

EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS PÉRDIDAS DE GASES FLUORADOS EN EL IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO

NORBERTO MIRAS MARÍN

Profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Murcia

norberto.miras@um.es

RESUMEN: El presente artículo estudia la falta de regulación de las pérdidas inherentes a la manipulación o debidas a fuerza mayor de gases fluorados en sede del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y la integración de esta laguna legal llevada a cabo por la Dirección General de Tributos. La calificación de las mermas como autoconsumo, unida a la falta de una norma que prevea y desarrolle un supuesto de no sujeción por porcentajes de pérdida, como ocurre en la normativa referente a Impuestos Especiales, y a la imprevisión legal de la posibilidad de minorar las bases o deducir las cuotas soportadas; supone una tributación centrada claramente en el fin recaudatorio.

PALABRAS CLAVE: Impuesto sobre gases fluorados, pérdidas, minoración de la base, rectificación de cuotas.

SUMARIO: I. Introducción II. Las pérdidas de los gases objeto del Impuesto, especial referencia a la regulación de las pérdidas en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales de Fabricación y sus clases III. La falta de regulación y la postura de la Dirección General de Tributos frente a la situación de facto IV. Las

pérdidas de gases fluorados como autoconsumo V. El robo de gases fluorados y su tributación VI. Consideraciones finales VII. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

Los gases fluorados de efecto invernadero son sustancias, denominadas técnicamente hidrocarburos halogenados¹, cuyas emisiones contribuyen al calentamiento de la atmósfera, así como a la destrucción del ozono estratosférico en el caso de aquellos compuestos que contienen cloro o bromo².

El artículo 5 de la 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 crea el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (en adelante, IGFEI). Dicho impuesto se configura como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de aquellos productos comprendidos en su ámbito objetivo y grava, en fase única, el consumo de estos productos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico.

La citada normativa encuentra su desarrollo en el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, que articula su reglamento, modificado posteriormente por el Real Decreto 1074/2014, de 19 de diciembre.

Sostiene el Preámbulo de la Ley que la finalidad del IGFEI es la contribución a la consolidación de las finanzas públicas –como no–, al mismo tiempo, que coadyuva al logro de los objetivos en materia de medio ambiente, en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética y ambiental de la Unión Europea, como continuación a las medidas adoptadas en este ámbito³.

¹ Hidrofluorocarburos, perfluorocarburos y hexafluoruros de azufre.

² La emisión de estas sustancias han sido reguladas por el Protocolo de Montreal sobre sustancias que agotan la capa de ozono, y por el Protocolo de Kioto sobre gases de efecto invernadero.

³ Principios actualizados y desarrollados en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo con arreglo al párrafo segundo del apartado 2 del artículo 251 del Tratado CE con vistas a la adopción de un Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre determinados gases fluorados de efecto invernadero, y de una Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a las emisiones procedentes de sistemas de aire acondicionado

Centrando el foco en los procesos de producción, almacenamiento y transporte de los meritados gases, notamos que se producen pérdidas inherentes a dichas actuaciones o debidas a fuerza mayor. Estas mermas cuyo acaecimiento se produce por la mera manipulación suponen un coste más a la cadena de valor de estos productos. Toda pérdida de gases fluorados es un problema no sólo medioambiental, también económico para el contribuyente, ya que, como se expondrá, la Ley no contempla, una vez devengado el Impuesto, la posibilidad de minorar retroactivamente la base imponible, ni tampoco posibilita la devolución de las cuotas.

El presente artículo versa sobre la ausencia de normas que regulen qué ocurre tributariamente con las pérdidas o mermas de los gases fluorados de efecto invernadero que se producen en el transporte y manipulación de los mismos o por fuerza mayor y de qué manera se pretende llenar esa laguna jurídica.

El presente artículo se estructura en la presente introducción, un segundo epígrafe donde se perfila el concepto de pérdidas por manipulación o fuerza mayor de los gases objeto del IGFEI, un tercero que muestra el intento de llenar la laguna normativa por parte de la doctrina de la Dirección General de Tributos, un cuarto epígrafe en el que se estudia el tratamiento de dichas pérdidas como autoconsumos, un quinto donde se estudia el peculiar caso del robo de gases y, finalmente, las conclusiones.

