



Roj: **SAN 5651/2021 - ECLI:ES:AN:2021:5651**

Id Cendoj: **28079230062021100582**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **6**

Fecha: **27/12/2021**

Nº de Recurso: **234/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SEXTA**

**Núm. de Recurso:** 0000234 /2017

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 01890/2017

**Demandante:** REPSOL TRADING, S.A., REPSOL, S.A. , REPSOL BUTANO, S.A. , REPSOL QUÍMICA, S.A. , REPSOL EXPLORACIÓN, SA , REPSOL PETRÓLEO, S.A. , REPSOL COMERCIAL DE PRODUCTOS PETROLÍFEROS, S,A.

**Procurador:** DON JOSÉ LUIS MARTÍN JAUREGUIBEITIA

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.:** D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS

### **SENTENCIA Nº :**

**Ilma. Sra. Presidente:**

D<sup>a</sup>. BERTA SANTILLAN PEDROSA

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS

D. MARIA JESUS VEGAS TORRES

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a veintisiete de diciembre de dos mil veintiuno.

Se ha visto en esta Sala el presente recurso contencioso-administrativo nº 234/2017 promovido por el procurador don José Luis Martín Jaureguibeitia en nombre y representación de **REPSOL, S.A., REPSOL EXPLORACIÓN, S.A., REPSOL COMERCIAL DE PRODUCTOS PETROLÍFEROS, S.A., REPSOL QUÍMICA, S.A., REPSOL BUTANO, S.A., REPSOL PETRÓLEO, S.A. y REPSOL TRADING, S.A.**, contra la resolución dictada con fecha 26 de enero de 2017 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, estimatoria en parte de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por las entidades actoras frente a liquidaciones y sanciones asociadas relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2007.

Ha sido parte la Administración General del Estado representada y defendida por el abogado del Estado.



## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.**- Interpuesto el recurso y seguidos los oportunos trámites prevenidos por la Ley de la Jurisdicción, se emplazó a la parte demandante para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimaba de aplicación, terminaba suplicando se dictase sentencia por la que se « [-A]nule y deje sin efecto los Acuerdos de Liquidación, dictados por el IVA del ejercicio 2007, derivados de actas de disconformidad, correspondientes a las sociedades REPSOL, RCPP, REPSOL QUÍMICA, REPSOL BUTANO, REPSOL PETRÓLEO, REPSOL TRADING y REPSOL EXPLORACIÓN, identificados en el apartado segundo del relato de hechos y confirmados totalmente por el TEAC.

- Anule y deje sin efecto los Acuerdos de Imposición de Sanción A02, de 12 de noviembre de 2013, relativos al IVA del ejercicio 2007 de REPSOL y REPSOL EXPLORACIÓN, identificados en el apartado tercero del relato de hechos, en la parte subsistente de los mismos tras la resolución del TEAC, que los anuló parcialmente.

- Anule y deje sin efecto el Acuerdo de Imposición de Sanción A01 de 12 de noviembre de 2013, relativo al IVA del ejercicio 2007 de REPSOL, identificado en el apartado séptimo del relato de hechos, en la parte subsistente del mismo tras la resolución del TEAC, que lo anuló parcialmente. [...]».

**SEGUNDO.**- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dictase sentencia por la que se confirmasen los actos recurridos en todos sus extremos.

**TERCERO.**- Pendiente el recurso de señalamiento para votación y fallo cuando por turno le correspondiera, se fijó para ello la audiencia el día 10 de noviembre de 2021, en que tuvo lugar.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**- Impugna en este proceso la entidad recurrente la resolución dictada con fecha 26 de enero de 2017 por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que acogió en parte las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por las actoras frente a la regularización y sanciones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del ejercicio 2007.

Por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) se dictaron siete acuerdos de liquidación el 24 y el 27 de mayo de 2013, por el citado impuesto y ejercicio, derivados de actas A0272232816 a REPSOL, S.A.; A0272219586 a REPSOL EXPLORACIÓN, S.A.; A0272218843 a REPSOL COMERCIAL DE PRODUCTOS PETROLÍFEROS, S.A.; A72219062 a REPSOL QUÍMICA, S.A.; A0272219071 a REPSOL BUTANO, S.A.; A0272219053 a REPSOL PETRÓLEO, S.A.; y A0272219105 a REPSOL TRADING, S.A., a continuación y como consecuencia de la incoación de procedimientos sancionadores, se le impusieron sanciones por dejar de ingresar del artículo 191 de la Ley 58/2003 General Tributaria (LGT) a REPSOL, S.A., derivada del acta A0272232816; a REPSOL EXPLORACIÓN, S.A., derivada del acta A0272219586; y a REPSOL, S.A.; derivada del acta A0178539042.

1.- La regularización en relación a REPSOL, S.A. se centró en los siguientes conceptos:

a) **Vehículos** para uso de empleados por los que se ha incrementado el importe de las cuotas devengadas. A juicio de la Inspección de los Tributos, los **vehículos** son empleados en su totalidad para uso propio. Por ello se ha considerado una retribución en especie para los trabajadores de la sociedad del 100%, al haberse proporcionado unos **vehículos** en régimen de arrendamiento financiero destinados a fines particulares.

