

La fiscalidad y la economía circular en España: situación actual y potencialidades del uso de los beneficios fiscales

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

Resumen

La transición a la economía circular implica un cambio profundo en los patrones de producción y consumo cuyo impulso requiere actuaciones coordinadas de las diferentes políticas (ambientales, regulatorias, industriales, innovación, compras públicas...) y, en particular, de la política fiscal. La orientación ambiental en los instrumentos fiscales puede constituir un instrumento clave para la transición de la EC y la sostenibilidad. Este estudio analiza la situación actual en España, constatando la ausencia de instrumentos de beneficios fiscales que favorezcan la EC para, posteriormente, identificar aquellos que pueden presentar potencialidades para promover la EC y la sostenibilidad. El artículo pone de manifiesto el volumen y la diversidad de estos mecanismos fiscales, el coste en la recaudación, así como también las figuras con una mayor incidencia, lo que ha permitido destacar las potencialidades, adversidades y retos que presenta la política de beneficios fiscales en España para el impulso de la EC y la sostenibilidad.

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

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 benefits; Sustainability.

JEL: H2; H23; H3.

1. INTRODUCCIÓN

La fiscalidad es un instrumento potente para incidir sobre los precios relativos de los bienes y servicios y, por lo tanto, para incentivar o disuadir modificaciones en el comportamiento de los agentes económicos en una u otra dirección. Las políticas fiscales pueden orientarse tanto del lado del gasto como del lado de la imposición, incluyendo en ellas el gasto tributario. Cada modalidad de intervención tiene virtudes propias. Las medidas del lado de la imposición suelen tener una mayor capacidad de orientar las acciones de los agentes de forma más estructural y permanente.

El sistema impositivo vigente, que se ha venido configurando a lo largo de décadas y que se asienta de forma principal en tres grandes impuestos [Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto de Sociedades (IS) e Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)], tiende a reforzar el modelo Económico Lineal (EL). Por su parte, las reformas fiscales para la Economía Circular (EC) y la sustentabilidad deben centrarse en la reestructuración gradual del sistema impositivo actual con el fin de que, por una parte, animen las pautas de EC y sustentabilidad y por otra, que eviten favorecer los patrones de la EL (Vence & López Pérez, 2021). Para ello, se propone una diversificación del uso de instrumentos fiscales (en particular, los tributos y mecanismos del gasto tributario) con capacidad para orientar cambios en los aspectos socioecológicos que destacan en el paradigma de la EC.

Dado que la EC es una visión relativamente reciente, la elaboración de propuestas de fiscalidad orientada específicamente conforme a los principios y objetivos de la EC está aún en proceso de maduración, y, de hecho, la literatura sobre este campo es relativamente incipiente (Groothuis & Damen, 2014; Milios, 2021; Stahel, 2013; Vence & López Pérez, 2021). En todo caso, dada la heterogeneidad de las bases imponibles y la complejidad de los impactos, es necesario tomar en cuenta las distintas propuestas de fiscalidad sostenible capaces de contener líneas de actuación que permitan avanzar hacia la EC y analizar su aplicación al marco tributario de cada país, en este caso, al español.

Una de las primeras propuestas de fiscalidad sostenible formuladas para la EC se puede encontrar en Stahel (2013, p. 13,14) quien, inspirado por las formulaciones realizadas por la economía ecológica, identifica dos principios orientadores para guiar los cambios fiscales de transición a la EC, “no gravar los recursos renovables, incluido el trabajo, y gravar en cambio los no renovables”, cuyos efectos inherentes se refuerzan entre sí. Es decir, al no gravar la fuerza laboral, factor genuinamente renovable en la era de la EC, se reducirían los costes de las actividades circulares, generalmente intensivas en mano de obra, y se obtendría una mayor eficiencia material. Tal y 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”. La reducción de costes laborales daría lugar a la creación de empleos en sectores circulares, que son en gran medida intensivos en mano de obra (véase p. ej. Llorente-González & Vence, 2020), tales como la reparación, mantenimiento, remanufactura, remediación, servicios que sustituyen consumo de materiales y/o energía, etc. Los procesos de este tipo de actividades circulares, y los consumos de estas, implican una mayor eficiencia de material, es decir, prolongan la vida del stock, reducen el consumo de nuevos recursos y materiales, postergan los desechos y mitigan la contaminación. Asimismo, el gravamen sobre los recursos no renovables proporcionaría incentivos para su sustitución y para el ahorro, la reducción de costes y la eficiencia material, logrando con ello orientar decisiones hacia enfoques circulares.

Sobre esta idea base se han venido desarrollando distintas propuestas puntuales, tales como las formuladas en *The ExTax Project* para los casos de países y grupos como Países

Bajos, Europa, Bangladesh y Finlandia. Estos estudios presentan un portafolio de instrumentos fiscales para el impulso de la EC, adaptados a cada caso de estudio (ver [Green Budget Europa et al., 2018](#); [Groothuis & Damen, 2014](#); [The Ex'tax Project, 2019](#); [The Ex'Tax project et al., 2016](#)). El eje central de esta propuesta de cambios fiscales es actuar sobre el valor extraído del medio natural, prolongar y optimizar el aprovechamiento de los recursos y los productos, y reducir la generación de residuos. En síntesis, se plantea un enfoque integrador para actuar sobre una serie de hechos generadores, actividad o cosa, cuyo propósito sea alterar los precios minimizando la extracción de recursos naturales y otros consumos dañinos asociados a los combustibles fósiles, contaminación del aire, agua, electricidad, desechos, entre otros. También se plantea actuar con impuestos de base amplia, modificando, con aumentos y reducciones, en el tipo impositivo del IVA para determinadas actividades y en el impuesto sobre las rentas del trabajo, favoreciendo las actividades intensivas en mano de obra y para la innovación circular.

En esa misma dirección, [Vence y López Pérez \(2021, pp. 15–21\)](#) y [Milios \(2021\)](#) exponen también medidas de corto plazo y de factible implementación que actúen sobre el sistema fiscal vigente de beneficios fiscales (BF), tanto para estimular las actividades de EC como para abandonar los privilegios en consumos dañinos y actividades productivas contaminantes e insostenibles. Algo similar ocurre con el tipo de medidas de fiscalidad sostenible para la EC implementadas en países como Bélgica, Irlanda, Luxemburgo, Eslovenia, Suecia, Holanda, Polonia, Portugal y Malta, que han optado por introducir beneficios (tasas reducidas) en la imposición indirecta para fomentar la durabilidad y extensión de la vida útil de bienes, ya sea mediante actividades de reparación o de reventa (venta segunda mano) o la fabricación de bienes duraderos (p. ej. para disuadir la obsolescencia programada) ([RREUSE, 2016](#); [European Commission, 2018](#); [Sedeño López, 2021](#)).

