

A fiscalidade e a economía circular en España: situación actual e potencialidades do uso dos beneficios fiscais

Taxation and the circular economy in Spain: current situation and potentialities of the use of tax benefits

Sugey de Jesús López Pérez^{1,a} , Alberto Turnes Abelenda^{1,b} , Xavier Vence Deza^{1,c} 
¹ Grupo de Investigación ICEDE. Departamento de Economía Aplicada. Universidade de Santiago de Compostela, Avenida do Burgo das Nacións, s/n, 15782, Santiago de Compostela, España

✉ asugeydejesus.lopez@usc.es

✉ bjuanalberto.turnes@usc.es

✉ cxavier.vence@usc.es

Recibido: 09/09/2022; Aceptado: 11/01/2023

Resumo

A transición á economía circular implica un cambio profundo nos patróns de produción e consumo cuxo impulso require actuacións coordinadas das diferentes políticas (ambientais, regulatorias, industriais, innovación, compras públicas...) e, en particular, da política fiscal. A orientación ambiental nos instrumentos fiscais pode constituír un instrumento clave para a transición da EC e a sustentabilidade. Este estudo analiza a situación actual en España, constatando a ausencia de instrumentos de beneficios fiscais que favorezan a EC para, posteriormente, identificar aqueles que poden presentar potencialidades para promover a EC e a sustentabilidade. O artigo pon de manifesto o volume e a diversidade destes mecanismos fiscais, o custo na recadación, así como tamén as figuras cunha maior incidencia, o que permitiu destacar as potencialidades, adversidades e retos que presenta a política de beneficios fiscais en España para o impulso da EC e a sustentabilidade.

Palabras clave: Economía circular; Gasto tributario; Beneficio fiscal; Sustentabilidade.

Abstract

The transition to the circular economy (CE) implies a fundamental change in production and consumption. Its promotion requires coordinated action by different policies (e.g., environmental, regulatory, industrial, innovation, and public procurement) and especially, tax policies. The environmental orientation of fiscal instruments could be key to the transition to the CE and sustainability. This study analyses the current situation in Spain, noting the absence of tax benefit instruments that support the CE, and then identifies those that have the potential to promote the CE and sustainability. The paper shows the volume and diversity of these tax mechanisms, the cost in collection and the figures with the highest incidence, all of which have allowed us to highlight the potentialities, adversities and challenges shown by the policy of tax benefits in Spain for promoting the CE and sustainability.

Keywords: Circular economy; Tax expenditure; Tax benefit; Sustainability.

JEL: H2; H23; H3.

1. INTRODUCCIÓN

A fiscalidade é un instrumento potente para incidir sobre os prezos relativos dos bens e servizos e, por tanto, para incentivar ou disuadir modificacións no comportamento dos axentes económicos nunha ou noutra dirección. As políticas fiscais poden orientarse tanto ao lado do gasto como ao lado da imposición, incluíndo nelas o gasto tributario. Cada modalidade de intervención ten virtudes propias. As medidas ao lado da imposición adoitan ter unha maior capacidade de orientar as accións dos axentes de forma máis estrutural e permanente.

O sistema impositivo vixente, que se veu configurando ao longo de décadas e que se asenta de forma principal en tres grandes impostos [Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas (IRPF), Imposto de Sociedades (IS) e Imposto sobre o Valor Engadido (IVE)], tende a reforzar o modelo Económico Lineal (EL). Pola súa banda, as reformas fiscais para a Economía Circular (EC) e a sustentabilidade deben centrarse na reestruturación gradual do sistema impositivo actual a fin de que, por unha banda, animen as pautas de EC e sustentabilidade e, por outra, eviten favorecer os patróns da EL (Vence & López Pérez, 2021). Para iso, propónse unha diversificación do uso de instrumentos fiscais (en particular, os tributos e mecanismos do gasto tributario) con capacidade para orientar cambios nos aspectos socioecolóxicos que destacan no paradigma da EC.

Dado que a EC é unha visión relativamente recente, a elaboración de propostas de fiscalidade orientada especificamente conforme aos principios e obxectivos da EC está aínda en proceso de maduración e, de feito, a literatura sobre este campo é relativamente incipiente (Groothuis & Damen, 2014; Milios, 2021; Stahel, 2013; Vence & López Pérez, 2021). En todo caso, dada a heteroxeneidade das bases impositivas e a complexidade dos impactos, é necesario tomar en conta as distintas propostas de fiscalidade sustentable capaces de conter liñas de actuación que permitan avanzar cara a EC e analizar a súa aplicación ao marco tributario de cada país, neste caso, ao español.

Unha das primeiras propostas de fiscalidade sustentable formuladas para a EC pódese atopar en Stahel (2013, p. 13,14), quen, inspirado polas formulacións realizadas pola economía ecolóxica, identifica dous principios orientadores para guiar os cambios fiscais de transición á EC, “non gravar os recursos renovables, incluído o traballo, e gravar en cambio os non renovables”, cuxos efectos inherentes se reforzan entre si. É dicir, ao non gravar a forza laboral, factor xenuinamente renovable na era da EC, reduciríanse os custos das actividades circulares, xeralmente intensivas en man de obra, e obteríase unha maior eficiencia material. Tal e como afirma Stahel (2013, p. 13) “Do not tax what you want to foster, punish unwanted effects instead, and it should promote solutions with an embedded sustainability”. A redución de custos laborais daría lugar á creación de empregos en sectores circulares, que son en gran medida intensivos en man de obra (véxase p. ex. Llorente-González & Vence, 2020), tales como a reparación, mantemento, remanufactura, remediación, servizos que substitúen consumo de materiais e/ou enerxía, etc. Os procesos deste tipo de actividades circulares, e os seus consumos, implican unha maior eficiencia de material, é dicir, prolongan a vida do stock, reducen o consumo de novos recursos e materiais, postergan os refugallo e mitigan a contaminación. Así mesmo, o gravame sobre os recursos non renovables proporcionaría incentivos para a súa substitución e para o aforro, a redución de custos e a eficiencia material, logrando con iso orientar decisións cara a enfoques circulares.

Sobre esta idea base viñéronse desenvolvendo distintas propostas puntuais, tales como as formuladas en *The ExTax Project* para os casos de países e grupos como Países Baixos, Europa, Bangladesh e Finlandia. Estes estudos presentan un portafolio de instrumentos fiscais para o impulso da EC adaptados a cada caso de estudo (ver Green Budget Europa et al., 2018;

Groothuis & Damen, 2014; The Ex'tax Project, 2019; The Ex'Tax project et al., 2016). O eixe central desta proposta de cambios fiscais é actuar sobre o valor extraído do medio natural, prolongar e optimizar o aproveitamento dos recursos e os produtos, e reducir a xeración de residuos. En síntese, expónse un enfoque integrador para actuar sobre unha serie de feitos xeradores, actividade ou cousa, cuxo propósito sexa alterar os prezos minimizando a extracción de recursos naturais e outros consumos daniños asociados aos combustibles fósiles, contaminación do aire, auga, electricidade, refugallo, entre outros. Tamén se expón actuar con impostos de base ampla, modificando, con aumentos e reducións, o tipo impositivo do IVE para determinadas actividades e o imposto sobre as rendas do traballo, favorecendo as actividades intensivas en man de obra e para a innovación circular.

Nesa mesma dirección, Vence e López Pérez (2021, pp. 15–21) e Milios (2021) expoñen tamén medidas no curto prazo e de factible aplicación que actúen sobre o sistema fiscal vixente de beneficios fiscais (BF), tanto para estimular as actividades de EC como para abandonar os privilexios en consumos daniños e actividades produtivas contaminantes e insustentables. Algo similar ocorre co tipo de medidas de fiscalidade sustentable para a EC aplicadas en países como Bélxica, Irlanda, Luxemburgo, Eslovenia, Suecia, Holanda, Polonia, Portugal e Malta, que optaron por introducir beneficios (taxas reducidas) na imposición indirecta para fomentar a durabilidade e extensión da vida útil de bens, xa sexa mediante actividades de reparación ou de revenda (venta segunda man) ou mediante a fabricación de bens duradeiros (p. ex. para disuadir a obsolescencia programada) (RREUSE, 2016; European Commission, 2018; Sedeño López, 2021).

