

EL TRIBUTO AMBIENTAL, UN INSTRUMENTO ECONÓMICO QUE FOMENTA LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL-RSE EN MATERIA DE MEDIO AMBIENTE

Anayibe Ome Barahona

Doctorando del Programa en Derecho, Universidad de Castilla – La Mancha, España. Con especialización en Gerencia Tributaria y con titulación en Contaduría Pública por la Universidad de la Amazonia. Profesora hora cátedra de la Especialización en Gerencia Tributaria y del Programa de Contaduría Pública, investigadora en el área de tributaria del Grupo SINAPSIS adscrito a la Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas de la Universidad de la Amazonia
Florencia - Caquetá –Colombia

John Jairo Restrepo Lizcano

Coordinador de la Maestría en Tributación de la Universidad de la Amazonía y docente investigador categoría Junior – Colciencias, Grupo de Investigación SINAPSIS de la Facultad de Ciencias Contables Económicas y Administrativas
Florencia - Caquetá – Colombia

Evelia Sabi Ramírez

Docente del programa de Contaduría Pública e investigadora área Tributaria, Grupo de Investigación SINAPSIS de la Facultad de Ciencias Contables Económicas y Administrativas
Florencia – Caqueta – Colombia

Área Temática: Responsabilidad Social Corporativa

Palabras clave: Instrumentos económicos; Tributo ambiental; Responsabilidad social; Contaminación; Medio Ambiente

EL TRIBUTO AMBIENTAL, UN INSTRUMENTO ECONÓMICO QUE FOMENTA LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL-RSE EN MATERIA DE MEDIO AMBIENTE

Resumen

La presente comunicación transmite que el tributo ambiental en su condición de instrumento económico - fiscal, a través de sus efectos correctores, desarrollados a partir de la capacidad de internalizar las externalidades negativas de los fallos de mercado, ayuda a la empresa a cumplir con la función delegada por la Constitución de preservar el medio ambiente. No obstante, la investigación inicia con la revisión literaria de la acepción de RSE y con el análisis constitucional de la función ecológica de la propiedad privada, a fin de demostrar que esta última viene a constituir una de las responsabilidades de la empresa.

Introducción

La empresa logró consolidarse en una herramienta de gran ayuda en la concreción del cometido estatal. Oferta bienes y servicios a la población que el mismo Estado no puede conceder ni tiene a su disposición, contribuye al sostenimiento de las cargas públicas mediante el proceso de detracción de renta y, de momento, coopera en la vigilancia del universo de contribuyentes. El reporte de información tributaria que suma como obligación formal, en nuestro caso, la autoridad tributaria la emplea para detectar evasores y no declarantes de los tributos del orden nacional y territorial (distritos, departamentos y municipios); información que, a su vez, otros organismos gubernamentales hacen uso de ella para sacar datos estadísticos.

El derecho a la propiedad es inherente a la libertad de empresa y, como tal, ejerce un rol importante en el desarrollo social y económico de un país; sin embargo, no faltan los detractores que responsabilizan a la actividad económica de ser la causante principal de la problemática medioambiental, en su afán de generar riqueza para sus accionistas y propietarios. Quizás, esto motivó al legislador constituyente a imponerle obligaciones y deberes para con la sociedad y el medio ambiente.

Se ha dicho, la empresa cumple un papel fundamental en todos los ámbitos, pero, muchas de esas obligaciones impuestas ahora le representan una carga fiscal. De cara a hacer frente a los problemas que aqueja el medio ambiente, y siguiendo el modelo europeo, varios ordenamientos latinoamericanos, entre ellos el colombiano, han optado por establecer tributos ambientales, también llamados ecológicos por su orientación hacia la protección de los recursos naturales. El tributo ambiental, y concretamente la especie de impuesto, ha mostrado ser idóneo en esa labor.

El tributo ambiental será una carga fiscal para la empresa, siempre que el ente económico haga caso omiso en la modelación de sus procesos productivos y continúe produciendo bienes que ostenten afectación medioambiental. En la medida que opte por una producción menos agresiva, sus bienes tendrán más aceptación entre la sociedad, y las cargas fiscales llamadas a soportar, será exclusivamente las de carácter fiscal. No obstante, sobre varios costos por responsabilidad social, la empresa cuenta con el derecho de deducirlos, normalmente, del Impuesto sobre la renta, uno de los gravámenes de más representatividad para la Hacienda pública.

En ese orden de ideas, y en ocasión a la diversidad de opiniones de la literatura especializada, el artículo inicia con una revisión de conceptos, a fin de una mejor comprensión de lo que debe entenderse por Responsabilidad Social Empresarial-(RSE, en adelante).

Seguidamente, y como acápite 2, se demuestra la conexión entre la RSE y la función ecológica de la propiedad privada, a partir de las diferentes precisiones constitucionales de la Carta Magna colombiana. Como punto 3, se trabaja la función ecológica de la propiedad privada; aquí se comprueba que esta función corresponde a una de las responsabilidades sociales de la empresa. Por último, en el acápite 4, se realiza una introductoria al tributo ambiental y se dan a conocer sus principales bondades en su condición de instrumento económico de naturaleza fiscal, que al tener la capacidad de modular las conductas perjudiciales de los agentes económicos, contribuye a cumplir con la RSE.

1. Generalidades acerca de la acepción de RSE

La noción de responsabilidad social (RS) normalmente se asocia con la conducta moral y con el valor de la solidaridad, siempre adherido al sentimiento altruista del individuo para con su prójimo¹. Al ser un término inherente al altruismo, y al no estar señalado taxativamente en muchas Cartas Constitucionales, se cree que la integración de las operaciones comerciales y del interés por la obtención de un beneficio económico, con las preocupaciones sociales y medioambientales, constituye una decisión voluntaria y unilateral de la empresa².

El Libro Verde de la Unión Europea³ considera que para ser socialmente responsable no basta cumplir con las obligaciones jurídicas, es una expresión que sugiere ir más allá del llano cumplimiento, es necesario invertir en capital humano, en el entorno en el que se desenvuelve el ente económico y en las relaciones con los interlocutores. Según se lee en este documento, las inversiones que la empresa realice en tecnología y en prácticas comerciales respetuosos con el medio ambiente, ayuda a aumentar la competitividad de la

¹FOY VALENCIA, Pierre Claudio: *El Derecho y la responsabilidad socioambiental*, Revista Derecho PUCP, No. 64, 2010, pág. 232.

²Entre los escépticos, la RSE no es más que un fenómeno surgido bajo el impulso de distintas iniciativas internacionales, como la Declaración de la OCDE sobre inversiones internacionales y empresas multinacionales, la Declaración Tripartita de Principios sobre las Empresas Multinacionales y la Política Social de la OIT, el Pacto Mundial de Naciones Unidas, el Libro Verde de la Comisión Europea, el Global Reporting Iniciatives, entre otras. CAMPUZANO, Luis Felipe: *La responsabilidad social empresarial: ¿verdadero compromiso o simple moda?*, Revista Derecho PUCP, No. 64, 2010, pág. 121.