Aunque la fiscalidad ambiental en España presenta un carácter modesto, con gran énfasis en los impuestos energéticos ([Gago et al., 2014, 2016, 2019](#); [Labandeira et al., 2019](#)), también se han implementado y se vienen desarrollando nuevas propuestas en torno a la creación de nuevos impuestos en el marco de la EC; por ejemplo, impuestos sobre componentes químicos dañinos y residuos ([Andretta et al., 2018](#); [García-Carretero, 2019](#); [Puig Ventosa, 2017](#); [Sedeño López, 2021](#)). De hecho, los mecanismos impositivos actuales adoptados por España como “circulares” se centran sobre todo en los residuos. Esto se observa en la reciente aprobación del *proyecto de Ley sobre residuos*, que, entre otros aspectos, incorpora el impuesto a los plásticos de un solo uso y el impuesto sobre el depósito en vertedero y la incineración en el marco de la EC (Proy. Ley sobre Residuos y Suelos Contam., 2021). Si bien se trata de acciones en beneficio del medioambiente, y por lo tanto van en la buena dirección, siguen siendo una necesidad imperiosa dar pasos más ambiciosos. Sería oportuno acelerar el proceso de implantación, ampliar el foco, aumentar su incidencia y, sobre todo, introducir cambios más profundos en el sistema fiscal español en su conjunto, actuando sobre los grandes impuestos que lo caracterizan (IRPF, IS, IVA, etc.). Como señalan autores relevantes de la EC: “las políticas no deberían centrarse en la reducción de residuos, sino centrar su atención en la conservación y cuidado de los recursos” ([Stahel, 2019, p. 77](#)) y ello requiere un cambio que vaya mucho más allá de los impuestos ambientales superespecíficos como los mencionados, abordando cambios de mayor alcance que alteren la estructura fiscal actual.

Debido a la complejidad técnica y política para introducir nuevos impuestos de EC, podría resultar razonable actuar sobre el conjunto de figuras del gasto tributario, los BF (término común en España), que actualmente representan una proporción importante de la recaudación fiscal en España y en los demás países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Por ejemplo, considerando el coste para el Presupuesto General del Estado, los BF equivalen al 30,8% de los ingresos tributarios previstos en los

presupuestos de 2022 y al 23,6% de los ingresos teóricos que se derivarían de un sistema sin BF de acuerdo con el método de “recaudación perdida” ([Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2021](#); [OECD, 2010](#)). En términos del PIB representan un 3,35% del PIB, porcentaje que está en línea con otros países de la OCDE, aunque por debajo de EE. UU., Reino Unido o Canadá, que duplican o triplican esos valores. También, esta pérdida de ingresos en los países de América Latina se sitúa como promedio en el 3,8% del PIB ([CEPAL/Oxfam Internacional, 2019, p. 21](#)). Los BF responden a objetivos muy diversos (sociales, ecológicos, redistributivos, innovación, competitividad externa, etc.), y dentro de ellos los ecológicos ocupan un lugar muy modesto. Lo cierto es que existe un debate importante sobre las consecuencias de estos para la financiación del sector público, y un cuestionamiento de los alineamientos de muchos de esos BF y los objetivos de transformación del sistema económico. Desde luego, en la mayoría de los países, una importante magnitud de estos responde a objetivos contradictorios con la política ambiental (ver p. ej. [Ashiabor, 2020](#); [López Pérez & Vence, 2021](#)). También son discutidos desde otras perspectivas; de hecho, un estudio reciente ([López-Laborda et al., 2022](#)) determinó que la supresión de los instrumentos del gasto tributario en IRPF representaría un potencial del 37,9% de la recaudación real de dicho impuesto, además de otros efectos positivos en la progresividad y en la distribución.

Desde la perspectiva ambiental y de transición ecológica, cabe plantearse si los BF pueden ser reconsiderados para impulsar la EC y sostenibilidad, ya sea favoreciendo las pautas sostenibles o bien retirando beneficios adversos al medio ambiente. En este sentido, el primer paso debe consistir en identificar los BF dañinos para el medioambiente en España y, al mismo tiempo, identificar los posibles BF que puedan contribuir a mejorar los objetivos de la política ambiental y la estrategia hacia la EC. El segundo paso consiste en la cuantificación de unos y otros para aproximar el esfuerzo en términos de sacrificio de ingresos públicos o de PIB, lo que debe permitir una valoración realista de las diferentes opciones.

Teniendo en cuenta lo anterior, el presente estudio aborda el análisis de los BF en España, partiendo del supuesto de que existe por el momento un reducidísimo esfuerzo en la promoción de objetivos ambientales y para el impulso de la EC. A partir del diagnóstico, se trata ofrecer pautas para la realización de reformas que caminen hacia una fiscalidad que impulse la EC.

Para el análisis de lo expuesto, el artículo se estructura en seis apartados. Seguido a la introducción, en el punto dos se expone el marco teórico desde la perspectiva del gasto tributario. En el apartado tres se explica la metodología desarrollada para el análisis de los BF. En el punto cuatro se explican los resultados obtenidos y en el cinco, se lleva a cabo una discusión sobre los aspectos más importantes. Finalmente, en el apartado seis se muestran las principales conclusiones.

2. EXTRAFISCALIDAD: LOS INSTRUMENTOS FISCALES DESDE UNA ÓPTICA DEL GASTO TRIBUTARIO PARA LA EC

En un sistema tributario, la composición del gasto tributario es un elemento muy importante de la estructura impositiva. De hecho, es en esta última en donde las figuras del gasto tributario se habilitan, quedando así inherentes a las cargas tributarias y, en tal sentido, minoran de forma más o menos importante la recaudación. Por ello, el gasto tributario tiene que ver con esa otra forma de ser, cualitativa y cuantitativa, del sistema tributario, cuyos mecanismos pueden estar implícitos o poco explícitos en el impuesto o en la estructura de su carga tributaria, por ejemplo, las tasas reducidas, las exenciones, las deducciones especiales,

las bonificaciones y todo aquel mecanismo que implique un ahorro y una rebaja fiscal o un apoyo financiero justificado.

Desde un punto de vista tributario, cuando a los instrumentos fiscales se les dota de cierto grado de multifuncionalidad –más allá de la recaudación– al servicio de diferentes objetivos (sociales, salud, medioambiente...), y respetando las fronteras de los principios que los rigen, se produce la extrafiscalidad. En el caso de los BF se sacrifica parte de su recaudación en aras a uno u otros objetivos (García Bueno, 2003). Entre ellos, puede identificarse la necesidad de afrontar determinadas conductas socioeconómicas nocivas, por ejemplo contra el medioambiente, o un desvío intencionado de determinadas cargas tributarias para favorecer ciertos sectores y actividades económicas, ciertos niveles de renta o consumos, etcétera.

La extrafiscalidad se implementa como parte de medidas fiscales que, de producirse, conducirán al logro de los objetivos de la política económica y social. El alcance de la extrafiscalidad incluye todos los fines contenidos en la Constitución, por ello, “no sólo es legítima sino también potenciabile, ya que en ocasiones puede constituir, si no el mejor vehículo, al menos un medio adecuado para alcanzar diversos objetivos legitimados (...)” (Varona Alabern, 2009, p. 21). Para Aizega Zubillaga (2001) y Ashiabor (2020), este tipo de instrumentos pueden servir a objetivos superiores de política económica, social y de sostenibilidad. Su instrumentación muestra una gran versatilidad para adaptarse a los objetivos “extrafiscales” de la política fiscal, a fin de dinamizar la economía, el comercio, las cuestiones sociales o el medio ambiente, entre otros objetivos públicos.