La metodología utilizada es fundamentalmente teórica, apoyándose en la bibliografía y doctrina administrativa, extrapolando ideas al objeto de estudio, con desarrollo de argumentos sobre las hipótesis a demostrar –argumentos demostrativos, con sus objeciones, análisis y deducciones- y conclusiones -establecidas como objetivos a alcanzar-.

en vehículos de motor y por la que se modifica la Directiva 70/156/CEE y normativa subsiguiente.

II. LAS PÉRDIDAS DE LOS GASES OBJETO DEL IMPUESTO, ESPECIAL REFERENCIA A LA REGULACIÓN DE LAS PÉRDIDAS EN LA LEY 38/1992, DE 28 DE DICIEMBRE, DE IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN Y SUS CLASES

La Ley 16/2013 -LIGFEI- en su articulado no recoge expresamente ninguna alusión, ni definición de pérdidas o mermas de los gases objeto del Impuesto. Sin embargo, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en su artículo 6, apartado 1, sí hace referencia a las pérdidas en el ámbito de los Impuestos Especiales de Fabricación y, especialmente, en el caso del Impuesto sobre Hidrocarburos. Y lo hace fijando un supuesto de no sujeción, es decir, señalando, legalmente a las pérdidas como una situación que no forma parte del hecho imponible de los Impuestos Especiales de Fabricación. Ahora bien, limita este supuesto de no sujeción de dos modos: primero, deben de ser pérdidas inherentes a la manipulación o pérdidas debidas a fuerza mayor; segundo, que no excedan de los porcentajes fijados reglamentariamente y en el caso de fuerza mayor aun excediendo de los mismos, se haya probado su existencia ante la Administración tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en Derecho.

A estos efectos, el artículo 116 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establece los porcentajes de pérdidas admisibles en los procesos de producción, almacenamiento y transporte que afectan a los productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Por otra parte, el citado Reglamento determina que, con independencia de los requisitos de tipo contable establecidos por las disposiciones mercantiles, ha de llevarse un control contable del movimiento de los productos habidos en los distintos establecimientos afectados por la normativa de estos impuestos (artículo 50 del Reglamento) y efectuar, al menos, un recuento de existencias al finalizar cada período de liquidación o, en su caso, con periodicidad trimestral (artículo 51 del Reglamento), con obligación de regularizar los saldos de las respectivas cuentas.

Podemos inferir tres tipos de pérdidas de gases de efecto invernadero conforme a las causas que las han producido:

- a) Pérdidas debidas mermas inherentes o debidas a la fuerza mayor en la manipulación de los gases fluorados, objeto genérico del presente estudio.

- b) Pérdidas por defectos del instrumento de medición, que estudiaremos en el siguiente epígrafe.
- c) Pérdidas por robo de los gases sujetos al IGFEI, tratadas en el último epígrafe.

III. LA FALTA DE REGULACIÓN Y LA POSTURA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS FRENTE A LA SITUACIÓN *DE FACTO*

Todo este desarrollo estudiado inexistente en sede del IGFEI. No se recoge expresamente ningún supuesto de no sujeción para las pérdidas o mermas de los gases objeto del Impuesto.

Sin embargo, de facto, se producen mermas inherentes o debidas a la fuerza mayor en la manipulación de los gases fluorados. Así, la Dirección General de Tributos en dos Consultas Vinculantes⁴ realiza conforme al espíritu del artículo 5 de la aludida Ley 16/2013, una interpretación que supone tratamiento parecido al del régimen de los Impuestos Especiales, si bien no contempla los casos de fuerza mayor y, evidentemente, no existe una tabla de porcentajes.

Señala la Dirección General de Tributos que el número 3 del apartado cinco del artículo 5 de la aludida Ley 16/2013 define el potencial de calentamiento atmosférico de un preparado como la media ponderada derivada de la suma de las fracciones expresadas en peso de cada una de las sustancias a que se refiere el número 1 del apartado once multiplicadas por sus PCA con una tolerancia de peso de +/-1%.

