

LOS BENEFICIOS FISCALES COMO HERRAMIENTA PARA LA PROMOCIÓN DE LOS OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE: EL CASO DE LAS FUNDACIONES IBÉRICAS

Ana Fialho

Profesora Ayudante Doctora. Área de Económicas y Empresariales. CEFAGE
Universidad de Évora (Portugal)
ORCID: 0000-0003-0612-1535

María del Mar Soto Moya

Profesora Ayudante Doctora. Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga (España)
ORCID: 0000-0001-5110-3200

José Francisco Sedeño López

Personal Investigador en Formación. Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga (España)
ORCID: 0000-0002-0100-7568

Patrícia Anjos Azevedo

Profesora Doctora. Área de Derecho. Escuela Superior de Tecnología y Gestión
Centro de Inovação e Investigação em Ciências Empresariais e Sistemas de
Informação (CIICESI). Instituto Politécnico de Porto (Portugal)
ORCID: 0000-0002-0779-9076

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo principal analizar la existencia y, en su caso, la oportunidad de incorporar a los sistemas tributarios de España y Portugal, medidas incentivadoras del compromiso de las fundaciones al logro de los Objetivos para el Desarrollo Sostenible (ODS). Se procederá a examinar los sistemas tributarios de estos dos países para identificar los beneficios que existen en cada uno de ellos y su relación con el fomento de los ODS. Para lograr estos retos, se comienza con un encuadramiento teórico sobre la importancia

del derecho como instrumento de transformación social, así como de las políticas y de los incentivos fiscales para el desarrollo sostenible. Después de identificar los beneficios fiscales en vigor, se hace una comparación entre las dos realidades y se presenta la relación entre los beneficios y los ODS, buscando, por medio de la comparación, evidenciar las oportunidades para la creación de medidas fiscales más sostenibles en dichos Estados.

PALABRAS CLAVE: Políticas tributarias, beneficios fiscales, fundaciones, ODS, sostenibilidad.

CLAVES ECONLIT / ECONLIT DESCRIPTORS: K34, B55, O35, L31, H20.

Cómo citar este artículo/How to cite this article: FIALHO, A., SOTO MOYA, M^a.M., SEDEÑO LÓPEZ, J.F. & ANJOS AZEVEDO, P.: "Los beneficios fiscales como herramienta para la promoción de los objetivos de desarrollo sostenible: el caso de las fundaciones ibéricas", *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n° 39, 2021, pp. 241-277. DOI: 10.7203/CIRIEC-JUR.39.20932

TAX BENEFITS AS A TOOL FOR THE PROMOTION OF THE SUSTAINABLE DEVELOPMENT GOALS: THE CASE OF THE IBERIAN FOUNDATIONS

EXPANDED ABSTRACT

In 2015, the United Nations issued the 2030 Agenda for Sustainable Development, which includes seventeen Sustainable Development Goals (SDGs). The implementation of the SDGs aims to promote equal opportunity and economic empowerment by helping countries and their populations to promote sustainable development. The SDGs focus not only on international cooperation, but also on the elimination of discrimination and inequality within countries. In this sense, we can state that there is currently a general perception (with which we agree) that the scope of the SDGs does not only depend on governments but must involve the whole of society and its actors.

In this context, the role of the social and solidarity economy (SSE) in the implementation of the SDGs can be questioned. Moreover, it can be affirmed that foundations, as actors of this economy, play an important role in the achievement of the SDGs. Indeed, foundations have a very important function for the communities in which they are located, since among their objectives is to articulate resources with different national and foreign entities, in order to

promote social and economic development, as well as a greater social balance, contributing to the reduction of asymmetries.

Regarding the importance of fiscal policies in achieving the sustainability challenge, in the last two decades, there has been an interest in the field of fiscal policy to stimulate economic growth, diversify economies and reduce the level of poverty. This economic growth and the fiscal reforms that have taken place, including improved tax collection systems, have allowed revenues to grow in Gross Domestic Product (GDP), creating budgetary space to begin to address a wider range of policy objectives beyond that of macroeconomic stability. In the context of legitimate tax planning, the tax legislator offers a set of advantageous solutions for foundations, either by placing them in the field of non-taxation or by fully or partially exempting them from certain taxes.

Based on the evidence described above, we must ask about the relationship between the role of tax policies and the contribution of foundations to the SDGs, as well as about the existence of sufficient tax incentives in Spain and Portugal to encourage foundations' commitment to sustainability and whether such benefits contribute to the achievement of the SDGs. As a sign that this is an issue that has gained interest in recent times, the X Spanish-Portuguese Foundations Meeting was held in Mérida, Spain, in February 2019, whose main theme was "Foundations and the SDGs: synergies and opportunities in the face of common challenges" and which has motivated and served as a starting point for this work.

The choice of these two countries is not random and is justified for different reasons. The first is the existence of cultural, social, and economic similarities between the two countries. Secondly, it is worth highlighting the importance of the third sector in both economies: although the weight of the third sector in the economy as a whole is different in each country - 3 percent of Gross Value Added (GVA) in Portugal and 1.45 percent of GDP in Spain - both countries have seen a growth in the importance of foundations in recent years, a trend that will continue to increase as a result of the worsening social problems caused by the COVID-19. Thirdly, there is previous evidence of the link between Iberian foundations. Fourthly, we believe that it is essential to make some proposals for the future, pointing out what kind of tax benefits could be implemented in order to increase the commitment of Iberian foundations to the SDGs.

Considering the above, our intention is none other than to highlight the importance of incorporating, within the public policies of Portugal and Spain, a more sustainable model, to which fiscal instruments can undoubtedly contribute. The work has been developed taking into account the research carried out on the extra-fiscal function of taxes, focusing specifically on the use of tax benefits to encourage the transition towards a more sustainable mod-

el. At the methodological level, once we have analysed the legal-tax regime of Iberian foundations, we have focused on verifying the relationship between the tax benefits observed and the SDGs, trying to identify each tax measure with a specific goal of the 2030 Agenda.

At the same time, we must highlight the link between the SDGs and the so-called circular economy, in which the value of resources remains as long as possible, extending the life cycle of products. In this way, we analyse how circular economy's development could promote the compliance of the SDGs and vice versa, specially focusing on tax- point of view. Although the Spanish and Portuguese situation are not the same, we can affirm that both tax systems are not oriented towards the promotion of a circular economy and the development of the SDGs, so we aim to highlight the current situation and contribute to the debate on the design of tax policies that favour the promotion of sustainability by foundations.

Having made these considerations, in order to make explicit the assumptions from which we start and some of the basic problems to which we intend to respond, the paper is structured in four sections. Firstly, it will analyse the state of the art of sustainable development from the perspective of taxation and how public policies can be an ideal tool for promoting the SDGs and social transformation. It will then address the regulation of existing tax incentives in consumption and income taxation, both for individuals and legal entities, as a means for the achievement of sustainability by foundations in Portugal and Spain, with the aim of pointing out the opportunities to increase commitment to the SDGs, through tax savings, in Iberian foundations. Once this study of the regime applicable to foundations has been carried out, a critical assessment of the current instruments will be made and proposals for the future will be made.

There is no doubt that, in a context of economic and health crisis such as the current one, our regulations must be adapted to economic and social objectives, exercising a function that goes beyond mere tax collection.

KEYWORDS: Tax policies, tax incentives, foundations, SDG, sustainability.

SUMARIO^{1/2}

1. Introducción. 2. Gobernanza fiscal y sostenibilidad. 3. Régimen jurídico - tributario de las fundaciones ibéricas. 3.1. Impuesto sobre sociedades e *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*. 3.2. Impuesto sobre el Valor Añadido e *Imposto sobre o Valor Acrescentado*. 3.3. Otras medidas específicas en favor de las fundaciones ibéricas. 4. Beneficios fiscales y promoción de los ODS. 5. Consideraciones finales y desarrollos futuros. Bibliografía.

1. Introducción

En 2015, las Naciones Unidas emitieron la Agenda 2030 para el desarrollo sostenible, que incluye diecisiete Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). La implementación de los ODS tiene como objetivo promover la igualdad de oportunidades y el poder económico al ayudar a los países y sus poblaciones a promover el desarrollo sostenible³. Los ODS se centran no solo en la cooperación internacional, sino también en la eliminación de la discriminación y la desigualdad dentro de los países⁴. En este sentido, podemos afirmar que, en la actualidad, existe una percepción general (con la que estamos de acuerdo) de que el alcance de los ODS no solo depende de los gobiernos, sino que debe involucrar a toda la sociedad y a sus actores.

En este ámbito, se puede cuestionar cuál es el papel de la economía social y solidaria (ESS) en la concreción de los ODS. Además se puede afirmar que las fundaciones, como actores de esta economía, juegan un papel importante en la consecución de

1. Ana Fialho se complace en reconocer el apoyo financiero de la Fundação para a Ciência e a Tecnologia (grant UIDB/04007/2020).

2. Este trabajo se enmarca en la Ayuda correspondiente a la Convocatoria 2018 de Proyectos de I+D+I “Retos Investigación”, del Programa Estatal de I+D+I: Proyecto RTI2018-098715-B-C21 DER (Políticas Públicas Incentivadoras de la Economía Circular: Sostenibilidad Ambiental, Social y Financiera”, cuya Investigadora Principal es la profesora Yolanda García Calvente y del que María del Mar Soto Moya y José Francisco Sedeño López forman parte.

3. Vid. LEAL FILHO, W. et al.: “Using the sustainable development goals towards a better understanding of sustainability challenges”, *International Journal of Sustainable Development & World Ecology*, nº 26(2), 2019, pp. 179-190.

4. Vid. OSBORN, D., CUTTER, A. & ULLAH, F.: *Universal sustainable development goals. Understanding the Transformational Challenge for Developed Countries*, Stakeholder Forum, Kent, 2015; y LEAL FILHO, W. et al., *op.cit.*

los ODS⁵. En efecto, las fundaciones tienen una función muy importante para las comunidades en las que se encuentran, pues entre sus objetivos se halla el de articular recursos con diferentes entidades nacionales y extranjeras, con el fin de promover el desarrollo social y económico, así como un mayor equilibrio social, contribuyendo a la reducción de las asimetrías. En este sentido, autores como KNIGHT han confirmado el interés de las fundaciones para participar activamente en el logro de los ODS⁶.

Con respecto a la importancia de las políticas fiscales en el logro del reto de la sostenibilidad, en las últimas dos décadas, ha habido un interés en el ámbito de la política fiscal para estimular el crecimiento económico, diversificar las economías y reducir el nivel de pobreza⁷. Este crecimiento económico y las reformas fiscales que se han llevado a cabo, incluidos mejores sistemas de recaudación de impuestos han permitido que los ingresos crezcan en el Producto Interior Bruto (PIB), creando espacio presupuestario para empezar a abordar una gama más amplia de objetivos políticos más allá del de la estabilidad macroeconómica.

En el contexto de la planificación fiscal legítima, el legislador fiscal ofrece un conjunto de soluciones ventajosas para las fundaciones, ya sea colocándolas en el campo de la no tributación o eximiéndolas total o parcialmente de determinados impuestos.

Con base en las evidencias descritas, debemos preguntarnos por la relación entre el papel de las políticas tributarias y la contribución de las fundaciones a los ODS, así como por la existencia de suficientes incentivos fiscales en España y Portugal para alentar el compromiso de las fundaciones con la sostenibilidad y si tales beneficios contribuyen realmente a la consecución de los ODS⁸.