Aínda que a fiscalidade ambiental en España presenta un carácter modesto, con gran énfase nos impostos enerxéticos (Gago et al., 2014, 2016, 2019; Labandeira et al., 2019), tamén se aplicaron e se veñen desenvolvendo novas propostas ao redor da creación de novos impostos no marco da EC; por exemplo, impostos sobre compoñentes químicos daniños e residuos (Andretta et al., 2018; García-Carretero, 2019; Puig Ventosa, 2017; Sedeño López, 2021). De feito, os mecanismos impositivos actuais adoptados por España como “circulares” céntranse sobre todo nos residuos. Isto obsérvase na recente aprobación do *proxecto de Lei sobre residuos*, que, entre outros aspectos, incorpora o imposto aos plásticos dun só uso e o imposto sobre o depósito en vertedoiro e a incineración no marco da EC (Prox. Lei sobre residuos e chans contam., 2021). Aínda que se trata de accións en beneficio do medio ambiente, e por tanto van na boa dirección, segue sendo unha necesidade imperiosa dar pasos máis ambiciosos. Sería oportuno acelerar o proceso de implantación, ampliar o foco, aumentar a súa incidencia e, sobre todo, introducir cambios máis profundos no sistema fiscal español no seu conxunto, actuando sobre os grandes impostos que o caracterizan (IRPF, IS, IVE, etc.). Como sinalan autores relevantes da EC: “as políticas non deberían centrarse na redución de residuos, senón centrar a súa atención na conservación e coidado dos recursos” (Stahel, 2019, p. 77), e iso require un cambio que vaia moito máis alá dos impostos ambientais superespecíficos como os mencionados, abordando cambios de maior alcance que alteren a estrutura fiscal actual.

Debido á complexidade técnica e política para introducir novos impostos de EC, podería resultar razoable actuar sobre o conxunto de figuras do gasto tributario, os BF (termo común en España), que actualmente representan unha proporción importante da recadación fiscal en España e nos demais países da Organización para a Cooperación e o Desenvolvemento Económicos (OCDE). Por exemplo, considerando o custo para o Orzamento Xeral do Estado, os BF equivalen ao 30,8% dos ingresos tributarios previstos nos orzamentos de 2022 e ao 23,6% dos ingresos teóricos que se derivarían dun sistema sen BF de acordo co método de “recadación perdida” (Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2021; OECD, 2010). En termos do PIB representan un 3,35% do PIB, porcentaxe que está en liña con outros

países da OCDE, aínda que por baixo de EE.UU., Reino Unido ou Canadá, que duplican ou triplican eses valores. Tamén, esta perda de ingresos nos países de América Latina sitúase como media no 3,8% do PIB (CEPAL/Oxfam Internacional, 2019, p. 21).

Os BF responden a obxectivos moi diversos (sociais, ecolóxicos, redistributivos, innovación, competitividade externa, etc.), e dentro deles os ecolóxicos ocupan un lugar moi modesto. O certo é que existe un debate importante sobre as consecuencias destes para a financiación do sector público, e un cuestionamiento dos aliñamentos de moitos deses BF e os obxectivos de transformación do sistema económico. Desde logo, na maioría dos países unha importante magnitude destes responde a obxectivos contraditorios coa política ambiental (ver p. ex. Ashiabor, 2020; López Pérez & Vence, 2021). Tamén son discutidos desde outras perspectivas; de feito, un estudo recente (López-Laborda et al., 2022) determinou que a supresión dos instrumentos do gasto tributario en IRPF representaría un potencial do 37,9% da recadación real do devandito imposto, ademais doutros efectos positivos na progresividade e na distribución.

Desde a perspectiva ambiental e de transición ecolóxica, cabe preguntarse se os BF poden ser reconsiderados para impulsar a EC e sustentabilidade, xa sexa favorecendo as pautas sustentables ou ben retirando beneficios adversos ao medio ambiente. Neste sentido, o primeiro paso debe consistir en identificar os BF danos para o medio ambiente en España e, ao mesmo tempo, identificar os posibles BF que poidan contribuír a mellorar os obxectivos da política ambiental e a estratexia cara á EC. O segundo paso consiste na cuantificación duns e doutros para aproximar o esforzo en termos de sacrificio de ingresos públicos ou de PIB, o que debe permitir unha valoración realista das diferentes opcións.

Tendo en conta o anterior, o presente estudo aborda a análise dos BF en España partindo do suposto de que existe polo momento un reducidísimo esforzo na promoción de obxectivos ambientais e para o impulso da EC. A partir do diagnóstico, trátase ofrecer pautas para a realización de reformas que camiñen cara a unha fiscalidade que impulse a EC.

Para a análise do exposto, o artigo estrutúrase en seis apartados. Seguido á introdución, no punto dous exponse o marco teórico desde a perspectiva do gasto tributario. No apartado tres explícase a metodoloxía desenvolvida para a análise dos BF. No punto catro explícanse os resultados obtidos e no cinco lévase a cabo unha discusión sobre os aspectos máis importantes. Finalmente, no apartado seis móstranse as principais conclusións.

2. EXTRAFISCALIDADE: OS INSTRUMENTOS FISCAIS DESDE UNHA ÓPTICA DO GASTO TRIBUTARIO PARA A EC

Nun sistema tributario, a composición do gasto tributario é un elemento moi importante da estrutura impositiva. De feito, é nesta última onde as figuras do gasto tributario se habilitan, quedando así inherentes ás cargas tributarias e, en tal sentido, minoran de forma máis ou menos importante a recadación. Por iso, o gasto tributario ten que ver con esa outra forma de ser, cualitativa e cuantitativa, do sistema tributario, cuxos mecanismos poden estar implícitos ou pouco explícitos no imposto ou na estrutura da súa carga tributaria, por exemplo, as taxas reducidas, as exencións, as deducións especiais, as bonificacións e todo aquel mecanismo que implique un aforro e unha rebaixa fiscal ou un apoio financeiro xustificado.

Desde un punto de vista tributario, cando aos instrumentos fiscais se lles dota de certo grao de multifuncionalidade –máis aló da recadación– ao servizo de diferentes obxectivos (sociais, saúde, medio ambiente...), e respectando as fronteiras dos principios que os rexen, prodúcese a extrafiscalidade. No caso dos BF sacrifícase parte da súa recadación en favor duns

ou doutros obxectivos (García Bueno, 2003). Entre eles, pode identificarse a necesidade de afrontar determinadas condutas socioeconómicas nocivas, por exemplo contra o medio ambiente, ou un desvío intencionado de determinadas cargas tributarias para favorecer certos sectores e actividades económicas, certos niveis de renda ou consumos, etcétera.

A extrafiscalidade aplícase como parte de medidas fiscais que, de producirse, conducirán ao logro dos obxectivos da política económica e social. O alcance da extrafiscalidade inclúe todos os fins contidos na Constitución, por iso, “non só é lexítima senón tamén potenciábel, xa que en ocasións pode constituír, se non o mellor vehículo, polo menos un medio adecuado para alcanzar diversos obxectivos lexitimados (...)” (Varona Alabern, 2009, p. 21). Para Aizega Zubillaga (2001) e Ashiabor (2020), este tipo de instrumentos pode servir para obxectivos superiores de política económica, social e de sustentabilidade. A súa instrumentación mostra unha gran versatilidade para adaptarse aos obxectivos “extrafiscais” da política fiscal, a fin de dinamizar a economía, o comercio, as cuestións sociais ou o medio ambiente, entre outros obxectivos públicos.

Neste contexto, o gasto tributario é unha das figuras que máis claramente responde ao concepto de extrafiscalidade e adopta moitas formas no interior das institucións xurídicas e políticas, cuxa utilización é tan antiga como os impostos (taxas reducidas, deducións especiais, bonificacións e mesmo a ausencia de gravame, desgravacións, etcétera). Por iso, o gasto tributario supón unha ferramenta fiscal de suma importancia que actúa principalmente como un mecanismo de incentivo para o impulso de novas actividades, xerando unha redución do custo de produción ou unha redución do prezo de mercado e promovendo unha maior demanda dun determinado ben ou servizo que –se considera– contribúe á consecución dun obxectivo socialmente desexable, como pode ser a transición cara a unha economía sustentable.

En España, a estrutura dos BF é moi diversa no interior de cada tributo (Táboa 1). Conforme ao Orzamento de Beneficios Fiscais (OBF) do ano 2022, existen 207 medidas de gasto tributario que inclúen un abanico moi amplo de propósitos e obxectivos definidos pola política económica e social do país, tales como beneficios ao arrendamento de vivendas, o investimento en vivenda, a maternidade, a familia numerosa, pensións de invalidez ou axustes diversos na base imponible do imposto de sociedades, reservas de capitalización e nivelación, tipos reducidos de sociedades de investimento ata exencións e tipos reducidos en IVE para determinados produtos, exencións e tipos reducidos en impostos de hidrocarburos e mesmo exencións por premios de lotarías, patrimonios protexidos, exencións no imposto do alcol, prestacións por actos de terrorismo, deducións por I+D ou doazóns, entre outras.

Táboa 1. Tipoloxía de beneficios fiscais nas principais figuras impositivas.

IRPF	IS	IVE	Impostos Especiais
Reducións na base imponible	Axustes na base imponible	Exencións	Exencións
Especialidades das anualidades por alimentos	Reducións da base imponible		
Deducións na cota	Tipos reducidos	Tipo reducido 10%	Taxas Reducidas
Exencións	Bonificacións na cota íntegra	Tipo superreducido 4%	
Operacións financeiras con bonificación	Deducións na cota íntegra		
Réxime especial			

Fonte: elaboración propia, segundo os Orzamentos de Beneficios Fiscais de 2022.