En línea con este precepto y con el espíritu de la norma, se pueden llegar a admitir pérdidas en la fabricación y manipulación de los gases fluorados que no superen una tolerancia de peso del +/- 1%. Diferencias superiores no serán admisibles salvo que el límite de error de un pesaje se encuentre dentro de la tolerancia permitida de conformidad con el correspondiente certificado debidamente homologado del instrumento de medición, de conformidad con el programa de certificación establecido por la Organización Internacional de Metrología Legal.

⁴ Consultas Vinculantes de 28 de febrero de 2014 y 07 de marzo de 2014.

Por tanto, las pérdidas y mermas que se deban a circunstancias distintas del pesaje y en cantidades superiores a las anteriormente expuestas están sujetas al Impuesto en tanto que de las mismas se ha derivado una emisión de gases a la atmósfera y, por otra parte, la Ley no contempla un supuesto de no sujeción para las mismas.

Ésta ha sido una interpretación que ha logrado llenar, al menos parcialmente, la laguna jurídica; si bien en ningún caso podría sustituir la seguridad de una regulación al efecto. Da la impresión que al legislador no le importa que esta laguna quede así, porque no dispuesto nada en este sentido en dos años.

IV. LAS PÉRDIDAS DE GASES FLUORADOS COMO AUTOCONSUMO

Tal y como se ha señalado, sin un supuesto de no sujeción que las abarque, las pérdidas o mermas, estarán sujetas al Impuesto, con los límites señalados por la Dirección General de Tributos, formando parte del hecho imponible, y en concreto y de acuerdo con el apartado seis del artículo 5 de la Ley 16/2013, estarán sujetas como autoconsumo de los gases fluorados de efecto invernadero.

El aludido precepto establece que tiene la consideración de autoconsumo la utilización o consumo de los gases fluorados de efecto invernadero por los productores, importadores, adquirentes intracomunitarios y por quienes destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su reventa⁵.

Por su parte, el número 1 del apartado ocho del artículo 5 de la Ley 16/2013 establece que el Impuesto se devengará en el momento de su autoconsumo.

De conformidad con lo anterior, las pérdidas y mermas que excedan de los límites permitidos estarán sujetas al impuesto como autoconsumo y se deben declarar en el cuatrimestre en el que se produzcan (artículos 5.Seis.1.b) y 5.Ocho.1 de la Ley 16/2013).

Según el número 3 del apartado seis del artículo 5 de la Ley 16/2013, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los gases fluorados de efecto invernadero

⁵ CALVO VÉRGEZ J., “El nuevo Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero: principales rasgos configuradores de su estructura impositiva”, *Nueva fiscalidad.*, 2014. págs. 97-126.

han sido objeto de ventas o entregas sujetas al Impuesto cuando los contribuyentes no justifiquen el destino dado a los productos fabricados, importados o adquiridos. Es decir, que en el supuesto de que las pérdidas sean descubiertas en un recuento efectuado por la Administración se presumirá, salvo prueba en contrario, que los GFEI han sido objeto de ventas o entregas sujetas al impuesto y se imputarán al cuatrimestre en el que entiendan devengadas las cuotas.

En este sentido, el artículo 4 del Real Decreto 1042/2013 establece que los fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios, revendedores, gestores de residuos y los beneficiarios de las exenciones a que se refieren las letras f) y g) del apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013, deberán llevar un registro de existencias de los productos objeto del impuesto por establecimiento. Efectuarán un recuento de las mismas el último día de cada cuatrimestre natural y, en su caso, regularizarán los saldos contables de las respectivas cuentas. Las diferencias que, en su caso, resulten de los referidos recuentos, se regularizarán en el periodo de liquidación correspondiente a la fecha en que el recuento se haya realizado.

En cuanto a las pérdidas o mermas ocurridas con posterioridad al devengo del impuesto, la Ley no contempla la posibilidad de que las mismas puedan minorar retroactivamente la base imponible, ni tampoco prevé devolución alguna de las cuotas devengadas en dichos supuestos.

Téngase en cuenta que en el caso del presente impuesto no existe régimen suspensivo. En los Impuestos Especiales entre la realización del hecho imponible que supone, principalmente la fabricación e importación y el devengo que se produce en la puesta a disposición tal y como señala el artículo 7 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, no existe identidad temporal. Para hacer frente a la diferencia temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce el devengo surgió el denominado régimen suspensivo. Consecuentemente, el devengo del impuesto se produce al terminar el régimen suspensivo.