³Comisión Europea: *Libro Verde. Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas*, COM/2001/0366 final, Bruselas 18.7.2001, párrafo 21. En <http://eur-lex.europa.eu> El documento añade que, “la responsabilidad social de las empresas no se debe considerar sustitutiva de la reglamentación o legislación sobre derechos sociales o normas medioambientales, ni permite tampoco soslayar la elaboración de nuevas normas apropiadas. En los países que carecen de tales reglamentaciones, los esfuerzos se deberían centrar en la instauración del marco legislativo o reglamentario adecuado a fin de definir un entorno uniforme a partir del cual desarrollar prácticas socialmente responsables”. *Ídem*, pár. 22.

empresa. Aunque no faltan los doctrinantes que tachan la RSE de ser un concepto “vago, impreciso, ambiguo o polisémico”⁴; de un lado, por la ausencia de claridad en su contenido, esto es, no es puntual en descifrar lo que verdaderamente persigue la empresa para y con los miembros de la sociedad que la sostiene activa; y por otro, se tilda de ser un término en constante evolución y desarrollo, sujeto a las diversas situaciones propias de la actividad económica⁵.

Una parte de la literatura señala que un número importante de empresas perciben la RSE como un tema que traspasa las acciones sociales y ambientales que la organización pueda desarrollar en beneficio de la comunidad donde se ubica; lo toman como un concepto más amplio que también implica diálogo e interacción con los diversos órganos jerárquicos de la organización, pues en ella ven una opción para gestionar y hacer negocios⁶. Es precisamente como actualmente se está considerando la RSE, y aunque es “una continua relación con la sociedad a todos los niveles (...) [se trata de un] proceso que involucra a todos sus *stakeholders* y [como tal] debe formar parte de la planeación estratégica de las empresas que la desarrollan”⁷.

Si la empresa en su interior no anda bien, difícilmente puede llegar a ser responsable y cumplir con el interés general que le ha encomendado la constitución. A esto se refieren DUQUE OROZCO *et al* cuando precisa que “La RSE es un proceso que incluye la actuación individual para alcanzar objetivos sociales comunes”⁸. RSE no es sinónimo de coartación de la libertad de empresa, la implicación de ser responsable socialmente, trae aparejado oportunidades de crecimiento, de posicionamiento y conquista de nuevos mercados. Así lo advierten muchas empresas, que en lugar de desestimarla, ven en ella un tipo de “plataforma para alcanzar nuevos nichos de mercado”⁹.

No debe desconocerse que la RSE exige el cumplimiento de mayores estándares normativos y de regulación no sólo en materia del régimen laboral y mercantil, en derechos de los consumidores, en seguridad industrial, sino, también, en lo concerniente a la aplicación

⁴ERMIDA URIARTE, Oscar: *¿Responsabilidad social de la empresa: ¿Ética, marketing o Derecho?*, Revista Derecho PUCP, No. 64, 2010, pág. 83.

⁵PORRO RIVADENEIRA, Manuel: *Responsabilidad social empresarial en el Perú*, REVIST@ e – Mercatoria Volumen 7, No. 1, 2008, pág. 13.

⁶*Ibidem*, pág. 2.

⁷SARMIENTO DEL VALLE, Santiago: *La Responsabilidad Social Empresarial: gestión estratégica para la supervivencia de las empresas*, Revista Dimensión Empresarial, Vol. 9, No. 2, Julio - Diciembre de 2011, pág. 7.

⁸*Ibidem*.

⁹DUQUE OROZCO, Yenni V. *et al*: *Responsabilidad Social Empresarial: Teorías, índices, estándares y certificaciones*, Cuadernos de Administración, Universidad del Valle, Vol. 29 N° 50, julio - diciembre de 2013 pág. 200.

de la legislación fiscal y de medio ambiente (Derecho ambiental). Este cúmulo normativo es susceptible de generar descontento entre los empresarios, y los esfuerzos financieros y políticos que se destinen en acatarlo, puede considerarse un “gasto innecesario y sin retorno”¹⁰; pero no es así, todo lo contrario, estos aspectos tienden a elevar los indicadores en todos los ámbitos corporativos y la transparencia administrativa gana espacio también. Hoy por hoy, el grado de transparencia es visto un factor de competitividad y de valor agregado, al mismo tiempo es considerado una excelente herramienta de gestión empresarial¹¹.

En marco de la RSE se ha sumado un nuevo término: la filantropía, en referencia a la colaboración externa que presta la empresa a las comunidades donde ejerce su rol económico, basada en un componente solidario y humanitario a partir de la inversión de parte de sus utilidades generadas; semejante al sentido altruista de las personas¹² naturales para con otras. No bajo el entendido de una inversión directa en infraestructura y de asistencia sobre las necesidades básicas de la población, sino en lo concerniente a responder por la demanda de bienes y servicios que se traduce en bienestar para la sociedad; su función va más allá del compromiso de generar un beneficio económico para sus propietarios y accionistas¹³.

La empresa está llamada a ofertar bienes y servicios de calidad, de modo que la salubridad de la población no corra riesgo ni el entorno ecológico resulte afectado. La preocupación por los problemas ambientales dejó de ser cuestión exclusiva de instituciones gubernamentales y particulares, la sociedad entera pide al gremio empresarial respetar y hacer uso racional de los recursos naturales; es decir, las exhorta al desarrollo sostenido. Es tal ya el llamamiento a este modelo “que la imagen ambiental de una compañía es un valor o

¹⁰SARMIENTO DEL VALLE, Santiago: *La Responsabilidad Social Empresarial: gestión estratégica para la supervivencia de las empresas*, op. cit., pág. 6.

¹¹DUQUE OROZCO, Yenni V. et al: *Responsabilidad Social Empresarial: Teorías, índices, estándares y certificaciones*, op. cit., pág. 200.

¹²DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DIRECCIÓN DEL TRABAJO: *Responsabilidad Social Empresarial: alcances y potencialidades en materia laboral*, Cuaderno de Investigación No. 25, 2005, pág. 21.

¹³ALFAYA ARIAS, Valentín: *Responsabilidad social empresarial (RSE). La empresa “sostenible”*, Perú, 2002, págs. 2, localizable en:

www.peru2021.org/repositorioaps/0/0/par/articulorsebiblioteca/alfaya_rse.pdf En este mismo sentido se expresa FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, en su opinión, por adaptación a las exigencias de la sociedad donde se localiza la empresa, ésta ha tenido que ampliarse a contemplar cuestiones sociales y ambientales como nuevas iniciativas de comportamiento ético. FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio: *La responsabilidad social corporativa en materia ambiental. Estado de la cuestión*, Boletín Económico de ICE N° 2824, del 15 al 21 de noviembre de 2004, pág. 29.

una carga que evalúan inversores, aseguradoras, clientes, proveedores y consumidores en general”¹⁴.

DÍAZ CÁCERES & CASTAÑO¹⁵ traduciendo a Porter y Kramer, argumentan que la eficiencia económica y el progreso social no son polos opuestos, los negocios están para “reconectar el éxito de la compañía con el progreso social. (...) [y para] crear valor económico que genere beneficios sociales más allá de los naturales de la empresa”. La finalidad primera de la empresa es generar utilidades para sus dueños y accionistas (éxito económico), ahora esa finalidad está acompañada de una responsabilidad social (valor social compartido) cada vez más aumentada y exigente; sin embargo, esta última no debe apreciarse desde una óptica negativa, puesto que no es “(...) sólo una responsabilidad, también una oportunidad de replantear la forma de hacer negocio y de conducir el crecimiento económico sostenible”¹⁶.

Dentro del sistema capitalista impera el interés humano de generar riqueza, y toda empresa tiene el deber de cumplir con la generación de utilidades o de un beneficio económico para sus propietarios, sin embargo, no puede estar de lado de la responsabilidad social empresarial, aunque ésta no busca desincentivar las actividades legítimamente instituidas, todo lo contrario, conduce al empresario a “interiorizar en la acción económica comportamientos que se apoyan en valores éticos, respetuosos con los derechos de las personas y con el medio ambiente”¹⁷.

