



Transferencia

El sistema tributario ante el desafío de avanzar hacia la economía circular

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)

EL SISTEMA TRIBUTARIO ANTE EL DESAFÍO DE AVANZAR HACIA LA ECONOMÍA CIRCULAR *

José Francisco Sedeño López

Personal investigador posdoctoral contratado de

Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Málaga

(España)

Cómo referenciar: Sedeño López, J.F. (2021). El sistema tributario ante el desafío de avanzar hacia la economía circular. *Revista Técnica Tributaria* (135), 231-243

* Las ideas expresadas en este trabajo serán desarrolladas en una monografía de próxima publicación.

Desde los orígenes de la humanidad, las sociedades han basado su modelo de desarrollo en la idea de extraer, producir, consumir y tirar. Este modelo económico, calificado como de economía lineal, tiene una serie de consecuencias económicas, sociales y medioambientales de sobra conocidas, que han comenzado a manifestarse con mayor intensidad en los últimos años, pero que seguirán agravándose en los próximos años. Por este motivo, en la actualidad, los poderes públicos han marcado en su agenda con una urgencia insoslayable la transición ecológica y el desarrollo sostenible, en el marco de la denominada economía circular.

Se trata de un fenómeno todavía en construcción, que surge de la combinación de diferentes escuelas de pensamiento y antecedentes filosóficos, cuyo origen común se encuentra en la insostenibilidad del modelo lineal y en la necesidad de encontrar de soluciones alternativas que hagan compatible el desarrollo económico, social y medioambiental. El *craddle to craddle*, la biomímesis o la economía de la funcionalidad, entre otras, constituyen los principales antecedentes de cuya confluencia nace el concepto de economía circular, lo que pone de manifiesto su carácter heterogéneo y las dificultades para formular un concepto unívoco. Quizás la definición más representativa hasta el momento sea la formulada por el primer Plan de acción de economía circular, que la define como aquella en la que «en la cual el valor de los productos, los materiales y los recursos se mantenga en la economía durante el mayor tiempo posible, y en la que se reduzca al mínimo la generación de residuos». En cualquier caso, se trata de un concepto todavía en construcción, pero cuya característica más evidente es la contraposición al modelo económico lineal.

De lo que parece no haber dudas es de la relación entre economía circular y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), de forma que el fomento de aquella permite la consecución de estos, y viceversa. Tampoco hay dudas de que la UE se ha convertido en el principal impulsor de este modelo. Aunque las referencias a la idea de circularidad son anteriores, la publicación del Plan de acción de economía circular en el año 2015 constituye el primer gran hito, al que ha seguido la publicación de un segundo Plan de acción en el año 2020, sin olvidar el Pacto Verde Europeo en 2019, que reafirman en compromiso de las instituciones comunitarias con la transición ecológica en el marco de la economía circular.

Aprovechando este impulso, los Estados miembros han elaborado sus propias estrategias y hojas de ruta con las que afrontar esta transición. En nuestro país, destaca la aprobación de la Estrategia Española de Economía Circular (EEEC) en el año 2020, pues a pesar del retraso de más de dos años en su aprobación, confirma la apuesta de España por la economía circular. A nivel autonómico, se han elaborado diferentes documentos y propuestas legislativas que pretenden dar cobertura normativa a la economía circular. Incluso la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) se ha preocupado de elaborar su propia Estrategia, con la que se reafirma el papel de las ciudades en la consecución de un modelo más sostenible.

A la luz de lo expuesto, estamos en disposición de afirmar que los poderes públicos parecen decididos a impulsar la transición hacia una economía circular. Por tanto, debemos preguntarnos cuáles son las políticas públicas que deben

desarrollarse para alcanzar este objetivo. Sin embargo, solo si la economía circular es un modelo económico admisible desde una perspectiva constitucional cabría plantearse su promoción. En este sentido, no solo no contraviene nuestra constitución económica, sino que guarda relación directa y positiva con una serie de fines constitucionales como la protección del medioambiente (artículo 45 CE), la distribución equitativa de la renta y el empleo (artículo 40 CE) o la modernización y desarrollo de los sectores económicos (artículo 130 CE) que, en nuestra opinión, lo convierten en un fenómeno merecedor de fomento.