La elección de estos dos países no es aleatoria y se justifica por diferentes razones. La primera de ellas es la existencia de similitudes culturales, sociales y económicas entre ambos países. En segundo lugar, cabe destacar la importancia que el tercer

5. Vid. CALLIAS, K.M., GRADY, H. & GROSHEVA, K.: "Philanthropy's contributions to Sustainable Development Goals in emerging countries: Lessons learnt and experience from SDG Philanthropy Platform", *Conference paper, European Research Network on Philanthropy 8th International Conference Copenhagen 16-17 July 2017*, 2017.

6. Vid. KNIGHT, B.: "Foundation's keen to collaborate on SDGs", *Alliance Magazine*, nº 21(4), 2015, pp. 1-8.

7. Vid. ADDISON, T., NIÑO-ZARAZÚA, M. & PIRTILÄ, J.: "Fiscal policy, state building and economic development", *Journal of International Development*, nº 30(2), 2018, pp. 161-172.

8. Como muestra de que se trata de una cuestión que ha cobrado interés en los últimos tiempos, en Mérida, en febrero de 2019, se celebró el X Encuentro Hispano-Luso de fundaciones, cuya línea temática principal fue "Las fundaciones y los ODS: sinergias y oportunidades ante retos comunes", que ha motivado y servido de punto de partida para este trabajo. Puede consultarse la información de este evento en el siguiente enlace: <https://www.fundacionyuste.org/x-encuentro-hispano-luso-de-fundaciones-las-fundaciones-y-los-ods-sinergias-y-oportunidades-ante-retos-comunes/>

sector tiene en ambas economías: así, aunque el peso sobre el conjunto de la economía es diferente en cada uno de ellos –3 por ciento del Valor Añadido Bruto (VAB) en Portugal y 1,45 por ciento del PIB en España–, en ambos países se observa un crecimiento de la importancia de las fundaciones en los últimos años, tendencia que continuará aumentando como consecuencia del agravamiento de los problemas sociales a consecuencia de la COVID-19, pues como ha señalado MACÍAS RUANO: “en época de crisis sanitaria globalizada (...) la movilización de la sociedad civil, sin una dirección económica empresarial, sin sujeción a directrices políticas, en paralelo y al rescate de las instituciones sanitarias, son lo que han marcado un cambio en el (des) equilibrio fáctico establecido”⁹. En tercer lugar, existen evidencias previas de la vinculación entre las fundaciones ibéricas: en este sentido, FIALHO *et al* han puesto de manifiesto las semejanzas entre las fundaciones portuguesas y españolas en el desarrollo de los ODS¹⁰. En cuarto lugar, entendemos que resulta imprescindible realizar algunas propuestas de futuro, señalando qué tipo beneficios fiscales podrían implementarse con el propósito del incremento del compromiso de las fundaciones ibéricas con los ODS.

Considerando lo expuesto, nuestra intención no es otra que poner de relieve la importancia de la incorporación, dentro de las políticas públicas de Portugal y España, de un modelo más sostenible, al que pueden contribuir, sin duda, los instrumentos fiscales. El trabajo se ha desarrollado teniendo en cuenta las investigaciones realizadas sobre la función extrafiscal de los tributos, centrándonos específicamente en el empleo de beneficios fiscales para incentivar la transición hacia un modelo más sostenible. A nivel metodológico, una vez analizado el régimen jurídico-tributario de las fundaciones ibéricas, nos hemos centrado en comprobar cuál es la relación existente entre los beneficios fiscales observados y los ODS, tratando de identificar cada medida tributaria con una meta concreta de la Agenda 2030. De esta manera pretendemos poner de relieve cual es la situación actual y contribuir al debate sobre el diseño de políticas fiscales que favorezcan la promoción de la sostenibilidad por parte de las fundaciones.

9. Vid. MACÍAS RUANO, A.J.: “Reacción de la sociedad civil y el tercer sector en el abordaje de la pandemia”, *Revista de Ciencias Sociales*, nº 26(2), 2020, p. 18. Datos recuperados de: Instituto Nacional de Estadística [INE]: “Conta Satélite de Economía Social”, *Destques à comunicação social*, 2019; y PLATAFORMA DE ONG DE ACCIÓN SOCIAL [POAS]: *El Tercer Sector de Acción Social en España 2019. Nuevos Horizontes para un nuevo contexto sociopolítico*, Plataforma de ONG de Acción Social (POAS), 2020, p. 129.

10. Vid. FIALHO, A., FÉLIX SANTANA, E.G., JORGE, F. & SOTO MOYA, M.M.: “Communication of the commitment to sustainability and the UN SDGS in the Iberian Foundations”. En: *Governance and Sustainability (Developments in Corporate Governance and Responsibility, Vol. 15)* (eds. CROWTHER, D. & SEIFI, S.), Emerald Publishing Limited, Bingley, 2020, pp. 91-111.

Hechas estas consideraciones, con el propósito de hacer explícitos los presupuestos de los que partimos y algunos de los problemas básicos a los que se pretende dar respuesta, el trabajo se ha estructurado en cuatro epígrafes. En primer lugar, se analizará el estado de la cuestión del desarrollo sostenible desde la perspectiva de la fiscalidad y cómo las políticas públicas pueden ser una herramienta idónea para el fomento de los ODS y la transformación social. A continuación, se abordará la regulación de los incentivos fiscales existentes en la imposición sobre el consumo y sobre la renta, tanto de personas físicas como jurídicas, como medios para el logro de la sostenibilidad por parte de las fundaciones en Portugal y España, con el objeto de señalar cuáles son las oportunidades de incrementar el compromiso con los ODS, por la vía de del ahorro fiscal, en las fundaciones ibéricas. Una vez realizado este estudio del régimen aplicable a las fundaciones, se procederá al desarrollo de una valoración crítica de los instrumentos vigentes y se realizarán propuestas de futuro. De lo que no cabe duda es de que, en un contexto de crisis económica y sanitaria como el actual, nuestra normativa debe adaptarse a los objetivos económicos y sociales, ejerciendo una función más allá de la meramente recaudatoria.

2. Gobernanza fiscal y sostenibilidad

La situación creada por la COVID-19 a partir del mes de marzo del año 2020 ha provocado consecuencias no solo en el ámbito sanitario sino también en el económico y el social. En este sentido, resulta evidente que, a causa de la emergencia sanitaria, se han incrementado problemas sociales como el desempleo y el empleo precario, la profundización de las desigualdades de género, la pobreza infantil o la marginación de personas mayores, personas sin hogar o personas migrantes, agravándose, de esta forma, la situación ya de por sí complicada de los más vulnerables. En un contexto de postpandemia como el actual se evidencia, aún más si cabe, la obsolescencia del modelo de crecimiento lineal y la necesidad de la consecución de una economía que pueda encuadrarse dentro de los objetivos de sostenibilidad sustentada en sus tres pilares: económico, social y ambiental. En este sentido, resulta imprescindible el empleo de herramientas innovadoras cuyos objetivos redunden en el estímulo de la economía, pero también en beneficio de la sociedad y, en concreto, de la sostenibilidad.

La propia Comisión Europea, ya en el año 2015, destacaba la necesidad de un modelo económico circular en el que el valor de los productos, los materiales y los recursos se mantenga en la economía durante el mayor tiempo posible, y en la que se reduzca al máximo la generación de residuos¹¹. Lo que se pretende con esta nueva

11. Vid. COMISIÓN EUROPEA [CE]: *“Cerrar el Círculo”: Un plan de acción para una Economía Circular*, COM (2015) 614 final, de 2 de diciembre de 2015.

fórmula de economía es una verdadera transformación hacia una economía sostenible, eficiente en el uso de los recursos, pero también competitiva, ya que no podemos olvidar que cualquier negocio, actividad o proyecto que pretenda ser duradero en el tiempo, debe ser sostenible económicamente, lo que, además, coadyuva, entre otros objetivos, a la creación de empleo, la mejora social y la reducción de las desigualdades, que son algunas de las metas de los ODS. Por lo tanto, como señala RODRÍGUEZ ANTÓN, la economía circular es un modelo económico impulsor de los ODS¹².

No podemos obviar que, en las últimas décadas, hemos aceptado un sistema de priorización del mercado, un modelo de comprar-usar-tirar, que ha conllevado, entre otras consecuencias, una contaminación excesiva, afectando a la comunidad en su conjunto. Y es que, los perjudiciales efectos de la crisis económica de 2008 han tenido especial relevancia en la península, tanto en España como en Portugal, y se prevé que la crisis económica derivada de la pandemia tenga también importantes efectos en estos países¹³. Los decisores políticos no pueden permanecer ajenos a estos nuevos cambios económicos y sociales, sino que, muy al contrario, es urgente la incorporación de nuevas estrategias de actuación en el cumplimiento de los objetivos públicos, los distintos pilares de la sostenibilidad y, en concreto, de los ODS.

Los poderes públicos tienen la obligación de establecer las herramientas necesarias para proteger el Estado de bienestar, y promocionar las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más justa y equitativa. Así se desprende de las normas supremas de Portugal y España: Artículo 1 de la Constitución portuguesa de 1976 “Portugal é uma República soberana, baseada na dignidade da pessoa humana e na vontade popular e empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária”¹⁴ y artículo 1 de la Constitución española de 1978 “España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”.

12. Vid. RODRÍGUEZ ANTÓN, J.M.: “La economía circular como modelo impulsor de los Objetivos de Desarrollo Sostenible”. En: *Agenda 2030: Claves para la transformación sostenible* (eds. ALFARO, M., ARIAS CAREAGA, S. & GAMBA ROMERO, A.), Los libros de la Catarata, Madrid, 2019, pp. 296-311.

13. Respecto al efecto de la crisis en España, debe destacarse que el PIB registró una caída del 11 por ciento el año 2020, una de las más severas del grupo de economías avanzadas. Sobre esta cuestión, *vid.* ARCE, O.: *Evolución económica y financiera de España durante la crisis del COVID-19*, Banco de España. Eurosistema, Madrid, 2021.

En una situación muy similar se encuentra Portugal, con una caída del 10 por ciento del PIB en el año 2020. Así se afirma en el trabajo: AUBYN, M.: “O impacto económico da pandemia COVID-19 em Portugal”, *Pensamiento Iberoamericano*, nº 9, 2020, pp. 42-50.

14. “Portugal es una República soberana, basada en la dignidad de la persona humana y en la voluntad popular y comprometida con la construcción de una sociedad libre, justa y solidaria”.

En el Estado social comienza a abandonarse la imagen tradicional del derecho como ordenamiento represivo y aparece una nueva función del derecho: la función promocional, que se estructura mediante técnicas de impulso o ánimo, que tienden no sólo a tutelar, sino también a provocar el ejercicio de actos conformes al derecho. De esta forma, de acuerdo con SÁNCHEZ HUETE, se concibe al derecho como “un mecanismo de intervención, para realizar los fines y valores socialmente dominantes”, otorgándole una función mucho más activa¹⁵. Se trata de promocionar las conductas valoradas como socialmente deseables. El derecho puede convertirse así en una herramienta eficaz para atender determinadas necesidades de nuestro Estado social. *A sensu contrario*, un derecho desconectado de las circunstancias sociales y reivindicaciones de los sujetos destinatarios puede llegar a convertirse en un elemento de contención en lugar de un revulsivo para los cambios sociales. Es decir, el derecho puede, y en nuestra opinión, debe, defender unos valores, una serie de principios, y entre los que se encuentran los ODS, con vistas a una sociedad más sostenible¹⁶.