La RSE no constituye una alocución limitada en definiciones ni en acciones, para muchos puede resultar una acepción con múltiples significados, acertados como divergentes. En el argot empresarial también se habla de Responsabilidad Social Corporativa - RSC, un término que no refleja diferencias marcadas respecto al de RSE, de hecho suele emplearse indistintamente por los teóricos en la materia. La CEPAL lo acogió, por cuanto, dice coincidir con el anterior de RSE, en el sentido que juntas expresiones buscan “promover las buenas

¹⁴LÓPEZ DE MEDINA, Luis: *La empresa, el medio ambiente y la responsabilidad social*, Revista Galega de Economía, vol. 11, No. 2 (2002), pág. 2.

¹⁵DÍAZ CÁCERES, Nelson & CASTAÑO, Carlos Andrés: *El Valor Compartido como Nueva Estrategia de Desarrollo Empresarial*, Daena: International Journal of Good Conscience, 8(2), Agosto 2013, pág. 83.

¹⁶ZEDLMAYER, Gabi: “Driving Innovation and Sustainable Economic Growth” en: *Creating SHAREDVALUE: A How-to Guide for the New Corporate (R)evolution*, FSG, pág. 1. Localizable en: https://sharedvalue.org/sites/default/files/resource-files/Shared_Value_Guide.pdf

¹⁷RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, María: *La Responsabilidad Social Empresarial y los Consumidores*, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, núm. 53, noviembre, 2005, pág. 99. En otras palabras incentiva a “hacer las cosas bien, como deben ser, estar en el mercado honestamente, respetando al cliente (consumidor o usuario) a las personas relacionadas con la empresa, especialmente a los trabajadores, gestionar como se espera que se gestione y ser respetuoso con el medio ambiente”. *Ídem*.

prácticas en los negocios a través de asumir, por parte de la empresa, la responsabilidad de los impactos que genera la actividad productiva a la que se dedica”¹⁸.

Así como determinados organismos supranacionales y la literatura especializada en administración prefieren emplear la expresión de RSC, cierta parte de la doctrina se decide por el vocablo “Valor Compartido” o “Creating Shared Value”, un concepto relativamente nuevo introducido por los teóricos Porter y Kramer, en 2006, para quienes representa una estrategia empresarial¹⁹. La empresa ha sido la mano derecha del Estado en el aporte de bienestar a la comunidad, a través del pago de impuestos, generando empleo, y ofertando productos y servicios de calidad²⁰; sin embargo, “las empresas hoy ya no se ven como soluciones para la sociedad, sino como problemas”²¹. Las consecuencias del capitalismo se observan en la producción a gran escala, que ha llevado al consumo desenfrenado y al aumento de la contaminación en todas sus formas. Esto ha llevado a diseñar, en marco del sistema de gestión ambiental, una serie de mecanismos fiscales que se complementan con los instrumentos de comando y control, de cara a garantizar el derecho fundamental y el derecho colectivo de disfrutar de un ambiente sano, como se mencionó *supra*.

2. La RSE y su conexión con la función ecológica de la propiedad privada

2.1. Precisiones constitucionales

La mayoría de Cartas Constitucionales taxativamente reconocen como derecho de los ciudadanos la libertad de empresa y la iniciativa empresarial, dada cuenta que la unidad económica representa fuente permanente de progreso para los pueblos²². Así lo preceptúa

¹⁸NÚÑEZ, Georgina: *La responsabilidad social corporativa en un marco de desarrollo sostenible*, División de Desarrollo Sostenible y Asentamientos Humanos CEPAL, Sociedad Alemana de Cooperación (GTZ), Santiago de Chile, noviembre de 2003, pág. 11.

¹⁹Cfr., PORTER, Michael E. & KRAMER, Mark R.: *Creating Shared Value: How to Reinvent Capitalism – and Unleash a Wave of Innovation and Growth*, Harvard Business Review, January/February 2011, págs. 63-70.

²⁰MUSTIS, Gustavo: *Valor compartido, una estrategia empresarial de alto impacto*, TENDENCIAS /Empresa, Semana Sostenible, pág. 115. Localizable en: http://www.liderazgoygestion.com/articulos_gm/valorcompartido.pdf

²¹DÍAZ CÁCERES, Nelson & CASTAÑO, Carlos Andrés: *El Valor Compartido como Nueva Estrategia de Desarrollo Empresarial*, op, cit., pág. 83.

²²En una sociedad con necesidades insatisfechas y altas tasas de desempleo, la empresa cumple un papel fundamental. El Gobierno nacional interesado en mitigar el desempleo urbano y rural, fomenta la cultura de emprendimiento, a través de la Ley 1014 de 2006. Esta Ley tiene por objeto principal, “promover el espíritu emprendedor en todos los estamentos educativos del país (...)” (Art. 2). El texto normativo con el ánimo de lograr sus cometido, incorpora algunas definiciones terminológicas, entre ellas, la de: “Emprendedor”, concebido como toda “persona con capacidad de innovar; entendida ésta

la Constitución de España – CE – en su Art. 38, y la Constitución Política – CP – de Colombia, que a través de su Art. 333, consciente el libre desarrollo de la iniciativa privada y fomenta la realización de la actividad económica, siempre que se enmarquen dentro de los límites del bien común. Como todo derecho desencadena en obligaciones y deberes, en este precepto la Constitución subraya que la libre competencia económica así como es un derecho de todos, supone una serie de responsabilidades, no señaladas expresamente, pero que pueden ir desde la generación de empleo, la contribución al sostenimiento de las cargas del Estado, velar por la conservación del medio ambiente, hasta la tarea de proporcionar bienes y servicios a la sociedad, que el mismo Estado no puede suministrar directamente.

Debido a su importancia, el legislador constituyente decidió proclamarla entre el grupo de las libertades constitucionales, para que sin motivo aparente, nadie restrinja la libre iniciativa y el establecimiento de empresa. La empresa es la base del desarrollo nacional, y tiene una función social que implica obligaciones para con el Estado y la sociedad. La Corte Constitucional en su Sentencia - C-595/99, ha explicado que la función social de la “propiedad debe obedecer a la prevalencia del interés general sobre el particular”. Una connotación que busca, según se lee en la misma Sentencia: i) moderar y restringir el alcance del derecho de propiedad, y ii) dar mayor afirmación a ciertas clases de propiedad. Ante ese pronunciamiento, se sobre entiende que toda posesión no clasifica como propiedad, menos aquella que constituya riesgo para la sociedad y surta efectos perjudiciales para terceras personas; en cambio, la propiedad que redunde en beneficio de la comunidad, el Máximo Órgano Constitucional ordena al Estado impulsarla y otorgarle garantías jurídicas (Sentencia - C-595/99).