En la actualidad, no existen dudas sobre el hecho de que los tributos puedan ser utilizados como instrumento de política económica y atender a la satisfacción de fines constitucionales, consagrándose así la idea del tributo extrafiscal, ultrafiscal, de ordenamiento o de tercera generación. No obstante, no podemos perder de vista que con independencia de que su función primordial no sea la recaudatoria, el empleo de la función extrafiscal para incentivar la economía circular solo será admisible en la medida que respete los principios constitucionales del artículo 31, y en especial, el de capacidad económica. Teniendo en cuenta estas premisas, consideramos que el análisis de las medidas tributarias incentivadoras de la economía circular ha de partir de la denominada fiscalidad ambiental, por tratarse de un campo de estudio que, tanto cualitativa como cuantitativamente, ha sido objeto de importantes investigaciones, por lo que debemos aprovechar el acervo generado y, partiendo de éste, determinar cuáles son las reformas necesarias para alinear el sistema tributario con los principios de la economía circular.

El fomento de la economía circular a través del derecho tributario puede realizarse, fundamentalmente, a través de dos tipos de medidas: ya sea a través de la introducción de beneficios fiscales que incentiven comportamientos considerados virtuosos, o bien a través de medidas de carácter disuasorio, en forma de una mayor carga tributaria, que desalienten la realización de determinadas conductas, propias del modelo lineal y contrarias, por tanto, al paradigma de la economía circular. Pero para formular propuestas *de lege ferenda* que aceleren la transición hacia este nuevo modelo es necesario, en primer lugar, tener claro cuál es la influencia actual del sistema tributario sobre la economía circular.

Desde la Unión Europea (UE) se ha intentado en varias ocasiones introducir un impuesto sobre el dióxido de carbono. Sin embargo, la regla de la unanimidad en materia fiscal ha frenado estas propuestas. En la actualidad es una cuestión que vuelve estar sobre la mesa, con la posible introducción del mecanismo de ajuste en frontera al carbono o *carbon border adjustment*, con el que proteger a los productores comunitarios ante el riesgo de una fuga de carbono (*carbon leakage*) hacia países con normas de reducción de emisiones menos ambiciosas. No se trata de un tributo propiamente dicho, por lo que es plenamente compatible con el Régimen de Comercio de Derechos de Emisión (RCDE) y con los diferentes impuestos con los que en la actualidad cuentan los Estados miembros. En cualquier caso, avanzar hacia una mayor integración de la política fiscal no será fácil, a causa de las reticencias de los Estados miembros a ceder parte de su soberanía fiscal.

A nivel estatal, el análisis ha de partir de los tributos considerados medioambientales. Tanto el impuesto sobre hidrocarburos como el impuesto sobre el

carbón tienen potencial para convertirse en instrumentos económicos que fomenten una mayor sostenibilidad, pero en la actualidad no se observa que respondan a ningún fin medioambiental. En el caso del impuesto sobre hidrocarburos, no se tiene en cuenta la incidencia ambiental de los combustibles gravados, además de que persisten beneficios fiscales injustificados, como el del diésel o gasóleo frente a la gasolina. En cuanto al impuesto especial sobre el carbón, en la actualidad la legislación española ha recogido casi todas las exenciones previstas en la normativa comunitaria, por lo que en la práctica la tributación del carbón es prácticamente nula.

Si analizamos el impuesto especial sobre la energía eléctrica, no se observa en su estructura ningún elemento que nos permita afirmar que cuenta con una finalidad extrafiscal: basta señalar que su base imponible no tiene en cuenta el consumo de megawattios, sino la que se considera a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), sin que tampoco existan incentivos a que la energía se obtenga de forma más limpia. Lo mismo sucede con el controvertido impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, cuya finalidad ya fue anunciada por la propia exposición de motivos de la ley que lo introdujo: favorecer el equilibrio presupuestario. Además, no se observa en su estructura ningún indicio de extrafiscalidad, al no discriminar en función del tipo de instalaciones en que se produce la energía. A pesar de que haya superado el examen de constitucionalidad y conformidad al derecho de la UE, estamos seguros de que seguirá generando debate en los próximos años, sin que quepa descartar su posible supresión.

