha puesto de manifiesto la tendencia de nuestro sistema tributario de desincentivar la utilización de vehículos altamente contaminantes y medioambientalmente ineficientes, no puede pasar desapercibido un fenómeno normativo que se ha venido produciendo en el pasado reciente: el legislador ha ido reduciendo progresivamente los incentivos tributarios a los vehículos eficientes que se contemplaban en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

Hasta 2010, en nuestra legislación fiscal, el Art. 39 TRLIS preveía una deducción del 10% en la cuota íntegra ajustada por llevar a cabo inversiones en elementos del inmovilizado material destinadas a la protección del medio ambiente. Este mismo artículo establecía dos supuestos de deducción especial, uno previsto para la *adquisición de vehículos nuevos industriales o comerciales de transporte por carretera que redujeran la contaminación atmosférica, para lo cual se preveía una deducción del 12%* y otro para las inversiones destinadas al aprovechamiento de fuentes de energía renovable, lo cual conllevaba la aplicación de una deducción del 10%.

A partir de la entrada en vigor de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades, el legislador, basándose en equilibrios ineficaces del mercado y por ser contrarios al principio de neutralidad, justificó la supresión de dicha deducción.

Asimismo, en estos últimos años, han sido escasas las medidas establecidas, a excepción de la Ley 1/2012, de Economía Sostenible, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, en la que se crea un nuevo impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, empleados en todos los aparatos que tienen que ver con la refrigeración, el cual es de aplicación desde el 1 de enero de 2014.

No obstante, no podemos dejar de reparar en la creación de incentivos tributarios al transporte limpio que se está produciendo a nivel local y autonómico, supliendo así el vacío estatal.

Es importante reseñar el informe emitido con la Comisión de Experto para la Reforma del Sistema Tributario Español, cuya cabeza visible ha sido el profesor Manuel Lagares, en el que se establecen diversas propuestas tributarias de carácter medioambiental; sin embargo, el legislador, en la recién aprobada reforma fiscal, ha desaprovechado la ocasión para profundizar en una verdadera reforma fiscal verde en España, donde podría haberse diferenciado, en presencia e intensidad, de determinadas figuras ya muy desgastadas como son el IRPF, el IS y el IVA.

En nuestro ordenamiento tributario podemos apreciar la existencia tanto de medidas que premian la aplicación de las premisas del desarrollo sostenible como de otras que, por el contrario, tratan de evitar la realización de conductas que no resultan eficientes desde el punto de vista de la sostenibilidad