La institución de empresa al ser de libre iniciativa en Colombia, constituye un derecho que ningún poder público puede coartar; la Carta Constitucional a fin de evitar sucesos de esta índole, de un lado, otorga facultades al legislador para impedir obstrucciones y restricciones a la libertad económica; y de otra, prohíbe a las autoridades públicas la exigencia de permisos

como la capacidad de generar bienes y servicios de una forma creativa, metódica, ética, responsable y efectiva”. Seguidamente de “Emprendimiento”, descrita como la “manera de pensar y actuar orientada hacia la creación de riqueza (...) [y] centrada en las oportunidades, planteada con visión global y llevada a cabo mediante un liderazgo equilibrado (...), su resultado es la creación de valor que beneficia a la empresa, la economía y la sociedad”. También se ha definido el término de “Empresarialidad”, que debe entenderse como “(...) la capacidad que posee todo ser humano para percibir e interrelacionarse con su entorno, mediando para ello las competencias empresariales”.

y requisitos para su funcionamiento sin que la ley lo estipule²³. Hasta tal punto que desautoriza su confiscación (Art. 34), no obstante, la “confiscación que la Constitución prohíbe es la apropiación oficial indebida, sin causa y procedimiento legal, por vía de simple aprehensión, del patrimonio de una persona. (...) la extinción del dominio que el Constituyente de 1991 autoriza [es] respecto de los bienes adquiridos mediante enriquecimiento ilícito, (...) en perjuicio del Tesoro Público o con grave deterioro de la moral social”. Sentencia C-677/98.

La libertad de empresa no tiene implicación de derecho absoluto; en vista de ello, la misma CP exhorta al legislador a controlar cualquier abuso que personas o empresas valiéndose de su posición dominante en el mercado nacional, puedan realizar, afectando a los consumidores y a la economía del país; por tanto, ordena delimitar el alcance de la libertad económica cuando el interés social, ambiental y el patrimonio cultural de la Nación lo exijan. Así las cosas, y aunque la tenencia de propiedad privada es ilimitada en los modelos de Estado capitalistas, “el goce de este derecho dependerá del cumplimiento de algunas obligaciones que redundarán en el desarrollo conjunto de la sociedad”²⁴.

Hasta lo aquí señalado, la función social que cumple la empresa es por mandato constitucional, es decir, por obediencia de la Ley de Leyes; no bastante, existen versiones que apuntan a la necesidad de ser la autora de este acto filantrópico. En opinión de CAMPUZANO²⁵, si una empresa aspira sostenerse en el mercado, no puede desconocer su entorno social y mantenerse aislada o a sus espaldas, pues a él debe su acreditación y su competitividad. No obstante, ahora tiene una deuda con el medio ambiente, que ha resultado deteriorado por sus múltiples acciones de tipo económico²⁶.

²³La Corte Constitucional en su Sentencia C-228/10 ha señalado que la intervención del Estado en la economía, deberá realizarse si: “(i) la limitación, o prohibición, persiguen una finalidad que no se encuentre prohibida en la Constitución; (ii) la restricción impuesta es potencialmente adecuada para conseguir el fin propuesto, y (iii) hay proporcionalidad en esa relación, esto es que la restricción no sea manifiestamente innecesaria o claramente desproporcionada”.

²⁴ROMERO PÉREZ, Xiomara Lorena: *La propiedad también implica obligaciones*, Serie de Documentos de Trabajo No. 28, Departamento de Derecho Constitucional, Universidad Externado de Colombia, 2015, pág. 3.

²⁵CAMPUZANO, Luis Felipe: *La responsabilidad social empresarial: ¿verdadero compromiso o simple moda?*, op. cit., pág. 122. Considera que “al igual que otros muchos colectivos, organizaciones y entidades con los que conviven e interactúan, también las empresas deben aportar su grano de arena en la consecución de un desarrollo sostenible basado en el bienestar social y el crecimiento económico”. *Ídem*.

²⁶“(…) ecologistas, ambientalistas y científicos (...) [coinciden en] la necesidad de incorporar estrategias que permitan limpiar la imagen de las empresas y construir un enfoque más humano y ecológico”. *Responsabilidad social empresarial: estrategia de competitividad en el marco de la globalización*. Imagen que han empañado en su afán de hacer riqueza.

3. La función ecológica de la propiedad privada, una de las responsabilidades sociales de la empresa

La CP colombiana reconoce en su Art. 58 la propiedad privada como derecho fundamental, a diferencia de otras Constituciones del modelo de Estado social y de derecho, como la CE, que lo contempla como derecho individual de los ciudadanos (Art. 33.1), no sólo aquella propiedad adquirida bajo su propia iniciativa y esfuerzo, también la heredada (Art. 33.2).

En Colombia el derecho al disfrute de un ambiente sano es derecho colectivo, mientras que el derecho a la propiedad es derecho fundamental. Con ello queda al descubierto el imperativo económico que se sobrepone, aún en nuestros tiempos, al interés ambiental; pese a la proclamación de la CP de 1991, de Constitución Ecológica, por parte de la Alta Corte, que ve en la Carta Magna de los colombianos “una triple dimensión”. La primera referida a la protección al medio ambiente, un principio que - bien lo ha dicho esta Corporación -, irradia orden u organización jurídica, puesto que designa en cabeza del Estado, la obligación de proteger las riquezas naturales de la Nación (Art. 8). La segunda dimensión se relaciona con el derecho de todas las personas a gozar de un ambiente sano, derecho constitucional que es exigible por diversas vías judiciales (Art 79). Y, el tercer criterio que ha llevado a calificarla de constitución ecológica, radica en el hecho que de la Carta Magna deriva todo un conjunto de obligaciones en materia ambiental, impuestas a las autoridades y a los particulares (Sentencia C-126/98).

El mandato constitucional no se limita a permitir que la propiedad satisfaga los intereses particulares de sus titulares, en el caso de la CP, ésta le adjudica – además – de una función social, un componente ecológico, que no significa cosa diferente que “unos deberes calificados de protección” Sentencia C-126/98. Estos matices que le imprime la Constitución a la propiedad privada, delimita su contenido general y rompe con “la concepción absoluta de la propiedad como derecho subjetivo de libre disposición”²⁷.

Lo más natural es que la Constitución de un Estado social de derecho, añada contenido social a la propiedad, para afianzar la organización de los derechos y libertades. El componente social de un Estado, no es una cuestión baladí ni un invento caprichoso, la Corte Constitución ha explicado que el contenido social de un Estado, implica reconocimiento amplio de los derechos fundamentales, interpretación de los mismos y garantía de su disfrute en

²⁷CALVO SAN JOSÉ, María José: *La función social de la propiedad y su proyección en el sistema de compensación urbanística*, Ediciones Universidad de Salamanca, 1ª Edic., Noviembre, 2000, pág. 112.

condiciones de igualdad, de modo que los valores y principios que se predicán en marco de un Estado social, deben hacer parte de la solución de los problemas de incidencia pública, sean éstos sociales, jurídicos, financieros, políticos, o de otra índole (Sentencia T-247/10).

La Constitución colombiana autoriza el desarrollo individual de la propiedad, pero le añade obligaciones de carácter social que debe cumplir. La CE también le adiciona una función social a la propiedad privada, un componente sumamente importante, de tanta importancia, que entra a delimitar su contenido (Art. 33.2). Pese a la obligatoriedad constitucional impartida para la propiedad privada, de no desconocer la sociedad, la doctrina especializada insiste en señalar que la RSE o, bien, la RSC, es una decisión voluntaria de las empresas de contribuir con el logro de una mejor sociedad y con un medio ambiente limpio²⁸. Esta obligación se ha trasladado a la libertad de empresa, un derecho que con su materialización viene a constituir propiedad para sus titulares.