En este contexto, el gasto tributario es una de las figuras que más claramente responde al concepto de extrafiscalidad y adopta muchas formas en el interior de las instituciones jurídicas y políticas, cuya utilización es tan antigua como los impuestos (tasas reducidas, deducciones especiales, bonificaciones e incluso la ausencia de gravamen, desgravaciones, etcétera). Por ello, el gasto tributario supone una herramienta fiscal de suma importancia que actúa principalmente como un mecanismo de incentivo para el impulso de nuevas actividades, generando una reducción del coste de producción o una reducción del precio de mercado y promoviendo una mayor demanda de un determinado bien o servicio que –se considera– contribuye a la consecución de un objetivo socialmente deseable, como puede ser la transición hacia una economía sostenible.

En España, la estructura de los BF es muy diversa en el interior de cada tributo (Tabla 1). Conforme al Presupuesto de Beneficios Fiscales (PBF) del año 2022, existen 207 medidas de gasto tributario que incluyen un abanico muy amplio de propósitos y objetivos definidos por la política económica y social del país, tales como beneficios al arrendamiento de viviendas, la inversión en vivienda, la maternidad, la familia numerosa, pensiones de invalidez o ajustes diversos en la base imponible del impuesto de sociedades, reservas de capitalización y nivelación, tipos reducidos de sociedades de inversión hasta exenciones y tipos reducidos en IVA para determinados productos, exenciones y tipos reducidos en impuestos de hidrocarburos e incluso exenciones por premios de loterías, patrimonios protegidos, exenciones en el impuesto del alcohol, prestaciones por actos de terrorismo, deducciones por I+D o donaciones, entre otras.

Tabla 1. Tipología de beneficios fiscales en las principales figuras impositivas

IRPF	IS	IVA	Impuestos Especiales
Reducciones en la base imponible	Ajustes en la base imponible	Exenciones	Exenciones
Especialidades de las anualidades por alimentos	Reducciones de la base imponible		
Deducciones en la cuota	Tipos reducidos	Tipo reducido 10%	Tasas Reducidas
Exenciones	Bonificaciones en la cuota íntegra		
Operaciones financieras con bonificación	Deducciones en la cuota íntegra	Tipo superreducido 4%	
Régimen especial			

Fuente: elaboración propia, según el Presupuestos de Beneficios Fiscales 2022.

Lo relevante es que, a partir de los años 80, se ha experimentado una tendencia creciente en todos los países a usar los BF como una forma de reducir de forma selectiva la presión fiscal y orientar el comportamiento de los agentes económicos en la dirección de los objetivos de la política económica y social. Sin embargo, desde el comienzo de la crisis financiera de 2008 y hasta el año 2022 la evolución de los BF ha experimentado cambios importantes. En el caso de España, los beneficios fiscales se han ido reduciendo ya que si en el año 2009 representaban el 47,9% de los ingresos tributarios previstos (no liquidados) de la Administración General, en el año 2022, representaban el 30,8%. La reducción se ha producido tanto en los impuestos directos (IRPF, IS, INR), cuyos BF pasaron de representar el 47,3% en el 2009 de los ingresos tributarios directos no liquidados al 23,3% en 2022, como en los impuestos indirectos, donde tal porcentaje se ha reducido del 50,6% del año 2009 al 41,7% para el ejercicio 2022. ([Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2021](#)).

Por su parte, el gasto tributario tiene una característica que lo singulariza con respecto a la imposición y es su carácter relativamente opaco, tanto para el público en general como para el debate presupuestario. En contraste con los impuestos, es difícil percibir tanto la presencia y peso relativo en la recaudación total como la composición del gasto tributario y el importe que representa para cada uno de los privilegiados. Como señala [Ashiabor \(2020, p. 23\)](#), "los gastos tributarios rara vez se someten al mismo proceso de asignación y aprobación anual que los gastos directos. Su verdadero coste fiscal es una cuestión presunta que, de ocurrir, dará lugar a ingresos no percibidos a través de la recaudación (...), incluso son instrumentos complejos de estimar".

Otra de las características relevantes del gasto tributario implementado a lo largo de las últimas décadas en la mayor parte de los países es que una importante proporción de estos tiene efectos dañinos para el medioambiente ([Ashiabor, 2020](#); [López Pérez & Vence, 2021](#); [Vence & López Pérez, 2021](#)). Existe una alta presencia de tasas reducidas, subsidios y subvenciones, deducciones especiales, bonificaciones, e incluso, la ausencia de gravamen o las desgravaciones en prácticas económicas que tienen impacto negativo en el medio ambiente. Y esto con el agravante de que, además de fomentar actividades que generan daños ambientales, representan una merma importante del financiamiento público.

Este último punto es, de hecho, el principal motivo que explica el creciente cuestionamiento de los gastos tributarios en los informes de las principales instituciones internacionales ([CEPAL/Oxfam Internacional, 2019](#); [OECD, 2010](#)). Pero también existen cuestionamientos crecientes desde una perspectiva ambiental, por ese sesgo hacia objetivos contradictorios con el medioambiente y la sustentabilidad ([Ashiabor, 2020](#); [López Pérez & Vence, 2021](#); [Vence & López Pérez, 2021](#)).

No obstante, el conjunto de BF podría estudiarse a partir de distintas vertientes: en función del corte social, de la relación con el medio ambiente, de la relación o infracciones con los principios tributarios, el efecto en la mejora de la recaudación o bien en la orientación de los Objetivos del Desarrollo Sostenible (ODS) y otros (véase [CEPAL/Oxfam Internacional, 2019](#); [Redonda, 2016](#)). En este trabajo nos centramos en identificar las potencialidades de los BF como instrumentos para impulsar la transición hacia la EC y la sustentabilidad, ya sea suprimiendo los más adversos o bien reforzando e instituyendo aquellos que pudieran considerarse favorecedores.

3. METODOLOGÍA Y FUENTES DE DATOS

El presente trabajo se centra en el estudio de los beneficios fiscales en España para el año 2022, centrándose específicamente en los BF aplicados por el Gobierno central en los impuestos gestionados por este, y obviando los BF que aplican las CC.AA. en aquellos impuestos propios o cedidos. El objetivo consiste en poner de relieve el nivel de importancia otorgada a la protección ambiental, a la sostenibilidad y a la EC, a través del PBF aprobado en el periodo de estudio, así como también, proponer modificaciones de beneficios fiscales acordes con la EC. Se estudian los beneficios fiscales en virtud de que presentan oportunidades de reforma importantes que no han sido atendidas y que podrían contribuir de forma significativa a los objetivos de la transición ecológica que proclama la Estrategia Española de Economía Circular ([MITECO, 2020](#)).

Como primer paso, se analiza el PBF del año 2022 y los correspondientes textos legislativos publicados por la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos, como la Ley de Presupuestos Generales; la [Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF \(2007\)](#); la [Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS \(2015\)](#); la [Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA\(1993\)](#); la [Ley 16/2013, de 29 de octubre \(2013\)](#), por la que se adoptan determinadas medidas en materia ambiental, entre estas, el Impuesto de Gases Fluorados de Efecto invernadero (IGFEI). Aunado a la revisión documental, este conjunto de instrumentos legislativos ha sido clave para el estudio, siendo insumos para reflejar el criterio que se sigue en el análisis de los datos.