O relevante é que, a partir dos anos 80, se experimentou unha tendencia crecente en todos os países a usar os BF como unha forma de reducir de forma selectiva a presión fiscal e orientar o comportamento dos axentes económicos na dirección dos obxectivos da política económica e social. Con todo, desde o comezo da crise financeira de 2008 e ata o ano 2022 a evolución dos BF experimentou cambios importantes. No caso de España, os beneficios fiscais fóronse reducindo xa que, se no ano 2009 representaban o 47,9% dos ingresos tributarios previstos (non liquidados) da Administración Xeral, no ano 2022 representaban o 30,8%. A redución produciuse tanto nos impostos directos (IRPF, IS, INR), cuxos BF pasaron de representar o 47,3% en 2009 dos ingresos tributarios directos non liquidados ao 23,3% en 2022, como nos impostos indirectos, onde tal porcentaxe se reduciu do 50,6% do ano 2009 ao 41,7% para o exercicio 2022. ([Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2021](#)).

Pola súa banda, o gasto tributario ten unha característica que o singulariza con respecto á imposición e é o seu carácter relativamente opaco, tanto para o público en xeral como para o debate orzamentario. En contraste cos impostos, é difícil percibir tanto a presenza e peso relativo na recadación total como a composición do gasto tributario e o importe que representa para cada un dos privilexiados. Como sinala [Ashiabor \(2020, p. 23\)](#), "os gastos tributarios rara vez se someten ao mesmo proceso de asignación e aprobación anual que os gastos directos. O seu verdadeiro custo fiscal é unha cuestión presunta que, de ocorrer, dará lugar a ingresos non percibidos a través da recadación (...), mesmo son instrumentos complexos de estimar".

Outra das características relevantes do gasto tributario aplicado ao longo das últimas décadas na maior parte dos países é que unha importante proporción destes ten efectos danos para o medio ambiente ([Ashiabor, 2020](#); [López Pérez & Vence, 2021](#); [Vence & López Pérez, 2021](#)). Existe unha alta presenza de taxas reducidas, subsidios e subvencións, deducións especiais, bonificacións e mesmo a ausencia de gravame ou as desgravacións en prácticas económicas que teñen impacto negativo no medio ambiente. E isto coa agravante de que, ademais de fomentar actividades que xeran danos ambientais, representan unha diminución importante do financiamento público.

Este último punto é, de feito, o principal motivo que explica o crecente cuestionamento dos gastos tributarios nos informes das principais institucións internacionais ([CEPAL/Oxfam Internacional, 2019](#); [OECD, 2010](#)). Pero tamén existen cuestionamentos crecentes desde unha perspectiva ambiental, debidos a ese sesgo cara a obxectivos contraditorios co medio ambiente e a sustentabilidade ([Ashiabor, 2020](#); [López Pérez & Vence, 2021](#); [Vence & López Pérez, 2021](#)).

Non obstante, o conxunto de BF podería estudarse a partir de distintas vertentes: en función do corte social, da relación co medio ambiente, da relación ou infraccións cos principios tributarios, do efecto na mellora da recadación ou ben na orientación dos Obxectivos do Desenvolvemento Sustentable (ODS) e outros (véxase [CEPAL/Oxfam Internacional, 2019](#); [Redonda, 2016](#)). Neste traballo centrámonos en identificar as potencialidades dos BF como instrumentos para impulsar a transición cara á EC e a sustentabilidade, xa sexa suprimindo os máis adversos ou ben reforzando e instituindo aqueles que puidesen considerarse favorecedores.

3. METODOLOXÍA E FONTES DE DATOS

O presente traballo céntrase no estudo dos beneficios fiscais en España para o ano 2022, centrándose especificamente nos BF aplicados polo Goberno central nos impostos xestionados por este, e obviando os BF que aplican as CC.AA. naqueles impostos propios ou

cedidos. O obxectivo consiste en pór de relevo o nivel de importancia outorgada á protección ambiental, á sustentabilidade e á EC, a través do OBF aprobado no período de estudo, así como tamén propor modificacións de beneficios fiscais acordes coa EC. Estúdanse os beneficios fiscais en virtude de que presentan oportunidades de reforma importantes que non foron atendidas e que poderían contribuír de forma significativa aos obxectivos da transición ecolóxica que proclama a Estratexia Española de Economía Circular (MITECO, 2020).

Como primeiro paso, analízase o OBF do ano 2022 e os correspondentes textos legislativos publicados pola Secretaría de Estado de Orzamentos e Gastos, como a [Lei de Orzamentos Xerais](#); a [Lei 35/2006, de 28 de novembro, do IRPF \(2007\)](#); a [Lei 27/2014, de 27 de novembro, do IS \(2015\)](#); a [Lei 37/1992, de 28 de decembro, do IVE\(1993\)](#); e a [Lei 16/2013, de 29 de outubro \(2013\)](#), pola que se adoptan determinadas medidas en materia ambiental, entre estas, o Imposto de Gases Fluorados de Efecto Invernadoiro (IGFEI). Axuntado á revisión documental, este conxunto de instrumentos legislativos foi clave para o estudo, sendo insumos para reflectir o criterio que se segue na análise dos datos

En segundo lugar, unha vez analizadas as 207 medidas de gasto fiscal incluídas no OBF de 2022, realizouse unha clasificación de cada concepto de BF en cinco grupos que interesa destacar conforme a súa relación coa EC: 1) BF favorecedores da EC; 2) BF ambivalentes coa EC, é dicir, que están formulados para outras finalidades pero poden, eventualmente, acoller actividades orientadas á EC (p. ex. I+D en proxectos ambientais ou circulares); 3) BF potenciais para ser reorientados á EC, é dicir, que actualmente están formulados con finalidades favorecedoras do investimento e do crecemento, e que poderían redefinirse para ser aplicables exclusivamente a actividades que respondan a criterios de sustentabilidade e EC; 4) BF adversos á EC; e no grupo 5) o conxunto de BF existentes que non se relacionan co obxecto de estudo e que teñen presenza baixo criterios específicos de política social e económica.

Os grupos obxecto de estudo construíronse sobre a base de criterios sostidos segundo as directrices de política ecolóxica e a literatura académica. Tamén se tiveron en conta os plans estratéxicos da UE e de España, como o Pacto Verde e o Plan de Acción da Economía Circular (Comisión Europea, 2019, 2020), e mais o Libro Branco sobre a Reforma Tributaria (Instituto de Estudos Fiscais, 2022). Revisáronse as 207 figuras que compoñen o programa de BF dos principais impostos (IRPF, IS, IVE, IIEE e o IGFEI) conforme as respectivas leis que os regulan.

O terceiro paso consiste na cuantificación dos diferentes BF e a súa agrupación nos cinco grupos definidos. Os BF son ás veces pouco transparentes e difíciles de cuantificar e, ademais, existen diferentes métodos de cálculo (recadación perdida, ganancia de recadación e gasto directo equivalente). Para este traballo, os datos para os BF en IRPF, IS, IIEE e IGFEI obtivéronse da información aberta polo OBF do [Ministerio de Facenda e Funcións Públicas \(2022\)](#), aceptando, por tanto, os seus criterios de medición. Na [Táboa 3](#) preséntanse os diferentes BF seleccionados e clasificados de acordo cos cinco grupos definidos, co seu respectivo valor estimado e calculando a súa estrutura porcentual respecto ao total de ingresos tributarios previstos no orzamento, á recadación prevista polo imposto correspondente e en termos do PIB. Na [Táboa 4](#) preséntanse clasificados en grupos e por impostos aos que se lles aplican, e calculando as mesmas rateos. En cambio, no caso do IVE resulta necesario realizar un exercicio previo de estimación do importe de cada unha das figuras de BF. Efectivamente, os datos do OBF de 2022 en IVE preséntanse de maneira agregada, de forma que o documento orzamentario non ofrece información cuantificada para as diferentes medidas e, xa que logo, non permite identificar de forma específica o valor do beneficio fiscal dos diferentes bens e servizos exentos ou suxeitos ao IVE reducido (10%) e ao superreducido (4%). Dado que resulta imprescindible esa desagregación para poder avaliar a

relevancia daqueles BF en IVE vinculados ou non con obxectivos de EC e sustentabilidade, realízase un exercicio de estimación con base nunha metodoloxía ad hoc.