Para poder lograr los objetivos económicos y sociales que dispone la Constitución española, resulta indispensable una actuación activa por parte de los poderes públicos, impulsando las actividades que se consideran necesarias para tal fin. En este sentido, VAQUERA GARCÍA clasifica las medidas intervencionistas en dos categorías: el método directo o inmediato, que comprendería a la normativa de obligado cumplimiento y el método indirecto o mediato, basado en la intervención a través de incentivos positivos o negativos¹⁷. Por lo tanto, la administración tributaria, a través de sus acciones, puede propugnar determinadas actuaciones que satisfagan los intereses públicos: es decir, siguiendo la clasificación propuesta, la función promocional del derecho financiero estaría incluido dentro de los mecanismos indirectos o mediatos.

Sin embargo, si bien comienza a incorporarse esta cuestión a las agendas políticas y legislativas, sobre todo en el ámbito de la Unión Europea (UE), las políticas públicas tributarias incentivadoras de la sostenibilidad son todavía escasas, tanto a nivel europeo como nacional. Sobre esta cuestión, debemos recordar que las decisiones en torno a determinados asuntos, entre ellos la fiscalidad, requiere de la unanimidad de todos los Estados miembros, lo que ha dificultado la adopción de medidas tributarias en favor de la sostenibilidad. A pesar de ello, y dado que la UE parece decidida

15. Vid. SÁNCHEZ HUETE, M.A.: “El derecho financiero promocional y la acción de la administración ante la responsabilidad social”, *Nueva fiscalidad*, nº 5, 2011, p. 60.

16. Vid. SOTO MOYA, M.M.: *Objetivos de Desarrollo Sostenible y economía circular: desafíos en el ámbito fiscal*, Editorial Comares, Albolote, 2019.

17. Vid. VAQUERA GARCÍA, A.: *De la tributación ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la economía circular*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2020, p. 112.

a llevar a cabo una transformación verde durante los próximos años, en la actualidad se está barajando la posibilidad de introducir un mecanismo de ajuste en frontera de emisiones de carbono y un nuevo recurso presupuestario basado en el plástico no reciclado que podrían ser el primer paso en el camino hacia tributos propios europeos relacionados con la sostenibilidad¹⁸.

Así, creemos que el derecho financiero y tributario puede convertirse en un instrumento al servicio de la sociedad, que en la búsqueda de la consecución de la justicia financiera, pueda adaptarse a los cambios políticos, económicos, demográficos, en definitiva, a las distintas necesidades que pueden surgir en cada momento, pudiendo fomentar, o por el contrario, obstaculizar, la realización de ciertos objetivos, entre los que se encuentran los ODS y, en concreto, la posibilidad de incentivar las alianzas para el logro de los ODS.

El derecho financiero y tributario no es una ciencia neutra y despojada de toda relación con las circunstancias de la sociedad en la que se desarrolla, sino que, por el contrario, es un instrumento idóneo para la transformación social. Y realizamos esta afirmación basándonos en las principales normas tributarias de los dos países que se examinan en este estudio: En España, la propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece en su artículo 2.1 que “Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”. En el mismo sentido se pronuncia el artículo 5 de la Ley Geral Tributária de Portugal: “A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”¹⁹.

Así, es perfectamente posible que la actividad financiera ejerza funciones más allá de la meramente recaudatoria, desempeñando un papel fundamental en el orden social y económico del Estado, convirtiéndose en uno de los mejores medios para la consecución de los fines públicos. Esto puede lograrse a través de diferentes me-

18. Vid. PÉREZ BERNABEU, B.: “El mecanismo de ajuste en frontera como impuesto medioambiental en el marco de la transición ecológica”. En: *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “La fiscalidad en el marco de la transición ecológica”* (Documentos de trabajo 6/2020) (dir. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.), Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, 2020, pp. 134-145; y COBOS GÓMEZ, J.M.: “El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos”, *Crónica tributaria*, nº 178, 2021, pp. 11-60.

19. “La tributación tiene como objetivo satisfacer las necesidades financieras del Estado y otras entidades públicas y promueve la justicia social, la igualdad de oportunidades y la necesaria corrección de las desigualdades en la distribución de la riqueza y la renta”.

canismos, que van desde el establecimiento de tributos en pro de los citados fines, hasta la creación de determinados beneficios fiscales que promuevan las conductas pretendidas con objetivos económicos, sociales y ambientales. En cualquier caso, no existen tributos extrafiscales puros, pues como ha afirmado el Tribunal Constitucional español: “la finalidad extrafiscal no es incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario” [entre otras, las Sentencias 53/2014, de 10 de abril (ECLI:ES:TC:2014:53) y 28/2019, de 28 de febrero (ECLI:ES:TC:2019:31)]. Por consiguiente, incluso aquellas figuras que se utilicen como herramienta para promocionar una mayor sostenibilidad, supondrán una mayor obtención de recursos públicos, cuestión fundamental para la consecución de los ODS, pues como han señalado OWENS, LEONARD y ANDRÉS AUCEJO: “la movilización de la financiación suficiente continúa todavía como el mayor reto para la implementación de la agenda 2030 de Desarrollo Sostenible”, especialmente en un contexto postpandemia en el que las consecuencias económicas presentan un escenario muy complicado para la consecución de los ODS²⁰.

En este sentido, el artículo 2.1 del Estatuto dos Benefícios Fiscais Português (EBF) define a los beneficios fiscales como “medidas excepcionales puestas en marcha para proteger los intereses públicos extrafiscales relevantes, que son más altos que los de la tributación adecuada”. Es decir, la finalidad recaudatoria que fundamenta la existencia de los tributos puede ceder ante la necesidad de satisfacer otros fines generales, a través del establecimiento de beneficios fiscales que supongan una menor recaudación.

Por tanto, no existe ningún inconveniente en reconocer la posibilidad de establecer normas que supongan una menor carga fiscal para aquellos sujetos que realicen actividades socialmente innovadoras, especialmente aquellas que tengan en consideración fines de interés público, que coadyuven a la mejora de las condiciones existentes, como es el caso de los ODS, y en especial los relacionados con la sostenibilidad ambiental. Sin embargo, la Comisión Europea ha vuelto a resaltar el limitado uso que hace España de los impuestos ambientales, particularmente de aquellos que gravan energía y transporte. Dada su favorable condición recaudatoria y los beneficios sociales, económicos y ambientales que generan, la Comisión aconseja al legislador español “desplazar la presión fiscal desde el trabajo hacia este tipo de instrumentos”. En respuesta, en España ha sido recientemente aprobada la Estrategia Española de

20. Vid. OWENS, J., LENNARD, M. & ANDRÉS AUCEJO, E.: “La financiación del Desarrollo Sostenible: Tributación y Objetivos de Desarrollo Sostenible. Policy making en Tributación, Cooperación tributaria internacional y Gobernanza Fiscal Mundial como principal fuente de financiación de la Agenda 2030 de las Naciones Unidas. Proyecto (Dirección: Jeffrey OWENS, Micheal LENNARD, Eva Andrés) [Part I]”, *Revista de educación y derecho*, n° 21, 2019-2020.

Economía Circular, España Circular 2030. Portugal, por su parte, hizo público su Plan de Acción para la Economía Circular en el año 2017, mediante el cual se pretende definir una estrategia nacional para la producción y eliminación de residuos, a través del fomento de la reutilización, reparación y renovación de materiales y energía²¹.

Para una verdadera implementación de los ODS, resulta imprescindible que los diferentes actores de la sociedad (gobiernos, sector privado y sociedad civil) desarrollen una función activa que fortalezca el desarrollo sostenible. Como indican COLLSTE, PEDERCINI y CORNELL: “Abordar coherentemente los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible requiere herramientas de planificación que guíen a los responsables de la formulación de políticas. Dada la naturaleza integradora de los ODS, creemos que las técnicas de modelado integrador son especialmente útiles para este propósito”²².

Por todo lo dicho hasta el momento, estamos de acuerdo con NAVAS y LONDOÑO cuando afirman que: “la fundación, teórica y metodológicamente, constituye una de las manifestaciones más refinadas de responsabilidad social, puesto que se convierte en una zona de equilibrio o coincidencia entre los intereses particulares de la organización y de los públicos cuyo objetivo es la satisfacción de ambos, además dota a la organización de fiabilidad ética por ocuparse de actividades de interés general que satisfacen demandas sociales al tiempo que contribuyen a la excelencia empresarial”²³. En este sentido, las fundaciones, como organizaciones constituidas sin ánimo de lucro que tienen afecto su patrimonio a la realización de fines de interés general, pueden, y a nuestro juicio deben, jugar un papel relevante para la consecución de los ODS, tanto en su dimensión económica como en la social y medioambiental. Por tanto, consideramos necesario identificar cuáles son las medidas tributarias existentes, al objeto de determinar si promocionan el cumplimiento de los ODS por parte de las fundaciones y, en caso contrario, formular propuestas de reforma.

21. Los planes de acción de economía circular español y portugués pueden consultarse respectivamente en <https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/economia-circular/estrategia/> y <https://www.dgae.gov.pt/servicos/sustentabilidade-empresarial/economia-circular.aspx> (Última consulta: 17 de mayo de 2021).

22. Vid. COLLSTE, D., PEDERCINI, M. & CORNELL, S.E.: “Policy coherence to achieve the SDGs: using integrated simulation models to assess effective policies”, *Sustainability Science*, nº 12, 2017, pp. 921-931.

23. Vid. NAVAS RÍOS, M.E. & LONDOÑO ALDANA, E.: “Las fundaciones y su concepción de la Responsabilidad Social”, *Saber, Ciencia y Libertad*, nº 10, 2015, pp. 87-100.

3. Régimen jurídico - tributario de las fundaciones ibéricas

En la actualidad, algunas fundaciones han mostrado interés en convertirse en un verdadero instrumento para la consecución de los ODS y comienzan a realizar actividades en este sentido.

Ahora bien, debemos preguntarnos si, en general, las fundaciones, o al menos un número representativo de las mismas, tienen un verdadero interés en colaborar activamente para la consecución de los ODS o, por el contrario, no están lo suficientemente incentivadas para ello. Si, como señalamos anteriormente, la fiscalidad puede ser un medio idóneo para la consecución de los fines públicos, y es evidente que los ODS son un fin público, ¿podrían ser las fundaciones un ente activo en pro de los ODS? ¿Están las fundaciones suficientemente motivadas para ello? ¿Podría incentivarse a las fundaciones a través de beneficios fiscales para que orientaran su actividad hacia los ODS?

Como es sabido, las fundaciones cuentan con una serie de particularidades en su tributación que suponen una discriminación positiva por su relación con el Estado social y los fines que representan. Sin embargo, como señalan DUARTE y CRUZ, debe tenerse en cuenta que las fundaciones se benefician únicamente de un régimen fiscal más favorable, de un sistema de exención, en la medida en que hayan sido reconocidas como personas de utilidad pública²⁴.