En segundo lugar, una vez analizadas las 207 medidas de gasto fiscal incluidas en el PBF de 2022 se realizó una clasificación de cada concepto de BF en cinco grupos que interesa destacar conforme su relación con la EC: 1) BF favorecedores de la EC; 2) BF ambivalentes con la EC, es decir, que están formulados para otras finalidades pero pueden, eventualmente, acoger actividades orientadas a la EC (p. ej. I+D en proyectos ambientales o circulares); 3) BF potenciales para ser reorientados a la EC, es decir, que actualmente están formulados con finalidades favorecedoras de la inversión y del crecimiento, y que podrían redefinirse para ser aplicables exclusivamente a actividades que respondan a criterios de sustentabilidad y EC; 4) BF adversos a la EC, y en el grupo 5) el conjunto de BF existentes que no se relacionan con el objeto de estudio y que tienen presencia bajo criterios específicos de política social y económica.

Los grupos objeto de estudio, se han construido sobre la base de criterios sostenidos según las directrices de política ecológica y la literatura académica. También se han tenido en cuenta los planes estratégicos de la UE y de España, como el Pacto Verde y Plan de Acción de la Economía Circular (Comisión Europea, [2019, 2020](#)) y el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria ([Instituto de Estudios Fiscales, 2022](#)). Se revisaron las 207 figuras que componen el programa de BF de los principales impuestos (IRPF, IS, IVA, IIEE y el IGFEI) conforme las respectivas leyes que los regulan.

El tercer paso consiste en la cuantificación de los diferentes BF y su agrupación en los cinco grupos definidos. Los BF son a veces poco transparentes y difíciles de cuantificar y, además, existen diferentes métodos de cálculo (recaudación perdida, ganancia de recaudación y gasto directo equivalente). Para este trabajo, los datos para los BF en IRPF, IS, IIEE e IGFEI se obtuvieron de la información abierta del PBF 2022 del [Ministerio de Hacienda y Función Pública \(2022\)](#), aceptando, por lo tanto, sus criterios de medición. En la Tabla 3 se presentan los diferentes BF seleccionados y clasificados de acuerdo con los cinco grupos definidos, con su respectivo valor estimado y calculando su estructura porcentual respecto al total de ingresos tributarios previstos en el presupuesto, a la recaudación prevista por el impuesto correspondiente y en términos del PIB. En la [Tabla 4](#) se presentan clasificados en grupos y por impuestos a los que se les aplican, y calculando las mismas ratios. En cambio, en el caso del IVA resulta necesario realizar un ejercicio previo de estimación del importe de cada una de las figuras de BF. Efectivamente, los datos del PBF de 2022 en IVA se presentan de manera agregada, de forma que el documento presupuestario no ofrece información cuantificada para las diferentes medidas y, por ello, no permite identificar de forma específica el valor del beneficio fiscal de los diferentes bienes y servicios exentos o sujetos al IVA reducido (10%) y al superreducido (4%). Dado que resulta imprescindible esa desagregación para poder evaluar la relevancia de aquellos BF en IVA vinculados o no con objetivos de EC y sostenibilidad, se realiza un ejercicio de estimación con base en una metodología ad hoc.

Para aproximar el valor que representan los diferentes BF en IVA y poder clasificarlos conforme al orden de los grupos de estudio, fue necesario realizar una estimación a partir de una serie de supuestos y siguiendo los pasos que describimos a continuación. Para su estimación se recurre a las tablas Input-Output (TIO) más recientes correspondientes al año 2019 y, en concreto, a la tabla de oferta total a precios de adquisición, que se desagrega por productos y que incorpora una columna que refleja los impuestos imputados sobre aquellos. La primera dificultad por superar es que la TIO española presenta una única columna que engloba todos los impuestos que les afectan a los productos, y no separa el IVA de los demás. Dado que la TIO gallega sí lo hace, se decide tomar esta como referencia para estimar los porcentajes de incidencia del IVA sobre cada tipo de producto, y luego se trasladan a la TIO española del mismo año 2019 con objeto de obtener una aproximación al IVA recaudado para esos productos a nivel español. A continuación, se calcula el beneficio fiscal para los productos seleccionados sometidos a IVA reducido, superreducido o exento como diferencia entre esa cifra y el valor que resultaría de aplicar el tipo general ([Tabla 2](#)). Una vez obtenido el coste fiscal correspondiente al año 2019 y el porcentaje que representa cada medida sobre los BF totales en IVA de ese año, se extrapolan a 2022 trasladando aquella estructura porcentual sobre los BF totales de IVA de aquel año a los valores totales de este. La operación se realiza de acuerdo con la siguiente fórmula (donde i es el producto correspondiente) y se muestran los valores en la [tabla 3](#):

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

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

Por su parte, esta estrategia de estimación de los BF en IVA permitió estimar el coste fiscal de algunas propuestas de BF que se consideran oportunas para incentivar actividades circulares como la reparación de diferentes tipos de bienes ([ver Tabla 5](#)).

Tabla 2. Estimación del Coste Fiscal para productos y servicios con impacto ambiental gravados al 10% y exentos en la LIVA. (cifras en millones de euros)

Concepto	TIO-Galicia			TIO-España			COSTE FISCAL ESTIMADO (G) = (F - E)	Proporción Ajustada de los valores BF 2019 2022	COSTE FISCAL ESTIMADO
	IVA s/productos (A)	Oferta total a P. Adq. (B)	% IVA total (C) = (A)/(B)	Oferta total a P. Adq. (D)	Valor de IVA Estimado (E) = (D)*(C)	Tasa 21% (F) = (E) *2.1			
Productos químicos básicos, compuestos nitrogenados, fertilizantes, pesticidas, etc.	7.500	1.354.986	0,55	46.922,6	259,72	545,42	285,69	1,33	297,54
Servicios 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
Servicios de alcantarillado, gestión de residuos y saneamiento	10.776	1.196.176	0,90	24.229,60	218,28	458,38	240,11	1,12	250,07
Transporte de pasajeros	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

Fuente: elaboración propia a partir de los datos del Instituto Nacional de Estadística (INE, 2019) y del Instituto Galego de Estadística (IGE, 2019).

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

Teniendo en cuenta la metodología aplicada, el volumen de BF de aquellas figuras asociadas al IVA, susceptibles de consideración para una política de gasto tributario, alcanza un total de 2.857,16 millones de euros, siendo el IVA reducido del transporte terrestre de pasajeros y del transporte aéreo interior de pasajeros, donde se concentra la mayor cuantía, al suponer el 80,13% del total de tales figuras seleccionadas.

