

 NOTICIAS**Hacienda pone el ojo en Bizum: esta es la cantidad que no debes sobrepasar al hacer una transferencia**

Para prevenir la evasión fiscal y el blanqueo de capitales, existen unos topes económicos que no se deberían sobrepasar

**En 2025 se podrá reembolsar aquel dinero de planes de pensiones que cumpla 10 años: ¿y ahora qué?**

A las entidades les preocupa que, unido a su peor fiscalidad, haya rescates masivos a partir del año que viene...

**Hacienda excluye a los inquilinos de la ayuda fiscal para mejorar la eficiencia energética de las viviendas**

eleconomista.es 26/11/2024

**El aumento de muertes por accidente laboral pone en guardia a la Inspección de Trabajo.**

abc.es 22/11/2024

 FORMACIÓN**Fiscalidad de la compraventa y alquiler de inmuebles**

¿Vas a comprar una vivienda, alquilar un local o vender un terreno y quieres saber a qué impuestos tienes que hacer frente?

 JURISPRUDENCIA**Sentencia del Tribunal Supremo 1250/2024, de 13 de noviembre. Obligación audiencia previa en despidos disciplinarios**

El Alto Tribunal aplica el artículo 7 del Convenio 185 de la OIT a la comunicación del despido disciplinario y, desde el 18 de noviembre de 2024, la audiencia previa se generaliza para todos los trabajadores.

 NOVEDADES LEGISLATIVAS**MINISTERIO DE TRABAJO Y ECONOMÍA SOCIAL - Empresas de trabajo temporal (BOE nº 284 de 25/11/2024)**

Orden TES/1324/2024, que desarrolla el RD 417/2015, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de las Empresas de Trabajo Temporal...

 CONSULTAS TRIBUTARIAS**Tributación o exención en IVA del alquiler de vivienda con uso turístico realizado a través de empresa gestora.**

## COMENTARIOS

**¿Cuánto rentable es, fiscalmente hablando, invertir en I + D ?**

Uno de los principios de nuestro sistema tributario, "aparte claro está" del recaudatorio, es el de fomentar o desincentivar distintas actividades...

## ARTÍCULOS

**El Tribunal Supremo falla que NO se puede realizar un despido disciplinario sin escuchar antes al trabajador.**

Se declara obligatorio dar audiencia previa al despido disciplinario para todos los trabajadores. Inobservar esta obligación conlleva, al menos, la improcedencia del despido.

 CONSULTAS FRECUENTES**¿En qué consiste el nuevo régimen de franquicia del IVA para autónomos y pequeñas empresas? ¿Cuándo entrará en vigor?**

Seguramente haya leído o escuchado que Hacienda está preparando un régimen especial que evite declarar el IVA a autónomos y microempresas que ganen menos de 85.000 euros anuales.

 FORMULARIOS**Carta dando audiencia previa al trabajador antes de su despido disciplinario**

Consulta DGT V1997-24. Propietaria de vivienda destinada a arrendamiento como vivienda de uso turístico, cuya gestión se realiza a través de ...

Comunicación de trámite de audiencia previa al trabajador en despido disciplinario.

## AGENDA

### Agenda del Contable

Consulte los eventos y calendario para los próximos días.

La mejor **AYUDA** para el **Asesor y el Contable**: contrata nuestro **SERVICIO PYME**



Todo lo que necesitas en un mismo sitio **POR MENOS DINERO**

Manuales  
Contratos  
Jurisprudencia  
Legislación

Formación  
Herramientas de Cálculo  
Formularios  
Casos Prácticos

PRUÉBALO 1 MES GRATIS

Prueba YA la mejor ayuda para el Asesor y el Contable por sólo 29€ + IVA

MÁS INFORMACIÓN

SuperContable.com

Boletín nº46 26/11/2024

## Tributación o exención en IVA del alquiler de vivienda con uso turístico realizado a través de empresa gestora.

Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V1997-24. Fecha de Salida: - 18/09/2024

### DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La persona física consultante es propietaria de una vivienda destinada a arrendamiento como vivienda de uso turístico, cuya gestión se realiza a través de una empresa gestora con la que ha suscrito un contrato de prestación de servicios.

### CUESTIÓN PLANTEADA:

Sujeción y, en su caso, exención del Impuesto sobre el Valor Añadido de dicho arrendamiento.