Para aproximar o valor que representan os diferentes BF en IVE e poder clasificalos conforme a orde dos grupos de estudo, foi necesario realizar unha estimación a partir dunha serie dos seus postos e seguindo os pasos que describimos a continuación. Para a súa estimación recórrase ás táboas Input-Output (TIO) máis recentes correspondentes ao ano 2019 e, en concreto, á táboa de oferta total a prezos de adquisición, que se desagrega por produtos e que incorpora unha columna que reflicte os impostos imputados sobre aqueles. A primeira dificultade por superar é que a TIO española presenta unha única columna que engloba todos os impostos que lles afectan aos produtos, e non separa o IVE dos demais. Dado que a TIO galega si o fai, decídese tomar esta como referencia para estimar as porcentaxes de incidencia do IVE sobre cada tipo de produto, e logo trasládanse á TIO española do mesmo ano 2019 con obxecto de obter unha aproximación ao IVE recadado para eses produtos a nivel español. A continuación, calcúlase o beneficio fiscal para os produtos seleccionados sometidos a IVE reducido, superreducido ou exento como diferenza entre esa cifra e o valor que resultaría de aplicar o tipo xeral (Táboa 2). Unha vez obtido o custo fiscal correspondente ao ano 2019 e a porcentaxe que representa cada medida sobre os BF totais en IVE dese ano, extrapólanse a 2022 trasladando aquela estrutura porcentual sobre os BF totais de IVE daquel ano aos valores totais deste. A operación realízase de acordo coa seguinte fórmula (onde i é o produto correspondente) e móstranse os valores na Táboa 3:

$$\text{Custo Fiscal IVE}_{i2019} = \left(\frac{\text{IVE}_{igal2019}}{\text{OT}_{igal2019}} \times \text{OT}_{iesp2019} \times 2.1 \right) - \text{IVE}_{igal2019} / \text{OT}_{igal2019} \times \text{OT}_{iesp2019}$$

$$\text{CFIVE}_{i2022} = \text{CFIVE}_{i2019} / \text{CFIVE}_{2019} \times \text{CFIVE}_{2022}$$

Pola súa banda, esta estratexia de estimación dos BF en IVE permitiu estimar o custo fiscal dalgunhas propostas de BF que se consideran oportunas para incentivar actividades circulares, como a reparación de diferentes tipos de bens (ver Táboa 5).

Táboa 2. Estimación do Custo Fiscal para produtos e servizos con impacto ambiental gravados ao 10% e exentos na LIVE (cifras en millóns de euros).

Concepto	TIO-Galicia			TIO-España			CUSTO FISCAL ESTIMADO (G) = (F - E)	Proporción Axustada dos valores BF 2019 2022	CUSTO FISCAL ESTIMADO
	IVE s/productos (A)	Oferta total P. Adq. (B)	% IVE total (C) = (A)/(B)	Oferta total P. Adq. (D)	Valor de IVE Estimado (E) = (D)*(C)	Taxa 21% (F) = (E) *2.1			
Produtos químicos básicos, compostos nitrogenados, fertilizantes, pesticidas, etc.	7.500	1.354.986	0,55	46.922,6	259,72	545,42	285,69	1,33	297,54
Servizos de transporte aéreo	31.826	428.988	7,42	12.452,6	923,84	1.940,06	1.016,22	4,72	1.058,39

Concepto	TIO-Galicia			TIO-España			CUSTO FISCAL ESTIMADO (G) = (F - E)	Proporción Axustada dos valores BF 2019 2022	CUSTO FISCAL ESTIMADO
	IVE s/productos	Oferta total P. Adq.	% IVE total	Oferta total P. Adq.	Valor de IVE Estimado	Taxa 21%			
	(A)	(B)	(C) = (A)/(B)	(D)	(E) = (D)*(C)	(F) = (E) *2.1			
Servizos de rede de sumidoiros, xestión de residuos e saneamento	10.776	1.196.176	0,90	24.229,60	218,28	458,38	240,11	1,12	250,07
Transporte de pasaxeiros	59.196	956.625	6,19	17.648,575	1.092,09	2.293,40	1.201,30	5,59	1.251,15
							2.743,33		2.857,16

Fonte: elaboración propia a partir dos datos do Instituto Nacional de Estatística (INE, 2019) e do Instituto Galego de Estatística (IGE, 2019).

Nota: "P. Adq." indica "prezos de adquisición".

Tendo en conta a metodoloxía aplicada, o volume de BF daquelas figuras asociadas ao IVE, susceptibles de consideración para unha política de gasto tributario, alcanza un total de 2.857,16 millóns de euros, sendo o IVE reducido do transporte terrestre de pasaxeiros e do transporte aéreo interior de pasaxeiros onde se concentra a maior contía, ao supoñer o 80,13% do total de tales figuras seleccionadas.

4. PRINCIPAIS RESULTADOS DOS BENEFICIOS FISCAIS EN ESPAÑA E A SÚA RELACIÓN COA ECONOMÍA CIRCULAR

Desde a perspectiva do custo fiscal, o volume total dos BF (41.939,14 millóns euros) representa o 30,85% do total dos ingresos tributarios previstos (135.939,41 millóns de euros) para o ano 2022. O impacto deste custo fiscal na economía española é do 3,35% en termos do PIB no ano 2022. Así mesmo, de cara á clasificación obxecto de estudo, e segundo a súa relación coa EC e coa sustentabilidade (Táboa 3), obsérvase que a maior parte dos BF (84,44%) responden a unha multiplicidade de finalidades de tipo social, cultural, deportivo, distributivo, etc. Deste xeito, pode suporse que non teñen efectos –polo menos directos– na circularidade e sustentabilidade. O segundo grupo en importancia está constituído polos BF danos e adversos á EC, que representan o 7,08% do total (2.969.64 millóns de euros) e supoñen un custo fiscal que alcanza o 2,18% dos ingresos tributarios totais e o 0,24% do PIB. Dentro deste grupo destaca, sobre todo, o conxunto de exencións e tipos reducidos asociados ao imposto sobre hidrocarburos.

Por outra banda, o 4,51% (1.892,58 millóns de euros) dos BF, especialmente os relacionados co imposto de sociedades, poden ser considerados como ambivalentes para a EC e a sustentabilidade. O 0,39% (164,07 millóns) dos BF poderían ser reorientados cara aos principios da EC e da sustentabilidade.

Táboa 3. Beneficios fiscais 2022. Clasificación por grupo de estudo segundo a súa relación coa economía circular e a sustentabilidade.

Concepto de Beneficios fiscais por grupo	Importe <i>Beneficios Fiscais</i> (millóns de €)	Porcentaxe (%) por tipo imposto	Porcentaxe (%) Ingresos Tributarios	Porcentaxe (%) do PIB
Adversos	2.969,94	7,08	2,18	0,24
Réxime especial das entidades navieiras en función da tonelaxe	7,36	0,03	0,01	0,00
Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión no Mercado Inmobiliario (SOCIMI)	235,14	0,96	0,17	0,02
Sociedades de investimento	568,02	2,32	0,42	0,05
Imposto sobre o carbón	1,55	0,02	0,00	0,00
Imposto sobre hidrocarburos	800,34	8,27	0,59	0,06
A fabricación, importación ou adquisición intracomunitaria, entre outros	1,60	2,29	0,00	0,00
Produtos químicos, fertilizantes, pesticidas etc.	297,54	0,69	0,22	0,02
Servizos de transporte aéreo	1.058,39	2,47	0,78	0,08
Ambivalentes	1.892,58	4,51	1,39	0,15
Réxime especial de entes sen fins lucrativos	367,23	1,50	0,27	0,03
Incentivos fiscais ao mecenado	4,10	0,02	0,00	0,00
Réxime especial das comunidades titulares de montes veciñais en man común	5,81	0,02	0,00	0,00
Incentivos fiscais ao mecenado	0,71	0,00	0,00	0,00
Donativos	350,46	0,72	0,26	0,03
Creación de emprego para traballadores con discapacidade	15,36	0,06	0,01	0,00
Actividades de investigación e desenvolvemento e innovación tecnolóxica ⁽²⁾	891,44	3,64	0,66	0,07
Doazóns	257,47	1,05	0,19	0,02
Potenciais para ser reorientados	164,07	0,39	0,12	0,01
Rendementos de novas actividades económicas en estimación directa	22,42	0,05	0,02	0,00
Actividades económicas	14,89	0,03	0,01	0,00

Concepto de Beneficios fiscais por grupo	Importe Beneficios Fiscais (millóns de €)	Porcentaxe (%) por tipo imposto	Porcentaxe (%) Ingresos Tributarios	Porcentaxe (%) do PIB
Investimento en empresas de nova ou recente creación	113,89	0,47	0,08	0,01
Rendementos de plans de aforro a longo prazo	8,93	0,02	0,01	0,00
Entidades de nova creación	3,94	0,01	0,00	0,00
Favorables	1.501,22	3,58	1,10	0,12
Servizos de rede de sumidoiros, xestión de residuos e saneamento	250,07	0,58	0,18	0,02
Transporte de pasaxeiros	1.251,15	2,91	0,92	0,10
Sen efectos (Diversos beneficios)	35.411,33	84,44	26,05	2,82
Total xeral	41.939,14	100,00	30,85	3,35

Fonte: elaboración propia consonte o Orzamento de Beneficios Fiscais 2019 e 2020 (Ministerio de Hacienda y Funciones Públicas, 2019 e 2020); International Monetary Fund (IMF, 2022); Lei 37/1992, do 28 decembro, do IVE; e Táboa 2.

Táboa 4. Categoría de beneficios fiscais segundo a súa relación coa EC e tipo de imposto 2022 (en porcentaxes).