4. PRINCIPALES RESULTADOS DE LOS BENEFICIOS FISCALES EN ESPAÑA Y SU RELACIÓN CON LA ECONOMÍA CIRCULAR

Desde la perspectiva de coste fiscal, el volumen total de los BF (41.939,14 millones euros) representa el 30,85% del total de los ingresos tributarios previstos (135.939,41 millones de euros) para el año 2022. El impacto de este coste fiscal en la economía española es del 3,35% en términos del PIB en año 2022. Asimismo, de cara a la clasificación objeto de estudio, y según su relación con la EC y con la sostenibilidad (Tabla 3), se observa que la mayor parte de los BF (84,44%) responden a una multiplicidad de finalidades de tipo social, cultural, deportivo, distributivo, etc. De este modo, puede suponerse que no tienen efectos –al menos directos– en la circularidad y sostenibilidad. El segundo grupo en importancia está constituido por los BF dañinos y adversos a la EC, que representan el 7,08% del total (2.969.64 millones de euros) y suponen un coste fiscal que alcanza el 2,18% de los ingresos tributarios totales y

el 0,24% del PIB. Dentro de este grupo destaca, sobre todo, el conjunto de exenciones y tipos reducidos asociados al Impuesto sobre Hidrocarburos.

Por otra parte, el 4,51% (1.892,58 millones de euros) de los BF, especialmente los relacionados con el impuesto de sociedades, pueden ser considerados como ambivalentes para la EC y la sostenibilidad. El 0,39% (164,07 millones) de los BF, podrían ser reorientados hacia los principios de la EC y de sostenibilidad.

Tabla 3. Beneficios fiscales 2022. Clasificación por grupo de estudio según su relación con la economía circular y la sostenibilidad.

Concepto de Beneficios fiscales por grupo	Importe <i>Beneficios Fiscales</i> (millones de €)	Porcentaje (%) por tipo impuesto	Porcentaje (%) Ingresos Tributarios	Porcentaje (%) del PIB
Adversos	2.969,94	7,08	2,18	0,24
Régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje	7,36	0,03	0,01	0,00
Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI)	235,14	0,96	0,17	0,02
Sociedades de inversión	568,02	2,32	0,42	0,05
Impuesto sobre el Carbón	1,55	0,02	0,00	0,00
Impuesto sobre hidrocarburos	800,34	8,27	0,59	0,06
La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, entre otros	1,60	2,29	0,00	0,00
Productos químicos, fertilizantes, pesticidas etc.	297,54	0,69	0,22	0,02
Servicios de transporte aéreo	1.058,39	2,47	0,78	0,08
Ambivalentes	1.892,58	4,51	1,39	0,15
Régimen especial de entes sin fines lucrativos	367,23	1,50	0,27	0,03
Incentivos fiscales al mecenazgo	4,10	0,02	0,00	0,00
Régimen especial de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común	5,81	0,02	0,00	0,00
Incentivos fiscales al mecenazgo	0,71	0,00	0,00	0,00
Donativos	350,46	0,72	0,26	0,03
Creación de empleo para trabajadores con discapacidad	15,36	0,06	0,01	0,00
Actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica ⁽²⁾	891,44	3,64	0,66	0,07
Donaciones	257,47	1,05	0,19	0,02

Concepto de Beneficios fiscales por grupo	Importe Beneficios Fiscales (millones de €)	Porcentaje (%) por tipo impuesto	Porcentaje (%) Ingresos Tributarios	Porcentaje (%) del PIB
Potenciales para ser reorientados	164,07	0,39	0,12	0,01
Rendimientos de nuevas actividades económicas en estimación directa	22,42	0,05	0,02	0,00
Actividades económicas	14,89	0,03	0,01	0,00
Inversión en empresas de nueva o reciente creación	113,89	0,47	0,08	0,01
Rendimientos de Planes de Ahorro a Largo Plazo	8,93	0,02	0,01	0,00
Entidades de nueva creación	3,94	0,01	0,00	0,00
Favorables	1.501,22	3,58	1,10	0,12
Servicios de alcantarillado, gestión de residuos y saneamiento	250,07	0,58	0,18	0,02
Transporte de pasajeros	1.251,15	2,91	0,92	0,10
Sin efectos (Diversos beneficios)	35.411,33	84,44	26,05	2,82
Total general	41.939,14	100,00	30,85	3,35

Fuente: elaboración propia en base al Presupuesto de Beneficios Fiscales 2019 y 2020 (Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2019 y 2020); International Monetary Fund (IMF,2022); Ley 37/1992, del 28 diciembre, del IVA; y Tabla 2.

Tabla 4. Categoría de beneficios fiscales según su relación con la EC y tipo de impuesto 2022 (en porcentajes).

Categoría / grupo Beneficios fiscales por tipo de impuesto	Importe Beneficios Fiscales (millones de €)	Porcentaje (%) por tipo impuesto	Porcentaje (%) Ingresos Tributarios	Porcentaje (%) del 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
IVA	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
IVA	1.501,22	3,50	1,10	0,12
Potenciales 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

Categoría / grupo Beneficios fiscales por tipo de impuesto	Importe Beneficios Fiscales (millones de €)	Porcentaje (%) por tipo impuesto	Porcentaje (%) Ingresos Tributarios	Porcentaje (%) del PIB
Sin 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
IVA	19.543,55	45,52	14,38	1,56
Otras tasas	85,82	3,98	0,06	0,01
Otros	1.684,25	21,00	1,24	0,13
Total general	41.939,14	100,00	30,85	3,35

Fuente: elaboración propia en base al Presupuesto de Beneficios Fiscales (2019, 2022); IMF (2022); Ley 37/1992, del 28 diciembre, del IVA (1993); y Tabla 2.

Para efectos de este trabajo, resulta destacable la casi nula presencia de BF que puedan considerarse favorables a la EC y a la sostenibilidad. En línea con la metodología expuesta en el Apartado 3, solamente se podría identificar cuatro figuras consideradas como relativamente favorecedoras de la sostenibilidad y la EC. Por un lado, podemos considerar como favorables la aplicación del IVA reducido (10%) a tres tipos de actividades que contribuyen a reducción de impactos ambientales: a) las relativas a la limpieza y cuidado del espacio público, el saneamiento y la gestión de residuos, que en conjunto tienen un BF de 250 millones de euros (y representan el 0,18% de los ingresos totales y el 0,02% del PIB); b) el transporte colectivo de pasajeros por vía terrestre (ferrocarril, metro, autobús, etc.), que suponen un coste fiscal de 1.251 millones de euros (0,92% de los ingresos y 0,10% del PIB); c) la ejecución de obras de renovación y reparación de viviendas, que no es posible cuantificar con la información disponible. Por otro lado, están las reducciones en IRPF de los rendimientos de actividades de economía ecológica (que el PBF no cuantifica específicamente y las engloba en un paquete heterogéneo de “otras reducciones” en la base imponible del IRPF), que representan un importe claramente marginal y que tampoco es posible cuantificar con la información disponible. En todo caso, la reducida dimensión económica de estas actividades permite afirmar que el volumen que representan tales figuras resulta prácticamente insignificante.

En términos generales, y con base en los resultados de la Tabla 4, se puede observar que, en IRPF, IS e IVA no existe una política de gasto tributario orientada a favorecer el desarrollo de la EC y la sustentabilidad a excepción de las cuatro figuras favorecedoras antes señaladas, de las cuales, por otra parte, solo dos son cuantificables y representan una cantidad muy reducida, 1.501 millones de euros (el 1,1% de los ingresos tributarios). Por el contrario, el volumen de BF adversos a la EC se sitúa en los 2.969,4 millones de euros (el 2,18% de los ingresos tributarios totales). Tomando en consideración estos últimos y la suma de los beneficios ambivalentes y reorientables hacia la EC (2.056 millones de euros, un 1,51% de los ingresos tributarios), existe un volumen muy relevante de BF susceptibles de ser modificados o suprimidos.