La función social que tilda la Constitución colombiana, se extiende al cumplimiento de una función ecológica²⁹, en correlación con la serie de preceptos de corte ambiental que proclama a lo largo y ancho el Texto Fundamental. A la luz del Art. 80 de la CP, al Estado le corresponde la planificación del manejo y aprovechamiento de los recursos naturales; por ende, establecer medidas sancionatorias y de resarcimiento de daños, tendiente a prevenir y controlar los factores de deterioro ambiental, de modo que se garantice el desarrollo sostenible, la conservación, restauración o sustitución del entorno ecológico afectado.

Se divaga mucho sobre la definición de RSE, a falta de una precisión terminológica dentro de la legislación doméstica, la Corte Constitucional indicó que por RSE debe entenderse la “integración de gestiones empresariales o corporativas que se preocupan por el impacto ambiental y social de sus operaciones, así como por la interacción con agentes interesados, dando lugar a una serie de políticas y lineamientos que las empresas suelen adoptar de forma discrecional o facultativa, en forma de *soft law*, siendo factible que provengan de normas de naturaleza obligatoria” (Sentencia T-781/14).

²⁸FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio: *La responsabilidad social corporativa en materia ambiental. Estado de la cuestión, op. cit.*, pág. 27.

²⁹La Corte Constitucional, al respecto, ha indicado que, la “responsabilidad social no consiste únicamente en ser consciente de dicha posibilidad, sino de asumirla con compromiso social, encaminando esfuerzos a que, en ejercicio de su capacidad de acción, parte de las actividades desarrolladas por las empresas tengan como objetivo principal la promoción del bienestar social de la comunidad. La responsabilidad social como principio de acción empresarial viene a complementar, y a enriquecer, el que hasta ahora había sido el núcleo teleológico de su actividad: el ánimo de lucro. La idea de que la empresa es uno de los principales actores dentro de una comunidad y de que su actividad debe ser un instrumento de mejora social, de protección al medio ambiente y de respeto de los derechos fundamentales, entre otros elementos de construcción social, ha animado la consolidación de principios que guían la construcción de parámetros de responsabilidad social para las empresas” (Sentencia T-247/10).

La unidad económica tiene por función constitucional producir y comercializar bienes y servicios adecuados, es decir, en condiciones óptimas que no atenten contra la salud y la seguridad de consumidores y usuarios (Art. 78 CP). Al mismo tiempo le compete hacer uso racional del medio ambiente, toda vez que el legislador constituyente lo elevó a derecho colectivo, con el fin de asegurar que todas las personas gocen de un ambiente sano (Art. 79).

La responsabilidad social no debe verse como una obligación o una carga empresarial, como se afirmó con antelación, constituye una oportunidad de hacer o mejorar el negocio y una forma plausible de conducir a la empresa al crecimiento económico sostenible. Esa oportunidad la están logrando muchas empresas cumpliendo con el modelo de sostenibilidad ambiental³⁰ y haciendo de ella, una estrategia para sostener la empresa en el mercado competitivo³¹.

FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ³² asegura que la “conciencia ambiental (...) [en las empresas] se ha convertido en uno de los elementos esenciales de su legitimidad o credibilidad social”, en otras palabras, las empresas que se orientan por la responsabilidad social ambiental, son más competitivas porque cuentan con mayor aceptación por parte de la población. Cada día son más las empresas que se identifican con la protección del medio ambiente, se han propuesto contaminar menos o se han comprometido a responder por los residuos que generan. De hecho, la meta de todo ente económico es lograr la visibilidad y

³⁰La empresa contemporánea está llamada a acatar 10 principios del Pacto Mundial, que derivan de las declaraciones de Naciones Unidas en materia de derechos humanos, trabajo, medio ambiente y anticorrupción, de consenso mundial. Los criterios relacionados con el medio ambiente, dictan lo siguiente: “Las empresas deberán mantener un enfoque preventivo que favorezca el medio ambiente; Las empresas deben fomentar las iniciativas que promuevan una mayor responsabilidad ambiental; Las empresas deben favorecer el desarrollo y la difusión de las tecnologías respetuosas con el medio ambiente”. S.A.T. COSTA DE NIJAR: *Memoria De Sostenibilidad. Informe De Progreso 2016*, pág. 4. Asequible en: https://www.unglobalcompact.org/system/attachments/cop_2017/387341/original/2016_INFORME_DE_PROGRESO.pdf?1495701183

³¹El hombre viene tomando conciencia de que para la supervivencia es preciso buscar el equilibrio entre la actividad económica y el medio ambiente, por ende, se requiere “plantear estrategias a largo plazo y acciones integradas que permitan atender los problemas ambientales integrando los objetivos de desarrollo al medio ambiente”. *Responsabilidad ambiental como estrategia para la perdurabilidad empresarial*.

³²FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio: *La responsabilidad social corporativa en materia ambiental. Estado de la cuestión*, op. cit., pág. 29. Las cosas han cambiado, “hace años la excelencia ecológica de las empresas era un valor intangible de difícil percepción por parte de los consumidores. Poco a poco la preocupación por los problemas ambientales se ha hecho patente en la sociedad y se demanda cada vez con más fuerza que las empresas respeten el entorno en el que desarrollan su actividad”. LÓPEZ DE MEDINA, Luis: *La empresa, el medio ambiente y la responsabilidad social*, op. cit., pág. 2.

posicionamiento en el mercado nacional y/o internacional, por eso consideran importante incorporar en sus estrategias de producción parámetros medioambientales³³.

4. El tributo ambiental y su contribución en el cumplimiento de la RSE

4.1. Introducción a la tributación ambiental

En marco del sistema de tutela ambiental existen diversos instrumentos que, ciertamente, en la materialización de la política pública de medio ambiente, se complementan entre sí. Algunos son de naturaleza fiscal, como los incentivos tributarios³⁴ y el instituto jurídico del tributo. Este último instrumento viene empleándose en estos menesteres, con posterioridad a los estudios de economía de bienestar, realizados por el británico Arthur Cecil Pigou, a comienzos del siglo XX (1920), luego que el científico demostrara la capacidad del impuesto en la labor de internalizar las externalidades negativas originadas por los fallos de mercado. Con la implementación de este instrumento, los agentes económicos causantes de la contaminación, asumen los costes sociales y ambientales ocasionados por la actividad que desarrollan, evitando que terceras personas, ajenas a sus procesos de producción, los soporten.

Vale anotar que Pigou en ningún momento indicó que los impuestos pueden coadyuvar en la salvaguarda del medio ambiente; de todas formas como la contaminación constituye una externalidad negativa, este instrumento se puso en marcha dentro de la política pública ambiental. Esto llevó a designar el instrumento fiscal como impuesto pigouviano; no obstante, en el campo ecológico la operatividad de la especie del impuesto, se extendió al resto de categorías que integra el instituto jurídico del tributo, esto es, a la tasa y a la contribución especial. Los aportes de Pigou fortalecieron la teoría de la extrafiscalidad tributaria, que comunica una función secundaria o adicional del tributo: la de servir a fines

³³La RSE comprende - desde todo punto de vista - una ventaja empresarial, pero desacatarla puede ser fatal, ya que repercutiría en los resultados de la empresa; por eso RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, María considera que "la RSE no debiera ser interpretada como un valor añadido, sino como la constatación de un déficit". *La Responsabilidad Social Empresarial y los Consumidores*, *op. cit.*, pág. 99.

