

INCENTIVOS FISCALES A COOPERATIVAS Y ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS. ¿PARADIGMA DE LAS POLÍTICAS DE PROMOCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL DE LAS ORGANIZACIONES?*

Mercedes Ruiz Garijo

Profesora Contratada Doctora de D. Financiero y Tributario
Universidad Rey Juan Carlos
mercedes.garijo@urjc.es

* Este trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación sobre «*La responsabilidad social corporativa: políticas públicas y análisis jurídico-tributario*» financiado por la Dirección General de Investigación del Ministerio de Educación y Ciencia (SEJ2006-02972/JUR!) cuya investigadora principal es la profesora Dra. D^a Yolanda García Calvente, de la Universidad de Málaga.

RESUMEN

La Responsabilidad Social Empresarial es objeto de atención de numerosos estudios en los últimos años. El futuro parece indicar que ahora deben ser los poderes públicos los que fomenten este tipo de responsabilidad mediante políticas concretas. En este estudio tratamos de analizar dos medidas ya existentes y que, de alguna manera, fomentan la Responsabilidad Social de las Entidades sin Fines Lucrativos y de las Cooperativas. Estas medidas se concretan en una serie de incentivos fiscales aplicados siempre y cuando se cumplan determinados requisitos. Estos requisitos, como condición de los incentivos fiscales y como reflejo de Responsabilidad Social de las Entidades sin Fines Lucrativos y de las Cooperativas, nos han llevado a preguntarnos si en realidad no nos hallamos ante un régimen de Responsabilidad Social Empresarial que presenta ciertos rasgos de obligatoriedad.

PALABRAS CLAVES: Responsabilidad Social Corporativa, Cooperativas, Entidades sin Fines Lucrativos, Fiscalidad, Incentivos fiscales.

RÉSUMÉ

La Responsabilité Sociale des Entreprises est l'objet d'attention de nombreuses études pendant les dernières années. Le futur paraît indiquer que doivent maintenant être les pouvoirs publics ceux qui favorisent ce type de responsabilité au moyen de politiques concrètes. Dans cette étude nous essayons d'analyser deux mesures déjà existantes et qui, d'une certaine manière, favorisent la Responsabilité Sociale des entités à but non lucratif et des Coopératives. Ces mesures se limitent dans une série de avantages fiscaux appliqués pourvu qu'on remplisse certaines conditions. Ces conditions, comme condition des avantages fiscaux et comme reflet de Responsabilité Sociale des entités à but non lucratif et des Coopératives, nous ont demandées si nous trouvons devant un régime de Responsabilité Sociale des Entreprises qui présente certaines caractéristiques de caractère obligatoire.

MOTS CLÉ: Responsabilité Sociale des Entreprises, coopératives, entités à but non lucratif, fiscalité, avantages fiscaux.

ABSTRACT

The Social Responsibility of Enterprises is being subject of main interest in many studies in the last years. The future seems to indicate that nowadays the public authorities have to promote this type of responsibility through specific policies. In this study we try to analyze two steps already taken that promote somehow the Social Responsibility among non-profit organisations and Cooperatives. These two steps become a reality by application of a series of tax concessions if certain requirements are fulfilled. These requirements, as a condition for tax concessions and as a reflection of Social Responsibility of non-profit organisations and Cooperatives, lead us to ask if we are not in fact faced with a regime of Enterprise Social Responsibility that have some characteristics of binding effect.

KEY WORDS: Corporate Social Responsibility, Cooperatives, non-profit organisations, tax treatment, Tax concessions.

I. INTRODUCCIÓN. DE UNA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL A UNA RESPONSABILIDAD SOCIAL DE LAS ORGANIZACIONES

En la última década estamos asistiendo a una socialización de las estructuras y agentes económicos que nos permiten pensar que el Estado ha dejado de ostentar el monopolio del interés general y que ya no es el único administrador del gasto social ni el único encargado de velar por la supresión de las desigualdades. Como pusimos de manifiesto en otro lugar, un ejemplo de este fenómeno es la importancia adquirida por el denominado tercer sector, integrado por categorías tan diversas como las Entidades sin Fines Lucrativos (ESFL), reguladas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y las entidades de economía social: cooperativas, mutuas y sociedades laborales, principalmente (RUIZ GARIJO, 2005).

Ante este nuevo panorama de “socialización” del interés general todo indica que la Responsabilidad Social Corporativa o Empresarial (RSC o RSE) estará también en la agenda de los poderes públicos en los próximos años. Conviene recordar que su plasmación oficial se produjo en el Foro Económico Mundial celebrado en Davos en 1999 en el que se consensuó un importante Pacto Mundial (Global Compact [GC]¹). Posteriormente, otras instituciones han ido haciendo suya la preocupación por la RSO. 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)².

1. <http://www.unglobalcompact.org>.

2. Posteriormente, también en el seno de la Unión Europea se han dictado:

- 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.

Otras iniciativas entorno a la RSO promovidas por organismos públicos de carácter internacional son:

- La Global Reporting Initiative (GRI), promovida por la Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES) y el Programa de Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA). La GRI es una institución internacional independiente en la que participan diversas empresas, instituciones internacionales, organizaciones, asociaciones, etc.). www.globalreporting.org

- La Declaración de la OIT sobre empresas multinacionales y política social.

- Líneas Directrices de la OCDE para empresas multinacionales, elaboradas en 1976 y revisadas en 2000.