Esta es la idea general que se concreta para los países que se analizan en el presente trabajo, España y Portugal, 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 (Ley 49/2002) y en la Lei n.º 24/2012, de 9 de julho, Lei-Quadro das Fundações (Lei 24/2012), posteriormente modificada por la Lei N.º 150/2015, de 10 de setembro (Lei 150/2015). Como se ha señalado al comienzo de este trabajo, la elección de estos dos países se explica por la existencia de similitudes culturales y sociales, por el peso del tercer sector en ambas economías y por la importancia de las fundaciones en la consecución de los ODS en ambos países.

En este sentido, la Ley 49/2002 exige el cumplimiento de una serie de requisitos para que las entidades sin fines lucrativos en general y las fundaciones, en concreto, puedan beneficiarse de este régimen fiscal particular. De esta forma, el artículo 3, establece que deberán perseguir fines de interés general, que deberán destinar a la realización de estos fines al menos el 70 por ciento de determinadas rentas enumeradas en

24. Vid. DUARTE, S.I.O. & CRUZ, S.N.: "Benefícios fiscais aplicáveis às Fundações", *Revista Portuguesa de Contabilidade (RPC)*, n.º 7(26), 2017, pp. 201-222.

la norma, que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto, junto a otros requisitos relacionados con la composición de los cargos de la fundación, con sus miembros y con otras obligaciones formales.

Por su parte, la Lei 24/2012 distingue entre fundaciones privadas, fundaciones públicas de derecho público y fundaciones públicas de derecho privado, quedando todas ellas sometidas a los deberes de defensa del fin fundacional, de registro, transparencia, límite de gastos propios y desino de los bienes en caso de extinción de los artículos 6 y ss. Mención especial merece el procedimiento de reconocimiento del estatuto de utilidad pública de los artículos 20 y ss., en tanto que será requisito necesario para algunos de los beneficios fiscales previstos por la normativa portuguesa. Los requisitos son muy similares a los establecidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002, estableciéndose en el artículo 24 de la Lei 24/2012 que las fundaciones privadas deberán desarrollar, sin ánimo de lucro, una actividad relevante a favor de la comunidad, constituirse regularmente y regirse por unos estatutos, no realizar actividades económicas que puedan entrar en conflicto con otras entidades que no puedan beneficiarse de la condición de utilidad pública y disponer de los recursos humanos materiales necesarios para el cumplimiento de los objetivos para los que se constituyó.

Si se cumplen estos requisitos, las fundaciones estarán en disposición de beneficiarse del régimen fiscal especial que se describe a continuación.

En la tabla 1 se resumen los beneficios fiscales presentados para Portugal y España.

3.1. Impuesto sobre sociedades e Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Respecto a su régimen jurídico tributario, debe partirse de la premisa de que, tanto en España como en Portugal, las fundaciones son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (IS) y del Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), respectivamente, si bien cuentan con determinadas posiciones de discriminación fiscal positiva, tanto en relación con estos impuestos como a otras figuras impositivas.

En España, el diseño del régimen fiscal de la Ley 49/2002 se materializa en el IS en forma de exención de las rentas que procedan de ciertas actividades y de reducción para otro tipo de actividades que cumplan los requisitos establecidos. Así, el artículo 6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que quedan exentas del IS las rentas derivadas de los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios

Tabla 1.
Beneficios Fiscales para las fundaciones por país

País	Ley aplicable	IS/IRC	IVA	IBI/IMI	Otros impuestos
España	Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo	Exenciones (Art. 6 Ley 49/2002): - De las rentas derivadas de los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad - Por las rentas derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo (parcial) Si no, se aplica un tipo reducido del 10% Deducción del 35% de la cuota para las donaciones, donativos y aportaciones en favor de fundaciones (Art. 17 y ss. Ley 49/2012)	El art. 20 UNO LIVA prevé exenciones en favor de la realización de ciertas actividades	Exenciones para aquellos inmuebles que se declaren afectos al ejercicio de la actividad en el cuidado de los intereses generales, pero no para aquellos que estén vinculados al ejercicio de explotaciones económicas	Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)
Portugal	Lei N.º 24/2012, de 9 de julho, Lei-Quadro das Fundações (modificada por Lei N.º 150/2015, de 10 de setembro)	Exenciones: - Art. 10 CIRC: Para las personas colectivas de utilidad pública administrativa; las IPSS, así como personas jurídicas a las legalmente equivalentes y las personas corporativas de mero interés público que continúen con fines científicos o culturales, de caridad, asistencia, beneficencia, solidaridad social o defensa del medio ambiente (exención subjetiva) - Art. 11 CIRC: Para los rendimientos directamente derivados de actividades culturales, recreativas o deportivas y para los aumentos de capital obtenidos de forma gratuita por las fundaciones, siempre que se dediquen a sus fines (exención objetiva) Beneficios fiscales para las donaciones en favor de fundaciones (Art. 62 EBF)	El art. 9 CIVA prevé exenciones en favor de la realización de ciertas actividades. En el Decreto-lei N.º 20/90, de 13 de janeiro se prevé que ciertas fundaciones puedan solicitar la devolución del IVA soportado en ciertos supuestos	Exención de las fundaciones que se presenten como entidades públicas	Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) Imposto Único de Circulação (IUC) Imposto do Selo

Fuente: Elaboración propia.

de colaboración empresarial en actividades de interés general. Además, también están exentas las cuotas satisfechas por sus asociados, colaboradores o benefactores; las subvenciones destinadas a la realización de explotaciones económicas exentas; las procedentes del patrimonio de la entidad; las derivadas de adquisiciones o transmisiones, y las obtenidas en el ejercicio de explotaciones económicas exentas²⁵.

Además, de acuerdo con el artículo 9.3 LIS, estarán parcialmente exentas del IS aquellas entidades sin ánimo de lucro que estén incluidas en el Título II de la Ley 49/2002 por las rentas derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

En caso de no ser aplicable la exención, o ser aplicable solo a determinadas rentas recibidas por la entidad, el resto de las rentas tributarán según lo dispuesto en el artículo 29.3 LIS, que prevé un tipo reducido del 10 por 100, en lugar del tipo general del 25 por 100²⁶.

Al margen de las exenciones y el tipo reducido, la Ley 49/2002 prevé una serie de incentivos al mecenazgo, estableciendo una deducción en el IS y en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) en favor de las donaciones, los donativos y las aportaciones realizadas en favor de las entidades del artículo 16, entre las que se incluyen las fundaciones²⁷. Sobre esta deducción, MARTÍN DÉGANO ha señalado que el legislador español debería sustituir el concepto de donación por el de liberalidades u otro más amplio, que permita acogerse a este beneficio fiscal a otros negocios jurídicos cuyo encaje en la actual regulación puede ser conflictivo, como por ejemplo, la donación de servicios o la donación con reconocimiento o pequeñas ventajitas patrimoniales²⁸.

25. Sobre estas últimas, el artículo 7 enumera cuáles son las finalidades que deben desarrollarse por estas explotaciones económicas para que queden exentas.

26. *Vid.* MARTÍN DÉGANO, I.: “El concepto de donación a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo”. En: *Fiscalidad del mecenazgo* (ed. Fundación Impuestos y Competitividad), 2017, pp. 123-148.

27. El importe de la deducción es diferente en sede de IRPF y de IS. Así, mientras que las personas físicas podrán deducirse el 80 por ciento de los primeros 150 euros y el 35 por ciento del resto del importe, las personas jurídicas podrán deducirse el 35 por ciento del importe, con la posibilidad de aumentar el porcentaje hasta el 40 por ciento si en los dos períodos impositivos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones a la misma entidad por un importe igual o superior, sin que la base de la deducción pueda exceder del 10 por ciento de la base imponible.

Cabe destacar que los porcentajes de deducción en el IRPF han sido aumentados a raíz de la COVID-19 mediante el Real Decreto- Ley, 17/2020, situándose con anterioridad en el 75 y 30 por ciento respectivamente.

28. *Vid.* MARTÍN DÉGANO, I., *op. cit.*

Por su parte, Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) dispone en su artículo 10 que están exentas del IRC las personas jurídicas de utilidad pública administrativa; las instituciones privadas de solidaridad social (IPSS), así como personas jurídicas a las legalmente equivalentes, y las personas corporativas de mero interés público que continúen, exclusiva o predominantemente, con fines científicos o culturales, de caridad, asistencia, beneficencia, solidaridad social o defensa del medio ambiente.

La exención es automática en los dos primeros casos, pero en el tercer supuesto se concede a petición del interesado, mediante una orden publicada en el *Diário da República*, que define, en particular, su alcance, de acuerdo con los objetivos perseguidos y las actividades realizadas para llevarlo a cabo. Al respecto, es interesante recordar, como señala DUARTE, que: “en el caso de que los institutos públicos tomen la forma de fundaciones, la exención prevista en el artículo 10 del Código del IRC no se aplica, porque en este caso, como entidades públicas que son, la exención de la que gozan es la exención propia del Estado y otras exenciones contemplado en el artículo 9 del Código del IRC”²⁹.

Por otro lado, la exención en favor de las personas jurídicas de utilidad pública administrativa está sometido al cumplimiento de tres requisitos: el primero, que se ejerzan de forma efectiva, exclusiva o predominantemente, actividades encaminadas a la consecución de los fines por los que se les concedió el carácter de utilidad pública administrativa; el segundo, que asignen al menos el 50 por 100 de la renta sujeta a tributación a dichos fines hasta el cuarto período impositivo siguiente a la obtención de dichas rentas, y la inexistencia de interés directo o indirecto de los miembros de los órganos estatutarios en el resultado de la explotación de las actividades económicas desarrolladas. Por consiguiente, como subraya CARVALHO DOMÍNGUES, existe una diferencia entre los tres tipos de fundaciones cuyas rentas están exentas en el IRC, en tanto que las fundaciones que sean personas jurídicas de utilidad pública estarán sometidas a unos requisitos que no deberán cumplir el resto de las fundaciones exentas³⁰.

Las fundaciones que no puedan integrarse en ninguna de las tres categorías podrán aplicar el artículo 11 CIRC, que declara exentos los rendimientos directamente derivados de actividades culturales, recreativos o deportivas. Por tanto, esta exención de carácter objetivo complementa las exenciones subjetivas previstas en el artículo 10.

29. Vid. DUARTE, S.I.O.: “Apoios fiscais às fundações portuguesas”, *Estudos do ISCA*, nº 16, 2017.

30. Vid. DOMINGUES, M.I.C.: *O tratamento contabilístico e fiscal das fundações sem fins lucrativos em Portugal* [Trabajo de fin de máster, Instituto Superior de contabilidade e Administração de Coimbra (ISCAC)], Repositorio Comum, 2016.

Sin embargo, y a diferencia de lo que sucede en el caso español, la normativa portuguesa no prevé un tipo de gravamen especial para las fundaciones, a las que le será de aplicación el tipo del 21 por 100 previsto en el artículo 87 CIRC.

Al margen de estas medidas, y al igual que en el caso español, el capítulo IX del EBF prevé una serie de beneficios fiscales aplicables al mecenazgo. En particular, el artículo 62 establece la posibilidad de deducir en concepto de gastos o pérdidas del ejercicio las donaciones en favor de fundaciones en las que el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades Locales participen en el patrimonio inicial, así como en favor de las fundaciones de iniciativa exclusivamente privada que persigan fines de carácter predominantemente social, en relación a su dotación inicial y siempre que sus estatutos establezcan que, en caso de extinción, los bienes revertirán al Estado o serán cedidos a otras entidades amparadas en el artículo 10 CIRC (artículo 62.9 EBF)³¹.