³⁴Calificados de instrumentos positivos, el legislador las introduce "(...) en diversos tributos para aquellas actuaciones medioambientalmente más correctas de los contribuyentes". CONFEDERACIÓN DE EMPRESARIOS DE ARAGÓN: *La fiscalidad ambiental y las empresas de Aragón*, informe financiado por el Gobierno de Aragón: Departamento de Medio Ambiente, 2011, pág. 15. No obstante, otra parte de la doctrina asegura que se trata de figuras que pueden actuar de "forma positiva o negativa dentro de la policía ambiental", depende de la actuación que se busque conservar o desalentar. LIFSCHITZ, Nohora: *Fiscalidad y tutela ambiental*, Revista Dikaion, No. 9, Año 2000, pág. 194.

sociales y ambientales; toda vez que la primer función del género tributario es la allegar recursos financieros al erario público para permitir el cometido del Estado.

La tributación ambiental no sólo cuenta con respaldo de las ciencias económicas y del Derecho tributario ambiental, el Derecho constitucional es su principal fundamentación, siempre que los distintos preceptos constitucionales orientados a puntualizar la obligación del Estado de preservar los recursos naturales y de garantizar un ambiente en condiciones adecuadas para el desarrollo de la persona, habilitan el empleo de este instrumento dentro del sistema de gestión ambiental.

Los tributos de preservación ambiental más conocidos por su apelativo de ecológicos, ayudan a racionalizar aquellos bienes considerados escasos por las ciencias económicas, y hacen que los costes por mantenimiento de los recursos naturales y conservación de los mismos sean soportados únicamente por los agentes generadores de la contaminación, y no por sujetos que no afectan el entorno natural. Esto ha llevado a calificar el tributo como eficaz en la política de tutela ambiental. La eficacia de esta figura fiscal los economistas la miden a partir de la capacidad que tiene el instrumento jurídico de lograr que el coste marginal privado (coste que recae sobre el productor de bienes) más el impuesto, sea igual al coste marginal social (coste en que incurre la sociedad entera, incluyendo el agente económico responsable de la contaminación).

El tributo de esta naturaleza (ya se impuesto, tasa o contribución especial: las tres categorías tripartitas que la mayoría de sistemas impositivos reconocen), se fundamenta en el principio contaminador, pagador - *Polluter Pays Principle* -, formulado por la OCDE en 1974, tras la necesidad de responsabilizar a los agentes contaminadores (personas naturales y jurídicas) de los costes ambientales que producen sus acciones de tipo económico. Es ideal porque internaliza los costes ocasionados por los efectos negativos de la contaminación, que luego conllevan al saneamiento ambiental (restauración del estado natural de los recursos naturales y prevención de futuras contaminaciones). Es decir que se trata de un principio con capacidad de “invertir la tendencia a la «externalización» de los costes en cuestión, evitando su transferencia hacia terceros que, sin ser causantes de la contaminación tendrían, sin embargo, que pagar por ella”³⁵. “Quien contamina, paga”, en últimas hace que el sistema de precios de mercado refleje el coste económico ambiental; en otras palabras, contribuye a internalizar las externalidades negativas producidas por los fallos de mercado.

³⁵JUSTE RUIZ, José: *Derecho Internacional del Medio Ambiente*, 2ª. Edic., McGraw-Hill/Interamericana de España, S. A. U, Madrid, 1999, pág. 81.

El criterio contaminador pagador, aunque no es de orden constitucional, constituye un principio material del Derecho ambiental y, por tanto, de la tributación ecológica, siempre que coincidan en el mismo propósito: el agente económico que contamina, debe responsabilizarse de los costes ambientales y sociales que genera la actividad que desarrolla. No obstante, existe el riesgo de no lograr lo pretendido; la empresa puede ver la imposición ambiental como una contraprestación por usar el medio como receptor de sus emisiones (gaseosas, líquidas y sólidas), resultándole “indiferente (...) el efecto contaminante de su actividad”³⁶ y, por tanto el pago del gravamen.

La carga impositiva ambiental se dice que es adecuada cuando recae sobre aquellas acciones que alteran la condición o estado original de los elementos presentes en la madre naturaleza; es decir, cuando atenúa la contaminación producida por aquellas actividades lícitas que constituyen el hecho imponible del gravamen ecológico, y que terminan siendo la actividad gravada. El propósito de esta figura tributaria es contrarrestar la afectación irreversible de los recursos naturales, que producen los gases contaminantes de efecto invernadero, los vertidos de sustancias líquidas industriales y domésticas, los bienes que terminan en desechos sólidos, etc. Una de las bondades de la figura tributaria ambiental está dada en la incentivación a la implementación y uso de tecnologías limpias o menos contaminantes, dentro los procesos de producción.

No sólo en los procesos de producción es efectiva la tributación ambiental. Gracias a su capacidad de incorporar en los precios los costes de la contaminación (internalización de las externalidades negativas³⁷ de la producción), ejerce un efecto encarecedor (precios altos) de los productos perjudiciales para el medio ambiente ofertados en el mercado, desincentivándose, así, su adquisición o inhibiendo su consumo y, consecuentemente, su producción. Y, “si el objetivo de un impuesto es reducir el consumo de determinado producto contaminante, los cambios de comportamiento serán mayores cuanto mayor sea la traslación a precios del impuesto y cuanto más elevada sea la elasticidad precio de la demanda”³⁸. El hecho que los impuestos ambientales tengan la capacidad de corregir los precios falsos

³⁶PATÓN GARCÍA, Gemma: “Estímulos fiscales a la responsabilidad social empresarial en materia medioambiental: ayudas de Estado y tributación ecológica” en *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el Derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2009, pág. 286.

³⁷Calificadas como “Disfuncionalidades, irregularidades del mercado que deben ser corregidas”. *Cifr.*, NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo: *Las políticas comunitarias de medio ambiente y para la protección de los consumidores: su incidencia en el Derecho comunitario europeo*, RDFHP, Vol. XLIV, No. 233, Septiembre- Octubre de 1994, pág. 1010, quien hace fuerte discernimiento de esta tesis nacida en el seno de las ciencias económicas.

³⁸RUBIO GUERRERO, Juan José: “La fiscalidad medioambiental en un contexto de reforma tributaria fundamental”, en *Tratado de Tributación Medioambiental Vol. II*, Thomson-Aranzadi, 2008, pág. 1171.

existentes en el mercado, constituye una de las ventajas de estos instrumentos tributarios, según lo cataloga la Agencia Europea de Medio Ambiente³⁹.

Existe toda una variedad de tributos ambientales, desde los que gravan los insumos agrícolas (pesticidas, herbicidas, plaguicidas, abonos, etc.) que disuaden su uso por traer consecuencias graves para los suelos y las fuentes hídricas; pasando por impuestos que gravan la electricidad, las emisiones atmosféricas, los residuos radiactivos, los combustibles fósiles; hasta los tributos que recaen sobre el uso de las bolsas plásticas. Respecto a este objeto imponible, la Unión Europea, mediante Directiva (UE) 2015/720, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2015, que modifica la Directiva 94/62/CE en lo que se refiere a la reducción del consumo de bolsas de plástico ligeras, considerando que “las bolsas de plástico dispersas provocan contaminación en el medio ambiente y agravan el problema generalizado de la presencia de basura en las masas de agua, lo que supone una amenaza para los ecosistemas acuáticos a nivel mundial”, autorizó a los Estados Miembros adoptar instrumentos económicos como los precios, los impuestos y las tasas, en la tarea de reducir el consumo de bolsas plásticas.