El sistema creado en la Directiva 2008/118/CE⁶, de Impuestos Especiales, se fundamenta en libre la circulación de los productos en régimen suspensivo, que garantiza que los impuestos no se devenguen hasta el momento de la puesta a

⁶ De igual manera lo dispusieron en su momento la Directiva 92/12/CEE y la Directiva 2008/118/CE.

disposición para consumo. A través de este régimen se permite que el impuesto pueda permanecer en suspenso mientras no salgan de la fábrica en que se han producido o del depósito fiscal en el que se almacenen, así como durante el transporte entre fábricas y depósitos fiscales, incluso cuando los productos salidos de fábrica o depósito fiscal, con ultimación del régimen suspensivo, no hayan podido ser entregados al destinatario, total o parcialmente, por causas ajenas al depositario autorizado expedidor, los productos podrán volver a introducirse en los establecimientos de salida, como indica el artículo 38 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales.

En el caso de los Impuestos Especiales aunque con la realización del hecho imponible, ya sea fabricación o importación, nace la obligación tributaria, la misma no deviene exigible hasta que se produce la puesta a consumo de aquellos productos fabricados o importados, distinguiendo el legislador entre ambos momentos. Así, la puesta a disposición opera como una condición suspensiva de la obligación tributaria principal.

Sin embargo, en el IGFEI no existe dicho régimen suspensivo, el hecho imponible lo constituye la primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria y el devengo se produce en el momento de la puesta de los productos objeto del impuesto a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo.

No obstante, no es *conditio sine qua non* estar en régimen suspensivo para minorar las mermas en los Impuestos Especiales, porque tal y como sostiene el Reglamento en su artículo 38 cuando los productos salidos de fábrica o depósito fiscal, fuera del régimen suspensivo y no hayan podido ser entregados por causas ajenas al depositario, los productos podrán volver a introducirse en los establecimientos de salida, considerándose que no se produjo el devengo del impuesto con ocasión de la salida y pudiéndose minorar las pérdidas que pudieran acaecer. Siempre que se hubieran producido por causas fortuitas o de fuerza mayor, y las mismas pudieran ser probadas de forma fehaciente ante la Administración tributaria por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

V. EL ROBO DE GASES FLUORADOS Y SU TRIBUTACIÓN

Como se ha podido comprobar, al no establecer supuestos de no sujeción⁷ se crea una laguna jurídica en el caso de las pérdidas de gases objeto del Impuesto, laguna que se ha tratado de integrar por la Dirección General de Tributos mediante su interpretación del artículo 5 de la Ley 16/2013. Ahora bien, en el caso de robo de gases refrigerantes no estamos en el mismo supuesto de una pérdida o merma.

La Dirección General de Tributos en Consulta Vinculante de 7 de marzo de 2014 dispone que en el caso de la comisión de un robo de gases fluorados con anterioridad al devengo del Impuesto, es decir, de la puesta a disposición de los gases o de la realización del autoconsumo, no se ha llegado a producir el hecho imponible que da lugar a la exigencia del IGFEI y, por tanto, tampoco se ha devengado el impuesto; no se exigirá el IGFEI sobre los gases objeto del IGFEI que hayan sido sustraídos.

El robo de los gases sujetos al IGFEI convierte a quien lo perpetra en un mero poseedor de éstos, si bien no tiene como efecto facultar al autor del mismo para disponer de dichos gases en idénticas condiciones que su propietario. Por lo tanto, no puede considerarse que el robo constituya una transmisión entre la parte que es víctima del mismo y el autor de la infracción, en el sentido del apartado seis del artículo 5 de la Ley 16/2013.

Sin embargo, no constituye obstáculo alguno para la consideración de que dicho robo no constituya en cuanto tal una operación sujeta al IGFEI⁸.

⁷ Con respecto a las pérdidas en general, si bien las pérdidas ocasionadas en las operaciones relacionadas en los supuestos de no sujeción del artículo 6.2 LIGFEI: las ventas o entregas de gases fluorados de efecto invernadero que impliquen su envío directo por el productor, importador o adquirente intracomunitario a un destino fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto y las ventas o entregas o el autoconsumo de los gases fluorados de efecto invernadero con un potencial de calentamiento atmosférico igual o inferior a 150, se encuentran también abarcadas por la no sujeción al tributo.