Seguramente el impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero sea uno de los mejores ejemplos de tributo extrafiscal, pues grava una conducta nociva para el medioambiente, la emisión de ciertos gases de efecto invernadero, de acuerdo con el principio «quien contamina paga». Además, contiene algunos beneficios fiscales en los que se observan indicios de circularidad: por ejemplo, la exención de las recargas de equipos, aparatos o instalaciones, que contribuye a la reducción de su fabricación y fomenta la reutilización. También se prevé una deducción en cuota para los contribuyentes que acrediten haber entregado gases a las administraciones competentes para su destrucción, reciclado y regeneración, lo que incentiva también su reutilización o regeneración de bienes contaminantes, evitando que se desechen sin más y se conviertan en residuos.

En el sector transporte, destacan dos figuras: el impuesto especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT) y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM). En cuanto al IEDMT, su cuantificación se realiza en función de las emisiones contaminantes, si bien es un tributo cuya supresión ha sido propuesta tanto por la Comisión como por parte de la doctrina. En cualquier caso, consideramos que el IVTM es el mejor impuesto para favorecer la transición hacia un transporte más sostenible. Para ello, es necesario que la base imponible refleje realmente el uso del vehículo, puesto que en la actualidad se cuantifica en función de la potencia fiscal. Además, se prevén ciertas bonificaciones (como en favor de vehículos históricos), que son incompatibles con un modelo hipocarbónico.

En el caso de los principales impuestos con fines fiscales, se observan ciertas medidas que pueden incidir positivamente sobre la economía circular. Por ejemplo, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas se prevé un aumento de la reducción del valor de la renta en especie derivada de la cesión de vehículos que sean considerados eficientemente energéticos; en el caso del IVA, el régimen especial de bienes usados, fomenta la compra de productos de segunda mano. Sin embargo, creemos que existe margen para «ambientalizar» estos impuestos: por ejemplo, la recuperación de la deducción por inversiones medioambientales en el impuesto sobre sociedades (IS) o la aplicación del tipo de gravamen general del IVA a ciertos productos con gran impacto ambiental (fertilizantes, herbicidas, aerosoles) que en la actualidad están sometidos al tipo reducido.

Junto a los impuestos mencionados, existe un grupo considerable de tributos propios desarrollados en el ámbito autonómico. El campo de la extrafiscalidad ha estado reservado casi en exclusiva a las comunidades autónomas (CCAA), que han visto en esta una vía de financiación inexplorada hasta el momento por parte del Estado, lo que en la práctica se ha traducido en una disparidad de tributos autonómicos que recaen sobre diferentes conductas y que, incluso cuando cuentan con hechos impositivos similares, presenta una gran dispersión normativa.

Las principales controversias han girado en torno a la calificación como tributo extrafiscal o fiscal, pues muchas CCAA han aprovechado esta situación para enmascarar, bajo la justificación de la protección del medioambiente, tributos cuya finalidad no es otra que la mera recaudación. Este sería el caso, por ejemplo, de los impuestos y cánones autonómicos sobre el agua, en los que las CCAA han encontrado una vía fácil de obtener ingresos ante la inelasticidad de la demanda de agua.

Existen otros tributos autonómicos cuya finalidad extrafiscal no se discute, pero cuya existencia se cuestiona por las distorsiones económicas que generan, su escaso potencial recaudatorio y la escasa eficacia al alcanzar los objetivos que persiguen. Este era el caso de los impuestos autonómicos sobre residuos. En este caso, el legislador estatal parece haber tomado nota y próximamente verá la luz un nuevo impuesto estatal que armonizará el gravamen del depósito e incineración sobre residuos. No obstante, existen otros campos, como el de la tributación de las emisiones contaminantes en las que continua la disparidad, lo que en la práctica dificulta la efectividad de estos instrumentos.

Existen dos tributos propios autonómicos que si valoramos positivamente. Por un lado, el impuesto andaluz sobre las bolsas de plástico de un solo uso, que fomenta la sustitución de este tipo de bolsas por otras echas para durar, en línea con los postulados de la economía circular, tanto a través de su gravamen como de sus exenciones. Lo que se plantea en este caso es, si en caso de producirse una reducción es debido al impuesto o a la prohibición de entrega gratuita de bolsas. El paso del tiempo nos permitirá constatar cuál ha sido su influencia concreta en este efecto y si es necesario su mantenimiento.