Los datos para el cálculo de las cuotas de renting de cada uno de los empleados de la sociedad a los que se le atribuyó alguno de los **vehículos**, aparecen relacionadas en la diligencia 30 de 1 de marzo de 2013. Las cantidades a regularizar en 2007 fueron 77 664,04 euros.

b) Regularización de cuotas soportadas por atenciones a terceros. Dentro de las cuotas soportadas que son minoradas se encuentran una serie de facturas cuyo origen es la celebración de cenas de Navidad a las que se niega la deducibilidad de las cuotas contenidas en las mismas. Igualmente, se ha negado el derecho a deducir las cuotas soportadas por alquileres de palcos VIPS en diferentes circuitos de velocidad, como el de Cataluña o el de Jerez de la Frontera, así como las cuotas procedentes de las entradas a los grandes premios del mundial de motociclismo. Las cantidades que se entendieron no deducibles fueron para 2007 de 45 433,81 euros.

c) Regularización de cuotas soportadas por arrendamiento de viviendas que son utilizadas como vivienda habitual por sus empleados. Respecto de las cuotas señaladas a regularizar, se distingue entre las que proceden de viviendas arrendadas que se ceden a empleados, pero no de manera inmediata y viviendas cedidas en arrendamientos, igualmente, a empleados de la sociedad. Las primeras no producen la situación de exención que establece la norma ya que no existe inmediatez y exclusividad en la utilización del inmueble



como vivienda por quien es parte en el contrato, en este caso, REPSOL, S.A., y las segundas porque al tratarse de arrendamientos de vivienda son operaciones exentas que no originan derecho a deducir. Las cantidades a regularizar se cifraron en 27 269,91 euros para 2007.

d) Regularización de cuotas soportadas por la intervención de agencias inmobiliarias en el arrendamiento de viviendas para los fines anteriormente citados. En el ejercicio 2007 ascendió el importe a regularizar a 1677,12 euros.

e) Regularización de las cuotas soportadas por aplicación de la regla de prorata. Ello es debido a la realización de servicios independientes con un porcentaje de deducción del 100% y la realización de actividades financieras con un porcentaje del 0%. Tras corregir el cálculo de los importes con origen en operaciones con productos financieros denominados "swaps", los porcentajes obtenidos para 2007 fueron del 82% frente al 91% que aplicó la reclamante. Ello supuso una minoración de las cuotas a deducir para ese ejercicio de 1 137 829,79 euros. Resultó un total de cuotas de IVA devengado a incrementar de 77 664,04 euros y cuotas de IVA soportado a minorar de 1 212 210,63 euros.

2.- Respecto de REPSOL EXPLORACIÓN, S.A. la regularización tuvo lugar por los siguientes conceptos:

a) **Vehículos** para uso de empleados por los que se ha incrementado el importe de las cuotas devengadas. A juicio de la Inspección de los Tributos, los **vehículos** de empleados son utilizados en su totalidad para uso propio. Por ello se ha considerado una retribución en especie para los trabajadores de la sociedad del 100%, al haberse proporcionado unos **vehículos** en régimen de arrendamiento financiero destinados a fines particulares. La cantidad regularizada en el ejercicio objeto de comprobación fue de 61 141,35 euros.

b) Regularización de cuotas soportadas por la intervención de agencias inmobiliarias en el arrendamiento de viviendas para los fines anteriormente citados y de bienes muebles para este uso. En el ejercicio 2007 ascendió el importe a regularizar a 27 079,65 euros.

c) La regularización por cuotas soportadas por atenciones a terceros fue de 2705,76 euros en 2007.

El resultado dio lugar a cuotas de IVA devengado a incrementar de 61 141,35 euros y cuotas de IVA soportado a minorar de 29 785,41 euros.

3.- En relación a REPSOL PETRÓLEO, S.A. la regularización se produjo por:

a) **Vehículos** para uso de empleados por los que se ha incrementado el importe de las cuotas devengadas. Realiza en el acuerdo de liquidación una disección detallada del contenido de la información aportada por la sociedad, para determinar que el incremento de las cuotas a considerar es para el ejercicio 2007 de 7509,68 euros, resultando la cuota a ingresar de 9830,08 euros.

4.- En cuanto a REPSOL COMERCIAL DE PRODUCTOS PETROLÍFEROS, S.A. la regularización se circunscribió a:

**Vehículos** para uso de empleados por los que se ha incrementado el importe de las cuotas devengadas. Realiza en el acuerdo de liquidación una disección detallada del contenido de la información aportada por la sociedad para determinar que el incremento de las cuotas a considerar para el ejercicio 2007 es de 40 536,56 euros.

Por lo anterior resultó un importe a ingresar de 8245,64 euros.

5.- Para REPSOL TRADING, S.A., con la que se iniciaron actuaciones inspectoras el 16 de junio de 2011, fue regularizado el mismo elemento que en las sociedades anteriormente citadas por importes de 2701,28 euros para el ejercicio 2007, siendo el importe a ingresar de 3534,97 euros.

6.- Con la entidad del grupo REPSOL BUTANO, S.A., del mismo modo iniciadas actuaciones el 27 de junio de 2011, con 17 días imputados por dilaciones y por el mismo elemento, se regularizaron cuotas devengadas por 2282,84 euros para el ejercicio 2007, siendo el importe a ingresar de 3006,15 euros.

7.- Con REPSOL QUÍMICA, S.A., con actuaciones inspectoras iniciadas el 25 de junio de 2011, por el mismo concepto se incrementó el importe de las cuotas devengadas en 2007 en 5046,63 euros, dando lugar a una cuota a ingresar de 6605,20 euros,

**SEGUNDO.**- Son varios los motivos que alega el innecesariamente largo escrito de demanda para justificar la nulidad de la resolución y liquidaciones impugnadas. En primer lugar, invoca la doctrina de los actos propios en la medida que, en comprobaciones llevadas cabo en ejercicios anteriores, no se regularizó ni en esos términos ni por esos conceptos.

A lo que parece referirse la demanda, cuando se refiere a la doctrina de los actos propios, es a la legítima confianza que en el recurrente provocó que en ejercicios anteriores la Administración no hubiera puesto tacha



alguna a las prácticas que ahora se regularizan. Lo que incluso provocó la adaptación de sus prácticas fiscales al resultado de comprobaciones anteriores.