A pesar de algunas opiniones algo escépticas sobre este tipo de responsabilidad (COMTE-SPONVILLE, 2004:133³) creemos que se está gestando una nueva mentalidad que no es sino un redescubrimiento de algunos importantes principios de ética empresarial y que no son ajenos a las organizaciones de la sociedad civil. De esta forma, la inquietud se ha ido transmitiendo irremediablemente a instituciones privadas, a las propias empresas, que recurren a fórmulas asociativas para implementar medidas concretas que definan su particular RSE, y también a las entidades del tercer sector. De su definición y rasgos característicos anticiparemos que estas entidades, por su propia idiosincrasia, son un ejemplo de RSE. El propio Libro Verde de la Comisión Europea sobre RSE señala cómo «las Cooperativas de trabajadores y los sistemas de participación, así como otras formas de empresas (Cooperativas, mutualistas o asociativas) integran estructuralmente los intereses de otros interlocutores y asumen espontáneamente responsabilidades sociales y civiles».

La principal objeción que, quizás, pueda realizarse a la anterior afirmación es que ni las ESFL ni las Cooperativas realizan una actividad empresarial y, por tanto, pertenecen a un mundo ajeno a la RSE⁴. En nuestra opinión, sin embargo, esta afirmación está algo alejada de la realidad. En primer lugar, convendría tener presente que las Cooperativas, por su propia definición, tienen como finalidad la realización de una actividad empresarial. También en el ámbito de las ESFL existen las denominadas fundaciones-empresa y las fundaciones que participan en sociedades mercantiles (fundación con empresa) que, en la actualidad, tienen un peso importante dentro del mundo fundacional⁵.

El segundo motivo que nos permite afirmar que las Cooperativas y ESFL están dentro del ámbito de la RSE, y quizás un motivo más importante que el anterior es que el concepto tradicional de empresa ha venido sufriendo un importante cambio en los últimos años. La propia Comisión Europea sigue un nuevo concepto de

3. El escepticismo del popular filósofo se puede extraer de la siguiente reflexión: «supongo que muchos de ustedes, quizás una mayoría, trabajan en una empresa, y que algunos desempeñan en ella funciones de dirección...Les diría lo siguiente: pueden delegarlo todo, en sus empresas (la contabilidad, la dirección de los recursos humanos y, por qué no, incluso la visión o la estrategia...), excepto, y por definición, sus responsabilidades, porque la responsabilidad es lo que no se delega.

Y puesto que esta responsabilidad sólo puede ser personal, individual, no acabo de ver qué sentido tiene hablar, como se hace casi siempre, sobre todo en el mundo patronal, de ética de empresa o de moral de empresa. Más bien diría, al contrario, que una empresa carece de moral: no tiene más que una contabilidad y clientes. Una empresa carece de deberes: sólo tiene intereses y exigencias. Una empresa carece de sentimientos, de ética y de amor: sólo tiene objetivos y balances. En pocas palabras, no existe la moral de empresa ni la ética de empresa».

4. En este sentido, hay autores que afirman que la RSO incluye a todo proyecto económico relacionado con la unidad económica de producción, es decir, la empresa. VILLALONGA GRAÑANA y SERVER IZQUIERDO (2006:20).

5. Esta parece ser la interpretación seguida por EMBID IRUJO (2004:65) que se limita a analizar la RSO de las fundaciones que realizan actividades empresariales.

empresa, entendida ésta como unidad de organización destinada a un determinado fin y en la que la obtención de un beneficio particular no es el fin prioritario ni tampoco su principal rasgo característico. A partir de este nuevo concepto de empresa, la RSE se predicaría de la gestión de las organizaciones y no solo de la gestión de las empresas. La RSE afectaría a la propia gestión de las organizaciones, tanto en sus actividades productivas como en sus relaciones con los grupos de interés. De este modo, la RSE ha sido entendida como «el conjunto de obligaciones y compromisos, legales y éticos, nacionales e internacionales, con los grupos de interés, que se derivan de los impactos que la actividad y operaciones de las organizaciones producen en el ámbito social, laboral, medioambiental y de los derechos humanos. Por tanto, la RSC afecta a la propia gestión de las organizaciones, tanto en sus actividades productivas como en sus relaciones con los grupos de interés» (DE LA CUESTA GONZÁLEZ y VALOR MARTÍNEZ, 2003:7; y RIVERO TORRE, 2005:77). A partir de dato, la RSE pasaría a ser Responsabilidad Social de la Organizaciones (RSO).

II. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

II.1. INTRODUCCIÓN. EL CONTENIDO DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL DE LAS ORGANIZACIONES. UN PLUS SOBRE LOS DERECHOS MÍNIMOS

Vivimos nuevos tiempos en los que se está consolidando una nueva idea de empresa, como nueva forma de ciudadanía que además debe convivir responsablemente con el entorno (DE CASTRO SANZ, 2005:36). Y dentro de esta idea ocupan un lugar importante las Cooperativas y las ESFL, con independencia de que realicen o no una actividad económica.

No obstante, en la definición de la RSO nos encontramos con un problema inicial de interés: no existe un modelo específico y universalmente consensuado que establezca la manera en que debe desarrollarse el comportamiento responsable de la empresa. Siguiendo a la doctrina, aunque debamos asumir la inexistencia de un catálogo general de buenas prácticas, 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 empresas (DE LA CUESTA ET. AL., 2002:37; UNCETA y GURRUTXAGA, 2005:37).

En el mismo sentido, 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. Hay que tener en cuenta, que en el ámbito empresarial suele producirse cierta "fractura" entre los que dirigen la empresa y los accionistas. Sus aspiraciones, en muchos casos, son distintas.