⁸ CHICO DE LA CÁMARA afirma que se llegaría a un absurdo si se obligara a pagar al ciudadano honesto el impuesto relativo, mientras que se estaría premiando desde el punto de vista tributario la deshonestidad si el ciudadano deshonesto poseedor cuantitativamente del mismo rendimiento no pagase nada, en "La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el derecho italiano al caso español", *Revista Estudios Financieros*, nº 163, 1996, pág. 33.

Aunque si el robo se perpetra sobre unos gases cuya entrega previa a dicha acción ha dado lugar a la realización del hecho imponible en virtud del cual se exige el IGFEI y, como tal, se ha producido el devengo del impuesto, la víctima del robo no podrá deducirse ni obtener la devolución de las cuotas soportadas por el IGFEI en relación con dichos gases. La dirección General de Tributos insiste en esta interpretación porque en momento alguno la normativa aplicable en relación con el IGFEI prevé la posibilidad de deducir o devolver las cuotas soportadas del IGFEI por gases que con posterioridad a la repercusión de dicho impuesto han sido robados.

VI. CONSIDERACIONES FINALES

Primera. Dada la importancia de la costes económicos de las pérdidas inherentes a la manipulación de los gases fluorados se hace necesaria una regulación ad hoc, no basta con una interpretación integradora de la Dirección General de Tributos. Han pasado varios años desde la entrada en vigor de la LIGFEI y no se ha regulado nada al respecto. Parece que para la Administración es suficiente calificar las pérdidas de autoconsumos con las limitaciones del criterio de la Dirección General. El ejemplo a seguir es claro y cercano: la regulación de las pérdidas establecidas en la Ley de Impuestos Especiales sobre la Fabricación y su reglamento de desarrollo.

Segunda. Por mucho que el contribuyente pruebe que la merma es inherente a la manipulación o ha sido fuerza mayor o incluso un robo, si ocurre con posterioridad al devengo del impuesto, la Ley no contempla la posibilidad de que las mismas puedan minorar retroactivamente la base imponible, ni tampoco prevé devolución alguna de las cuotas devengadas en dichos supuestos. Esto asegura la recaudación, pero ocasiona un perjuicio al contribuyente. Si bien, se puede defender por la naturaleza extrafiscal del impuesto. Que el principio de capacidad económica se flexibilice es intrínseco a los denominados impuestos pigouvianos. En cierto modo, es algo que el legislador ha fundamentado desde la misma Exposición de Motivos de la Ley de Impuestos Especiales⁹. Y es que a la hora de crear de un tributo ambiental, se busca

⁹ La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en su exposición de motivos, señala: «(...) estos impuestos genera unos costas sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc...».

un punto de conexión entre el principio de capacidad económica y el principio «quien contamina, paga».

En este sentido HERRERA MOLINA sostiene que «los principios de capacidad económica y “quien contamina, paga” constituyen sendas proyecciones del principio de solidaridad sobre dos materias diversas: el reparto de las cargas públicas y la necesidad de preservar el medio ambiente para las generaciones futuras¹⁰». De igual manera VARONA ALABERN sostiene que la debilidad del principio de capacidad económica en estos tributos es patente indicando que: «el daño infringido a este principio solo puede significar una pérdida de su protagonismo, pero no una sustancial ignorancia, porque en este caso se habría desnaturalizado como figura impositiva¹¹».

Tercera. Sería razonable introducir previamente un supuesto de no sujeción referido a las pérdidas siempre que las mismas se produzcan por causas fortuitas o de fuerza mayor, y puedan ser probadas de forma fehaciente ante la Administración tributaria por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho. En conexión este supuesto añadido a los existentes en el artículo 5. Seis 2. de la Ley 16/2013 con lo expuesto en el mecanismo de corrección señalado.

Sería asimismo conveniente en una futura regulación establecer la posibilidad de modificar bases y cuotas, siguiendo, por ejemplo, el mecanismo de corrección contable seguido en el Reglamento de Impuestos Especiales, en el que se puede efectuar, al final de cada período de liquidación, un asiento de cargo en el libro de productos finales. Con la posibilidad de deducción de las cuotas devengadas en el mismo período un importe igual al de las cuotas correspondientes al volumen de los productos objeto del referido asiento de cargo.