Categoría / grupo Beneficios fiscais por tipo de imposto	Importe Beneficios Fiscais (millóns de €)	Porcentaxe (%) por tipo imposto	Porcentaxe (%) Ingresos Tributarios	Porcentaxe (%) do PIB
Adversos	2.969,94	7,08	2,18	0,24
IGFEI	1,60	2,29	0,00	0,00
IIEE	801,89	8,29	0,59	0,06
IS	810,52	3,31	0,60	0,06
IVE	1.355,93	3,16	1,00	0,11
Ambivalentes	1.892,58	4,51	1,39	0,15
IRPF	351,17	0,72	0,26	0,03
IS	1.541,41	6,30	1,13	0,12
Favorables	1.501,22	3,58	1,10	0,12
IVE	1.501,22	3,50	1,10	0,12
Potenciais para ser reorientados	164,07	0,39	0,12	0,01
IRPF	50,18	0,10	0,04	0,00
IS	113,89	0,47	0,08	0,01
Sen efectos (Diversos beneficios)	35.411,33	84,44	26,05	2,82
IIEE	69,71	0,72	0,05	
IRPF	10.819,87	22,26	7,96	0,87
IS	3.208,13	13,11	2,36	0,26
IVE	19.543,55	45,52	14,38	1,56

Categoría / grupo Beneficios fiscais por tipo de imposto	Importe Beneficios Fiscais (millóns de €)	Porcentaxe (%) por tipo imposto	Porcentaxe (%) Ingresos Tributarios	Porcentaxe (%) do PIB
Outras taxas	85,82	3,98	0,06	0,01
Outros	1.684,25	21,00	1,24	0,13
Total xeral	41.939,14	100,00	30,85	3,35

Fonte: elaboración propia consonte o Orzamento de Beneficios Fiscais (2019, 2022); IMF (2022); Lei 37/1992, do 28 decembro, do IVE (1993); e Táboa 2.

Para os efectos deste traballo, resulta destacable a case nula presenza de BF que poidan considerarse favorables á EC e á sustentabilidade. En liña coa metodoloxía exposta no Apartado 3, soamente se poderían identificar catro figuras consideradas como relativamente favorecedoras da sustentabilidade e a EC. Por unha banda, podemos considerar como favorables a aplicación do IVE reducido (10%) a tres tipos de actividades que contribúen á redución de impactos ambientais: a) as relativas á limpeza e coidado do espazo público, o saneamento e a xestión de residuos, que en conxunto teñen un BF de 250 millóns de euros (e representan o 0,18% dos ingresos totais e o 0,02% do PIB); b) o transporte colectivo de pasaxeiros por vía terrestre (ferrocarril, metro, autobús, etc.), que supoñen un custo fiscal de 1.251 millóns de euros (0,92% dos ingresos e 0,10% do PIB); c) a execución de obras de renovación e reparación de vivendas, que non é posible cuantificar coa información dispoñible. Doutra banda, están as reducións en IRPF dos rendementos de actividades de economía ecolóxica (que o PBF non cuantifica especificamente e englóbaas nun paquete heteroxéneo de “outras reducións” na base imponible do IRPF), que representan un importe claramente marxinal e que tampouco é posible cuantificar coa información dispoñible. En todo caso, a reducida dimensión económica destas actividades permite afirmar que o volume que representan tales figuras resulta practicamente insignificante.

En termos xerais, e con base nos resultados da Táboa 4, pódese observar que, en IRPF, IS e IVE non existe unha política de gasto tributario orientada a favorecer o desenvolvemento da EC e a sustentabilidade fóra das catro figuras favorecedoras antes sinaladas, das cales, por outra banda, só dúas son cuantificables e representan unha cantidade moi reducida, 1.501 millóns de euros (o 1,1% dos ingresos tributarios). Pola contra, o volume de BF adversos á EC sitúase nos 2.969,4 millóns de euros (o 2,18% dos ingresos tributarios totais). Tomando en consideración estes últimos e mais a suma dos beneficios ambivalentes e reorientables cara a EC (2.056 millóns de euros, un 1,51% dos ingresos tributarios), existe un volume moi relevante de BF susceptibles de seren modificados ou suprimidos.

5. DISCUSIÓN E PROPOSTAS

Co fin de realizar unha análise máis pormenorizada das diferentes figuras de gasto tributario e a súa eventual reforma co obxectivo de orientar o uso dos recursos cara ao fomento da EC, exponse a continuación unha descrición máis detallada da composición dos diferentes grupos que aglutinan os diferentes BF, así como tamén unha serie de propostas que contribuirían a reorientar ese gasto tributario acorde cos obxectivos da EC e a sustentabilidade.

Como vimos, entre as 207 medidas de gasto tributario existentes en 2022 en España apenas existen catro tipos de BF nos grandes tributos que poidan considerarse que respondan a unha finalidade explícita ou principal congruente coa sustentabilidade e coa transición cara á EC: as reducións en IRPF dos rendementos de actividades de economía ecolóxica e mais o

IVE reducido (10%) para a execución de obras de renovación e reparación de vivendas, para os servizos de limpeza, saneamento e tratamento de residuos, e para os servizos de transporte terrestre de pasaxeiros.

Con relación a aqueles BF que poden ser considerados como ambivalentes para a EC, representan un volume relativamente importante e aínda que poden ser utilizados tamén en actividades ou iniciativas de carácter circular e sustentable, o certo é que a información dispoñible suxire que esa finalidade ten, polo momento, unha escasa relevancia. De calquera maneira, podemos identificar, no correspondente ao IRPF, algunhas reducións, deducións e exencións que, aínda explicitando outro obxectivo, poderían ser utilizadas para fomentar iniciativas e proxectos que vaian na dirección da EC. Este podería ser o caso, por exemplo, dos incentivos fiscais ao mecenado (na medida en que inclúan entidades e actividades con obxectivos ambientais e pro-sustentabilidade). De igual forma, poderíamos incluír certos beneficios que lles afectan a algúns tipos de actividades, entre as cales poden estar tamén actividades relacionadas coa EC. Este sería o caso de investigacións na área da EC que poden acollerse á exención dos premios científicos e a exención das bolsas públicas de educación e para a investigación, así como as concedidas por entidades sen fins lucrativos.

Análoga consideración podería realizarse adrede do Imposto de Sociedades ou do IVE. Os axustes na base imponible no caso das comunidades titulares de monte veciñal en man común, as entidades sen fins lucrativos, os incentivos ao mecenado ou as deducións por doazóns poden chegar a supor un incentivo para o fomento daquelas actividades ou prácticas que repercuten de forma positiva no medio ambiente e na sustentabilidade. No caso das deducións no IS por actividades en I+D+i, estas poden aplicarse, obviamente, á I+D+i relacionada coa EC. Adicionalmente, cabería preguntarse se é posible un tratamento máis beneficioso para as actividades de I+D+i que estean explicitamente orientadas a obxectivos de carácter circular e ambiental. Tamén é posible o fomento á EC a través do tipo reducido de IVE para transportes de viaxeiros e as súas equipaxes (en relación co transporte ferroviario de pasaxeiros), así como para os servizos de recollida, almacenamento, transporte e eliminación de residuos, limpeza e desratización de redes sumidoiros públicos, ou recollida e tratamento de augas residuais, xa que estes beneficios están orientados a unha fiscalidade circular ou, máis ben, a reducir a xeración de residuos e promover a reciclaxe (García Carretero, 2019; Andretta et al., 2018).

Tamén se identifican BF no IRPF e no IS que promocionan a EL. Estas medidas poderían reorientarse cara a actividades sustentables e circulares. No IRPF, trataríase de levar a cabo reducións e deducións naquelas actividades económicas que promovan novos investimentos, creación de empresas, emprego, as reducións dos rendementos de actividades económicas en estimación obxectiva para determinadas actividades forestais e para novas actividades e servizos de EC e sustentabilidade incorporada, tales como as de reparación, reutilización, rexeneración ou reciclaxe. Neste sentido, o obxectivo sería tratar de incentivar as actividades que priorizan o coidado e mantemento dos stocks de bens, equipos e infraestruturas, fronte a aquelas intensivas centradas en promover os fluxos de novos recursos (Stahel, 2019; Vence & López, 2021).

Outros cambios concretos no IRPF serían as exencións dos rendementos dos plans de aforro a longo prazo, que poderían ser modificadas de tal forma que só puidesen beneficiarse aqueles plans que teñan como obxectivo o investimento en activos vinculados ao artigo nove do Regulamento (EU) 2020/852 (Diario Oficial da Unión Europea, 2020).

Con relación aos BF do IS, apenas se observan figuras que poidan ser reorientadas cara á EC, fóra dos tipos reducidos para entidades de nova creación. Aínda que esta figura se atopa

en réxime transitorio, sería adecuada a súa recuperación reorientándoa cara a entidades de nova creación para o desenvolvemento da EC.