3.2. Impuesto sobre el Valor Añadido e *Imposto sobre o Valor Acrescentado*

A diferencia de lo que sucede en el caso del IS, la Ley 49/2002 no contiene un régimen especial para las fundaciones en lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), por lo que, a priori, estarán sometidas a la normativa general del impuesto, contenida en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). En este sentido, el artículo 84.UNO.1º LIVA dispone que serán sujetos pasivos del IVA “las personas jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto”, siendo el artículo 5 LIVA el que establece que serán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades que “impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”. Por consiguiente, como norma general, las fundaciones serán sujetos pasivos del IVA.

31. Estas donaciones serán consideradas gastos o pérdidas por un importe correspondiente al 140 por 100 si se destinan a la consecución de fines sociales, al 120 por 100 si se destinan exclusivamente a fines ambientales, deportivos y educativos o al 130 por 100 si se destinan a contratos plurianuales celebrados para fines específicos en los que se fijen los objetivos a conseguir por el beneficiario y los montantes atribuidos a los sujetos pasivos del impuesto.

Además, el apartado 6 prevé la posibilidad de deducir el 120 por 100 de la donación en favor de fundaciones que realicen actividades de naturaleza científica, con el límite del 6 por 1000 de su cifra de negocios, cantidad que ascenderá hasta el 130 por 100 cuando se asignen en marco de contratos plurianuales con las mismas características ya mencionadas.

Sin embargo, el artículo 20 LIVA recoge una lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas, entre las que se incluyen algunas operaciones directamente relacionadas con la actividad de las fundaciones: en particular, nos referimos a las contenidas en el artículo 20.UNO.8º. De esta forma, si la actividad realizada por la fundación cumple con alguno de los requisitos recogidos en este artículo 20 LIVA, la actividad se considerará sujeta y exenta; en caso contrario, la actividad estará sujeta y no exenta, por lo que la fundación deberá tributar en el IVA como cualquier otro empresario o profesional.

A la vista de las deducciones, podemos añadir que no existe ninguna exención específica asociada a la consecución de los ODS, al margen de que algunas puedan asociarse indirectamente con alguno de estos objetivos. En este sentido, podemos afirmar que los beneficios fiscales en el IVA para las fundaciones en relación con los ODS son casi inexistentes (tabla 1).

La situación de las fundaciones en relación con el Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) portugués, regulado en el Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), es muy similar al caso español. En particular, de acuerdo con el artículo 2.1 CIVA, el sujeto pasivo del impuesto serán todas las personas físicas o jurídicas que ejerzan actividades económicas, por lo que al igual que en España, las fundaciones serán sujetos pasivos del impuesto, aunque como recuerda NABAIS, las fundaciones que sean institutos públicos podrán beneficiarse de la exención subjetiva reconocida en el artículo 2. 2º en favor del Estado y demás entidades públicas. De nuevo, se deberán acudir a las exenciones objetivas previstas en la normativa del impuesto para determinar si las fundaciones pueden aplicar algún tipo de beneficio fiscal³².

En concreto, el artículo 9 define una serie de exenciones parciales y completas en favor de las entidades sin fines lucrativos, término que define el artículo 10. Así, para poder ser considerado como entidad sin fines lucrativos será necesario cumplir simultáneamente con cuatro requisitos a) no distribuir beneficios ni tener interés directo o indirecto en los resultados de la explotación, b) llevar la contabilidad y ponerla a disposición de las autoridades fiscales, c) fijar precios aprobados por las autoridades o, si no es necesario, fijar precios por debajo de los exigidos por las empresas comerciales para operaciones similares y d) no entrar en competencia directa con otros sujetos pasivos. Si se cumplen estos requisitos, la fundación tendrá la consideración de entidad sin fines lucrativos y podrá ser beneficiaria de las exenciones previstas en el artículo 9 CIVA para estos organismos y que se recogen en la tabla 1³³.

32. Vid. CASALTA NABAIS, J.: "O Regime fiscal das Fundações". En: *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal* (aut. CASALTA NABAIS, J.), Livraria Almedina, Coimbra, 2005, pp. 247-273.

33. Al margen de las exenciones, la legislación portuguesa prevé otro tipo de beneficios fiscales, en forma de devolución de las cuotas soportado por determinadas fundaciones. En particular, nos referimos a la posibilidad prevista en el Decreto-lei N.º 20/90, de 13 de janeiro, en la que se establece la posibilidad de devolver el

En definitiva, los beneficios fiscales previstos tanto en España como Portugal son muy similares y pueden ser de dos tipos: subjetivos y objetivos. Los primeros se conceden a las fundaciones, siempre que cumplan una serie de requisitos, mientras que los objetivos se relacionan no tanto con el sujeto pasivo, sino con la actividad que realicen las fundaciones. Son, precisamente, en estos últimos en los que se puede observar una relación con los ODS, tanto en el IS/IRC, pero sobre todo en el IVA.

3.3. Otras medidas específicas en favor de las fundaciones ibéricas

En el ámbito de la Hacienda Local, la Ley 49/2002 declara la exención de las entidades sin fines lucrativos en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), si bien mantiene la obligación de presentar las declaraciones de alta y de baja. La Ley 49/2002 establece asimismo la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) de los bienes que sean titularidad de las entidades sin fines lucrativos, salvo aquellos que estén vinculados al ejercicio de explotaciones económicas no exentas en el IS. En lo que respecta al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU), estarán exentos los incrementos cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos, aunque en el caso de transmisiones de terrenos o constitución o transmisión de derechos reales de goce sobre los mismos, la exención estará condicionada al cumplimiento de los requisitos previstos para la exención IBI, esto es, que no se trate de explotaciones. El artículo 15.4 Ley 49/2002 exige que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al Ayuntamiento correspondiente que desean acogerse a este régimen fiscal especial y que cumplen con los requisitos exigidos.

Esta cuestión no es baladí, como ha puesto de manifiesto la reciente STS 835/2020, de 22 de junio de 2020 (ECLI: ES:TS: 2020:835). En ella, se discutía si la exención en el IBI prevista en la Ley 49/2002 es *ex lege* o tiene carácter rogado. Esta cuestión fue resuelta por el tribunal, quien ha sostenido que lo que se prevé en la Ley 49/2002 es la comunicación, que no la solicitud, de la exención, por lo que el Ayuntamiento no tiene competencia para conceder o denegar la exención y deberá proceder a su aplicación automática desde la comunicación de la entidad de su opción por el régimen fiscal especial previsto, en los términos del artículo 14.1 Ley 49/2002. No sucede lo mismo en el caso de la exención del IAE, que de acuerdo con el TS, sí tiene carácter rogado, por lo que además de comunicar su deseo de acogerse al régimen fiscal especial, su aplicación estará supeditada a su solicitud y concesión

IVA soportado por la Iglesia Católica y a las instituciones particulares de solidaridad social, en determinados supuestos relacionados con el cumplimiento fines sociales.

por parte del Ayuntamiento, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9.1 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la Gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto.

En el sistema tributario portugués pueden encontrarse otros beneficios aplicables a las fundaciones que se asemejan mucho a los contenidos en la regulación española. Así, se establecen particularidades para las fundaciones en el Imposto Municipal Sobre Imóveis (IMI), quedando exentas las fundaciones que se presenten como entidades públicas. En el caso de adopte la forma servicio público administrativo, de entidad pública de servicio público simple, o de IPSS o equivalente, pueden disfrutar de la exención del impuesto en edificios o parte de edificios, siempre que los mismos estén destinados directamente al cumplimiento de sus propósitos. Otros impuestos en el que las fundaciones pueden obtener beneficios son: el Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, el Imposto Único de Circulação, y el Imposto do Selo. En suma, según DUARTE, con la declaración de utilidad pública, las fundaciones portuguesas benefician de las exenciones fiscales previstas por la ley (artículo 9 DL no. 460/77), así como de los otros beneficios previstos en el artículo 10 DL N.º. 460/77³⁴.

4. Beneficios fiscales y promoción de los ODS

Hasta el momento, nos hemos referido al papel que pueden desarrollar los poderes públicos a través de las políticas fiscales, así como a la importancia de las fundaciones en el cumplimiento de los ODS, como elementos fundamentales en el fomento de un desarrollo más sostenible que proteja el Estado de bienestar y contribuya al progreso social y económico. Además, hemos tenido ocasión de examinar el régimen fiscal previsto para las fundaciones en el sistema tributario portugués y español (tabla 1), llegando a la conclusión de que, en la actualidad, no existen medidas específicas que fomenten el cumplimiento por parte de las fundaciones de las ODS.

La metodología empleada ha consistido en tratar de identificar cada uno de los beneficios fiscales con una meta concreta dentro de cada ODS. La mayoría de los beneficios se identifican con un ODS y con una meta concreta de dentro de éste, aunque otros, dada su generalidad (por ejemplo, la exención prevista en el IVA para

34. Entre esos beneficios, se pueden destacar: exención de los cargos de televisión y radio, sujeto a la tarifa aplicable al consumo doméstico de electricidad, exención de tarifas bajo la legislación de entretenimiento público y entretenimiento o la publicación gratuita en el Diário da República de enmiendas a los estatutos. *Vid.* DUARTE, S.I.O., *op. cit.*

“cooperación para el desarrollo”), son difícilmente asociables a una meta concreta dentro de un objetivo. Los resultados obtenidos son presentados por impuesto y por país. Las relaciones identificadas, con los ODS y sus metas, son presentadas en la tabla 2 donde se señalan los beneficios en el IS/IRC y en la tabla 3 donde se señalan los beneficios en el IVA, por país.

De este análisis, podemos concluir que el ODS 10, relativo a la “reducción de las desigualdades” es el que encaja mejor en los beneficios fiscales considerados, seguido de los ODS 3 y ODS 4, que abordan, respectivamente, la “salud y bienestar” y la “educación de calidad”. En un tercer nivel, podemos encontrar los ODS 9 “Industria, innovación e infraestructura”, y el ODS 11, “Ciudades y comunidades sostenibles”. En cualquier caso, la relación observada es muy indirecta, sin que se pueda concluir que existe una íntima conexión entre los beneficios fiscales y los ODS (pensemos que estas medidas fueron desarrolladas con anterioridad a la aprobación de los ODS, por lo que, aunque fomenten actividades que se relacionen con estos, no se trata de medidas específicamente diseñadas para su promoción).

Los demás ODS tienen una presencia testimonial en los beneficios fiscales analizados. A pesar de que podemos considerar que, en general, existe mayor margen para introducir medidas incentivadoras de los ODS, es precisamente sobre los ODS con una menor incidencia donde las posibilidades son mayores. Tanto España como Portugal son países desarrollados, por lo que existen algunos ODS, como el 6 (“Agua limpia y saneamiento”), o el 8 (en lo relativo al “Trabajo decente”), que se presumen con un nivel de implantación bastante alto. Sin embargo, encontramos otros ODS fundamentales para el progreso social y el desarrollo sostenible, que podrían ser promovidos por medio de incentivos fiscales específicos. Nos referimos especialmente a los ODS relacionados con la erradicación de la pobreza (N.º 1 y 2), de las desigualdades de género (N.º 5) y con todo lo relativo a la sostenibilidad (N.º 7, 11, 12, 13, 14 y 15). Creemos que es aquí donde hay posibilidad de que, tanto el legislador portugués como el español, implementase políticas fiscales activas para reforzar el compromiso de las fundaciones con los ODS.