Cuarta. En cuanto al robo de contenedores de gases fluorados los criterios están claros: si la sustracción se produce antes del devengo no se exigirá el IGFEI sobre los gases objeto del IGFEI que hayan sido robados. Sin embargo, si se realiza con posterioridad al devengo, acaece el hecho imponible independientemente del ilícito subsiguiente. La víctima del robo no podrá deducirse ni obtener la devolución de

¹⁰ HERRERA MOLINA, P.M. “Derecho Tributario Ambiental La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario”, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 163.

¹¹ VARONA ALABERN, J. E.: “Extrafiscalidad y dogmática tributaria”, Marcial Pons, Madrid, 2009, pág. 93.

las cuotas soportadas por el IGFEI en relación con dichos gases, porque como hemos indicado con referencia a las pérdidas, la LIGFEI no prevé la posibilidad de deducir o devolver las cuotas soportadas del IGFEI por gases que con posterioridad al devengo de dicho impuesto han sido robados.

La opción de modificación de la normativa expuesta en la conclusión anterior podría ser la solución nuevamente en este caso: introducción de un nuevo supuesto de no sujeción para las pérdidas inherentes a la naturaleza de los GFEI por caso fortuito o de fuerza mayor, que incluiría el robo, siempre que se haya probado su existencia ante la Administración tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en Derecho y un mecanismo de corrección contable que posibilite controlar y cuantificar el volumen de pérdidas.

VII. BIBLIOGRAFÍA

- AAVV, Unión Europea: Reducir las emisiones de gases fluorados. *Ambienta: La revista del Ministerio de Medio Ambiente*. 2006(55).
- Calvo Vérguez J., “El nuevo Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero: principales rasgos configuradores de su estructura impositiva”, *Nueva fiscalidad*, nº. 5, 2014.
- Chico de la Cámara, P., “La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el derecho italiano al caso español”, *Revista Estudios Financieros*, 1996.
- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo con arreglo al párrafo segundo del apartado 2 del artículo 251 del Tratado CE acerca de la Posición común adoptada por el Consejo con vistas a la adopción de un Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre determinados gases fluorados de efecto invernadero, y de una Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a las emisiones procedentes de sistemas de aire acondicionado en vehículos de motor y por la que se modifica la Directiva 70/156/CEE. 2005(296).
- Dictamen de la Comisión con arreglo a la letra c) del párrafo tercero del apartado 2 del artículo 251 del Tratado CE, sobre las enmiendas del Parlamento europeo a la

posición común del Consejo sobre las propuestas de Reglamento sobre determinados gases fluorados de efecto invernadero Directiva relativa a las emisiones procedentes de sistemas de aire acondicionado en vehículos de motor y por la que se modifica la Directiva 70/156/CEE con arreglo al apartado 2 del artículo. 2005(713).

- HERRERA MOLINA, P.M., “Derecho Tributario Ambiental La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario”, Marcial Pons, Madrid, 2000
- Jos Gallego L., “Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero”, Revista Contable, nº 50, 2014.
- Reducción de la emisión de gases fluorados: propuesta de Directiva de la Comisión. Propuesta de Directiva sobre calidad del aire: regula las concentraciones de ciertos contaminantes. Interrelación entre el sector energético y medioambiental: Consejo informal de medio ambiente y energía. Intercambio de derechos de emisión. Energía nuclear: Consejo informal de medio ambiente y energía. Rusia y ratificación del Protocolo de Kyoto. Paquete legislativo "Erika I" de seguridad marítima. Servicios y redes de comunicaciones electrónicas. Conferencia mundial de radiocomunicaciones.: Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europa. Gestión de Fondos estructurales y de cohesión. Alegaciones nutricionales y propiedades saludables en los alimentos. Centros públicos de investigación. Europa Euskadi. 2003(140). págs. 7-14.
- San Román M., “Impuesto a los gases fluorados”, Aral, nº1617. 2014.
- VARONA ALABERN, J. E.: “Extrafiscalidad y dogmática tributaria”, Marcial Pons, Madrid, 2009.