Por outra banda, sería conveniente recuperar e revisar a dedución do 8%, que foi eliminada no ano 2015, polos investimentos realizados para a preservación do medio ambiente, consistentes en instalacións que eviten a contaminación atmosférica ou acústica procedente de instalacións industriais, ou a contaminación acuífera, así como aqueles que sirvan para a redución ou o tratamento de residuos industriais. Aínda que o Ministerio xustificou a través de [Lei 27/2014, de 27 de novembro](#), do Imposto sobre Sociedades no punto III do seu preámbulo e no punto 4.a da seguinte forma: “*desaparece a dedución por investimentos ambientais, tendo en conta que as esixencias en materia ambiental son cada vez superiores, tornándose en ocasións obrigatorias, polo que resultaba paradoxal o mantemento dun incentivo destas características*”, debería analizarse con maior detalle se, efectivamente, a normativa actual xa esixe cumprir cos requisitos requiridos na dedución ou se, pola contra, esta vai máis aló da normativa existente en cuestión ambiental, ou mesmo se a dita dedución pode ser reformulada co obxectivo de dotala dun maior alcance para impulsar a EC.

Finalmente, sería recomendable reducir do 21% ao 10% o IVE sobre aquelas actividades centradas na reparación e reutilización ([Milios, 2021](#)) ou, mesmo, introducir unha redución total con IVE tipo 0 ([Vence & López, 2021](#)). Esta acción trataría de promover unha extensión da vida útil dos bens, ao mesmo tempo que reduciría a demanda de novos bens e, por tanto, de novos recursos naturais.

En concreto, e a modo de exemplo, propónse a aplicación da tarifa reducida do IVE (10%) ás actividades de reparación, como unha forma concreta de impulsar a EC nunhas actividades que contribúen a prolongar a vida dos bens, a reducir o consumo de recursos e que, en cambio, soportan unha especial presión fiscal por seren actividades intensivas en man de obra. Aplicando a metodoloxía seguida para a estimación dos valores da [Táboa 2](#), cuantifícase o gasto tributario que xeraría ([Táboa 5](#)). Concretamente, estimouse o custo/beneficio fiscal que resultaría cos datos das TIO 2019 nas seguintes actividades: Servizos de instalación e reparación de maquinaria e equipo; Reparación de vehículos de motor; Servizo de reparación de ordenadores, efectos persoais e artigos de uso doméstico. Como pode verse, esta medida supón un gasto tributario de 1,359.73 millóns de euros, que podería ser compensado coa eliminación dalgúns dos BF hoxe existentes e que son claramente prexudiciais para o medio ambiente (p. ex. servizos de transporte aéreo ou unha pequena parte dos beneficios no imposto de hidrocarburos).

Táboa 5. Estimación do beneficio fiscal daquelas actividades asociadas á sustentabilidade e á EC. Millóns de euros.

Rama de Actividade Produtos	Oferta Total a P. Adq. (Galicia)	IVE sobre produtos (Galicia)	% IVE total (Galicia)	Oferta total a P. Adq. (España)	Valor de IVE Estimado	Taxa xeral 21%	Taxa reducida 10%	Custo Beneficio Fiscal
Servizos de instalación, reparación de maquinaria e equipo	1.344.361	20.293	1,51	23.573	355,82	747,23	169,44	186,38
Servizos de mantemento e reparación de vehículos de motor	1.216.162	112.232	9,23	20.216	1.865,57	3.917,70	888,37	977,20

Rama de Actividade Produtos	Oferta Total a P. Adq. (Galicia)	IVE sobre produtos (Galicia)	% IVE total (Galicia)	Oferta total a P. Adq. (España)	Valor de IVE Estimado	Taxa xeral 21%	Taxa reducida 10%	Custo Beneficio Fiscal
Servizos de reparación de computadores, efectos persoais e artigos de uso doméstico	111.827	10.194	9,12	4.108	374,44	786,33	178,31	196,14
Total								1.359,73

Fonte: elaboración propia a partir dos datos do [INE \(2019\)](#) e do [IGE \(2019\)](#).

Nota: "P. Adq." indica "prezos de adquisición".

No lado oposto, é importante mencionar aqueles beneficios que contradín os principios da EC, que supoñen unha barreira importante para a transición cara a unha economía sustentable e que, por tanto, deberían ser suprimidos, salvo aqueles que respondan a obxectivos sociais claramente prioritarios ([López & Vence, 2021](#)). As medidas máis claramente clasificables neste grupo son aquelas que incentivan o paradigma de produción lineal e aquelas outras que incentivan investimentos en actividades especulativas e contraditorias cos fundamentos da EC.

Nesta dirección, sería oportuna a eliminación de figuras como o réxime especial das entidades navieiras en función da tonelaxe, as Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión no Mercado Inmobiliario (SOCIMI) e as Sociedades de Inversión, xa que estas supoñen un incentivo a actividades económicas cun alto impacto sobre o medio ambiente e, ademais, fomentan a financiarización da economía e, por tanto, entran en contradición co modelo produtivo da EC. En relación cos Impostos Especiais, as exencións de gasóleos e querosenos para navegación marítima e aérea, a exención dos fuel óleos para usos distintos da produción de electricidade, a exención dos hidrocarburos para a produción de enerxía eléctrica e o tipo reducido dos gasóleos para determinados motores favorecen, entre outras cousas, un modelo de produción e distribución baseado en cadeas globais longas intensivas en transporte (con alto consumo de enerxía e infraestruturas) e que supoñen actualmente unha importante barreira e penalización para o desenvolvemento de modelos produtivos e de consumo circulares e sustentables ([Comisión Europea, 2020](#); [Stahel, 2013](#)).

De feito, o Pacto Verde Europeo sinala que *"creará o contexto necesario para reformas fiscais de gran calado que supriman as subvencións aos combustibles fósiles, despracen a carga tributaria desde o traballo cara á contaminación e teñan en conta as consideracións sociais"* ([Comisión Europea, 2019, p. 21](#)). Con todo, a eliminación dos BF asociados aos combustibles fósiles non supón unha tarefa fácil, debido á oposición de diferentes países como consecuencia dos efectos sobre actividades clave ([Carvalho & Guillen, 2021](#)). En sentido análogo, tamén sería conveniente eliminar os tipos reducidos do IVE para transporte aéreo de viaxeiros e as súas equipaxes, servizos de hostalaría, acampamento, balneario e restauración, xa que priman actividades pouco sustentables ao fomentar hábitos relacionados co hiperconsumo que xeran unha alta incidencia no medio ambiente ([Beeks & Lambert, 2018](#)), como pode ser o transporte aéreo e, ademais, benefician en maior medida ás rendas máis altas [[Autoridade Independente de Responsabilidade Fiscal \(AIREF, 2020\)](#)].

6. CONCLUSIONES

Facerlles fronte aos enormes retos ambientais e de sustentabilidade global que temos por diante, algúns dos cales se plasman nos acordos internacionais para frear o cambio climático ou promover os ODS, require adoptar cambios profundos nos patróns de produción e consumo que permitan camiñar cara a unha EC e sustentable.

Os Estados non poden ser actores secundarios nin poden limitarse a deseñar estratexias e políticas de sensibilización, información ou estímulos lixeiros (*empurronciños* ou *nudges*) para o sector privado. Deben ser actores clave que promovan plans de actuación e outras formas de intervención directa, tales como avanzar nunha nova regulación, financiamento directo para novos proxectos, reorientación do gasto público e cambios profundos na fiscalidade, tanto desde a perspectiva dos impostos como do gasto tributario. En particular, dentro dos instrumentos fiscais, o gasto tributario e a diversidade de beneficios aplicables a diferentes finalidades extrafiscais poden considerarse como ferramentas relativamente fáciles de aplicar a curto prazo. Este tipo de figuras tivo unha expansión enorme nas últimas décadas, e o tipo de fins foise ampliando de tal forma que se foi consolidando a idea de que é necesario reconsiderar un gran número deles.

Neste estudo centrámonos nos BF. Identifícanse e clasifícanse cinco grandes grupos de BF, diferenciando, por unha banda, aqueles que serían reducidos ou suprimidos para eliminar incentivos á EL, que frean o desenvolvemento da EC, e aqueles que son susceptibles de ser reorientados para promover a EC e a sustentabilidade ou ben aqueles que, respondendo a obxectivos múltiples, poidan nalgúns casos ser utilizados para favorecer iniciativas de EC. Doutra banda, estarían aqueles poucos que poden considerarse como favorables á EC. Nun grupo á parte incluimos todos os demais BF que responden a finalidades diversas de carácter social e que representan o 84,4% do total. A proposta centraríase en actuar de inmediato sobre as tres primeiras categorías, que representan ao redor do 11,98% do gasto tributario total, uns 5.026,9 millóns de euros para o último ano do que dispoñemos de información.

As propostas realizadas non van dirixidas a aumentar o volume de gasto tributario senón a modificar profundamente os seus obxectivos e os seus beneficiarios. Esa reconsideración do gasto tributario podería contribuír á transición á EC e á sustentabilidade, incluso sen aumentar o gasto tributario total e sen alterar significativamente a presión fiscal. En efecto, realizando unha reforma en profundidade, eliminando os que resultan contraditorios cos obxectivos da EC e da sustentabilidade, reformulando e perfilando outros e creando algunhas figuras novas pode configurarse un potente sistema de incentivos que actúe sobre o modelo de produción e consumo orientándoo cara a un modelo ecolóxico e socialmente sustentable.