5. DISCUSIÓN Y PROPUESTAS

Con el fin de realizar un análisis más pormenorizado de las diferentes figuras de gasto tributario y su eventual reforma con el objetivo de orientar el uso de los recursos hacia el fomento de la EC, se expone a continuación una descripción más detallada de la composición de los diferentes grupos que aglutinan los diferentes BF, así como también una serie de propuestas que contribuirían a reorientar ese gasto tributario acorde con los objetivos de la EC y la sostenibilidad.

Como hemos visto, entre las 207 medidas de gasto tributario existentes en 2022 en España apenas existen cuatro tipos de BF en los grandes tributos que puedan considerarse que respondan a una finalidad explícita o principal congruente con la sustentabilidad y con la transición hacia la EC: las reducciones en IRPF de los rendimientos de actividades de economía ecológica y el IVA reducido (10%) para la ejecución de obras de renovación y reparación de viviendas, para los servicios de limpieza, saneamiento y tratamiento de residuos, y para los servicios de transporte terrestre de pasajeros.

Con relación a aquellos BF que pueden ser considerados como ambivalentes para la EC, representan un volumen relativamente importante y aunque pueden ser utilizados también en actividades o iniciativas de carácter circular y sustentable, lo cierto es que la información disponible sugiere que esa finalidad tiene, por el momento, una escasa relevancia. De cualquier manera, podemos identificar, en lo correspondiente al IRPF, algunas reducciones, deducciones y exenciones que, aun explicitando otro objetivo, podrían ser utilizadas para fomentar iniciativas y proyectos que vayan en la dirección de la EC. Este podría ser el caso, por ejemplo, de los incentivos fiscales al mecenazgo (en la medida en que incluyan entidades y actividades con objetivos ambientales y pro-sustentabilidad). De igual forma, podríamos incluir ciertos beneficios que afectan a algunos tipos de actividades, entre las cuales pueden estar también actividades relacionadas con la EC. Este sería el caso de investigaciones en el área de la EC que pueden acogerse a la exención de los premios científicos y la exención de las becas públicas de educación y para la investigación, así como las concedidas por entidades sin fines lucrativos.

Análoga consideración podría realizarse a propósito del Impuesto de Sociedades o del IVA. Los ajustes en la base imponible en el caso de las comunidades titulares de monte vecinal en mano común, las entidades sin fines lucrativos, los incentivos al mecenazgo o las deducciones por donaciones pueden llegar a suponer un incentivo para el fomento de aquellas actividades o prácticas que repercuten de forma positiva en el medio ambiente y la sostenibilidad. En el caso de las deducciones en el IS por actividades en I+D+i, estas pueden aplicarse, obviamente, a la I+D+i relacionada con la EC. Adicionalmente, cabría plantearse si es posible un tratamiento más beneficioso para las actividades de I+D+i que estén explícitamente orientadas a objetivos de carácter circular y ambiental. También es posible el fomento a la EC a través del tipo reducido de IVA para transportes de viajeros y sus equipajes (en relación con el transporte ferroviario de pasajeros), así como para los servicios de recogida, almacenamiento, transporte y eliminación de residuos, limpieza y desratización de alcantarillados públicos, o recogida y tratamiento de aguas residuales, ya que estos beneficios están orientados a una fiscalidad circular o, más bien, a reducir la generación de residuos y promover el reciclaje (García Carretero, 2019; Andretta et al., 2018).

También se identifican BF en el IRPF y en el IS que promocionan la EL. Estas medidas podrían reorientarse hacia actividades sustentables y circulares. En el IRPF, se trataría de llevar a cabo reducciones y deducciones en aquellas actividades económicas que promuevan nuevas inversiones, creación de empresas, empleo, las reducciones de los rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva para determinadas actividades forestales y

para nuevas actividades y servicios de EC y sustentabilidad incorporada, tales como las de reparación, reutilización, regeneración o reciclaje. En este sentido, el objetivo sería tratar de incentivar las actividades que priorizan el cuidado y mantenimiento de los stocks de bienes, equipos e infraestructuras, frente a aquellas intensivas centradas en promover los flujos de nuevos recursos (Stahel, 2019; Vence & López, 2021).

Otros cambios concretos en el IRPF serían las exenciones de los rendimientos de los planes de ahorro a largo plazo, que podrían ser modificadas de tal forma que solo pudieran beneficiarse aquellos planes que tengan como objetivo la inversión en activos vinculados al artículo nueve del Reglamento (EU) 2020/852 (Diario Oficial de la Unión Europea, 2020).

Con relación a los BF del IS, apenas se observan figuras que puedan ser reorientadas hacia la EC, a excepción de los tipos reducidos para entidades de nueva creación. Aunque dicha figura se encuentra en régimen transitorio, sería adecuada su recuperación reorientándola hacia entidades de nueva creación para el desarrollo de la EC.

Por otra parte, sería conveniente recuperar y revisar la deducción del 8%, que fue eliminada en el año 2015, por las inversiones realizadas para la preservación del medio ambiente, consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales, o la contaminación acufera, así como aquellas que sirvan para la reducción o el tratamiento de residuos industriales. Aunque el Ministerio justificó a través de Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades en el punto III de su Preámbulo y en el punto 4.a de la siguiente forma: *“desaparece la deducción por inversiones medioambientales, teniendo en cuenta que las exigencias en materia medioambiental son cada vez superiores, tornándose en ocasiones obligatorias, por lo que resultaba paradójico el mantenimiento de un incentivo de estas características”*, se debería analizar en mayor detalle si, efectivamente, la normativa actual ya exige cumplir con los requisitos requeridos en la deducción o si, por el contrario, esta va más allá de la normativa existente en cuestión medioambiental, o incluso si dicha deducción puede ser reformulada con el objetivo de dotarla de un mayor alcance para impulsar la EC.

Finalmente, sería recomendable reducir del 21% al 10% el IVA sobre aquellas actividades centradas en la reparación y reuso (Milios, 2021) o, incluso, introducir una reducción total con IVA tipo 0 (Vence & López, 2021). Esta acción trataría de promover una extensión de la vida útil de los bienes, al mismo tiempo que reduciría de la demanda de nuevos bienes y, por lo tanto, de nuevos recursos naturales.

En concreto, y a modo de ejemplo, se propone la aplicación de la tarifa reducida del IVA (10%) a las actividades de reparación, como una forma concreta de impulsar la EC en unas actividades que contribuyen a prolongar la vida de los bienes, reducir, consumo de recursos y que, en cambio, soportan una especial presión fiscal por ser actividades intensivas en mano de obra. Aplicando la metodología seguida para la estimación de los valores de la Tabla 2, se ha cuantificado el gasto tributario que generaría (Tabla 5). Concretamente, se ha estimado el coste/beneficio fiscal que resultaría con los datos de las TIO 2019 en las siguientes actividades: servicios de instalación y reparación de maquinaria y equipo; reparación de vehículos de motor; servicio de reparación de ordenadores, efectos personales y artículos de uso doméstico. Como puede verse, esta medida supone un gasto tributario de 1,359.73 millones de euros, que podría ser compensado con la eliminación de algunos de los BF hoy existentes y que son claramente perjudiciales para el medioambiente (p. ej. servicios de transporte aéreo o una pequeña parte de los beneficios en el impuesto de hidrocarburos).