La vinculación que genera un precedente provocado por una decisión anterior, lo que conlleva conforme a lo previsto en la vigente Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre) en su artículo 35.1. c), y antes la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre) en el artículo 54, es la obligación por parte de la Administración de motivar el cambio de criterio. Esto no significa ni impide que la Administración pueda, incluso deba, cambiar de criterio cuando reputara que una decisión anterior no fue ajustada a derecho. Distinto es el alcance que pueda tener el precedente frente a quien, amparándose en una resolución o interpretación llevada a cabo por la Administración, actúe conforme a esos criterios.

Las consecuencias deben ser debidamente moduladas según los casos. Como dijimos en nuestra sentencia de 29 de septiembre de 2021, recurso 804/2017 (FJ 4º), no puede justificarse la estimación del recurso en el principio de confianza legítima por el solo hecho de la que la Administración no hubiera regularizado esos mismos conceptos en otros ejercicios previamente comprobados.

El principio de confianza legítima no puede entenderse como la inmutabilidad del criterio de la Administración, cuya actividad está sujeta al principio de legalidad. Si se llegara a la conclusión de que una determinada respuesta de la Administración es contraria al ordenamiento jurídico, la confianza legítima no puede erigirse en un principio que vincule o condicione indefectiblemente sus actos futuros. Esto no significa que lo dicho, hecho o resuelto por la Administración de cara a la previsión del comportamiento de un contribuyente resulte irrelevante. Como dijo la STS de 13 de junio de 2018, recurso 2800/2017, « *[l]a declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios (...) que la Administración competente no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad, o no haya iniciado en relación con los correspondientes hechos imposables procedimiento alguno (de gestión, o de inspección) no determina ineluctablemente que exista un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del tributo, pues tal circunstancia -la ausencia de regularización- no constituye, si no va acompañada de otros actos concluyentes, un acto propio que provoque en el interesado la confianza en que su conducta es respaldada por el órgano competente de la Administración. [...]*».

Por lo tanto, frente a la regularización objeto del presente litigio, los términos en los que lo fueron las anteriores no pueden invocarse como vinculación del precedente, porque los actuales acuerdos de liquidación no están huérfanos de motivación, y no cabe la aplicación de la doctrina de la confianza legítima, puesto que nunca le fue reconocido al sujeto pasivo un derecho por parte de la Administración en el sentido interpretado por la jurisprudencia.

La falta de una concreta regularización en un ejercicio anterior no implica que la Administración no pudiera comprobar en los siguientes ejercicios ese mismo concepto, puesto que no existía un reconocimiento expreso de la legalidad no regularizada. Es decir, no estamos ante un acto administrativo que de manera expresa resolviera esa cuestión, o se contestara a una consulta que implicara de manera directa e indubitada que el comportamiento del sujeto pasivo era conforme a la legalidad.

**TERCERO.**- En segundo lugar, cuestiona la demanda el porcentaje de prorrata aplicado por la Administración por la inclusión en el denominador los resultados positivos de las operaciones con derivados financieros contratadas por REPSOL con entidades financieras.

Este supuesto es análogo al resuelto por la STS de 18 de mayo de 2020, recurso 34/2018, en la que, corrigiendo el criterio de la sentencia de esta Sala de 27 de septiembre de 2017, recurso 351/2015, se discutía si debían integrarse el cálculo de la regla de la prorrata en el IVA, los ingresos procedentes de la transmisión que realizaba una holding de participaciones de sus filiales y de la suscripción por la sociedad de cabecera de derivados financieros a fin de cubrir riesgos de tipo de cambio o de tipo de interés. Además la sociedad de cabecera realizaba, para las participadas, servicios de apoyo financiero, contable, legal, técnico y comercial, por medio de labores permanentes de asesoramiento, consultoría e intermediación y de concesión de préstamos. Concluyó el Tribunal Supremo que « *[l]a contratación de derivados financieros no es, en modo alguno, la actividad propia o característica de (...), pues no está la gestión de flujos financieros entre las operaciones típicas de dicha compañía. Aquella contratación es algo más simple: la adquisición de un producto de quien lo comercializa (el banco o la entidad financiera) con el propósito de asegurar el buen fin de las actividades que - estas sí constituyen la actividad esencial, propia y características de (...).*»



5. A modo de conclusión, entendemos (i) que (...) no presta un servicio al contratar el producto derivado y (ii) que solo garantiza con tal suscripción la cobertura de ciertos riesgos que pueden comprometer el buen fin de las actividades que le son propias.

Y si ello es así, forzoso será concluir que, a los efectos del artículo 104.Dos de la ley del impuesto, la utilización de derivados financieros por parte de (...) no supone para ella la realización de operaciones sujetas a IVA y, por ello, no pueden formar parte del denominador de la prorata [...].».

Lo dicho por el Tribunal Supremo nos lleva a la estimación de esta parte de la regularización, en la medida que las operaciones con derivados financieros llevadas a cabo por la actora no pueden llevarse al cálculo de la regla de la prorata.

**CUARTO.-** En tercer lugar, discrepa la demanda por la regularización relacionada con la **cesión** del uso de **vehículos** a determinados empleados. Dice que la Inspección procedió (i) a imputar un uso totalmente privativo de los **vehículos** por los empleados; (ii) a equiparar la **cesión** de **vehículos** por las empresas del Grupo REPSOL a los empleados, a una prestación de servicios realizada a título oneroso por la actora a los trabajadores; y (iii) a exigir a las sociedades del Grupo REPSOL el IVA que debieron repercutir a sus empleados por estas prestaciones de servicios.