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 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, etc⁶.

Se podrá afirmar, no obstante, que **muchas de estas normas ya están contempladas, con carácter obligatorio, en muchos Estados** (UNCETA, 2005:128). ¿Esto significa que la RSO no tiene sentido? En nuestra opinión, no. Este tipo de responsabilidad englobaría estos ámbitos y no debería limitarse al cumplimiento de los mínimos legales sino ir más allá. A partir de un determinado límite, marcado por las normas jurídicas de obligado cumplimiento (normas laborales, normas medioambientales) comenzaría el compromiso social y, por tanto, la RSO.

6. DE LA CUESTA y VALOR MARTÍNEZ (2003:12) 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».

Este doble ámbito se reproduce en los documentos marcos de la RSO: Principios del Global Compact; Directrices para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad, del Global Reporting Initiative, de 2002; Directrices de la OCDE; a las Directrices del WBCSD; y Matriz sobre RSO de CSR Europe).

Hay que tener presente que cuando una empresa fija el contenido de su responsabilidad social parte de dos límites. El primero, el inferior o mínimo de responsabilidad «consistente en la observancia de las normas jurídicas más restrictivas. En aspectos donde no exista legislación se atenderá a los usos y costumbres. El límite superior o máximo de responsabilidad: cuando la asunción de responsabilidad pueda suponer la pérdida de competitividad para esa organización, mermando gravemente su rentabilidad y, en última instancia, poniendo en peligro su existencia» (DE LA CUESTA GONZÁLEZ y VALOR MARTINEZ, 2003:8)).

En definitiva, en nuestra opinión la RSE es un *plus* por encima del respeto a los mínimos legales nacionales e internacionales. Como se señala en el Libro Verde de la Comisión Europea, «ser socialmente responsable no significa solamente cumplir plenamente las obligaciones jurídicas, sino también ir más allá de su cumplimiento invirtiendo «más» en el capital humano, el entorno y las relaciones con los interlocutores». De esta forma, se indica que cuando el país de referencia no cuente con un mínimo legal, el primer paso antes de instaurar un régimen de RSE es establecer esta cobertura mínima a fin de establecer un entorno uniforme y evitando, así, que aquella sea sustitutiva de ésta⁷.

La siguiente cuestión que debemos plantearnos en el ámbito que nos ocupa es cuál es ese *plus* que define y en cierto modo aglutina la RS de las Cooperativas y de las ESFL.

II.2. EL PLUS QUE DEFINE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL DE LAS ESFL INCENTIVADA FISCALMENTE

A) La ausencia de ánimo de lucro

Tratándose de ESFL, en nuestra opinión, este plus en el que se concreta su RS es la ausencia de ánimo de lucro. Esta, a su vez, se garantiza mediante el cumplimiento de una serie de requisitos que, a efectos legales, deben cumplirse para acceder al estatuto de ESFL. Y estos requisitos (a los que nos referiremos más adelante) serán también los que, en nuestra opinión, concretan parte de su RS.

7. Esta consideración también es tenida en cuenta en documentos posteriores. Así, en la Resolución del Parlamento Europeo, tras admitirse la ausencia y necesidad de una definición común de RSO, se advierte que la consideración de que la RSO es un "ir más allá del cumplimiento de las normas" está permitiendo a algunas empresas pretender demostrar responsabilidad en materia social infringiendo al mismo tiempo las leyes nacionales o internacionales. De ahí se deduce la necesidad de que la UE preste asistencia a los Gobiernos de los países terceros para que aprueben una normativa social y medioambiental conforme a los convenios internacionales, y para que pongan en marcha eficaces mecanismos de control de dicha normativa. Todo ello constituye un complemento necesario para hacer progresar el RSO de las empresas europeas a escala mundial. Resolución del Parlamento Europeo de 13 de marzo de 2007 sobre la responsabilidad social de las empresas (2006/2133(INI)).

Conviene advertir, no obstante, que el ánimo de lucro tiene, al igual que el concepto de empresa, un alcance amplio y su ausencia no puede entenderse como la imposibilidad de obtener beneficios. La peculiaridad, no obstante, para apreciar si existe o no ánimo de lucro está en el destinatario de dichos beneficios: si éstos revierten en la propia entidad o si se distribuyen más allá.

En el caso de las Cooperativas y de las ESFL se rigen, al igual que una sociedad mercantil, por una junta directiva; obtienen ingresos y son propietarios de bienes y derechos diversos (muchas entidades son conocidos inversores). Incluso, tienen a su cargo, en muchos casos, a un número importante de empleados ya que son fuente creadora de empleo (especialmente las Cooperativas). ¿Todo esto significa que tienen el mismo ánimo de lucro que una sociedad mercantil? En nuestra opinión, no. El ánimo de lucro no debe entenderse como la simple obtención de un beneficio o enriquecimiento. Cuando valoramos si una entidad persigue un ánimo de lucro debemos mirar más allá y observar cuál es el fin de dicha entidad.

Debemos ver, por tanto, si la obtención del beneficio se convierte en un fin en sí mismo (y particular de los titulares o propietarios de dicha entidad) o si, por el contrario, es un medio para la consecución de otros fines (de interés general). Para realizar esta valoración debemos tener en cuenta, por ejemplo, si es posible la distribución de beneficios (a través de cualquier fórmula); cuál es la remuneración de sus órganos directivos; o si es posible el reparto de sus bienes entre sus propietarios en el momento de su disolución. En definitiva, la ausencia de ánimo de lucro que caracteriza a todas estas entidades no significa que no puedan obtener beneficios (ni realizar una actividad económica⁸) sino que los mismos no tienen el mismo fin ni pueden ser repartidos de forma similar a como se produce en las sociedades mercantiles (ARIAS ABELLÁN, 1995:45; LÓPEZ DÍAZ, 2001:22; MARTÍN DÉGANO, 1999: 15; y DEL CAMPO ARBULO, 2000:78).

