

## COMENTARIOS SOBRE LA DEVOLUCIÓN DE LAS CUOTAS SOPORTADAS DEL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS

### “Suministro gasóleo destinado a la exclusiva calefacción de una granja”

La Administración utiliza un criterio que, a nuestro entender, resulta erróneo. Niega el derecho a la devolución de las cuotas soportadas en concepto de Impuesto especial de Hidrocarburos por los suministros de gasóleo destinados a la exclusiva calefacción de un establo de la granja. El argumento de la Administración es el siguiente:

Basa la negativa al derecho a devolución diciendo, en primer lugar, que los hidrocarburos tienen dos usos posibles: como carburante y como combustible (art. 49.2 Ley 38/1992, de Impuestos especiales). Según el mencionado artículo, el segundo uso se refiere a una utilización del hidrocarburo con fines de calefacción.

En base a esto, considera la Administración que, debido a que el gasóleo se utiliza exclusivamente para la calefacción de un establo, se le debe atribuir el segundo uso. Siguiendo esta línea, se dirige la Administración a una serie de normas con las que fundamentar la no existencia del derecho:

- Ley 38/1992, de Impuestos especiales, establece en el art. 52. ter apartado 2 que, a efectos de devolución, tendrán la consideración de agricultores las personas o entidades que hayan utilizado efectivamente el gasóleo como carburante.

- Leyes 51/2007 y 2/2008, de presupuestos generales para los años 2008 y 2009, respectivamente, que establecen lo mismo que el precepto de la Ley 38/1992 mencionado en el apartado anterior. (DA trigésima tercera apartado 2 y DA quincuagésima séptima apartado 2, respectivamente).

Con todo esto, concluye la Administración argumentando que, dado que la granja utiliza el gasóleo con fines exclusivos de calefacción, y teniendo en cuenta lo establecido en las normas mencionadas arriba, el uso que debe atribuirse al gasóleo es como combustible y no como carburante, y que en consecuencia, no procede la devolución por no cumplir la exigencia de utilizar el gasóleo como carburante.

**Entiendo que el argumento de la Administración es, en este caso, erróneo.**

En primer lugar, mencionar un importante cambio de criterio de la Dirección General de Tributos sobre este particular, entendiéndose que el derecho a devolución debe alcanzar también a las actividades ganaderas, y no sólo a las agrícolas, como venía entendiéndose hasta ahora la Administración tributaria.

En segundo lugar, de la argumentación de la Administración puede deducirse un posible error de interpretación. Recordemos que la Administración basa la negativa al derecho a devolución en diferenciar los usos de los hidrocarburos, en nuestro caso gasóleo, entendiendo que el uso específico como combustible (art. 49.2 Ley 38/1992) no otorga derecho a devolución, reforzando el argumento haciendo referencia a la misma Ley (art. 52 ter apartado 2) y a las Leyes de presupuestos anteriormente mencionadas, que establecen que a efectos de devolución, el gasóleo deberá haber sido utilizado efectivamente como carburante.

A mi entender, el error radica en un mala interpretación conceptual, pues no parece que la voluntad del legislador fuese establecer que sólo el uso como carburante otorgaría el derecho a devolución, sino que, muy probablemente, la *mens legislatoris* era la de hacer simplemente referencia a que el uso del gasóleo debía utilizarse de forma efectiva, según su naturaleza, en alguna actividad agrícola (incluyendo, entre otras, a la ganadería).

Posible refuerzo del argumento anterior lo constituiría la STS de 23 de octubre de 2008, que versa sobre devolución del Impuesto Especial de Hidrocarburos cuando la utilización de los mismos se destina a fines distintos como carburante o combustible. Además, la Sentencia hace referencia a la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, que en su art. 8 establece que “*los Estados miembros eximirán del impuesto a los hidrocarburos no utilizados como carburante o combustible para calefacción*”. En consecuencia, podemos entender que la Doctrina jurisprudencial, en sede de devoluciones del Impuesto especial de Hidrocarburos no contempla la diferenciación de usos del art 49.2 de la Ley 38/1992, puesto que según lo dicho no los equipara pero los contempla como figuras afines (fines distintos como carburante o combustible).

Por tanto, parece que la argumentación del TS respalde la muy probable *mens legislatoris* de la que hablábamos antes, y podría constituir prueba del error conceptual de la Administración tributaria.