Por otro lado, debemos referirnos a los impuestos catalán y balear sobre las estancias turísticas. Aunque técnicamente no pueden considerarse un impuesto

extrafiscal puro, sí que creemos que puede coadyuvar a reorientar la conducta de los turistas hacia conductas más respetuosas con el entorno, así como a obtener los recursos necesarios para cubrir los gastos públicos asociados a esta industria, convirtiéndose en lo que se ha calificado como tributo restaurativo¹. Se trataría así de un tributo que puede coadyuvar a la consecución de un turismo circular, que ha sido definido como aquel que permite «no solo la protección del patrimonio cultural y natural a través de la disminución de extracción de recursos y de la reducción de externalidades negativas, sino también la regeneración del capital natural del territorio, lo que permite contar con destinos turísticos líderes en calidad e innovación».

Partiendo de este análisis, proponemos una *reforma fiscal circular*² que transforme el sistema tributario y modifique las actuales pautas de producción y consumo, fomentando un uso más eficiente de los recursos. Esta reforma fiscal circular, además de respetar los principios constitucionales en materia tributaria, estaría inspirada en una serie de principios en los que se basa la economía circular: el principio «quien contamina paga», el de prevención de la generación de residuos, la reducción del consumo y de insumos. Además, añadiríamos el de «quien protege, recibe» que permita avanzar hacia un modelo en el que, quienes actúan alineados con los principios basilares de la economía circular, sean reconocidos y recompensados, reforzando así su conducta socialmente responsable³.

La fiscalidad orientada hacia la economía circular ha de partir de la necesaria implementación de medidas en toda la cadena valor, y especialmente en las fases iniciales, es decir, en la fase de extracción, diseño y fabricación de productos, priorizando así las actuaciones en origen. Todo ello sin perjuicio de que se puedan llevar a cabo actuaciones en la fase de consumo o posconsumo si se considera adecuado.

En la fase de extracción, diseño y producción cabría plantearse cuatro medidas: un impuesto sobre la extracción de materias primas, la recuperación de la deducción por inversiones medioambientales en el IS, el establecimiento de un impuesto sobre fabricación de productos no reciclables, no reutilizables o con incidencia negativa sobre el medio ambiente y la salud de las personas, y de un impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables.

El impuesto sobre la extracción de materias primas incidiría en la fase inicial del ciclo de vida de los productos, siendo su finalidad fundamental la de fomentar la reutilización y reciclaje de materiales y desincentivar la extracción de nuevos recursos naturales, a través del incremento del precio de su obtención. No se trata de una figura novedosa, pues en países de nuestro entorno como Dinamarca o Suecia ya se grava la extracción de materias primas destinadas a la construcción. Este podría ser el punto de partida, sin perjuicio de que a

1 PATÓN GARCÍA, G. (2020). Fiscalidad y economía circular: instrumentos tributarios para la sostenibilidad ambiental. En G.M. LUCHENA MOZO (Dir.) y M.E. SÁNCHEZ LÓPEZ (Dir.), *Los retos del Derecho Financiero y Tributario desde una perspectiva internacional* (1º ed., pp.183-212). Atelier.

2 GASTELUMENDI, I. et al (2020). *Informe sobre economía circular aplicada al turismo*.

3 LUCHENA MOZO, G.M. (2020). «El principio "quien contamina paga" frente a "quien protege percibe" y su relevancia fiscal en la transición ecológica». *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 6.

medida que se desarrolle el mercado secundario de otras materias primas, pueda ampliarse a otros recursos vírgenes. Se ofrece así un incentivo a la sustitución de materias primas vírgenes por recicladas, facilitando a su vez la gestión de los residuos en la fase final del ciclo de producción, en la medida en que se generarán menos desperdicios. Por tanto, estamos ante un tributo complementario con otras medidas y, especialmente, con el impuesto sobre el depósito e incineración de residuos, al que nos referiremos más adelante.

En segundo lugar, proponemos recuperar y reformar la deducción por inversiones medioambientales en el IS de acuerdo con los postulados de la economía circular, corrigiendo los problemas de gestión observados que se planteaban en la antigua deducción e introduciendo un incentivo expreso para quienes decidan apostar por la implantación de modelos circulares en sus organizaciones. En este sentido, consideramos que deberían ser tres las principales actividades susceptibles de fomento: el uso de energía más limpia, el uso eficiente de los recursos (incluido el tratamiento y reutilización del agua) y la implementación de modelos de negocio basados en la economía del uso o de la funcionalidad, haciendo especial hincapié en el sector de la robótica de servicios e industrial.