B) Notas definitorias de la Responsabilidad Social incentivada fiscalmente

El papel de las ESFL en materia de RS es, en nuestra opinión, importantísimo. Ya se ha recordado por algunas entidades que la RSO se ha gestado en el ámbito de unas entidades no lucrativas concretas, como son las ONG's. En efecto, tal y como se pone de relieve en el estudio «Las organizaciones de la sociedad civil y la responsabilidad social corporativa: algunos casos destacables» de la Fundación Ecología

8. La Ley 49/2002 permite que las ESFL realicen actividades económicas. No obstante, no debe tratarse de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Por otro lado, y para aclarar esta ajenidad, se preceptúa que "se entenderá cumplido este requisito (que la actividad no consiste en el ejercicio actividades económicas ajenas):

- «si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que
- el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad».

y Desarrollo (2004) «las ONG se convierten en embajadores y representantes de los stakeholders. Durante los años noventa las ONG articulan debates públicos sobre el respeto a los derechos socio-laborales de los empleados de grandes empresas, sobre el trabajo infantil, trabajos forzados, sobre la protección del medio ambiente, sobre determinadas prácticas de los mercados globales; y, también, en el caso de Europa, sobre los organismos modificados genéticamente. Es en este escenario donde se produce el surgimiento de los conceptos de “ciudadanía corporativa”, “sostenibilidad empresarial”, o “responsabilidad social corporativa”».

Pero, el dato importante que estimamos conveniente destacar es que en nuestro ordenamiento las organizaciones de la sociedad civil pueden alcanzar el estatuto reforzado de ESFL si cumplen una serie de requisitos. Este estatuto, como venimos afirmando, les va a permitir disfrutar de una serie de incentivos públicos, en concreto, una fiscalidad beneficiosa, tal y como veremos. Esta posibilidad se ofrece a fundaciones, asociaciones de utilidad pública, ONG´s; Delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones; y Federaciones y Asociaciones de las ESFL. Todos ellos realizan, de una forma u otra, una actividad empresarial, entendida esta en un sentido amplio, tal y como hemos visto.

Pero aún más. En nuestra opinión, puede entenderse que estos requisitos son los que dibujan parcialmente los perfiles de la RS de la entidad, que es incentivada fiscalmente. En efecto, se puede afirmar que estos requisitos, establecidos por el legislador para que una organización de la sociedad civil alcance el estatuto de ESFL, no hacen sino poner de manifiesto parte de su RS. En definitiva, el incentivo a la RS contenido en la Ley 49/2002 no se aplica en función de la forma jurídica sino por la concurrencia de una serie de requisitos.

A mayor abundamiento, se podría hablar de dos tipos de RS de las ESFL que, a su vez, son incentivadas fiscalmente. Por un lado, una RS directa en función de las finalidades, el compromiso con la sociedad y con los propios trabajadores. En función de estas variables, estas entidades serían las que, directamente materializarían su RS.

Por otro lado, las ESFL también serían titulares de una RS indirecta en tanto que son una vía a través de la que otras empresas exteriorizan su compromiso social (con algunas reservas dado que la RS no debe entenderse como una mera actividad filantrópica). Este compromiso empresarial también depende de las iniciativas que compartan con ONG´s, fundaciones o asociaciones de utilidad pública. De esta forma, las organizaciones de la sociedad civil juegan un rol vital en la adhesión de las empresas a los programas de RS, a través de programas de información o a través de una asistencia permanente a las empresas⁹.

9. Así, por ejemplo, en España podemos destacar el papel de Forética. Se trata de una asociación sin ánimo de lucro. Junto a las actividades de sensibilización e información, Forética fomenta la formación en este campo y promueve la implantación de herramientas que integren en su gestión diaria los componentes de responsabilidad social y ética. Por último, promueve la evaluación y el seguimiento de estas prácticas a través de evaluaciones y auditorías tanto internas como realizadas por las entidades de certificación (vid. <http://www.foretica.es>).

Entrando ya a analizar los requisitos para alcanzar el estatuto de ESFL y que concretan parte de su RS (y los incentivos fiscales) observamos cómo están contenidos en el art. 2 de la *Ley 49/2002, de régimen fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*. Dentro de esta ley, el primero de ellos es que la entidad persiga **finés de interés general** entendiendo, claro está, por “perseguir” el que toda su actividad se dirija a un fin social. La Ley se refiere a fines de interés general diversos. Este listado, en nuestra opinión, nos ofrece, además, una visión de hasta dónde puede llegar la RSO haciendo frente, pues, a la indeterminación que rodea el concepto de RSO:

- a) defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos,
- b) asistencia social e inclusión social,
- c) defensa de los derechos cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales,
- d) fortalecimiento institucional,
- e) cooperación para el desarrollo, promoción del voluntariado y de la acción social,
- f) defensa del medio ambiente,
- g) promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales,
- h) promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos,
- i) fomento de la tolerancia,
- j) fomento de la economía social,
- k) desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico

Como garantía de este requisito se establecen, además, otros tres adicionales:

1. Que a la realización de estos fines se destine al menos el 70 por 100 de determinadas rentas e ingresos;
2. Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria; y
3. Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

El quinto y sexto requisito concreta, en mayor medida, la ausencia de **ánimo de lucro**, entendida como la imposibilidad de beneficio para los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno (estos cargos deben ser gratuitos, sin perjuicio de que puedan y deban ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione); y como la impo-

sibilidad de que, una vez disuelta la entidad, su patrimonio se distribuya libremente. La ley preceptúa que su patrimonio debe destinarse a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general (esta circunstancia debe estar expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta).