Tabla 5. Estimación del beneficio fiscal de aquellas actividades asociadas a la sostenibilidad y la EC. Millones de euros

Rama de Actividad Productos	Oferta Total a P. Adq. (Galicia)	IVA sobre productos (Galicia)	% IVA total (Galicia)	Oferta total a P. Adq. (España)	Valor de IVA estimado	Tasa general 21%	Tasa reducida 10%	Coste Beneficio Fiscal
Servicios de instalación, reparación de maquinaria y equipo	1.344.361	20.293	1,51	23.573	355,82	747,23	169,44	186,38
Servicios de mantenimiento y reparación de vehículos de motor	1.216.162	112.232	9,23	20.216	1.865,57	3.917,70	888,37	977,20
Servicios de reparación de ordenadores, efectos personales y artículos de uso doméstico	111.827	10.194	9,12	4.108	374,44	786,33	178,31	196,14
Total								1.359,73

Fuente: elaboración propia a partir de los datos del [INE \(2019\)](#) y del [IGE \(2019\)](#).

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

En el lado opuesto, es importante mencionar aquellos beneficios que contradicen los principios de la EC, que suponen una barrera importante para la transición hacia una economía sostenible y que, por lo tanto, deberían ser suprimidos, salvo aquellos que respondan a objetivos sociales claramente prioritarios ([López & Vence, 2021](#)). Las medidas más claramente clasificables en este grupo son aquellas que incentivan el paradigma de producción lineal y de aquellas otras que incentivan inversiones en actividades especulativas y contradictorias con los fundamentos de la EC.

En esta dirección, sería oportuna la eliminación de figuras como el régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje, las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI) y las Sociedades de Inversión, ya que estas suponen un incentivo a actividades económicas con un alto impacto sobre el medio ambiente y, además, fomentan la financiarización de la economía y, por lo tanto, entran en contradicción con el modelo productivo de la EC. En relación con los Impuestos Especiales, las exenciones de gasóleos y querosenos para navegación marítima y aérea, la exención de los fuelóleos para usos distintos de la producción de electricidad, la exención de los hidrocarburos para la producción de energía eléctrica y el tipo reducido de los gasóleos para determinados motores, favorecen, entre otras cosas, un modelo de producción y distribución basado en cadenas globales largas intensivas en transporte (con alto consumo de energía e infraestructuras) y que suponen actualmente una importante barrera y penalización para el desarrollo de modelos productivos y de consumo circulares y sustentables ([Comisión Europea, 2020](#); [Stahel, 2013](#)).

De hecho, el Pacto Verde Europeo señala que *"creará el contexto necesario para reformas fiscales de gran calado que supriman las subvenciones a los combustibles fósiles, desplacen la carga tributaria desde el trabajo hacia la contaminación y tengan en cuenta las consideraciones*

sociales” (Comisión Europea, 2019, p. 21). Sin embargo, la eliminación de los BF asociados a los combustibles fósiles no supone una tarea fácil, debido a la oposición de diferentes países como consecuencia de los efectos sobre actividades clave (Carvalho & Guillen, 2021). En sentido análogo, también sería conveniente eliminar los tipos reducidos del IVA para transporte aéreo de viajeros y sus equipajes, servicios de hostelería, acampamento, balneario y restauración, ya que priman actividades poco sustentables al fomentar hábitos relacionados con el hiperconsumo que generan una alta incidencia en el medioambiente (Beeks & Lambert, 2018), como puede ser el transporte aéreo y, además, benefician en mayor medida a las rentas más altas [Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIREF, 2020)].

6. CONCLUSIONES

Hacerles frente a los enormes retos medioambientales y de sostenibilidad global que tenemos por delante, algunos de los cuales se plasman en los acuerdos internacionales para frenar el cambio climático o promover los ODS, requiere adoptar cambios profundos en los patrones de producción y consumo, que permitan caminar hacia una EC y sustentable.

Los Estados no pueden ser actores secundarios ni pueden limitarse a diseñar estrategias y políticas de sensibilización, información o estímulos ligeros (empujoncitos o *nudges*) para el sector privado. Deben ser actores clave que promuevan planes de actuación y otras formas de intervención directa, tales como avanzar en una nueva regulación, financiación directa para nuevos proyectos, reorientación del gasto público y cambios profundos en la fiscalidad, tanto desde la perspectiva de los impuestos como del gasto tributario. En particular, dentro de los instrumentos fiscales, el gasto tributario y la diversidad de beneficios aplicables a diferentes finalidades extrafiscales pueden considerarse como herramientas relativamente fáciles de implementar a corto plazo. Este tipo de figuras ha tenido una expansión enorme en las últimas décadas, y el tipo de fines se ha ido ampliando de tal forma que se ha ido consolidando la idea de que es necesario reconsiderar un gran número de ellos.

En este estudio nos centramos en los BF. Se identifican y se clasifican cinco grandes grupos de BF, diferenciando, por un lado, aquellos que serían reducidos o suprimidos para eliminar incentivos a la EL, que frenan el desarrollo de la EC, y aquellos que son susceptibles de ser reorientados para promover la EC y la sustentabilidad o bien aquellos que, respondiendo a objetivos múltiples puedan, en algunos casos ser utilizados para favorecer iniciativas de EC. Por otro lado, estarían aquellos pocos que pueden considerarse como favorables a la EC. En un grupo aparte incluimos todos los demás BF que responden a finalidades diversas de carácter social y que representan el 84,4% del total. La propuesta se centraría en actuar de inmediato sobre las tres primeras categorías que representan alrededor del 11,98% del gasto tributario total, unos 5.026,9 millones de euros para el último año del que disponemos de información.

Las propuestas realizadas no van dirigidas a aumentar el volumen de gasto tributario sino a modificar profundamente sus objetivos y sus beneficiarios. Esa reconsideración del gasto tributario podría contribuir a la transición a la EC y la sustentabilidad, incluso sin aumentar el gasto tributario total y sin alterar significativamente la presión fiscal. En efecto, realizando una reforma en profundidad, eliminando los que resultan contradictorios con los objetivos de la EC y de la sustentabilidad, reformulando y perfilando otros y creando algunas figuras nuevas puede configurarse un potente sistema de incentivos que actúe sobre el modelo de producción y consumo orientándolo hacia un modelo ecológico y socialmente sostenible.