Los buenos resultados surtidos en el continente europeo, particularmente en España con el Impuesto sobre las Bolsas de Plástico de un Solo Uso en Andalucía, aprobado mediante Ley 11/2010, de 3 de diciembre; motivó al legislador colombiano a establecer el Impuesto Nacional al consumo de bolsas plásticas, a través de la Ley 1819 de 2016, de aprobación de la última reforma tributaria para Colombia; que tiene por hecho imponible la entrega de bolsas plásticas, a cualquier título, con el propósito de cargar o llevar productos adquiridos en los establecimientos comerciales (supermercados). Mientras que el sujeto pasivo lo constituye la persona que opte por recibir bolsas plásticas con el fin de cargar o llevar los productos adquiridos en establecimientos de comercio, o bien, los productos comprados a domicilio.

El tributo ambiental como instrumento desincentivador de conductas perjudiciales para el medio ambiente

A partir de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano, celebrada en Estocolmo en 1972, la unidad económica adquirió una responsabilidad enorme con el

³⁹Falsos porque no incorporan los costes de la contaminación y otros costes medioambientales, en aplicación del principio “quien contamina, paga”. AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE: El Tributo Ambiental: Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente, 2008, pág. 5. Documento asequible en: <http://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html>.

cuidado del medio ambiente. Este acontecimiento universal que llevó al afianzamiento del Derecho ambiental, fue punto de partida para iniciar una verdadera política ambiental, y para lograr sus objetivos se incorporó todo un elenco de instrumentos jurídicos, algunos de naturaleza regulatoria y de control, otros de índole sancionatorio⁴⁰ y hasta de carácter tributario⁴¹, como el tributo ambiental.

La finalidad del tributo ambiental, y más exactamente la del impuesto ecológico, en su condición de principal categoría de este género tributario, es la de surtir un efecto disuasorio en determinadas conductas nocivas con el medio ambiente, o bien, de servir de elemento incentivador en la medida que no grava aquellas conductas en beneficio del entorno natural. En consecuencia, no es una figura destinada a la recaudación de recursos financieros, en este tipo de tributación, el recaudo viene a ocupar un segundo lugar; así, los agentes económicos en la medida que moderen sus conductas a unas afectas, medioambientalmente hablando, el recaudo será menor⁴². Estos tributos los soportarán los agentes económicos hasta tanto no corrijan sus conductas perjudiciales, esto es, las externalidades negativas que genera su actividad de producción. Es decir que el tributo permanecerá hasta la ocurrencia de la erosión de la base imponible, que acontece cuando el productor aplica los correctivos respectivos.

El establecimiento de tributos ambientales no debe llevar a la afectación del normal desarrollo de las actividades económicas; y aunque se trata de un instrumento económico idóneo en la protección de los recursos naturales, es importante antes de su fijación, revisar que esta figura: i) cuente con la estructura que lo identifica como tributo; ii) genere un recaudo y que éste sea destinado al mantenimiento y restauración del entorno ecológico afectado; iii) se fundamente en los principios de justicia tributaria; y iv) esté soportado en estudios previos. De todos modos, en lo que compete al establecimiento de impuestos ambientales, LÓPEZ-

⁴⁰Obedecen a “medidas represivas [establecidas] para sancionar a las personas que violan la normatividad ambiental, y de exigir la reparación de los daños ocasionados al ambiente (...) se llevan a cabo a través de dos formas: 1. Imponiendo las sanciones administrativas ambientales pertinentes a través de resoluciones sancionatorias y siguiendo el debido proceso a través de los procedimientos correspondientes. 2. Exigiendo la reparación de los daños causados al ambiente una vez se han comprobado en vía gubernativa”. GÜIZA SUÁREZ, Leonardo: *Efectividad de los instrumentos administrativos de sanción y exigencia de la reparación del daño ambiental en Colombia*, Revista Estudios Socio-Jurídicos, 10(1), Bogotá (Colombia), enero-junio de 2008, pág. 317.

⁴¹VILLAR EZCURRA, Marta: *Desarrollo sostenible y tributos ambientales*, Crónica Tributaria No. 107, 2003, pág. 124.

⁴²FOY VALENCIA, Pierre Claudio: *A propósito de los tributos ambientales: una aproximación ambiental a los tributos*, Revista Foro Jurídico, No. 7, 2007, pág. 195.

GUZMÁN GUZMÁN & LARA DE VICENTE⁴³ considera de suma importancia identificar “los grupos de referencia, es decir, los grupos respecto a los que se realizará la valoración de los efectos distributivos del tributo ambiental”. La identificación de estos grupos permite al legislador fiscal tener una idea acertada de si el tributo ambiental debe establecerse sobre la producción o el consumo, es decir, si debe soportarlo el productor o en el peor de los casos, el consumidor.

La política ambiental normalmente ha venido financiándose con recaudos de los impuestos tradicionales o de finalidad recaudatoria (fines fiscales), pero, no es suficiente disponer de recursos económicos para la actividad de descontaminación y mantenimiento del entorno natural, cuando el problema ambiental acrecienta cada día, es necesario recurrir a instrumentos que desincentiven las acciones generadoras del mismo.

En ese sentido, y con todas las bondades ecológicas expuestas de la figura en colación, ésta, suficientemente puede fomentar la Responsabilidad Social Empresarial-RSE, definida como el “compromiso consciente y congruente de cumplir integralmente con la finalidad de la empresa, tanto en lo interno como en lo externo, considerando las expectativas económicas, sociales y ambientales”⁴⁴; siempre que – como se ha observado - la Constitución ha delegado en la unidad económica ciertas funciones por cumplir.

Conclusiones

La empresa – se dijo – es fundamental en el cometido estatal, pero esto no ha impedido que soporte variedad de cargas fiscales; es más, la contribución fiscal es uno de sus mayores atributos. Le ha correspondido ayudar en el logro del Desarrollo Sostenible, una de las metas y grandes compromisos del Estado. En esta misión, son válidas aquellas medidas que no contraríen ni impidan el progreso económico-social y que no constituyan mecanismos proteccionistas del medio ambiente. El tributo ambiental suele cumplir con esos requisitos, resulta idóneo porque fomenta las buenas conductas ambientales entre los agentes económicos y no coarta el progreso económico que va de la mano con el desarrollo social de los pueblos, porque no grava las actividades económicas en sí. Se dice que esta figura modela los procesos productivos y desincentiva las acciones perjudiciales con el entorno natural; sin

⁴³LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, Tomás J. & LARA DE VICENTE, Fernando: *Efectos distributivos de los tributos ecológicos. Apuntes metodológicos*, Revista Economía, Sociedad y Territorio Vol. V, No. 19, 2005, pág. 540.

⁴⁴CAJIGA CALDERÓN, Juan Felipe: *El concepto de responsabilidad social empresarial*, Centro Mexicano para la filantropía –CEMETI, pág. 4. Localizable en: https://www.cemefi.org/esr/images/stories/pdf/esr/concepto_esr.pdf

embargo, cuando recae sobre fragmentos de la infraestructura del sistema de las energías renovables (torres, cableado, aerogeneradores) se tacha de ser poco conveniente, porque desalienta este sistema proclamado alternativa a las fuentes contaminante de los combustibles fósiles.

La fiscalidad verde no es una opción fácil. El tributo ambiental así como debe obediencia - como cualquier otro gravamen - a los principios que vertebran el sistema tributario, le asiste la obligación de atender los criterios que soporta el Derecho ambiental, principalmente, el principio contaminador pagador. No obstante, de la gama de criterios rectores del sistema tributario, el de capacidad económica resultó el más controvertido en marco de la tributación ambiental; pues se cree que este tipo de tributación no atiente la capacidad contributiva del sujeto pasivo, dado que los costos ambientales generados por la contaminación, es su razón de ser; de todas maneras, muchos agentes económicos ocasionan afectación ambiental porque tiene la capacidad económica de hacerlo.