Por último, como **garantía de transparencia** de la actividad y de la gestión de la entidad, la ley se refiere a la necesidad de inscripción en el registro correspondiente; al cumplimiento estricto de sus obligaciones contables y de rendición de cuentas y a la elaboración de una memoria económica anual.

II.3. RESPONSABILIDAD SOCIAL DE LAS COOPERATIVAS INCENTIVADA FISCALMENTE

En la propia definición de cooperativa hallamos también un paradigma de la RSO. La Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (LC) las define como «*una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales*». Lo más destacable de esta definición es que las Cooperativas están encaminadas a satisfacer las necesidades y aspiraciones económicas y sociales de los asociados. Todo ello en base a una estructura y funcionamiento democrático.

Las Cooperativas también están llamadas a ser pioneras en materia de RSO. En su propia definición, contenida en la Declaración de Manchester, de 23 de septiembre de 1995, encontramos algunos valores que ya nos resultan familiares, y a los que hemos hecho referencia al estudiar la RSO: «Una cooperativa es una asociación autónoma de personas que se han unido voluntariamente para hacer frente a sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes, por medio de una empresa de propiedad conjunta y democráticamente controlada».

Dentro de su régimen jurídico y dentro de los principios cooperativistas recogidos en la Declaración de Manchester, también encontramos algunas notas que permiten establecer, sin rubor, una perfecta asociación entre cooperativismo y RSO de suerte que es posible hablar de la Responsabilidad Social Cooperativa:

Primer principio: «*Adhesión Abierta y Voluntaria*: Las Cooperativas son organizaciones voluntarias, abiertas para todas aquellas personas dispuestas a utilizar sus servicios y dispuestas a aceptar las responsabilidades que conlleva la condición de socios, sin discriminación de género, raza, clase social, posición política o religiosa». Con este principio se permite, por tanto, la generación de empleo y el desarrollo del espíritu emprendedor.

Segundo principio: «*Control Democrático de los Socios*: Las Cooperativas son organizaciones democráticas controladas por sus socios, quienes participan acti-

vamente en la definición de las políticas y en la toma de decisiones». En efecto, la cooperativa se constituye por y para sus socios. Es decir, se explica exclusivamente por sus miembros, hacia quienes se dirigen las prestaciones o bienes desarrollados por la entidad (EMBID IRUJO, 2004:64)¹⁰. En nuestro ordenamiento esta previsión se ha desarrollado por el art. 16 de la Ley de Cooperativas establece un amplio abanico de derechos de los socios.

Tercer principio: «*Participación Económica de los Socios*. Los socios contribuyen de manera equitativa y controlan de manera democrática el capital de la cooperativa. Usualmente reciben una compensación limitada, si es que hay, sobre el capital suscrito, como condición de socio». Los socios asignan excedentes para cualquiera o todos los siguientes propósitos: el desarrollo de la cooperativa, mediante la posible creación de reservas, de las cuales al menos una parte debe ser indivisible; los beneficios para los socios en proporción con sus transacciones con la cooperativa; y el apoyo a otras actividades, según lo aprueben los socios».

Cuarto principio: «*Autonomía e independencia*. Las Cooperativas son organizaciones autónomas de ayuda mutua controladas por sus socios». Este control se efectúa, especialmente, por los interventores quienes realizan informes de las cuentas anuales y los presentan a la Asamblea General (art. 38 y 39 de la Ley de Cooperativas).

Quinto principio: «*Educación, Entrenamiento e Información*. Las Cooperativas brindan educación y entrenamiento a sus socios, a sus dirigentes electos, gerentes y empleados, de tal forma que contribuyan eficazmente al desarrollo de sus Cooperativas. Las Cooperativas informan al público en general, particularmente a los jóvenes y creadores de opinión acerca de la naturaleza y beneficios del cooperativismo».

Sexto principio: «*Cooperación entre Cooperativas*. Las Cooperativas sirven a sus socios más eficazmente y fortalecen el movimiento cooperativo, trabajando de manera conjunta por medio de estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales».

Séptimo principio: «*Compromiso con la comunidad*. La cooperativa trabaja para el desarrollo sostenible de su comunidad por medio de políticas aceptadas por sus socios».

Este principio quizás resume todo lo que en estas líneas se trata de afirmar: que Cooperativas y RSO son dos realidades que se relacionan, se entrelazan y se complementan. No es posible hablar de cooperativismo sin hacer referencia, implícitamente, a su responsabilidad social empresarial. Ambos conceptos pertenecen a una misma realidad (VARGAS SÁNCHEZ y VACA ACOSTA, 2005; BELHOUARI, BUENDÍA

10. No obstante, advierte el citado autor que «nada hay en su naturaleza específica que permita hablar, fuera de las consideraciones que venimos desarrollando, de una particular adecuación de sus principios a los objetivos de la RSC. Sin perjuicio, por ello, de su diferente causa, la sociedad cooperativa se encuentra mucho más cerca de las sociedades mercantiles de capital en el tema que ahora nos ocupa».