Sobre esta cuestión versaba el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre “Fiscalidad/inversión privada y los objetivos de desarrollo sostenible”, de 24 de marzo de 2020, en el que se afirmaba que: “varias metas de los ODS relacionadas con la protección del clima se beneficiarían de la creación de un marco coherente y de un plan de ampliación en el ámbito de la fiscalidad para la utilización de los recursos naturales”³⁵.

35. 2020/C 97/01.

Por tanto, y al margen del establecimiento de beneficios fiscales específicos en el régimen fiscal de las fundaciones ibéricas, consideramos que la introducción de medidas incentivadoras de la economía circular puede facilitar el cumplimiento de los ODS. Y esto se explica por el hecho de que el nexo de conexión entre este modelo y los ODS es evidente, ya que aunque no exista un objetivo que se refiera específicamente a la economía circular, el cumplimiento de aquellos facilita el desarrollo de esta y viceversa³⁶.

Sobre esta cuestión resulta muy interesante el trabajo realizado por SCHROEDER, ANGGREANI Y WEBER, quienes clasifican los ODS en cinco categorías, en función de la intensidad de su vínculo con las prácticas propias de la economía circular³⁷. En primer lugar, existen un total de 21 metas específicas, relacionadas fundamentalmente con los ODS N.º 6, 7, 8, 12 y 15, cuya consecución se puede relacionar directamente con el desarrollo de la economía circular. En segundo lugar, existen otras metas asociadas a los ODS N.º 1, 2 y 14 cuya relación es, al menos, indirecta. De forma inversa, identifican 52 metas, asociadas a los ODS N.º 4, 9, 10, 13 y 16 cuyo cumplimiento puede fomentar el desarrollo de la economía circular. Por el contrario, la cuarta categoría incluye un total de 35 metas cuya relación con la economía circular es muy débil o inexistente. La última categoría incluye metas que, aunque no están relacionadas, presentan oportunidades de colaboración con prácticas propias de la economía circular.

Por tanto, y a la luz de estos resultados, consideramos que el legislador puede fomentar el cumplimiento de los ODS a través del establecimiento de beneficios fiscales en favor de prácticas propias de la economía circular o, *sensu contrario*, el mantenimiento del actual modelo económico es incompatible con el cumplimiento de los ODS. Aunque *a priori* el concepto de economía circular pueda parecer asociado exclusivamente al pilar medioambiental del desarrollo sostenible, también contribuye al social y económico, y en especial a superar las desigualdades de género y económicas presentes en nuestras sociedades. Así, y al margen de la necesaria incorporación de la perspectiva de género en todas las políticas públicas, no solo se ha demostrado que los patrones de consumo de hombres y mujeres son diferentes, sino que éstas se ven más afectadas por los problemas asociados al cambio climático³⁸. Por consiguiente, los incentivos en favor de un modelo circular que integre la perspectiva

36. Vid. SOTO MOYA, M.M., *op. cit.*, pp. 36 y ss.

37. Vid. SCHROEDER, P., ANGGREANI, K. & WEBER, U.: "The relevance of Circular Economy Practices to the Sustainable Development Goals: Circular Economy and SDGs", *Journal of Industrial Ecology*, nº 23(1), 2018, pp. 77-95.

38. Vid. SPITZNER, M.: "Sustainability and societal gender relations - Problems of and alternatives to androcentric concepts of sustainability and the dimensioning of economy, ecology, institutions and sociality" [Pre-print], 2020; y ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMI-

de género y sea capaz de superar estas desigualdades redundarán en la consecución del ODS N.º 5. A una conclusión similar podemos llegar en relación con los ODS relacionados con la erradicación de la pobreza y la reducción de las desigualdades económicas: así, se ha señalado que el desarrollo de la economía circular supondrá la creación de nuevos empleos en sectores hasta ahora no explorados, por lo que incluso considerando la pérdida de empleos procedentes de sectores económicos ligados a la economía lineal, el balance sería positivo³⁹. Por todo esto, estamos de acuerdo con ALENZA GARCÍA cuando afirma que la economía circular no es un fin en sí mismo, sino un medio con el que avanzar hacia una economía sostenible, hipocarbónica y eficiente, a lo que añadiríamos más igualitaria⁴⁰.

Llegados a este punto, cabría plantearse si en la actualidad existen incentivos fiscales en favor de la economía circular. No se trata de una cuestión sencilla, pero de los escasos trabajos que se han elaborado hasta el momento sobre esta cuestión podemos extraer que en la actualidad no existen medidas incentivadoras de la economía circular en nuestro ordenamiento. A pesar de que hasta el momento no se han realizado muchos trabajos sobre la fiscalidad de la economía circular, consideramos la obra de VAQUERA GARCÍA como una de las principales referencias sobre esta cuestión en España; por su parte, en Portugal, destaca el trabajo de CARREIRA y BORREGO. De ambos análisis sobre los sistemas tributarios español y portugués en clave de economía circular, podemos concluir que no existen incentivos en favor de este modelo económico en el ámbito ibérico⁴¹. De esta manera, consideramos que en este campo también existe margen para que los legisladores introduzcan reformas en favor de la economía circular y, por ende, de los ODS.

No es nuestro objetivo detallar las propuestas de *lege ferenda* sobre el diseño de medidas incentivadoras de la economía circular desde el derecho tributario, cuestión que excede de los límites de este trabajo, pero sí apuntar algunas de las pautas a considerar de cara a una futura reforma y su posible incidencia sobre los ODS.

COS [OCDE]: "Gender and Sustainable Development. maximising the economic, social and environmental role of women", Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD), París, 2008.

39. Por ejemplo, JOLLY y DOUILLARD han estimado que la economía circular podría desarrollar en torno a 800.000 puestos de trabajo a tiempo completo en Francia en sectores como el del reciclaje o la reparación. Vid. JOLLY, C. & DOUILLARD, P.: "L'économie circulaire, combien d'emplois?", *La note d'analyse. France Stratégie*, nº 46, 2016.

40. Vid. ALENZA GARCÍA, J.F.: "La economía circular en el Derecho ambiental", *Actualidad Jurídica Ambiental (AJA)*, nº 102(2), 2020, pp. 225-249.

41. Vid. VAQUERA GARCÍA, A., *op. cit.*; y CARREIRA, F.J.A. & BORREGO, A.C.: "Fiscalidade e ambiente: o caso dos tributos sobre o património e florestas e a sua relação com a economia circular", *VII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria (XVI CICA)*, 2019.

Una de las medidas que se han propuesto para fomentar la economía circular ha sido el establecimiento de beneficios fiscales en favor de los servicios de reparación, tanto en el IRPF como en el IVA, de forma que se incentive el alargamiento de la vida útil de los productos⁴². Enmarcado dentro del “derecho a reparar” en el que se trabaja desde las instituciones europeas, a través de este beneficio fiscal persigue reducir los insumos empleados y aumentar la eficiencia de los materiales y productos. A diferencia de España, en Portugal ya se aplica un tipo reducido de IVA a los servicios de reparación de bicicletas, por lo que han avanzado en este sentido, aunque no hay dudas de que existe margen de maniobra en ambos casos. Con el mismo objetivo, se ha propuesto reformular la fiscalidad de los bienes usados, al objeto de dotarles de una nueva aplicación al final de su vida útil⁴³. En este caso, se puede observar la conexión con los ODS, en particular, con el N.º 12, relativo al consumo y producción sostenible.

Sin embargo, no es el único ejemplo existente. El modelo económico circular es hipocarbónico por definición, por lo que cualquier medida fiscal destinada a la reducción de las emisiones contaminantes fomentará el cumplimiento de los ODS relacionados con el medioambiente, y en especial el N.º 13 relativo a la acción por el clima. De esta manera, y centrándonos en el ámbito de los beneficios fiscales, el establecimiento de un tratamiento fiscal favorable en el ámbito del sector transporte, para aquellos vehículos menos contaminantes contribuiría tanto al abandono de la economía lineal como al desarrollo de los ODS en los términos que descritos. Esta ha sido la línea seguida por el legislador Portugal, quien introdujo a través de la Lei N.º 82-D/2014, de 31 de diciembre, más conocida como Lei da Fiscalidade Verde, deducciones en IVA en favor de los coches eléctricos e híbridos⁴⁴.

Esta misma norma ha introducido un impuesto sobre las bolsas de plástico ligero, medida con un objetivo similar a la introducida en algunas Comunidades Autónomas y al futuro impuesto sobre envases de plástico de un solo uso⁴⁵. Estos tributos aspiran a circularizar un sector crítico de nuestra economía como es el de los plásticos, lo que se puede asociar al cumplimiento de los ODS asociados a la sostenibilidad ambiental.

42. Vid. SEDEÑO LÓPEZ, J.F.: “Medidas tributarias contra la obsolescencia programada en el marco de la economía circular: perspectiva comparada y posibles líneas de actuación”, *Crónica tributaria*, n.º 178, 2021, pp. 159-189.

43. Vid. ORÓN MORATAL, G.: “La imposición sobre la transmisión de bienes de consumo usados y economía circular”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 3(126), 2019, pp. 37-47.

44. Vid. CAMPOS AMORIM, J. de: “Os incentivos fiscais em materia de fiscalidade verde”, *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas (RCEJ)*, n.º 30, 2018, pp. 303-318.

45. Nos referimos al impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso, vigente en Andalucía y derogado en Cantabria. Vid. GARCÍA CARRETERO, B.: “La fiscalidad ambiental en materia de residuos en el nuevo marco de una economía circular”, *Crónica tributaria*, n.º 170, 2019, pp. 31-68; y COBOS GÓMEZ, J.M., *op. cit.*

5. Consideraciones finales y desarrollos futuros

En el contexto actual, resulta imprescindible la existencia de herramientas innovadoras cuyos objetivos redunden en el estímulo de la economía, pero también en beneficio de la sociedad y, en concreto, de la sostenibilidad. Nuestra sociedad precisa de medidas urgentes, que supongan una nueva forma de paliar los desfavorables efectos la priorización del mercado, el sistema capitalista, o la contaminación excesiva, entre otros, han causado sobre los derechos de las personas, el medio ambiente y la comunidad en su conjunto.

En este trabajo, nos centramos en las posibilidades que ofrece el sistema financiero para la consecución de los ODS. Concretamente, se analizan los incentivos fiscales existentes en Portugal y España en beneficio de las fundaciones, para el fomento de los ODS por parte de estas instituciones. Como es sabido, las fundaciones juegan un papel fundamental en el ámbito de los ODS, pues tienen como principal misión el desarrollo social, económico y medioambiental de las regiones en las que se encuentran. Las fundaciones, como organizaciones constituidas sin ánimo de lucro que tienen afecto su patrimonio a la realización de fines de interés general, pueden y deben jugar un papel relevante para la consecución de los ODS, tanto en su dimensión económica como en la social y medioambiental.

De este análisis llegamos a la conclusión de que es en el ámbito de la igualdad de género, de la reducción de las desigualdades y de la sostenibilidad ambiental donde mayores posibilidades existen para la introducción de beneficios fiscales en favor del cumplimiento de los ODS, tanto en Portugal como España. En este sentido, y al margen de las medidas específicas en favor de las fundaciones, apostamos por el fomento de la economía circular, cuya relación con los ODS es indiscutible, especialmente con los objetivos relacionados con la igualdad, tanto de género como económica, y la sostenibilidad, ámbito en el que los países analizados tienen mayores posibilidades de actuación.