O estudo dos BF da Administración Xeral evidencia a práctica ausencia de medidas específicas orientadas á sustentabilidade e ao fomento da EC entre as 207 medidas vixentes en 2022. Pola contra, os beneficios vixentes seguen respondendo a obxectivos congruentes co modelo de produción lineal financiarizado. En relación cos principais impostos recadatorios, IRPF, IVE e IS, non se observan beneficios que teñan como obxectivo o desenvolvemento da EC, con dúas únicas excepcións de modesta contía (redución de rendementos de economía ecolóxica no IRPF e IVE reducido en obras de renovación e reparación de vivendas); é máis, séguese apostando polo fomento de actividades relacionadas co proceso de globalización financeira e coa produción lineal e intensiva en recursos. Por outra banda, as bonificacións fiscais aplicadas polas CC.AA. nos xa de por si modestos impostos verdes supuxeron, nalgúns casos, tanto unha redución significativa da recadación como a propia anulación efectiva do obxectivo para o cal foi creado o imposto.

En xeral, a política fiscal en España presenta un importante problema de definición de obxectivo que implica un importante problema de coordinación e coherencia, e mais un uso

ineficiente dos impostos e doutras ferramentas fiscais, como o gasto tributario, que acaba xerando unha escasa recadación impositiva a través dos impostos verdes, unha baixa corrección das externalidades negativas sobre o medio ambiente e un mal deseño dos mecanismos de incentivo para transitar cara a unha economía máis sustentable cos ecosistemas.

Ao mesmo tempo, a transformación do sistema fiscal cara ao paradigma da EC require facerlles fronte a considerables barreiras. Unha desas barreiras está ligada ao status que desempeña na actualidade a fiscalidade en moitos países e territorios como principal factor para impulsar o crecemento e a competitividade económica. Isto é, o marco fiscal que manteñen moitos países e territorios é clave no éxito do seu modelo de acumulación e, por tanto, móstrase unha clara oposición a calquera cambio no seu status fiscal, o que penaliza a transición cara á EC.

Outra barreira deriva da situación de inestabilidade financeira no que se atopan aqueles estados que teñen que lle facer fronte a un maior volume de débeda. Neste sentido, algúns gobernos poden apostar por medidas económicas centradas nunha redución de impostos, eliminando figuras que tratan de corrixir as externalidades negativas sobre o medio ambiente pero mantendo outras que son contraditorias coa EC, mentres que outros promoverían un incremento da recadación impositiva a través de novas figuras verdes, aínda que esta estratexia non tería por que estar asociada a unha transformación do sistema fiscal cara aos principios da EC.

Así pois, cabe concluír que queda un enorme camiño por percorrer en España, e en xeral nos demais países, para que o sistema fiscal se desacople do modelo lineal e favoreza a transición á EC e a sustentabilidade. Avanzar no deseño dun modelo que estableza uns claros obxectivos, e onde se defina claramente os mecanismos de incentivos, resulta fundamental. E, sen dúbida, o paso máis fácil, inmediato e executable a curto prazo empeza por unha reconsideración integral e coherente do marco do gasto tributario e da panoplia de BF existentes.

Agora ben, entendendo o cambio climático e o desbordamento doutros límites ecolóxicos do planeta como un risco sistémico (Aglietta & Espagne, 2016) e con iso a necesidade dunha novo paradigma económico que se afaste do modelo de produción lineal, a política fiscal no seu conxunto (beneficios e impostos como ferramentas de incentivo e disuasión, subvencións, etc.) debe ser aplicada desde unha perspectiva da política “misión” (Mazzucato, 2018). Debe formularse desde a perspectiva ampla dunha necesariamente ambiciosa política económica de transición cara a unha economía sustentable (véxase o comunicado do Pacto Verde Europeo da Comisión Europea, 2019). Isto implica que a creación de figuras e a aplicación de BF para a promoción dunha economía máis sustentable deben estar perfectamente definidas e coordinadas e mostrar a menor incompatibilidade entre as diferentes ferramentas fiscais, o que implicaría, principalmente, a eliminación daquelas figuras e beneficios que supoñan unha contradición co obxectivo perseguido a través desa política misión.

Con todo, o obxectivo de reducir as contradicións e de garantir coherencia e sinerxías para a sustentabilidade entre as diferentes figuras do gasto tributario resulta unha tarefa, sen dúbida, complexa. O exemplo máis evidente desa contradición témolo na batería de medidas adoptadas ao longo do ano 2022 por España e outros países, no contexto da crise enerxética e do conflito bélico OTAN-Rusia, que introduciron todo un conxunto de BF e subvencións para actividades e consumos intensivos en enerxía (á vez que se reactiva o uso de enerxías fósiles que estaban en proceso de descarte). Desafortunadamente, toda esa batería de medidas vai na dirección contraria ao que se viña propugnando nos anos anteriores (Acordo de París 2015-COP25 e COP26 de 2021 en Glasgow), o que expón un trastorno da xa fráxil traxectoria dos últimos anos.

Neste sentido, mentres aquel gasto tributario que representa unha maior barreira para a transición cara á EC non sexa corrixido, os efectos positivos xerados polas novas medidas poden verse practicamente anulados. Isto é, unha política fiscal non coordinada e incoherente co obxectivo que persegue unha política de misión pode supor un resultado de suma cero, debido a que as ganancias obtidas por unha vía (novos impostos e gasto tributario orientado á EC) son eliminadas pola perda xerada por outras (mantemento de figuras e gasto tributario asociados ao modelo de produción lineal).

Para finalizar, é necesario ter en conta que, para acadar os obxectivos ambiciosos de sustentabilidade asociados á EC, resulta fundamental asumir que a política fiscal debe ser comprendida desde unha perspectiva sistémica que se plasme no deseño dun *policy-mix* que integre de forma coherente unha pluralidade de instrumentos e medidas. É necesario impulsar novas actividades que asuman os principios da EC a través de mecanismos fiscais como, por exemplo, o gasto tributario, así como tamén a penalización doutras que xeran un prexuízo sobre o medio ambiente a través de mecanismos como os impostos pigouvianos ou, de forma máis ampla, todas as demais políticas regulatorias, industriais, de compra pública, etc, e superar aquelas visións parciais. Ademais, tendo en conta a necesidade dunha transición xusta e que son as rendas medias-baixas as que máis sofren os efectos da transición ecolóxica (Banco de España, 2021), polo menos no curto prazo as políticas económicas orientadas á promoción da EC e da sustentabilidade deben incorporar mecanismos de compensación para as ditas rendas.

Autoría do traballo

Conceptualización: Sd.J.L., A.T. e X.V.; metodoloxía: Sd.J.L., A.T. e X.V.; software: Sd.J.L.; adquisición de datos: Sd.J.L.; análise e interpretación: Sd.J.L. e X.V.; redacción-preparación do borrador: Sd.J.L., A.T. e X.V.; redacción-revisión e edición: Sd.J.L., A.T. e X.V. Todos os autores leron e están de acordo coa versión publicada do manuscrito.

Agradecementos

Esta investigación foi apoiada polo Grupo de Investigación ICEDE, ao que pertencen os autores, Grupo de Referencia Competitiva GRC ED431C 2022/15 financiado pola Xunta de Galicia e polos Fondos Estruturais da UE.

Bibliografía

- Aglietta, M., & Espagne, E. (2016). *Climate and Finance Systemic Risks, more than an Analogy? The Climate Fragility Hypothesis* (CEPII Working Paper No. 2016-10). Centre d'Etudes Prospectives et d'Informations Internationales. <http://www.cepii.fr/CEPII/en/publications/wp/abstract.asp?NoDoc=9079>
- Aizega Zubillaga, J. M. (2001). *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco.
- Andretta, A., D'Addato, F., Serrano-Bernardo, F., Zamorano, M., & Bonoli, A. (2018). Environmental Taxes to Promote the Eu Circular Economy's Strategy: Spain vs. Italy. *Environmental Engineering and Management Journal*, 17(10), 2307–2311. <https://doi.org/10.30638/eemj.2018.229>