MARTÍNEZ, LAPOINTE y TREMBLAY, 2005; PEREZ SANZ Y GARGALLO CASTEL, 2005)¹¹.

Desde un punto de vista fiscal, el plus, y por tanto, el incentivo a la RS de las Cooperativas se encuentra contemplado en Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las Cooperativas (LRF) que establece tres categorías de Cooperativas, con incidencia fiscal: cooperativas protegidas y cooperativas especialmente protegidas. Por un lado, se consideran como cooperativas protegidas aquellas que se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia (artículo 6). Por otro lado, se consideran especialmente protegidas a las cooperativas de trabajo asociado; las cooperativas agrarias; las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra; las cooperativas del mar y las cooperativas de consumidores y usuarios (artículo 6).

En ambos casos, además, deben cumplirse una serie de requisitos, los del artículo 13 de la misma Ley. Este precepto establece limitaciones en cuanto a:

- La dotación de los fondos, al existir cantidades mínimas a dotar.
- La posibilidad de repartir entre los socios los fondos de reserva y el activo sobrante en el momento de su liquidación. De esta forma, hay fondos que tienen el carácter de irrepartibles durante la vida de la sociedad.
- El destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social;
- Las retribuciones a los socios. Así, por ejemplo, no se pueden retribuir las aportaciones de los socios o asociados al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales.
- Las pérdidas del ejercicio económico dado que deben ser imputadas en el ejercicio económico y sin vulnerar las normas establecidas en la Ley, los estatutos o los acuerdos de la Asamblea general.
- La participación de la cooperativa en el capital social de entidades no cooperativas. Y es que la cooperativa no puede participar, en cuantía superior al 10 %, en el capital social de entidades no cooperativas. No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40 % cuando se trate de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa.

El cumplimiento de todos estos requisitos permite acceder a un régimen fiscal de incentivo. Y, al igual que sucedía con las ESFL, su incumplimiento determina la pérdida del derecho a los incentivos fiscales. En definitiva, a partir de este régimen también se puede afirmar, en nuestra opinión, que fiscalmente se incentiva a este tipo de entidades y que en la idiosincrasia o finalidad de los incentivos queda patente, también, su responsabilidad social.

11. De esta forma, en los últimos años se viene impulsando la iniciativa de que las entidades solidarias efectúen anualmente su Balance Social «entendiendo por tal todos aquellos beneficios adicionales a los meramente económicos que las cooperativas transfieren a sus grupos de influencia: los asociados, los empleados y la comunidad en su conjunto. Gracias a este instrumento, las cooperativas contarán con un medio adecuado para medir el grado de acercamiento o alejamiento que tengan con respecto al cumplimiento de su misión como organización cooperativa, a la luz de sus principios y valores cooperativos» MUGARRA ELORRIAGA (2001).

III. LOS INCENTIVOS FISCALES A LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y A LAS COOPERATIVAS, ¿PUEDEN SER INTERPRETADOS COMO PARADIGMA DE UN RÉGIMEN DE RESPONSABILIDAD SOCIAL DE CARÁCTER OBLIGATORIO?

Tal y como ha señalado la doctrina, la RSO se debe a **razones o motivos de carácter moral y de compromiso con la sociedad y con el interés general** (*moral y social case*) y también de toma de conciencia de cuáles son las repercusiones del ejercicio de una actividad económica (medioambientales, con los trabajadores, proveedores, etc.) Se trata, por tanto, de un “buen hacer” empresarial y de buscar una cierta legitimidad para poder operar en el mercado que no la otorga si no aquellos agentes o grupos con los que se relaciona la empresa (*stakeholders*) (RIVERO TORRE, 2005:77)¹².

La RSO, sin embargo, no puede hacerse realidad confiando solamente en el **voluntarismo empresarial**. Hay que tener en cuenta, además, que los aspectos de la responsabilidad social son eminentemente públicos (defensa del medioambiente, lucha contra la pobreza, ayuda al desarrollo, promoción de la igualdad, lucha contra la corrupción o el fraude fiscal). Por lo tanto debe ser la sociedad quien decida, a través de sus representantes públicos, los límites y las cuestiones básicas de la RSO. Y ya no solamente hablamos de que debe ser la sociedad civil la que ostente el control del respeto a los derechos mínimos de la empresa (derechos humanos, civiles y económicos) y del cumplimiento también de sus deberes mínimos (deberes fiscales, por ejemplo)¹³ sino que sea la propia sociedad a través de sus represen-

12. Como señala DE LA CUESTA (2004:47) «las empresas y organizaciones económicas tienen un papel social que jugar en la sociedad y que en estos momentos es de una relevancia extraordinaria por el impacto social y medioambiental que tienen sus actuaciones. No reclaman sólo la ética individual de las personas que componen la organización sino que ven en la organización en sí misma un ente con responsabilidad propia económica, social y medioambiental al que exigen comportamientos acordes con dicha responsabilidad». Prosigue la citada autora con el siguiente razonamiento: «El argumento a favor de la RSO es pues un argumento moral que no entra a analizar los beneficios económicos de que las empresas asuman estas estrategias de gestión. No es moral, afirman, que por abaratar costes se contraten o subcontraten servicios o productos elaborados por personas e incluso menores en condiciones casi de explotación (falta de seguridad, insalubridad y salarios indignos). No es moral deforestar, malgastar los recursos naturales, contaminar y degradar la tierra y el entorno natural con fines puramente lucrativos. Tampoco es moral imponer reglas de juego al comercio internacional que favorezcan sólo a unos pocos. Ni tampoco es moral producir bienes dañinos para la salud, el medioambiente y la vida humana, por muy necesarios que quieran hacer creer que son» (DE LA CUESTA, 2004:47).