En tercer lugar, el profesor VAQUERA GARCÍA ha propuesto la creación de un nuevo impuesto sobre la fabricación de productos no reciclables, no reutilizables o con incidencia negativa sobre el medio ambiente y la salud de las personas con el objetivo de que los bienes que se introducen en el mercado sean susceptibles de permanecer en circulación el mayor tiempo posible⁴. De nuevo, una de las cuestiones más controvertidas sería delimitar el aspecto material del tributo. De esta forma, proponemos que a la hora de determinar los productos susceptibles de gravamen cabría atender a dos circunstancias: la peligrosidad medioambiental y la posibilidad de que la base imponible sea medida en magnitudes ecológicas. No obstante, nos parece necesario tener en cuenta un tercer requisito: el estado de la técnica, puesto que para que el impuesto desencadene un efecto sustitución, es indispensable que existan alternativas disponibles y accesibles en el mercado; en caso contrario, el tributo no conseguirá el pretendido objetivo y servirá únicamente como instrumento de recaudación.

En este sentido, creemos que el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables previsto en el Proyecto de ley de residuos y suelos contaminados es un importante avance en la circularización del sector este sector, reduciendo la generación de residuos plásticos. Creemos que la estructura de esta figura responde a la de un figuro extrafiscal, sin perjuicio de que quepan hacer algunas modificaciones que acentuaran su carácter ambiental: por ejemplo, el establecimiento de tipos de gravamen diferenciados en función del mayor o menor impacto medioambiental del plástico.

En la fase de consumo, creemos que es necesario revisar la fiscalidad del transporte aéreo, que en la actualidad es incompatible con un modelo circular e hipocarbónico. Por un lado, la Directiva del IVA permite que el transporte de pasajero por vía aérea es un servicio exento, habiéndose acogido a esta posibilidad todos los Estados miembros. Por otro lado, la normativa comunitaria exime

4 VAQUERA GARCÍA, A. (2021). *De la tributación ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la economía circular* (1ª ed.). Thomson Reuters Aranzadi.

del pago de impuestos energéticos a los combustibles empleados por las aeronaves en el transporte internacional. Mientras no se reforme, el margen de actuación de España es muy escaso, pues se limita a la posibilidad de modificar la exención existente en la actualidad en favor de los carburantes de la navegación aérea, sometiendo a gravamen el que se emplee en el transporte aéreo nacional, esto es, con destino y origen en España. Todo ello sin perjuicio de explorar la posibilidad de un gravamen específico sobre la aviación comercial (por ejemplo, a través de un impuesto sobre los billetes de avión).

En la fase de posconsumo, proponemos el empleo de incentivos fiscales para fomentar los servicios de reparación, como complemento al establecimiento de un impuesto estatal sobre el depósito e incineración de residuos. En la actualidad, los servicios de reparación están sometidos a un tipo de gravamen del 21 por ciento. Sin embargo, la Directiva del IVA permite someter a un tipo de gravamen reducido los servicios de reparación de bicicletas, calzado y artículos de cuero, prendas de vestir y ropa blanca. Incluso con la Propuesta de reforma de Directiva que está sobre la mesa, los Estados miembros tendrían libertad para aplicar el tipo reducido a todos los servicios de reparación, lo que sin duda favorecería el alargamiento de la vida útil de los productos. Esto, unido a una deducción en cuota del IRPF por un porcentaje del importe de los gastos de mano de obra permitiría incentivar una economía circular, así como fomentar la creación de empleo local y luchar contra la economía sumergida, en la medida en que sería necesario que estos servicios se facturaran.

En cuanto al impuesto estatal sobre el depósito e incineración de residuos es un instrumento necesario para homogeneizar la actual disparidad de hechos imposables gravados por los impuestos autonómicos. Se trata de una de las figuras tributarias que introducirá la futura Ley de residuos y suelos contaminados y que, a pesar de algunos puntos que podrían ser mejorados, como la variedad de tipos de gravamen que puede dificultar la gestión del impuesto, merece una valoración positiva.