En Portugal se ha creado la Lei N.º 82-D/2014, conocida como Lei da Fiscalidade Verde, que surgió de los compromisos europeos e internacionales asumidos por el Estado, y en el ámbito de la reforma fiscal ambiental que visa el desarrollo económico. En España, sin embargo, se observa un alejamiento con respecto a este tópico de la fiscalidad verde, si bien algunas Comunidades Autónomas comienzan a aprobar normativas en este sentido. De la misma forma, el legislador español parece decidido a impulsar una reforma fiscal en este sentido, enmarcada dentro del desarrollo de la denominada economía circular, cuyo fomento puede facilitar el cumplimiento de los ODS. En cualquier caso, se echa en falta una mayor coordinación entre el poder tributario autonómico y el estatal, en tanto que disparidad de normas vigentes y la

falta de armonización puede poner en peligro la eficacia de medidas que, bien diseñadas, deberían contribuir a una mayor sostenibilidad. El legislador estatal parece ser consciente de esta realidad, puesto que ha anunciado en la Estrategia Española de Economía Circular que uno de los objetivos para impulsar la fiscalidad verde es la armonización de determinados tributos autonómicos. Es el caso del impuesto sobre el depósito e incineración de residuos en vertederos, tributo existente en un gran número de Comunidades Autónomas, pero cuyos hechos imponible y tipos de gravamen eran muy diferentes, situación que será corregida con la próxima aprobación de un impuesto estatal que establecerá un régimen común para esta figura, cediendo a las Comunidades Autónomas capacidad normativa para aumentar el tipo de gravamen.

Aun así, los incentivos que disponen las normas española y portuguesa pueden relacionarse con los ODS al ser estos objetivos de interés general. Sin embargo, no existe, todavía, ninguna norma que directa y específicamente establezca incentivos fiscales para el fomento del compromiso de las fundaciones con los ODS. Para la financiación de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible deben implantarse políticas fiscales activas, que incentiven a los diferentes actores, entre los que se encuentran las fundaciones, a orientar su comportamiento y su estructura hacia objetivos económicos, sociales y medioambientales.

En conclusión, consideramos que si los legisladores portugués y español quieren apostar realmente por los ODS pueden y deben introducir beneficios fiscales que fomenten su cumplimiento, no solo a través de medidas directamente dirigidas a las fundaciones, actores fundamentales en este escenario, sino a mediante el diseño de medidas incentivadoras de la economía circular.

Este trabajo, además de contribuir a la literatura de derecho fiscal, economía social y sostenibilidad, abre puertas a los académicos, dirigentes del tercer sector y legisladores a la necesidad de considerar instrumentos financieros específicos para el compromiso con los ODS. Con este análisis se abre la posibilidad de profundizar en investigaciones futuras sobre las leyes tributarias y su relación, no solo con la agenda 2030 de la ONU, sino también con la economía circular y los tres pilares de la sostenibilidad —el económico, el social y el ambiental— en otros contextos empresariales europeos y no europeos.

Tabla 2.
Relación entre los beneficios fiscales en el IS/IRC y los ODS por país

País	Impuesto	ODS	
	IS/IRC		
Portugal	Art. 11 CIRC: Exención (objetiva) de los rendimientos procedentes de actividades culturales, recreativos o deportivas	3. Salud y bienestar 4. Educación de calidad	3.4. Para 2030, reducir en un tercio la mortalidad prematura por enfermedades no transmisibles mediante la prevención y el tratamiento y promover la salud mental y el bienestar
	Art. 62 EBF: Consideración como gasto o pérdida de las donaciones destinadas a fines sociales (140%), ambientales, deportivos, educativos (120%) o científicos (120%)	1. Fin de la pobreza 2. Hambre cero 3. Salud y bienestar 4. Educación de calidad 6. Agua limpia y saneamiento 7. Energía asequible y no contaminante 10. Reducción de las desigualdades 12. Producción y consumo responsables 13. Acción por el clima 14. Vida submarina 15. Vida de ecosistemas terrestres	
España	No existen beneficios fiscales específicos que fomenten la promoción de los ODS por parte de las fundaciones en el IS		

Fuente: Elaboración propia, partiendo de las metas específicas de los ODS (Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo).

Tabla 3.
Relación entre los beneficios fiscales en el IVA y los ODS por país

País	Impuesto	ODS/META	
	IVA		
Portugal (Art. 9 CIVA)	Transmisiones de bienes y prestaciones de servicios cuando se persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, humanitaria, filantrópica, recreativa, deportiva, cultural, cívica o de representación de intereses económicos (apartado 19)	16. Paz, justicia e instituciones sólidas	16.6 Crear a todos los niveles instituciones eficaces y transparentes que rindan cuentas 16.7 Garantizar la adopción en todos los niveles de decisiones inclusivas, participativas y representativas que respondan a las necesidades 16.8 Ampliar y fortalecer la participación de los países en desarrollo en las instituciones de gobernanza mundial
	Actividades artísticas, deportivas, recreativas y de educación física (apartado 8)	3. Salud y bienestar	3.4 Para 2030, reducir en un tercio la mortalidad prematura por enfermedades no transmisibles mediante la prevención y el tratamiento y promover la salud mental y el bienestar
	Visitas a bibliotecas, archivos, museos, galerías de arte, castillos, palacios, monumentos, parques, jardines botánicos, zoológicos y similares (apartado 13)	11. Ciudades y comunidades sostenibles	11.4 Redoblar los esfuerzos para proteger y salvaguardar el patrimonio cultural y natural del mundo
	Asociaciones de cultura y recreo (apartado 35)		
	Transmisiones relativas a congresos, coloquios, conferencias, seminarios, cursos y actividades de análoga naturaleza (apartado 14)	9. Industria, innovación e infraestructura	9.5 Aumentar la investigación científica y mejorar la capacidad tecnológica de los sectores industriales de todos los países, en particular los países en desarrollo, entre otras cosas fomentando la innovación y aumentando considerablemente, de aquí a 2030, el número de personas que trabajan en investigación y desarrollo por millón de habitantes y los gastos de los sectores público y privado en investigación y desarrollo

País	Impuesto		ODS/META	
	IVA			
España (Art. 20.UNO LIVA)	8º. a) Protección de la infancia y la juventud		16. Paz, justicia e instituciones sólidas	16.2 Poner fin al maltrato, la explotación, la trata y todas las formas de violencia y tortura contra los niños
	8º. b) Asistencia a la tercera edad		11. Ciudades y comunidades sostenibles	11.2 De aquí a 2030, proporcionar acceso a sistemas de transporte seguros, asequibles, accesibles y sostenibles para todos y mejorar la seguridad vial, en particular mediante la ampliación del transporte público, prestando especial atención a las necesidades de las personas en situación de vulnerabilidad, las mujeres, los niños, las personas con discapacidad y las personas de edad
	8º. c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía			11.7 De aquí a 2030, proporcionar acceso universal a zonas verdes y espacios públicos seguros, inclusivos y accesibles, en particular para las mujeres y los niños, las personas de edad y las personas con discapacidad
			4. Educación de calidad	4.5 De aquí a 2030, eliminar las disparidades de género en la educación y asegurar el acceso igualitario a todos los niveles de la enseñanza y la formación profesional para las personas vulnerables, incluidas las personas con discapacidad , los pueblos indígenas y los niños en situaciones de vulnerabilidad 4.a Construir y adecuar instalaciones educativas que tengan en cuenta las necesidades de los niños y las personas con discapacidad y las diferencias de género, y que ofrezcan entornos de aprendizaje seguros, no violentos, inclusivos y eficaces para todos
	8º. c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía		8. Trabajo decente y crecimiento económico	8.5 De aquí a 2030, lograr el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todas las mujeres y los hombres, incluidos los jóvenes y las personas con discapacidad , así como la igualdad de remuneración por trabajo de igual valor
	8.º. d) Asistencia a minorías étnicas		10. Reducción de las desigualdades	10.2 De aquí a 2030, potenciar y promover la inclusión social, económica y política de todas las personas, independientemente de su edad, sexo, discapacidad, raza, etnia, origen, religión o situación económica u otra condición
	8.º. e) Asistencia a refugiados y asilados		16. Paz, justicia e instituciones sólidas	16.1 Reducir significativamente todas las formas de violencia y las correspondientes tasas de mortalidad en todo el mundo 16.3 Promover el estado de derecho en los planos nacional e internacional y garantizar la igualdad de acceso a la justicia para todos
			10. Reducción de las desigualdades	10.2 De aquí a 2030, potenciar y promover la inclusión social, económica y política de todas las personas, independientemente de su edad, sexo, discapacidad, raza, etnia, origen, religión o situación económica u otra condición

País	Impuesto	ODS/META	
España (Art. 20 UNO LIVA)	IVA		
	8.º f) Asistencia a transeúntes	10. Reducción de las desigualdades	10.7 Facilitar la migración y la movilidad ordenadas, seguras, regulares y responsables de las personas, incluso mediante la aplicación de políticas migratorias planificadas y bien gestionadas
	8.º f) Asistencia a transeúntes	10. Reducción de las desigualdades	10.7 Facilitar la migración y la movilidad ordenadas, seguras, regulares y responsables de las personas, incluso mediante la aplicación de políticas migratorias planificadas y bien gestionadas
	8.º g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas	5. Igualdad de género	5.4 Reconocer y valorar los cuidados y el trabajo doméstico no remunerados mediante servicios públicos, infraestructuras y políticas de protección social, y promoviendo la responsabilidad compartida en el hogar y la familia, según proceda en cada país
	8.º h) Acción social comunitaria y familiar		
	8.º i) Asistencia a excluidos	10. Reducción de las desigualdades	10.2 De aquí a 2030, potenciar y promover la inclusión social, económica y política de todas las personas, independientemente de su edad, sexo, discapacidad, raza, etnia, origen, religión o situación económica u otra condición
	8.º j) Reinserción social y prevención de la delincuencia		
	8.º k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos		
	8.º l) Cooperación para el desarrollo	17. Alianzas para lograr los objetivos	17.1 Fortalecer la movilización de recursos internos, incluso mediante la prestación de apoyo internacional a los países en desarrollo, con el fin de mejorar la capacidad nacional para recaudar ingresos fiscales y de otra índole 17.3 Movilizar recursos financieros adicionales de múltiples fuentes para los países en desarrollo 17.16 Mejorar la Alianza Mundial para el Desarrollo Sostenible, complementada por alianzas entre múltiples interesados que movilicen e intercambien conocimientos, especialización, tecnología y recursos financieros, a fin de apoyar el logro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible en todos los países, particularmente los países en desarrollo
	12º Actividades de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica filantrópica o cívica	16. Paz, justicia e instituciones sólidas	16.6 Crear a todos los niveles instituciones eficaces y transparentes que rindan cuentas 16.7 Garantizar la adopción en todos los niveles de decisiones inclusivas, participativas y representativas que respondan a las necesidades 16.8 Ampliar y fortalecer la participación de los países en desarrollo en las instituciones de gobernanza mundial
	13º Actividades deportivas o la educación física	3. Salud y bienestar	3.4 Para 2030, reducir en un tercio la mortalidad prematura por enfermedades no transmisibles mediante la prevención y el tratamiento y promover la salud mental y el bienestar
	14º Actividades culturales	9. Industria, innovación e infraestructura	9.5 Aumentar la investigación científica y mejorar la capacidad tecnológica de los sectores industriales de todos los países, en particular los países en desarrollo, entre otras cosas fomentando la innovación y aumentando considerablemente, de aquí a 2030, el número de personas que trabajan en investigación y desarrollo por millón de habitantes y los gastos de los sectores público y privado en investigación y desarrollo

Fuente: Elaboración propia, partiendo de las metas específicas de los ODS (Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo).