Considera que es improcedente la imputación del 100% de la utilización del **vehículo** para usos particulares. En las actas extendidas con ocasión de la comprobación de los ejercicios de 2003 a 2005, no se propuso regularización alguna en concepto de IVA, lo que vuelve a suponer un quebrantamiento de la confianza legítima, puesto que en esos periodos se hizo una imputación del 29% de uso privativo, criterio al que se adaptó REPSOL para ejercicios sucesivos. Afirma que la **cesión** de los **vehículos** a los empleados no se hizo a título oneroso, y su uso por los empleados del Grupo REPSOL no está relacionado con su salario.

Para la correcta respuesta que demos a esta cuestión, debemos partir analizando si la **cesión** del uso de **vehículos** facilitados por REPSOL a sus trabajadores constituye una prestación de servicios de carácter oneroso. Solo si concurriera esta circunstancia nos encontraríamos dentro del objeto y ámbito del hecho imponible del IVA.

A esta Sala le asaltaron serias dudas de cómo se estaba interpretando esta relación jurídico-tributaria. Probablemente habría dado lugar al planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE, si no hubiera sido ya instada en el asunto C- 288/19. Tras la constancia de este debate en sede del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), acordamos, por providencia de 2 de diciembre de 2020, suspender el señalamiento a la espera de que el Alto Tribunal resolviera la cuestión. El dictado de la sentencia tuvo lugar el pasado 20 de enero de 2021, y consideramos que resulta de directa aplicación al presente recurso, como ha se advirtiéramos a las partes con la dictada providencia.

En la cuestión C-288/19, se sometía al Alto Tribunal como debía interpretarse la tributación, a los efectos de IVA, por la **cesión** de un fondo de inversión establecido en Luxemburgo de dos **vehículos** a dos de sus colaboradores que ejercían su actividad allí, teniendo ambos domicilios en Alemania. Los **vehículos** se utilizaban tanto para fines profesionales como para fines privados. La **cesión** a uno de los colaboradores se realizó a título gratuito, mientras que para el otro se hizo con la contraprestación consistente en la deducción de 5 688 euros anuales de su salario.

Debemos destacar ciertas analogías entre el supuesto enjuiciado y uno de los dos sometidos al enjuiciamiento del TJUE y, más concretamente, en la que denomina **cesión a título gratuito**. Podemos sintetizarlas en los siguientes puntos: (i) estamos ante una **cesión** por parte de la empresa a sus empleados del uso de **vehículos** adquiridos por la cedente, bien en propiedad o a través de cualquiera de las formas de arrendamiento financiero, como resulta ser en el supuesto que nos ocupa, en los que REPSOL soportó el correspondiente IVA; (ii) entre cedente y cesionario existe una relación laboral de dependencia y ajenidad; (iii) no se percibió ningún tipo de «contraprestación» económica o renuncia de derechos por parte de los trabajadores, con ocasión del uso y disfrute de los **vehículos**, lo que por el TJUE se denomina **cesión a título gratuito**.

Lo primero que puntualiza la STJUE de 20 de enero de 2021 es que, con carácter general, las **cesiones** de **vehículos** como la examinada encajarían dentro de la modalidad de IVA de prestación de servicio, no en la de entrega de bienes (apartado 26).

Exige, para que se pueda hablar de prestación de servicios en el marco del IVA, que se realice «[a] título oneroso [...]», en los términos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112. De modo que «[s]olo está sujeta a gravamen si entre quien efectúa la prestación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Así ocurre cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de marzo de 2020, San



*Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, apartado 21 y jurisprudencia citada). [...]» (apartado 29). Situación que no descarta que pueda darse en la relación empleado-empleador « [e]n una parte de la retribución en metálico a la que este último debe renunciar en contrapartida a una prestación concedida por el primero (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, apartados 14 y 15, y de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, apartado 29). [...]» (apartado 30).*

Lo que viene a resaltar la STJUE, para que estemos ante una prestación de servicios onerosos en los términos y ámbito del IVA, es que la **cesión** de uso del **vehículo** del empleador al trabajador se haga a cambio de un pago o contraprestación. Sin embargo y en contra de lo que erróneamente puede interpretarse, la contraprestación no puede identificarse con el intercambio sinalagmático que tiene lugar entre trabajo a cambio de un salario o retribución, típica de la relación laboral entre empleador y el empleado. Como dice la sentencia, lo que se exige es una verdadera transmisión valorable económicamente del trabajador a la empresa por el uso del **vehículo** que no puede presumirse cuando « [e]l colaborador no realiza ningún pago ni emplea una parte de su retribución en metálico, y tampoco elige entre diversas ventajas ofrecidas por el sujeto pasivo conforme a un acuerdo entre las partes en virtud del cual el derecho al uso del **vehículo** de empresa está vinculado a la renuncia a otras ventajas. [...]» (apartado 31). Tampoco cabe que « [P]or lo que se refiere al requisito de la renta, debe precisarse que la falta de pago de esta no puede ser compensada por la circunstancia de que se considere, a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que el uso privativo del bien afectado a la empresa en cuestión constituye una gratificación en especie cuantificable y, por lo tanto, de alguna manera, una parte de la retribución a la que el beneficiario ha renunciado como contraprestación de la **cesión** del bien de que se trata (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, Medicom y Maison Patrice Alard, C-210/11 y C-211/11, EU:C:2013:479, apartado 28). [...]» (apartado 43), « [e]l concepto de renta a efectos de la aplicación del artículo 56, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 no puede interpretarse por analogía, asimilando a esta una gratificación en especie, y que supone la existencia de una renta en dinero (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, Medicom y Maison Patrice Alard, C-210/11 y C-211/11, EU:C:2013:479, apartados 29 y 34). [...]» (apartado 44).