- Ashiabor, H. (2020). Tax Expenditures and Environmental Policy. In *Tax Expenditures and Environmental Policy*. Edward Elgar Publishing. <https://doi.org/10.4337/9781788113908>
- Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) (2020). *Evaluaciones del gasto público 2019. Beneficios Fiscales*. https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/10/Docus_Varios_SR/Estudio_Beneficios_Fiscales_Spending_Review.pdf
- Banco de España (2021). La economía española ante el cambio climático. En Banco de España, *Informe anual 2021* (pp. 243-302). https://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesAnuales/InformesAnuales/21/Fich/InfAnual_2021.pdf
- Beeks, J. C., & Lambert, T. (2018). Addressing Externalities: An Externality Factor Tax-Subsidy Proposal. *European Journal of Sustainable Development Research*, 2(2), 1–19. <https://doi.org/10.20897/ejosdr/81573>
- BOE núm. 260 de 30 de octubre de 2013 (2013). *Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado* (BOE-A-2013-11331). Ley 16/2013, de 29 de Octubre, Por La Que Se Establecen Determinadas Medidas En Materia de Fiscalidad Medioambiental y Se Adoptan Otras Medidas Tributarias y Financieras. <https://www.boe.es/eli/es/l/2013/10/29/16>
- BOE núm. 285 de 29/11/2006 (2007). *Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado* (BOE-A-2006-20764). Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, Del Impuesto Sobre Renta de Las Personas Físicas y de Modificación Parcial de Las Leyes de Los Impuestos Sobre Sociedades, Sobre La Renta de No Residentes y Sobre El Patrimonio. <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35/con>
- BOE núm. 288 de 28/11/2014 (2015). *Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado* (BOE-A-2014-12328). Ley 27/2014, de 27 de Noviembre, Del Impuesto Sobre Sociedades. <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/27/con>
- BOE núm. 312 de 29/12/1992 (1993). *Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado* (BOE-A-1992-28740). Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, Del Impuesto Sobre El Valor Añadido. <https://www.boe.es/eli/es/l/1992/12/28/37/con>
- Carvalho, N., & Guillen, J. (2021). Economic impact of eliminating the fuel tax exemption in the eu fishing fleet. *Sustainability (Switzerland)*, 13(5), 1–15. <https://doi.org/10.3390/su13052719>
- CEPAL/Oxfam Internacional (2019). Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe. En *Comisión Económica para América Latina y el Caribe/Oxfam Internacional* (pp. 1–81). Naciones Unidas y Oxfam.
- Comisión Europea (2019). El Pacto Verde Europeo. *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones*. COM(2019) 640 final, 11 de diciembre.
- Comisión Europea (2020). COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO, AL CONSEJO, AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO Y AL COMITÉ DE LAS REGIONES. Nuevo Plan de acción para la economía circular por una Europa más limpia y más competitiva. COM(2020) 98 final, 03 de marzo
- Diario Oficial de la Unión Europea (2020). *REGLAMENTO (UE) 2020/852 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 18 de junio de 2020 relativo al establecimiento de un marco*

para facilitar las inversiones sostenibles y por el que se modifica el Reglamento (UE) 2019/2088.

- European Commission (2018). *Socio-economic analysis of the repair sector in the EU. Study to support eco-design measures to improve reparability of products. Final Report and Annex: Member State Reports.*
- Gago, A., Labandeira, X., Labeaga, J. M., & López-Otero, X. (2019). Impuestos energético-ambientales, cambio climático y federalismo fiscal en España. *Ekonomiaz. Revista Vasca de Economía*, 95(1), 275–290.
- Gago, A., Labandeira, X., & López-otero, X. (2014). A panorama on energy taxes and green tax reforms. *Hacienda Publica Espanola*, 208(1), 145–190. <https://doi.org/10.7866/HPE-RPE.14.1.5>
- Gago, A., Labandeira, X., & López-Otero, X. (2016). *Las nuevas reformas fiscales verdes* (WP No. 05/2016). *Economis for energy*. https://eforenergy.org/docpublicaciones/documentos-de-trabajo/wp_05_2016_v2.pdf
- García-Carretero, B. (2019). La fiscalidad ambiental en materia de residuos en el nuevo marco de una economía circular. *Crónica Tributaria*, 170, 31–68.
- García Bueno, M. C. (2003). Los beneficios fiscales: instrumentos para el fomento de la investigación y el desarrollo. En IJ UNAM (Ed.), *Investigación y desarrollo en la reforma fiscal* (pp. 63-72). Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México
- Green Budget Europa, The Ex'tax Project, Institute for European Environmental Policy, & Cambridge Econometrics (2018). *Aligning Fiscal Policy with the Circular Economy Roadmap in Finland*. <https://greenfiscalspolicy.org/reports/aligning-fiscal-policy-with-the-circular-economy-road-map-in-finland-report/>
- Groothuis, F., & Damen, M. (2014). *New era, New plan. Fiscal reforms for an inclusive, circular economy. Case study the Netherlands*. Stichting The Ex'tax Project. <https://ex-tax.com/reports/new-era-new-plan-netherlands/>
- IGE (2019). *Instituto Galego de Estatística*. Marco Input-Output de Galicia: Año 2018.
- IMF (2022). *IMF STAFF COUNTRY REPORTS*. Spain: 2021 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director Fo Spain. <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2022/02/15/Spain-2021-Article-IV-Consultation-Press-Release-Staff-Report-and-Statement-by-the-513178>
- INE (2019). *Instituto Nacional de Estadística*. Tablas de Origen y Destino. Revisión Estadística 2019.
- Instituto de Estudios Fiscales (2022). *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria. Comité de personas Expertas*. <https://www.ief.es/>
- Labandeira, X., Labeaga, J. M., & López-Otero, X. (2019). New Green Tax Reforms: Ex-Ante Assessments for Spain. *Sustainability*, 11(20), 5640. <https://doi.org/10.3390/su11205640>
- Ley 7/2022, de 8 de abril, de Residuos y Suelos Contaminados para una economía circular. 09 de abril de 2022. *Boletín Oficial del Estado No. 85*.
- Llorente-González, L. J., & Vence, X. (2020). How labour-intensive is the circular economy? A policy-orientated structural analysis of the repair, reuse and recycling activities in the

- European Union. *Resources, Conservation and Recycling*, 162, 105033. <https://doi.org/10.1016/j.resconrec.2020.105033>
- López-Laborda, J., Marín-González, C., & Onrubia, J. (2022). The removal of tax expenditures from Spanish personal income tax: Impact on tax collection and income distribution. *Public Budgeting & Finance*, March, 42(2), 221-254. <https://doi.org/10.1111/pbaf.12312>
- López Pérez, S. de J., & Vence, X. (2021). When Harmful Tax Expenditure Prevails over Environmental Tax: An Assessment on the 2014 Mexican Fiscal Reform. *Sustainability*, 13(20), 10–14. <https://doi.org/https://doi.org/10.3390/su132011269>
- Mazzucato, M. (2018). Mission-oriented innovation policies: Challenges and opportunities. *Industrial and Corporate Change*, 27(5), 803–815. <https://doi.org/10.1093/icc/dty034>
- Milios, L. (2021). Towards a Circular Economy Taxation Framework: Expectations and Challenges of Implementation. *Circular Economy and Sustainability*. 1. <https://doi.org/10.1007/s43615-020-00002-z>
- Ministerio de Hacienda y Función Pública (2019). *Información Presupuestaria*. Memoria de Beneficios Fiscales. <https://www.hacienda.gob.es/ES/CDI/Paginas/InformacionPresupuestaria/InformacionBeneficiosFiscales/Presupuestosdebeneficiosfiscales.aspx>
- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2021). Memoria de beneficios fiscales. En *Presupuestos Generales del Estado 2022*. http://www.sepg.pap.minhap.gob.es/Presup/PGE2016Proyecto/MaestroTomos/PGE-ROM/doc/L_16_A_A2.PDF
- Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022). *Información Presupuestaria*. Memoria de Beneficios Fiscales. <https://www.hacienda.gob.es/ES/CDI/Paginas/InformacionPresupuestaria/InformacionPresupuestaria.aspx>
- MITECO (2020). España Circular 2030. Estrategia Española de Economía Circular. <https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/economia-circular/estrategia/>
- OECD (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264076907-en>
- Puig Ventosa, I. (2017). *Informe Sobre Sostenibilidad En España 2017. Cambio de Rumbo, Tiempo de Acción*.
- Redonda, A. (2016). Tax Expenditures and Sustainability. An Overview. En *Council on Economic Policies* (2016/3). <https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/CEP-DN-Tax-Expenditures-and-Sustainability.-An-Overview.pdf>
- RREUSE (2016). *RREUSE response to the European Commission's Circular Economy Package Proposals* (pp. 1–9). <https://www.rreuse.org>
- Sedeño López, J. F. (2021). Obsolescencia programada en el marco de la economía circular: perspectiva comparada y posibles líneas de actuación. *Crónica Tributaria*, 178, 159–189. <https://doi.org/https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.1.5>
- Stahel, W. R. (2013). Policy for material efficiency - Sustainable taxation as a departure from the throwaway society. *Philosophical Transactions of the Royal Society A: Mathematical, Physical and Engineering Sciences*, 371(1986). <https://doi.org/10.1098/rsta.2011.0567>
- Stahel, W. R. (2019). *Economía circular para todos*. Routledge-Taylor-Francis Group.

- The Ex'tax Project. (2019). *Tax as a force for good: Aligning tax systems with the SDGs and the inclusive circular economy. Case study Bangladesh*. <https://ex-tax.com/bangladesh/>
- The Ex'Tax project, Cambridge Econometrics, Trucost, Deloitte, EY, KPMG Meijburg, & PricewaterhouseCoopers. (2016). *New era. New plan. Europe. A fiscal Strategy for an Inclusive, Circular Economy*. <https://www.neweranewplan.com/>
- Varona Alabern, J. E. (2009). *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Marcial Pons.
- Vence, X., & López Pérez, S. de J. (2021). Taxation for a circular economy: New instruments, reforms, and architectural changes in the fiscal system. *Sustainability*, 13(8), 1–21. <https://doi.org/10.3390/su13084581>