13. Como ha advertido DE CASTRO SANZ (2005:47), los poderes públicos ya se han encargado de diseñar políticas públicas sobre aspectos que entran dentro de la RSO: los relativos a calidad, derechos del consumidor, medioambiente, prevención de riesgos laborales, derechos laborales, derechos y obligaciones fiscales, información y transparencia, entre otros. Todos ellos cuentan ya con marcos regulatorios.

tantes (Parlamento) la que establezca ese “*plus*” que significa la RSO buscándose, además, cierta coherencia y uniformidad entre lo mínimo y lo máximo. La RSO, entendida como un pacto entre la empresa y la sociedad, no puede ser ajena a los poderes públicos quienes ostentan, también la titularidad de la competencia para diseñar el modelo de sociedad y las distintas relaciones que en ella se producen.

La necesidad de una cierta reglamentación se ha plasmado en España, en los trabajos de la Subcomisión para potenciar la RSO. En un informe de junio de 2006 se contienen 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, etc¹⁴. 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 RSO. Y es que el impacto medioambiental, laboral, etc., de cada actividad económica es diverso.

En el ámbito que nos ocupa, y yendo más allá, la siguiente pregunta que debemos realizarnos es si se puede entender que la RS de las ESFL tiene carácter obligatorio en tanto que la aplicación de los incentivos fiscales de la Ley 49/2002 se supedita al cumplimiento de una serie de requisitos. En nuestra opinión, sí. Ello quiere decir que en tanto que el régimen fiscal se aplica si se cumplen los requisitos para merecer la consideración de ESFL, *contrario sensu*, dejará de aplicarse cuando se deje de cumplir alguno de los requisitos que hemos visto anteriormente, debiendo ingresar las cuotas de los tributos. En efecto, según el artículo 14 de la citada Ley la aplicación del régimen fiscal especial estará condicionada al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al mismo, que deberán ser probados por la entidad. De forma que el incumplimiento de los requisitos para que una entidad sea considerada como ESFL determinará para la entidad la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el Impuesto sobre Sociedades, los tributos locales y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Esto significa que fiscalmente la entidad ya no merece el incentivo fiscal porque además del incumplimiento citado, ya no es socialmente responsable.

Por lo que se refiere a las Cooperativas, sería aplicable, *mutatis mutandi*, el mismo planteamiento que acabamos de ver. Como ya vimos anteriormente, la LRFCE establece dos categorías de Cooperativas: las protegidas y las especialmente protegidas.

14. BOCG, Congreso de los Diputados, de 31 de julio de 2006, núm. 423.

También, como pone de relieve FERNÁNDEZ DAZA (2005:13) «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 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».

Además de los aspectos propios de cada una de ellas, contenidos en los artículos 6 y 7 de la misma Ley, han de cumplirse una serie de requisitos contemplados en el artículo 13. En este precepto se contiene, en nuestra opinión, el ámbito de la RS de la Cooperativa que es beneficiada fiscalmente. *Sensu contrario*, al igual que sucedía con las ESFL, el incumplimiento de los mismos conllevaría la pérdida del incentivo fiscal. La Cooperativa dejaría de ser socialmente responsable en el sentido de la LRFC y, por tanto, perdería el derecho al incentivo fiscal.

IV. CONCLUSIONES

Creemos que el régimen fiscal de ESFL y de Cooperativas recogido en la Ley 49/2002 y en la Ley 20/1990 ocupa un lugar importante en el diseño de un régimen de RSO que vaya más allá del mero voluntarismo empresarial y en el diseño de incentivos, especialmente fiscales, a este tipo de responsabilidad. En estas leyes, como se ha visto a lo largo de este trabajo, se contiene un régimen fiscal sumamente beneficioso para ESFL y para Cooperativas, no por el simple hecho de tener una determinada forma jurídica sino por cumplir una serie de requisitos que van más allá de sus obligaciones legales y que son los que, parcialmente, 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).

Por lo que se refiere a las Cooperativas, también su responsabilidad con la sociedad es incentivada fiscalmente lo cual introduce cierta nota de obligatoriedad. Las prácticas socialmente responsables que son incentivadas por el legislador son también diversas, contenidas en el artículo 13 de la Ley 20/1990.

No obstante, este régimen de incentivos y, por tanto, este régimen de obligatoriedad, tiene carácter parcial. Es decir, la responsabilidad social de ESFL y de Cooperativas va más allá de lo incentivado fiscalmente. Así, por ejemplo, también conviene destacar su responsabilidad social en la comunicación o en el ámbito de la publicidad. Lo que quizás habría que preguntarse es si existen otros incentivos que puedan establecerse por los poderes públicos para este tipo de responsabilidad social, excluida del régimen fiscal de la Ley 49/2002 y de la Ley 20/1990 o si, incluso, es posible ampliar el ámbito objetivo de dichas leyes e incluir otros aspectos relativos a la responsabilidad social de estas entidades. Este es un debate que pertenece al futuro y que, en nuestra opinión, merece una profunda reflexión y un análisis detenido.