Por lo tanto, existen notables diferencias entre el asunto C-288/19 y el resuelto por la STJUE de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK Ltd, asunto C-40/09, donde se abordaba la tributación de un sistema de *retribución flexible* consistente en la entrega de vales de compra (retail vouchers) a los empleados que podían canjear en determinados comercios por bienes o servicios. Por la empresa Astra Zeneca se estableció un sistema de retribución consistente en una parte anual fija, denominada «fondo Advantage» («Advantage Fund»; en lo sucesivo, «fondo»), que comprendía una cantidad en metálico y, en su caso, las ventajas sociales previamente elegidas por el empleado, de modo que cada ventaja social elegida por un empleado daba lugar a un descuento de un determinado importe en su fondo (apartado 9). Los empleados que « [o]ptado por recibir estos vales no reciben la totalidad de su retribución en metálico, sino que deben renunciar a una parte de ella a cambio de dichos vales, operación que se traduce en la aplicación de un determinado descuento al fondo de cada empleado que haya escogido tal opción [...]», (apartado 30), por lo que no se albergaba ninguna duda de que Astra Zeneca recibía « [r]ealmente una contraprestación por la entrega de los referidos vales de compra [...]» (apartado 31).

Sin embargo, en la **cesión** del uso de **vehículos** del empresario no consta, por parte del trabajador, el pago de una renta, remuneración o renuncia de derechos a favor del empleador que permita calificarla como prestación onerosa de servicios. Por lo tanto, « [s]in perjuicio de las comprobaciones fácticas que incumben al órgano jurisdiccional remitente, tal prestación no puede calificarse, por ello, como prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112. [...]» (apartado 32).

**QUINTO.-** Veamos como encajan estos argumentos dentro de nuestra legislación doméstica, y para ello examinaremos tanto el régimen de la imposición indirecta, que es la que nos interesa para la resolución del este litigio, como el de la imposición directa con la que guarda, en estos casos, una estrecha relación.

Recoge la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre, LIVA), en su artículo 7, entre los supuestos de no sujeción a « [5.º] Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, [...]». La exclusión implica que las retribuciones percibidas por un trabajador en régimen de dependencia y ajenidad, en los términos contemplados en el artículo 1.1 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (BOE de 24 de octubre), no están sujetas al IVA.

La retribución o «salario», en la terminología utilizada por el Estatuto de los Trabajadores en su artículo 26, incluye « [l]a totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena [...]». Por lo tanto, nada impide calificar, a los efectos laborales, que la **cesión** del uso del **vehículo** por el empresario al trabajador constituya una percepción económica de su salario en especie.



En términos concurrentes se recoge en la imposición directa. La Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE 29 de noviembre, LIRPF), con ocasión de la definición de que se consideran rendimientos del trabajo, el artículo 17.1 incluye, junto a las retribuciones dinerarias, como a las percibidas en « [e]n especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria [...]». En el caso de los **vehículos** se consideran retribuciones del trabajo en especie su utilización o entrega, y para su imputación en renta del trabajador, el artículo 43.1.1º b) establece que será « [E]n el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación. En el supuesto de uso, el 20 por ciento anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el **vehículo** no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al **vehículo** si fuese nuevo. [...]»; todo ello, sin perjuicio del ingreso a cuenta al que está obligado el pagador conforme al artículo 43.2 y 99 de la LIRPF.

La consecuencia de ambos regímenes jurídicos es que el contrato laboral entre empresario y trabajador constituye una relación no sujeta al IVA, y que el salario que percibe el empleado, ya sea en dinero o en especie, constituye renta a los efectos del IRPF, y no puede ser calificado como la retribución de una prestación onerosa de servicios.

Esto no significa que dentro de este tipo de relaciones laborales no pueda existir, entre empresa y empleado, una prestación onerosa de servicios sujeta al IVA. Pero para ello sería necesario que por parte del trabajador se satisficiera una renta a favor del empresario que se los prestara, ya fuera en dinero, ventaja o renuncia de derechos valuable económicamente. Lo que no cabe es presumir, mediando una relación laboral, que la **cesión del vehículo** constituye una prestación onerosa de servicios y no salario, porque también se presume que, a cambio y por su uso, se ha satisfecho una retribución, renta o ventaja económica por el trabajador al empresario.

Este criterio supone una corrección de la doctrina de la Dirección General de Tributos en la CV3216-18, que rectificó la anterior CV 2450-18, que concluyó, probablemente al hilo de una equivocada interpretación de la STJUE de 29 de julio de 2010, que « [e]n aquellos supuestos en los que exista una relación directa entre el servicio prestado por el empleador (retribución en especie) y la contraprestación percibida por el mismo (trabajo personal del empleado) se produce una prestación de servicios efectuada a título oneroso a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo que al objeto de la consulta se refiere, la **cesión** del uso de automóviles que efectuará la consultante a sus trabajadores constituye una retribución en especie de obligado cumplimiento para la misma, si se establece así en el contrato laboral del trabajador, de manera que una fracción de la prestación laboral del trabajador es la contrapartida de dicha **cesión**. Es decir, la **cesión** a los trabajadores del uso de los **vehículos** forma parte del montante total de las retribuciones que dicho trabajador percibe por los servicios laborales que presta.

En estas circunstancias, cabe concluir, en consonancia con lo señalado por el Tribunal, que dichas retribuciones en especie constituyen prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que quedarán sujetas al citado tributo.

En el caso de los **vehículos**, se debe advertir que tendrá la consideración de retribución en especie únicamente la parte proporcional del uso que se realice de los mismos que se destine a las necesidades privadas del trabajador, en el supuesto de que dicho **vehículo** se utilice simultáneamente para el desarrollo de las actividades empresariales del empleador y para las necesidades privadas del empleado. [...].