El estudio de los BF de la Administración Central evidencia la práctica ausencia de medidas específicas orientadas a la sostenibilidad y al fomento de la EC entre las 207 medidas

vigentes en 2022. Por el contrario, los beneficios vigentes siguen respondiendo a objetivos congruentes con el modelo de producción lineal financiarizado. En relación con los principales impuestos recaudatorios, IRPF, IVA e IS, no se observan beneficios que tengan como objetivo el desarrollo de la EC, con dos únicas excepciones de modesta cuantía (reducción de rendimientos de economía ecológica en el IRPF e IVA reducido en obras de renovación y reparación de viviendas); es más, se sigue apostando por el fomento de actividades relacionadas con el proceso de globalización financiera y con la producción lineal e intensiva en recursos. Por otra parte, las bonificaciones fiscales aplicadas por las CC.AA. en los ya de por sí modestos impuestos verdes han supuesto, en algunos casos, tanto una reducción significativa de la recaudación como la propia anulación efectiva del objetivo para el cual fue creado el impuesto.

En general, la política fiscal en España presenta un importante problema de definición de objetivo que implica un importante problema de coordinación, coherencia y un uso ineficiente de los impuestos y de otras herramientas fiscales como el gasto tributario, que acaba generando una escasa recaudación impositiva a través de los impuestos verdes, una baja corrección de las externalidades negativas sobre el medio ambiente y un mal diseño de los mecanismos de incentivo para transitar hacia una economía más sostenible con los ecosistemas.

Al mismo tiempo, la transformación del sistema fiscal hacia el paradigma de la EC requiere hacer frente a considerables barreras. Una de esas barreras está ligada al estatus que juega en la actualidad la fiscalidad en muchos países y territorios como principal factor para impulsar el crecimiento y la competitividad económica. Esto es, el marco fiscal que mantienen muchos países y territorios es clave en el éxito de su modelo de acumulación y, por lo tanto, se muestra una clara oposición a cualquier cambio en su estatus fiscal, lo que penaliza la transición hacia la EC.

Otra barrera deriva de la situación de inestabilidad financiera en la que se encuentran aquellos estados que tienen que hacerle frente a un mayor volumen de deuda. En este sentido, algunos gobiernos pueden apostar por medidas económicas centradas en una reducción de impuestos, eliminando figuras que tratan de corregir las externalidades negativas sobre el medio ambiente pero manteniendo otras que son contradictorias con la EC, mientras que otros, promoverían un incremento de la recaudación impositiva a través de nuevas figuras verdes, aunque dicha estrategia no tendría por qué estar asociado a una transformación del sistema fiscal hacia los principios de la EC.

Así pues, cabe concluir que queda un enorme camino por recorrer en España, y en general en los demás países, para que el sistema fiscal se desacople del modelo lineal y favorezca la transición a la EC y la sustentabilidad. Avanzar en el diseño de un modelo que establezca unos claros objetivos y en donde se defina claramente los mecanismos de incentivos, resulta fundamental. Y, sin duda, el paso más fácil, inmediato y ejecutable a corto plazo empieza por una reconsideración integral y coherente del marco del gasto tributario y de la panoplia de BF existentes.

Ahora bien, entendiendo el cambio climático y el desbordamiento de otros límites ecológicos del planeta como un riesgo sistémico (Aglietta & Espagne, 2016) y con eso la necesidad de un nuevo paradigma económico que se aleje del modelo de producción lineal, la política fiscal en su conjunto (beneficios e impuestos como herramientas de incentivo y disuasión, subvenciones, etc.) debe ser aplicada desde una perspectiva de la política “misión” (Mazzucato, 2018). Debe formularse desde la perspectiva amplia de una necesariamente ambiciosa política económica de transición hacia una economía sostenible (véase Comunicado del Pacto Verde Europeo Comisión Europea, 2019). Esto implica que la creación de figuras y la aplicación de BF para la promoción de una economía más sostenible deben estar

perfectamente definidas y coordinadas y mostrar la menor incompatibilidad entre las diferentes herramientas fiscales, lo que implicaría principalmente la eliminación de aquellas figuras y beneficios que supongan una contradicción con el objetivo perseguido a través de esa política misión.

Sin embargo, el objetivo de reducir las contradicciones y de garantizar coherencia y sinergias para la sustentabilidad entre las diferentes figuras del gasto tributario resulta una tarea, sin duda, compleja. El ejemplo más evidente de esa contradicción lo tenemos en la batería de medidas adoptadas a lo largo del año 2022 por España y otros países, en el contexto de la crisis energética y del conflicto bélico OTAN-Rusia, que han introducido todo un conjunto de BF y subvenciones para actividades y consumos intensivos en energía (al tiempo que se reactiva el uso de energías fósiles que estaban en proceso de descarte). Desafortunadamente, toda esa batería de medidas va en la dirección contraria a lo que se venía propugnando en los años anteriores (Acuerdo de París 2015-COP25 y COP26 de 2021 en Glasgow), lo que plantea un trastoque de la ya frágil trayectoria de los últimos años.

En este sentido, mientras aquel gasto tributario que representa una mayor barrera para la transición hacia la EC no sea corregido, los efectos positivos generados por las nuevas medidas pueden verse prácticamente anulados. Esto es, una política fiscal no coordinada e incoherente con el objetivo que persigue una política de misión, puede suponer un resultado de suma cero, debido a que las ganancias obtenidas por una vía (nuevos impuestos y gasto tributario orientado a la EC) son eliminadas por la pérdida generada por otras (mantenimiento de figuras y gasto tributario asociados al modelo de producción lineal).

Para finalizar, es necesario tener en cuenta que, para alcanzar los objetivos ambiciosos de sostenibilidad asociados a la EC, resulta fundamental asumir que la política fiscal debe ser comprendida desde una perspectiva sistémica que se plasme en el diseño de un *policy-mix* que integre de forma coherente una pluralidad de instrumentos y medidas. Es necesario impulsar nuevas actividades que asuman los principios de la EC a través de mecanismos fiscales como, por ejemplo, el gasto tributario, así como también, la penalización de otras que generan un perjuicio sobre el medio ambiente a través de mecanismos como los impuestos pigouvianos, o de forma más amplia, todas las demás políticas regulatorias, industriales, de compra pública, etc, y superar aquellas visiones parciales. Además, teniendo en cuenta la necesidad de una transición justa y que son las rentas medias-bajas las que más sufren los efectos de la transición ecológica (Banco de España, 2021), al menos en el corto plazo, las políticas económicas orientadas a la promoción de la EC y de la sostenibilidad deben incorporar mecanismos de compensación para dichas rentas.

Autoría del trabajo

Conceptualización: Sd.J.L., A.T. y X.V.; metodología: Sd.J.L., A.T. y X.V.; software: Sd.J.L.; adquisición de datos: Sd.J.L.; análisis e interpretación: Sd.J.L. y X.V.; redacción-preparación del borrador: Sd.J.L., A.T. y X.V.; redacción-revisión y edición: Sd.J.L., A.T. y X.V. Todos los autores leyeron y están de acuerdo con la versión publicada del manuscrito.

Agradecimientos

Esta investigación ha sido apoyada por el Grupo de Investigación ICEDE, al que pertenecen los autores, Grupo de Referencia Competitiva GRC ED431C 2022/15 financiado por la Xunta de Galicia y por los Fondos Estructurales de la 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-ES/CDI/Paginas/InformacionPresupuestaria/InformacionBeneficiosFiscales/Presupuest-osdebeneficiosfiscales.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-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>