Bibliografía

- ADDISON, T., NIÑO-ZARAZÚA, M. & PIRTILÄ, J.: "Fiscal policy, state building and economic development", *Journal of International Development*, nº 30(2), 2018, pp. 161-172. DOI: <https://doi.org/10.1002/jid.3355>
- ALENZA GARCÍA, J.F.: "La economía circular en el Derecho ambiental", *Actualidad Jurídica Ambiental (AJA)*, nº 102(2), 2020, pp. 225-249.
- ARCE, O.: *Evolución económica y financiera de España durante la crisis del COVID-19*, Banco de España. Eurosistema, Madrid, 2021.
Recuperado de: <https://www.bde.es/f/webbde/GAP/Secciones/SalaPrensa/IntervencionesPublicas/DirectoresGenerales/economia/arce110221.pdf>
- AUBYN, M.: "O impacto económico da pandemia COVID-19 em Portugal", *Pensamiento Iberoamericano*, nº 9, 2020, pp. 42-50.
- BOBBIO, N.: *Contribución a la teoría del Derecho*, Editorial Debate, Madrid, 1990.
- CALLIAS, K.M, H. GRADY & K. GROSHEVA: "Philanthropy's contributions to Sustainable Development Goals in emerging countries: Lessons learnt and experience from SDG Philanthropy Platform", *Conference paper, European Research Network on Philanthropy 8th International Conference Copenhagen 16-17 July 2017*, 2017.
- CAMPOS AMORIM, J. de: "Os incentivos fiscais em materia de fiscalidade verde", *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas (RCEJ)*, nº 30, 2018, pp. 303-318.
DOI: <https://doi.org/10.26537/rebules.vi30.3165>
- CARBAJO VASCO, D.: "La economía del cambio climático y la fiscalidad", *Crónica Tributaria*, nº 142, 2012, pp. 7-44.
- CARREIRA, F.J.A. & BORREGO, A.C.: "Fiscalidade e ambiente: o caso dos tributos sobre o património e florestas e a sua relação com a economia circular", *VII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria (XVI CICA)*, 2019. Handle: <http://hdl.handle.net/10400.26/30353>
- CASALTA NABAIS, J.: "O Regime fiscal das Fundações". En: *Por um estado fiscal sustentável: Estudos de direito fiscal* (aut. CASALTA NABAIS, J.), Livraria Almedina, Coimbra, 2005, pp. 247-273.
- COBOS GÓMEZ, J.M.: "El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos", *Crónica tributaria*, nº 178, 2021, pp. 11-60. DOI: <https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.1.1>.

- COLLSTE, D., PEDERCINI, M. & CORNELL, S.E.: "Policy coherence to achieve the SDGs: using integrated simulation models to assess effective policies", *Sustainability Science*, nº 12, 2017, pp. 921-931.
DOI: <https://doi.org/10.1007/s11625-017-0457-x>.
- COMISIÓN EUROPEA [CE]: *Cerrar el Círculo: un plan de acción para una Economía Circular*, COM (2015) 614 final, Bruselas, 2 diciembre, 2015.
- DOMINGUES, M.I.C.: *O tratamento contabilístico e fiscal das fundações sem fins lucrativos em Portugal* [Trabajo de fin de máster, Instituto Superior De Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCAC)], Repositório Comum, 2016. Handle: <http://hdl.handle.net/10400.26/17534>
- DUARTE, S.I.O.: "Apoios fiscais às fundações portuguesas", *Estudos do ISCA*, nº 16, 2017. DOI: <https://doi.org/10.34624/ei.v0i16.1216>
- DUARTE, S.I.O. & CRUZ, S.N.: "Benefícios fiscais aplicáveis às Fundações", *Revista Portuguesa de Contabilidade (RPC)*, nº 7(26), 2017, pp. 201-222.
- FIALHO, A., SANTANA FÉLIX, E.G., JORGE, F. & SOTO MOYA, M.M.: "Communication of the commitment to sustainability and the UN SDGS in the Iberian Foundations". En: *Governance and Sustainability (Developments in Corporate Governance and Responsibility, Vol. 15)* (eds. CROWTHER, D. & SEIFI, S.), Emerald Publishing Limited, Bingley, 2020, pp. 91-111.
DOI: <https://doi.org/10.1108/S2043-052320200000015006>
- GARCÍA CALVENTE, Y. & RUIZ GARIJO, M.: "La necesidad de un derecho financiero social como respuesta a la crisis financiera". En: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público* (coord. ADAME MARTÍNEZ, F. & RAMOS PRIETO, J.), Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, 2014, pp. 2957-2989.
- GARCÍA CARRETERO, B.: "La fiscalidad ambiental en materia de residuos en el nuevo marco de una economía circular", *Crónica tributaria*, nº 170, 2019, pp. 31-68.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA [INE]: "Conta Satélite de Economía Social", *Destques à comunicação social*, 2019.
- JOLLY, C. & DOUILLARD, P.: "L'économie circulaire, combien d'emplois?", *La note d'analyse. France Strategie*, nº 46, 2016.
- KNIGHT, B.: "Foundation's keen to collaborate on SDGs", *Alliance Magazine*, nº 21(4), 2015, pp. 1-8.
- LEAL FILHO, W., TRIPATHI, S.K., ANDRADE GUERRA, J.B.S.O.D., GINÉ-GARRIGA, R., ORLOVIC LOVREN, V. & WILLATS, J.: "Using the sustainable development goals towards a better understanding of sustainability challenges", *International Journal of Sustainable Development & World Ecology*, nº 26(2), 2019, pp. 179-190. DOI: <https://doi.org/10.1080/13504509.2018.1505674>

- MACÍAS RUANO, A.J.: “Reacción de la sociedad civil y el tercer sector en el abordaje de la pandemia”, *Revista de Ciencias Sociales*, nº 26(2), 2020, pp. 16-20. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=28063431003>
- MARTÍN DÉGANO, I.: “El concepto de donación a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo”. En: *Fiscalidad del mecenazgo* (ed. Fundación Impuestos y Competitividad), 2017, pp. 123-148.
- MARTÍN DELGADO, J.M.: *Derecho Financiero y Derechos Fundamentales*, UMA Editorial, Málaga, 2010.
- NAVAS RÍOS, M.E. & LONDOÑO ALDANA, E.: “Las fundaciones y su concepción y gestión de la Responsabilidad Social”, *Saber, Ciencia y Libertad*, nº 10(1), 2015, pp. 87-100.
- OFICINA EUROPEA DE ESTADÍSTICA [EUROSTAT]: *Taxation trends in the European Union, Data for the EU members States, Iceland and Norway*, Oficina Europea de Estadística (Eurostat), Luxemburgo, 2019.
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS [OCDE]: “Gender and Sustainable Development. Maximising the economic, social and environmental role of women”, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD), París, 2008.
DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264049901-en>
- ORÓN MORATAL, G.: “La imposición sobre la transmisión de bienes de consumo usados y economía circular”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 3(126), 2020, pp. 37-47.
- OSBORN, D., CUTTER, A. & ULLAH, F.: *Universal sustainable development goals. Understanding the Transformational Challenge for Developed Countries*, Stakeholder Forum, Kent, 2015. Recuperado de: https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/1684SF_-_SDG_Universality_Report_-_May_2015.pdf (Último acceso 5 de mayo de 2021).
- OWENS, J., LENNARD, M. & ANDRÉS AUCEJO, E.: “La financiación del Desarrollo Sostenible: Tributación y Objetivos de Desarrollo Sostenible. Policy making en Tributación, Cooperación tributaria internacional y Gobernanza Fiscal Mundial como principal fuente de financiación de la Agenda 2030 de las Naciones Unidas. Proyecto (Dirección: Jeffrey OWENS, Micheal LENNARD, Eva ANDRÉS) [Part I]”, *Revista de educación y derecho*, nº 21, 2019-2020. DOI: <https://doi.org/10.1344/REYD2020.21.31339>.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo”, *Quincena fiscal*, nº 11, 2015, pp. 61-76.

- PÉREZ BERNABEU, B.: “El mecanismo de ajuste en frontera como impuesto medioambiental en el marco de la transición ecológica”. En: *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “La fiscalidad en el marco de la transición ecológica” (Documentos de trabajo 6/2020)* (dir. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.), Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, 2020, pp. 134-145.
Handle: <http://hdl.handle.net/10045/110380>
- PLATAFORMA DE ONG DE ACCIÓN SOCIAL [POAS]: *El Tercer Sector de Acción Social en España 2019. Nuevos Horizontes para un nuevo contexto sociopolítico*, Plataforma de ONG de Acción Social (POAS), 2020.
- RODRÍGUEZ ANTÓN, J.M.: “La economía circular como modelo impulsor de los Objetivos de Desarrollo Sostenible”. En: *Agenda 2030: Claves para la transformación sostenible* (eds. ALFARO, M., ARIAS CAREAGA, S. & GAMBA ROMERO, A.), Los libros de la Catarata, Madrid, 2019, pp. 296-311.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública”, *Sistema: Revista de Ciencias Sociales*, nº 53, 1983, pp. 75-93.
- ROSS, N.: *Local leadership, global impact: Community foundations and the Sustainable Development Goals*, Council on Foundations, Arlington, 2018. Recuperado 5 de mayo de 2021, de: <https://www.cof.org/sites/default/files/documents/files/local-leadership-global-impact.pdf>.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1982.
- SÁNCHEZ HUETE, M.A.: “El derecho financiero promocional y la acción de la administración ante la responsabilidad social”, *Nueva fiscalidad*, nº 5, 2011, pp. 55-102.
- SCHROEDER, P., ANGGRAENI, K. & WEBER, U.: “The relevance of Circular Economy Practices to the Sustainable Development Goals: Circular Economy and SDGs”, *Journal of Industrial Ecology*, nº 23(1), 2018, pp. 77-95.
DOI: <https://doi.org/10.1111/jiec.12732>
- SEDEÑO LÓPEZ, J.F.: “Medidas tributarias contra la obsolescencia programada en el marco de la economía circular: perspectiva comparada y posibles líneas de actuación”, *Crónica tributaria*, nº 178, 2021, pp. 159-189.
DOI: <https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.1.5>
- SOTO MOYA, M.M.: *Objetivos de Desarrollo Sostenible y economía circular: desafíos en el ámbito fiscal*, Editorial Comares, Albolote, 2019.

SPITZNER, M.: “Sustainability and societal gender relations - Problems of and alternatives to androcentric concepts of sustainability and the dimensioning of economy, ecology, institutions and sociality”, 2020.

DOI: <http://dx.doi.org/10.13140/RG.2.2.31802.95684>

VAQUERA GARCÍA, A.: *De la tributación ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la economía circular*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2020.

VOGEL, K.: “La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional”, *Hacienda Pública Española*, nº 59, 1979, pp. 15-23.