Lo dicho nos lleva a estimar este motivo de impugnación y a concluir que la **cesión** de los **vehículos** por parte de REPSOL a sus empleados no constituye una prestación onerosa de servicios, ante la falta de prueba de la contraprestación económica por la **cesión** a cargo de los trabajadores en los términos indicados. En consecuencia, no procede que la Administración Tributaria le exija a la actora que hiciera imputación alguna por el uso privativo de los **vehículos** al tratarse de **cesiones** no sujetas, ni que REPSOL repercutiera el Impuesto a sus trabajadores por esta **cesión**. Por último, tratándose de operaciones no sujetas no forman parte ni se integran en el cálculo de la regla de la prorrata.

**SEXTO.**- En cuarto lugar, se somete a debate la regularización de cuotas soportadas por atenciones a terceros. Considera que sí son deducibles (i) comidas y cenas de Navidad, incluyendo la organización del evento y el reportaje fotográfico; (ii) las entradas a espectáculos deportivos «Circuito de Cataluña», «Circuito del Motor» y «Circuito de Jerez»; y (iii) las facturas emitidas en concepto de «50% alquiler vip club anual» y «Gran Premio de España de Motociclismo 23, 24 y 25 de marzo de 2007. Puente publicitario entrada recta de meta y sala VIP nº 1 según contrato». También en estos casos se ha infringido la doctrina de los actos propios, admitiéndose la deducibilidad en ejercicios anteriores.

La demanda las incluye dentro de un mismo bloque, a pesar de que no pueden tener una idéntica respuesta.



Vayamos en primer lugar con el apartado de comidas y cenas de Navidad. La razón de la deducibilidad del IVA soportado en estos acontecimientos se vincula, en el escrito de demanda, con su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades.

La anterior y polémica referencia a la *necesidad del gasto* como criterio de su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades, ha sido sustituida por la actual *correlación entre ingresos y gastos* que se prevé en el artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre). En su artículo 15 e), no reputa como gasto deducible los donativos y liberalidades, pero expresamente los admite cuando se refiere a los « *[l]os gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos. [...]*».

Esta regulación puede constituir un elemento de juicio que revele la deducibilidad del IVA soportado cuando opere como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, pero ni es automático ni resulta definitivo. La regulación de la imposición indirecta que nos ocupa tiene un régimen jurídico propio, y no tiene que guardar una mimética identidad de criterio con la directa.

La premisa de la que parte la regulación de IVA radica en la neutralidad del impuesto, que debe vigilar, por un lado, la indemnidad fiscal del empresario o profesional en la cadena de sucesión del impuesto, y por otro, la correcta recaudación del Impuesto evitando que operaciones que han dado lugar a la deducción del IVA en su adquisición no continúen en su cadena de repercusión, sacándolas indebidamente de la mecánica impositiva. Como ha dicho el TJUE en reiteradas ocasiones, entre otras en la sentencia de 15 de abril de 2010, X Holding, C-538/08 y C-33/09, « *[e]l derecho a deducción enunciado en el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva constituye, como parte del mecanismo del IVA, un principio fundamental inherente al sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse (apartado 37). Pero no es ajeno a este principio el que el derecho a deducción se genera cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios en los que se soporta la repercusión se destinen a operaciones exentas o no sujetas al impuesto. Como dice el artículo 168 de la Directiva 2006/112 el derecho a deducir existe en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho [...]*».

Ante la ausencia de unos concretos supuestos reflejados en la Directiva, donde se limiten los gastos con derecho a la deducción, la tarea no resulta siempre sencilla. El artículo 176 de la Directiva permite a los Estados Miembros, a la espera de que por el Consejo a propuesta de la Comisión y por unanimidad se determinen los gastos cuyo IVA no sea deducible, que se excluyan « *[l]os gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación. [...]*». Como puntualiza este precepto legal y ratifica la STUJE de 15 de abril de 2010 que venimos comentando, se le reconoce a los Estados Miembros « *[m]antener su legislación existente en materia de exclusión del derecho a deducción del IVA hasta que el legislador de la Unión establezca un régimen común que regule las exclusiones y realice de esa forma la armonización progresiva de las legislaciones nacionales en materia de IVA. [...]*» (apartado 39).

En el marco doméstico, recoge el artículo 96.uno de la LIVA, entre las exclusiones del derecho a deducción, « *[5.º] Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas. [...]*». Si bien es cierto que la exclusión del derecho a la deducción no debe interpretarse como una facultad absoluta, y mucho menos podrá entorpecer o alterar el funcionamiento del Impuesto, sí permite a los Estados Miembros excluir del régimen de deducción determinados bienes y servicios; en especial, aquellos que fueran susceptibles de ser exclusiva o parcialmente utilizados para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal, o no reflejen repercusión alguna de la carga tributaria a un tercero. En esta línea, la STS de 22 de abril de 2021, recurso 3882/2020, repetida por la posterior STS de 6 de octubre de 2021, recurso 4337/2020, ha dicho que « *[l]a Ley del IVA define suficientemente la naturaleza o el objeto de los bienes o servicios excluidos del derecho a la deducción, "atenciones a clientes", en nuestro caso, lo cual nos permite declarar, parafraseando el fallo de esa sentencia, que los artículos artículo 11, apartado 4 de la Segunda Directiva y 17, apartado 6 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la Ley del IVA española, que excluye la deducción del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la categoría de gastos relativos a "atenciones a clientes"*.

*No se olvide, además, que el artículo 17.2 de la Sexta Directiva, se limita a establecer que el derecho a deducir debe reconocerse "en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas" y, como hemos dicho, en la presente ocasión, las operaciones realizadas (las intenciones a clientes) no están sujetas. [...]*».