Sea que obedezca con ahínco o no, al principio de capacidad económica, es preciso dejar en claro que la fiscalidad verde no es una excusa para crear nuevos impuestos y aumentar la presión fiscal de los obligados tributarios.

Bibliografía

AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE: El Tributo Ambiental: Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente, 2008, pág. 5. Documento asequible en: <http://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html>

ALFAYA ARIAS, Valentín: *Responsabilidad social empresarial (RSE). La empresa "sostenible"*, Perú, 2002, pág. 2, localizable en: www.peru2021.org/repositorioaps/0/0/par/articulorsebiblioteca/alfaya_rse.pdf .

CAJIGA CALDERÓN, Juan Felipe: *El concepto de responsabilidad social empresarial*, Centro Mexicano para la filantropía –CEMETI, pág. 4. Localizable en: https://www.cemefi.org/esr/images/stories/pdf/esr/concepto_esr.pdf

CALVO SAN JOSÉ, María José: *La función social de la propiedad y su proyección en el sistema de compensación urbanística*, Ediciones Universidad de Salamanca, 1ª Edic., Noviembre, 2000, pág. 112.

CAMPUZANO, Luis Felipe: *La responsabilidad social empresarial: ¿verdadero compromiso o simple moda?*, Revista Derecho PUCP, No. 64, 2010, pág. 121 y 122.

CONFEDERACIÓN DE EMPRESARIOS DE ARAGÓN: *La fiscalidad ambiental y las empresas de Aragón*, informe financiado por el Gobierno de Aragón: Departamento de Medio Ambiente, 2011, pág. 15.

COMISIÓN EUROPEA: *Libro Verde. Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas*, COM/2001/0366 final, Bruselas 18.7.2001, párrafos 21 y 22. En <http://eur-lex.europa.eu>

DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DIRECCIÓN DEL TRABAJO: *Responsabilidad Social Empresarial: alcances y potencialidades en materia laboral*, Cuaderno de Investigación No. 25, 2005, pág. 21.

DÍAZ CÁCERES, Nelson & CASTAÑO, Carlos Andrés: *El Valor Compartido como Nueva Estrategia de Desarrollo Empresarial*, Daena: International Journal of Good Conscience No. 8(2), Agosto 2013, pág. 83.

DUQUE OROZCO, Yenni V. *et al: Responsabilidad Social Empresarial: Teorías, índices, estándares y certificaciones*, Cuadernos de Administración, Universidad del Valle, Vol. 29 N° 50, julio - diciembre de 2013 pág. 200.

ERMIDA URIARTE, Oscar: *¿Responsabilidad social de la empresa: ¿Ética, marketing o Derecho?*, Revista Derecho PUCP, No. 64, 2010, pág. 83.

FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio: *La responsabilidad social corporativa en materia ambiental. Estado de la cuestión*, Boletín Económico de ICE N° 2824, del 15 al 21 de noviembre de 2004, págs. 27 y 29.

FOY VALENCIA, Pierre Claudio: *El Derecho y la responsabilidad socioambiental*, Revista Derecho PUCP, No. 64, 2010, pág. 195, 232.

GÜIZA SUÁREZ, Leonardo: *Efectividad de los instrumentos administrativos de sanción y exigencia de la reparación del daño ambiental en Colombia*, Revista Estudios Socio-Jurídicos, 10(1), Bogotá (Colombia), enero-junio de 2008, pág. 317.

JUSTE RUIZ, José: *Derecho Internacional del Medio Ambiente*, 2ª. Edic., McGraw-Hill/interamericana de España, S. A. U, Madrid, 1999, pág. 81.

LIFSCHITZ, Nohora: *Fiscalidad y tutela ambiental*, Revista Dikaion, No. 9, Año 2000, pág. 194.

LÓPEZ DE MEDINA, Luis: *La empresa, el medio ambiente y la responsabilidad social*, Revista Galega de Economía, vol. 11, No. 2 (2002), pág. 2.

LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, Tomás J. & LARA DE VICENTE, Fernando: *Efectos distributivos de los tributos ecológicos. Apuntes metodológicos*, Revista Economía, Sociedad y Territorio Vol. V, No. 19, 2005, pág. 540.

MUSTIS, Gustavo: *Valor compartido, una estrategia empresarial de alto impacto*, TENDENCIAS /Empresa, Semana Sostenible, pág. 115. Localizable en: http://www.liderazgoygestion.com/articulos_gm/valorcompartido.pdf

NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo: *Las políticas comunitarias de medio ambiente y para la protección de los consumidores: su incidencia en el Derecho comunitario europeo*, RDFHP, Vol. XLIV, No. 233, Septiembre- Octubre de 1994, pág. 1010.

NÚÑEZ, Georgina: *La responsabilidad social corporativa en un marco de desarrollo sostenible*, División de Desarrollo Sostenible y Asentamientos Humanos CEPAL, Sociedad Alemana de Cooperación (GTZ), Santiago de Chile, noviembre de 2003, pág. 11.

PATÓN GARCÍA, Gemma: “Estímulos fiscales a la responsabilidad social empresarial en materia medioambiental: ayudas de Estado y tributación ecológica” en *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el Derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2009, pág. 286.

PORRO RIVADENEIRA, Manuel: *Responsabilidad social empresarial en el Perú*, REVIST@e – Mercatoria Volumen 7, No. 1, 2008, págs. 2 y 13.

PORTER, Michael E. & KRAMER, Mark R.: *Creating Shared Value: How to Reinvent Capitalism – and Unleash a Wave of Innovation and Growth*, Harvard Business Review, January/February 2011, págs. 63-70.

RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, María: *La Responsabilidad Social Empresarial y los Consumidores*, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, núm. 53, noviembre, 2005, págs. 99.

ROMERO PÉREZ, Xiomara Lorena: *La propiedad también implica obligaciones*, Serie de Documentos de Trabajo No. 28, Departamento de Derecho Constitucional, Universidad Externado de Colombia, 2015, pág. 3.

RUBIO GUERRERO, Juan José: “La fiscalidad medioambiental en un contexto de reforma tributaria fundamental”, en *Tratado de Tributación Medioambiental Vol. II*, Thomson-Aranzadi, 2008, pág. 1171.

SARMIENTO DEL VALLE, Santiago: *La Responsabilidad Social Empresarial: gestión estratégica para la supervivencia de las empresas*, Revista Dimensión Empresarial, Vol. 9, No. 2, Julio - Diciembre de 2011, págs. 6-7.

S.A.T. COSTA DE NIJAR: *Memoria De Sostenibilidad. Informe De Progreso 2016*, pág. 4. Asequible en:

https://www.unglobalcompact.org/system/attachments/cop_2017/387341/original/2016_INFO_RME_DE_PROGRESO.pdf?1495701183

VILLAR EZCURRA, Marta: *Desarrollo sostenible y tributos ambientales*, Crónica Tributaria No. 107, 2003, pág. 124.

ZEDLMAYER, Gabi: “Driving Innovation and Sustainable Economic Growth” en: *Creating SHAREDVALUE: A How-to Guide for the New Corporate (R)evolution*, FSG, pág. 1. Localizable en:

https://sharedvalue.org/sites/default/files/resource-files/Shared_Value_Guide.pdf