Finalmente, existen un grupo de medidas transversales que afectan a diversas etapas del ciclo de vida del producto. Por un lado, cabría plantearse la introducción de un impuesto sobre las emisiones contaminantes a nivel estatal, fundamentalmente por dos motivos: la insuficiencia del RCDE UE para alcanzar los objetivos en materia de reducción de emisiones asumidos y la disparidad de tributos autonómicos. Con este tributo se gravaría las emisiones de gases de efecto invernadero, excluidos los gravados por el impuesto sobre gases fluorados. Para incidir en la circularidad de esta figura, proponemos la introducción de un beneficio fiscal en favor de aquellos sujetos pasivos que acrediten haber captado, almacenado o reutilizado gases contaminantes. Estas técnicas están aún en una fase incipiente, se espera que se desarrollen mucho más en un futuro cercano, como ya hacen países como Estados Unidos o Noruega. Por supuesto, sería necesario establecer mecanismos de exención y no sujeción para hacerlo compatible con el RCDE UE.

En el ámbito de la tributación local, el profesor HERRERA MOLINA ha propuesto la transformación del impuesto sobre actividades económicas, actualmente vaciado de contenido, en un impuesto sobre la actividad contaminante, de forma que su cuantificación podría realizarse en función de diferentes fac-

tores relacionados con la economía circular, como la contaminación atmosférica, la producción de residuos sólidos, los vertidos al agua, el ruido o el deterioro de las áreas verdes, pudiendo establecerse supuestos de no sujeción parciales en coordinación con otras figuras tributarias⁵. En segundo lugar, es necesario transformar el IVTM de manera que se refuerce su carácter extrafiscal, para lo que cabría revisar las exenciones y beneficios fiscales existentes, así como sustituir el cuadro de tarifas, de manera que la cuantificación se realizara en función del uso del vehículo o de las emisiones de los vehículos y no por la potencia fiscal. Finalmente, para fomentar un turismo circular, cabría recuperar la propuesta de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local de introducir de un impuesto sobre estancias turísticas de carácter potestativo en el ámbito local.

Finalmente, creemos necesario suprimir los beneficios fiscales perjudiciales para la transición hacia una economía circular, en la línea apuntada por el artículo 11 de la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética. En este sentido, además de la ya de sobra conocida equiparación entre el diésel y la gasolina, se propone revisar las exenciones previstas en el impuesto especial sobre el carbón, así como los regímenes especiales de fomento de la minería y de la investigación y explotación de hidrocarburos en el IS. No creemos que tenga sentido seguir beneficiando fiscalmente actividades que están llamadas a desaparecer en los próximos años, sin perjuicio de que esta reforma se realice de forma progresiva y diseñando políticas de mitigación y compensación en favor de los sectores más afectados.

En nuestra opinión, España tiene ante sí una magnífica oportunidad para llevar a cabo esta reforma. Por un lado, porque, tal y como ha quedado patente, desde las instituciones europeas la apuesta por la economía circular es clara, y ello genera un importante acervo normativo que ha de inspirar las líneas de actuación de nuestro país en esta materia. Pero también porque tras la crisis económica y social derivada de la crisis sanitaria iniciada en el año 2020, se han puesto de manifiesto las debilidades del sistema productivo español y su excesiva dependencia de sectores económicos muy vulnerables en situaciones de crisis, siendo necesario replantear los patrones de producción, consumo y crecimiento económico.

Referencias

GASTELUMENDI, I. et al (2020). *Informe sobre economía circular aplicada al turismo*.

LUCHENA MOZO, G.M. (2020). «El principio "quien contamina paga" frente a "quien protege percibe" y su relevancia fiscal en la transición ecológica». *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 6.

5 HERRERA MOLINA, P. (2020). «Bonificaciones y otros elementos ambientales en el Impuesto sobre Actividades Económicas: Situación actual y propuestas de reforma». *Nueva fiscalidad*. N.º 3, pp. 21-51.

HERRERA MOLINA, P. (2020). «Bonificaciones y otros elementos ambientales en el Impuesto sobre Actividades Económicas: Situación actual y propuestas de reforma». *Nueva fiscalidad*. N.º 3, pp. 21-51.

PATÓN GARCÍA, G. (2020). Fiscalidad y economía circular: instrumentos tributarios para la sostenibilidad ambiental. En G.M. LUCHENA MOZO (Dir.) y M.E. SÁNCHEZ LÓPEZ (Dir.), *Los retos del Derecho Financiero y Tributario desde una perspectiva internacional* (1º ed., pp.183-212). Atelier.

VAQUERA GARCÍA, A. (2021). *De la tributación ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la economía circular* (1ª ed.). Thomson Reuters Aranzadi