En el presente caso, ningún dato se aporta en el escrito de demanda que nos permita apartarnos de esta interpretación, o de valorar a pesar de todo, que los gastos en atenciones consistentes esencialmente en comidas sí eran deducibles.

Distinta consideración nos merecen los otros dos supuestos. Nos referimos tanto al arrendamiento de espacios publicitarios en circuitos como a las entradas de acceso a determinados eventos deportivos. Como se desprende del expediente administrativo, el objeto del contrato cuya deducibilidad se pretende, era el arrendamiento de un espacio en circuitos de velocidad para las actividades publicitarias y de promoción de la imagen y productos de REPSOL y sus empresas, que estaba a disposición de la recurrente durante todo el año y para todo tipo de eventos, lo que incluía el acceso a las instalaciones y lugares de los eventos, que se habilitaron a estos efectos identificadas como las salas VIP. En este caso, estamos ante un IVA soportado como consecuencia de la publicidad y promoción de REPSOL, circunstancia plenamente compatible con su actividad, su ámbito comercial y empresarial. No se puede afirmar que no se trata de un medio adecuado y apto para que la actora publicitase sus productos en eventos deportivos, con los que además guarda una estrecha relación de patrocinios.

En estos dos casos sí consideramos deducible el IVA soportado por estos conceptos, puesto que van más allá de la mera atención a clientes, y la explicación que se le da al gasto como forma de promoción y publicidad de la marca y productos resulta razonada para que la deducibilidad de esos gastos sean admitidos.

**SÉPTIMO.-** En quinto lugar, pretende la demandante la deducción de las cuotas soportadas por el arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda habitual de dos empleados. La Inspección diferencia dos operaciones a efectos del IVA, por un lado, los servicios de arrendamiento prestados por el propietario de la vivienda a REPSOL y, por otro lado, la **cesión** del uso de vivienda realizada por la actora a sus empleados. No se discute la primera, y afirma que la **cesión** del uso de las viviendas por parte de REPSOL a sus empleados se realiza a título oneroso ya que se trata de una retribución dineraria, incluida expresamente en su paquete salarial, y en consecuencia, constituye una prestación de servicios por parte de la empresa al empleado. La Inspección rechaza la deducción de las cuotas de IVA soportado porque considera que se trata de la **cesión** de una vivienda y constituye una operación exenta de conformidad con lo previsto en el artículo 20.Uno.23º de la LIVA. Los argumentos de la Administración al considerar esta **cesión** de viviendas como una actividad no accesoria a la actividad principal de su sector diferenciado, con régimen de deducción del 100% (otros servicios independientes), es del todo improcedente.

Recuerda que REPSOL, como matriz de un grupo de empresas, tiene como actividad supervisar y controlar dichas empresas, para lo que requiere de una estructura corporativa gerencial que lleve a buen término la supervisión y control de todas las empresas del Grupo. Las dos viviendas que nos ocupan no superan, ni remotamente, el 15% del volumen de operaciones de la actividad principal; la **cesión** de las viviendas se ha hecho a personas del máximo nivel gerencial cuya contraprestación por tal **cesión** no es otra que trabajar por el óptimo desarrollo de la actividad principal de REPSOL. Esta **cesión** no puede reputarse actividad principal al mismo nivel que la que sí es actividad principal. En consecuencia, la **cesión** de esas viviendas es claramente una actividad accesoria de la actividad principal propia de la matriz de un grupo de empresas y no supera el 15% del volumen de operaciones realizadas en la actividad principal, por lo que en ningún caso podría constituir un sector diferenciado de actividad. En consecuencia, a esa **cesión** de viviendas le será aplicable el régimen de deducción de la actividad principal de REPSOL, esto es, el 100% de deducibilidad del IVA soportado para su desarrollo.

Se lamenta la actora de la disparidad de razones invocadas por la Administración por un lado y del TEAC por otro, al que reprocha que complementa o integre las razones explicitadas por la Inspección.

Esta queja puede resolverse de manera conjunta con la que reclama la deducibilidad del IVA soportado por las agencias encargadas de su localización y alquiler de las viviendas a los «impatriados».

Lleva razón la actora en ambas quejas. No alcanzamos a comprender como la Inspección consideró que, por el solo hecho de materializarse el alquiler de dos inmuebles que iban a ser destinados a la vivienda de dos de sus directivos, estábamos ante una actividad diferenciada. Reconoce el artículo 9.1.c) de la LIVA que « [s]e considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

a) *Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.*

*Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.*

*No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además,*



contribuya a su realización. [...]». En el presente caso, no se ha acreditado que el volumen de operación que supuso el alquiler de los inmuebles superase el citado porcentaje.

Por lo tanto, estamos ante una actividad accesoria que seguirá el mismo régimen que las actividades de las que dependa.

En cuanto a las razones que el TEAC incorpora en la resolución, constituye una apreciación incorporada *ex novo* al debate en vía de revisión, y excede con creces el contenido de la liquidación impugnada que se limitó a denegar el derecho a la deducción por estar ante sectores diferenciados. En ningún caso, se aludió al destino o finalidad de los inmuebles como actividades sujetas y exentas para denegar el derecho a la deducción.