BIBLIOGRAFÍA

- AECA (2004): *Marco conceptual de la responsabilidad social corporativa*, Documentos AECA, Serie Responsabilidad Social Corporativa, Documento número 1, Madrid.
- ARIAS ABELLÁN, D. (1995): *Las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, Marcial Pons.
- BELHOUARI, A., BUENDÍA MARTÍNEZ, I., LAPOINTE, M., y TREMBLAY, B. (2005): «La responsabilidad social de las empresas: ¿un nuevo valor para las Cooperativas?», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 53, pp. 191-208.
- BENBENISTE, S. (2002): «El alcance del concepto de la Responsabilidad Social Corporativa de acuerdo a los organismos internacionales promotores del tema», en <http://www.ecodes.org/documentos/archivo/Alcance%20del%20concepto%20RSC.PDF>
- CALVO ORTEGA, R. (2001): «Las fundaciones de exención plena y el principio de igualdad tributaria». En la obra colectiva *Fiscalidad y Mecenazgo*, Comares.
- COMTE-SPONVILLE, A. (2004): «El capitalismo, ¿es moral?», Ed. Paidós.
- DE CASTRO SANZ, M. (2005): «La Responsabilidad Social de las Empresas, un nuevo concepto de empresa», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 53, pp. 29-51.
- DEL CAMPO ARBULO, J. A. (2000): *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo*, Centro de Fundaciones, Tirant lo Blanch, 2000.
- DE LA CUESTA, M. (2004): «El porqué de la responsabilidad social corporativa». *Boletín ICE Económico*, núm. 2813, 2004, pp. 45-58).
- DE LA CUESTA, M. et al. (2002): *La responsabilidad social corporativa: una aplicación a España*, Madrid, UNED.
- DE LA CUESTA GONZÁLEZ, M. y VALOR MARTÍNEZ, C. (2003): «Responsabilidad social de la empresa. Concepto, medición y desarrollo en España», *Boletín ICE Económico*, núm. 2755, pp. 7-19.
- DE LUIS ESTEBAN, J. M. (1987): «Presente y futuro de la Fiscalidad de las Cooperativas», *CIRIEC- España. Revista de economía pública, social y cooperativa*, núm. 1, pp. 129-152.
- EMBID IRUJO, J. (2004): «Perfil jurídico de la responsabilidad social corporativa», *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, núm. 12, pp. 51-76.
- FERNÁNDEZ DAZA, E. (2005): «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, pp. 261-283.
- FUNDACIÓN ECOLOGÍA Y DESARROLLO (2004): *Las organizaciones de la sociedad civil y la responsabilidad social corporativa algunos casos destacables. Colección «la empresa de mañana».*

- GARCÍA CALVENTE, Y.; y RUIZ GARIJO, M. (2005): «Cooperativas: régimen tributario actual en el ordenamiento español». En la obra colectiva *Fiscalidad de las entidades de economía social: Cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social*, Civitas, pp. 74-180.
- GARCÍA-MARZÁ, D. (2004): «La responsabilidad social de la empresa: una definición desde la ética empresarial», *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, núm. 12, pp. 77-95.
- LÓPEZ DÍAZ, A. (2001): «Régimen fiscal de las fundaciones». En *Fundaciones y Mecenazgo*, Comares.
- MARTÍN DÉGANO, I. (1999): «Una aproximación al concepto de entidad sin ánimo de lucro de la ley de fundaciones y al alcance de la exención de sus explotaciones económicas». *Revista de Información Fiscal*, núm. 35, pp. 9-71.
- MUGARRA ELORRIAGA, A. (2001): «Responsabilidad y Balance Social hoy en día: un reto para las Cooperativas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 39, 2001 pp.25-50.
- PÉREZ SANZ, F.J., y GARGALLO CASTEL, A. (2005): «Gestión, desarrollo y aplicación de la responsabilidad social en entidades de economía social: el caso de las Cooperativas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 53, pp. 305-332.
- RIVERO TORRE, P. (2005): «Responsabilidad social corporativa». En la obra colectiva *Responsabilidad Social corporativa, Aspectos jurídico-económicos*, Universitat Jaume I, pp.63-99.
- RUIZ GARIJO, M. (2005): «Tercer sector y teleología del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos». En la obra colectiva *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, (coord. por Isidoro Martín Dégano, Gerardo Menéndez García y Antonio Vaquera García), Vol. 2, pp. 1531-1554.
- RUIZ GARIJO, M. (2005): «Entidades sin Fines Lucrativos: fundaciones y asociaciones de utilidad pública». En la obra colectiva *Fiscalidad de las entidades de economía social: Cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social*, Civitas, pp. 395-474.
- UNCETA, A. (2005): «Empresas socialmente responsables en el escenario económico global. Aproximación a la noción de responsabilidad social corporativa», *Politika, Revista de Ciencias Sociales*, núm. 1, pp. 121-128.
- UNCETA, A., y GURRUTXAGA, G. (2005): *Responsabilidad Corporativa en el País Vasco*, Bilbao, Paradox.
- TAMARIT BERLIN, I. (2005): «Hacia una estrategia empresarial coherente con la responsabilidad social cooperativa». En la obra colectiva *Reflexiones sobre la responsabilidad social, la empresa y el tercer sector: memoria académica curso 2003-2004*, pags. 145-164.

- VARGAS SÁNCHEZ, A. y VACA ACOSTA, R. (2005): «Responsabilidad social corporativa y cooperativismo: vínculos y potencialidades», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 53, pp. 241-260.
- VILLALONGA GRAÑANA, I., y SERVER IZQUIERDO, R. J. (2006): «El concepto de Responsabilidad Social Corporativa: razones para incorporarla en la estrategia empresarial». En la obra colectiva *Mitos y realidades de la Responsabilidad Social Corporativa en España. Un enfoque multidisciplinar*, Thomson-Civitas.