Debemos recordar la STS de 19 de diciembre de 2012, recurso 559/2010, cuando dice «[l]a facultad revisora concedida a los órganos económico-administrativos versa sobre el examen de la conformidad a derecho del acto administrativo de liquidación tributaria, lo que comporta que todo lo que exceda del examen jurídico de dicha cuestión constituye una irregularidad invalidante en el proceder del órgano económico-administrativo regional, al sustituir la decisión a tal fin alcanzada por las autoridades de gestión, por otra distinta en el curso de la reclamación interpuesta por el propio contribuyente, lo que asimismo implica un incumplimiento flagrante del papel que le atribuye nuestro ordenamiento jurídico. Es cierto que el órgano de revisión, conforme a los artículos 40, apartado 1, y 101, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo de 1996), puede analizar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, estando facultado, tras el análisis del supuesto de hecho, para determinar el marco jurídico de referencia, obteniendo de su aplicación las consecuencias pertinentes, pero no es menos cierto que lo que no puede es alterar el supuesto de hecho determinado por el órgano de gestión, en este caso la cuantificación de las dilaciones imputables al sujeto pasivo, introduciendo en el debate un "nuevo" hecho que perjudica al reclamante, como así ha ocurrido en el supuesto enjuiciado en el que se "adiciona" un nuevo periodo de interrupción justificada que no había sido calificado como tal por el órgano de gestión. [...]».

En el presente caso, igual que ocurriera en la sentencia del Tribunal Supremo que citamos, el TEAC se excedió o fue más allá de su función revisora puesto que cambió el sentido y la razón de ser de la liquidación impugnada y los fundamentos por los que el órgano de gestión denegaron el derecho a la deducción del IVA, por otras razones no tenidas en consideración por quien liquidó.

Lo dicho nos llevaría directamente a la estimación de estos dos motivos. Sin embargo, no significa que directamente podamos reconocerle la deducibilidad del IVA que soportaba REPSOL como consecuencia del alquiler de dos viviendas destinadas a satisfacer las necesidades de vivienda de dos de sus directivos, los gastos de agencia, o el alquiler de las destinadas a «impatriados». Y no podemos reconocer este derecho, puesto que la respuesta a esta cuestión no puede ser diferente a los argumentos que hemos tenido en cuenta a la hora de rechazar la repercusión del IVA por parte de REPSOL en la cesión de los vehículos a sus empleados. La única diferencia es que el caso de los vehículos se examinaba desde la perspectiva de la obligación de repercutir exigida por la Administración Tributaria o de su porcentaje en función del uso privativo, y en el de las viviendas se examina desde el derecho a la deducción. Pero en cadena del IVA, como impuesto multifásico y no en cascada, la decisión no puede ser diferente.

Esta decisión no causa indefensión a las partes puesto que no resultaba desconocida para la actora, lo que hace innecesario el traslado del artículo 33 de la LJCA. Ha sido traído al debate desde que se acordó por la Sala la suspensión de la deliberación, ante la posible vinculación de esta sentencia al resultado de la cuestión prejudicial C-288/19.

Sin embargo, se le debe reconocer a la actora, en vía de ejecución de sentencia, la posibilidad de que acredite ante la Administración Tributaria si las viviendas se cedían mediante el pago de alguna cantidad, contraprestación o renuncia de derechos por parte de los directivos o trabajadores, en los términos expresados por el TJUE, y a los que nos hemos referido en el fundamento cuarto de esta sentencia, para que pudieran considerarse prestaciones onerosas de servicios y, en consecuencia, la deducibilidad del IVA soportado por parte de REPSOL.

**OCTAVO.** - Por último, cuestiona los acuerdos de imposición de sanción dictados por el IVA de 2007, en la parte de que fueron confirmados por el TEAC.

Poco tenemos que decir para aseverar que la sanción debe ser anulada. Si algún ejemplo de «interpretación razonable de la norma» al que se refiere el artículo 179.2.d) de la LGT podemos poner, el que ejemplifica lo ocurrido a lo largo de esta y anteriores regulaciones resulta imbatible. Lo que también revela el despliegue de la potestad sancionadora en los términos que hemos visto, es que todavía no se han abandonado los automatismos del pasado entre la regularización y el castigo.



**NOVENO.**- Las conclusiones de los anteriores razonamientos nos llevan a la estimación en parte del recurso, con anulación de la resolución impugnada y de las liquidaciones de las que trae causa, sin que proceda hacer expreso pronunciamiento en cuanto a las costas causadas de conformidad con el artículo 139.1 de la LJCA.

## FALLAMOS

Que debemos estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por **REPSOL, S.A., REPSOL EXPLORACIÓN, S.A., REPSOL COMERCIAL DE PRODUCTOS PETROLÍFEROS, S.A., REPSOL QUÍMICA, S.A., REPSOL BUTANO, S.A., REPSOL PETRÓLEO, S.A. y REPSOL TRADING, S.A.**, contra la resolución dictada el 26 de enero de 2017 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que anulamos por no ser ajustada a derecho con los siguientes pronunciamientos:

1º.- No cabe incluir los resultados positivos de las operaciones con derivados financieros contratadas por REPSOL con entidades financieras en la regla de la prorrata.

2º.- No procede imputación alguna por su uso privativo de los **vehículos** por tratarse de una **cesión** no sujeta, de modo que no forman parte ni se integran en el cálculo de la regla de la prorrata.

3º.- Se admite la deducción del IVA soportado por las entradas a espectáculos deportivos «Circuito de Cataluña», «Circuito del Motor» y «Circuito de Jerez», así como las facturas emitidas en concepto de «50% alquiler vip club anual» y «Gran Premio de España de Motociclismo 23, 24 y 25 de marzo de 2007. Punte publicitario entrada recta de meta y sala VIP nº 1 según contrato».

4º.- No se admite la deducibilidad del IVA soportado por los arrendamientos de viviendas de directivos o «impatriados», ni los generados por las agencias con esta finalidad, sin perjuicio de que la actora, en ejecución de sentencia, pueda acreditar que se trataba de una prestación de servicios onerosos en los términos exigidos por esta sentencia.

5º.- Anulamos íntegramente la sanción impuesta.

6.- Cada parte deberá soportar las costas causadas a su instancia.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Lo que pronunciamos, mandamos y firmamos.