### CONTESTACION-COMPLETA:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que *“estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”*

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que *“se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:*

a) *Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.*

*b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.*

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

*“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.*

*No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.*

*b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.*

*c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.*

*En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.*

*(...).”.*

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que *“son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

*En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.*

*En consecuencia, la consultante y la entidad gestora tienen la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.*

2.- Por otra parte, el artículo 11 de la Ley 37/1992 establece que, a efectos del Impuesto, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta a éste que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. En particular, el apartado dos del artículo 11 de la Ley señala que se consideran prestaciones de servicios:

*“(…)*

*2º. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.*

*3º. Las cesiones del uso o disfrute de bienes.*

*(…)*

*15º. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.”*

Como ya se ha pronunciado este Centro directivo, entre otras, en su contestación vinculante de 15 de noviembre de 2016, número V4942-16, cuando un empresario o profesional actúa en nombre propio en la mediación de los servicios de arrendamiento debe considerarse que recibe y presta los servicios de arrendamiento, tal y como resulta del contenido del artículo 11.Dos.15º, de la Ley del Impuesto.

Por el contrario, cuando actúa en nombre ajeno debe entenderse que el servicio de arrendamiento es prestado directamente por el propietario al cliente final y el intermediario realiza una prestación de servicios de mediación, bien, al propietario o a su cliente, o a ambos a la vez.

*A efectos de determinar la forma de actuar de los intermediarios es importante analizar si estos son los que mantienen una comunicación y relación directa con los arrendatarios, son quienes fijan las reglas y condiciones de la prestación del servicio de arrendamiento y quienes ordenan la forma de hacer efectivo el cobro de la contraprestación y reciben la misma, o si por el contrario, es el propietario del inmueble quien establece las condiciones del servicio, tiene conocimiento y relación directa con los arrendatarios y recibe el cobro de la contraprestación.*

*En el primer caso, el intermediario prestaría los servicios de arrendamiento en nombre propio a los arrendatarios a la vez que sería la destinataria de los servicios de arrendamiento prestados por los titulares de los inmuebles.*

*En el segundo de los casos, como parece suceder en el supuesto objeto de consulta, se considerará que el intermediario actúa en nombre y por cuenta de los clientes prestando un servicio de mediación, siendo los arrendadores los que prestarían directamente a los arrendatarios el servicio de arrendamiento propiamente dicho.*

De la información aportada en el escrito de consulta parece deducirse que la sociedad intermedia en nombre y por cuenta del consultante, por lo que la presente contestación se elabora partiendo de dicha premisa, y el servicio de arrendamiento sería prestado directamente por el consultante (propietario del inmueble) a los arrendatarios, mientras que la sociedad prestaría un servicio de intermediación al consultante.

3.- Respecto a las operaciones de arrendamiento, el artículo 20, apartado uno, número 23º, de la Ley 37/1992 establece que están exentas, entre otras, las siguientes operaciones:

*“23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes.*

(...)

*b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La*

*exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.*

*La exención no comprenderá:*

*(...)*

*e) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.*

*f) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados.*

*(...).*”

De acuerdo con el precepto anterior, el arrendamiento de un inmueble, cuando se destine para su uso exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecidos en este mismo artículo.

4.- En cuanto al concepto “servicios complementarios propios de la industria hotelera”, la Ley 37/1992 pone como ejemplos los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. Se trata de servicios que constituyen un complemento normal del servicio de hospedaje prestado a los clientes, por lo que no pierden su carácter de servicio de hostelería, pues se presta a los clientes un servicio que va más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo.

En este sentido, los servicios de hospedaje se caracterizan por extender la atención a los clientes más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo. Es decir, la actividad de hospedaje se caracteriza, a diferencia de la actividad de alquiler de viviendas, porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, cambio periódico de ropa de cama y baño, y puesta a disposición del cliente de otros servicios (lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas, etc.), y, a veces, prestación de servicios de alimentación y restauración.

En particular, se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los siguientes:

- Servicio de limpieza del interior del apartamento prestado con periodicidad semanal.
- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado con periodicidad semanal.

Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los que a continuación se citan:

- Servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.
- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.
- Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles).
- Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.

*De la información aportada parece inferirse que el consultante **no va a prestar servicios propios de la industria hotelera** de manera que, en tales circunstancias **el arrendamiento objeto de consulta se encontraría sujeto pero exento del Impuesto.***

5.- En relación con los servicios de intermediación prestados por la sociedad gestora a la persona consultante, será necesario determinar si deben considerarse realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, atendiendo a las reglas que determinan el lugar de realización de las prestaciones de servicios contempladas en la Ley 37/1992 y, concretamente, el artículo 69.uno.1º de la Ley del Impuesto, que establece la regla general de localización de las prestaciones de servicios y el artículo 70.uno.1º y 6º de la misma Ley:

*“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:*

*1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.*

*(...).”*

En el artículo 70 de la Ley del Impuesto se contienen, además, determinadas reglas especiales de localización. Para los servicios relacionados con bienes inmuebles y de mediación se señala que:

*“Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:*

*1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.*

*Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:*

*a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.*

*(...)*

*h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.*

*(...)*

*6º. Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley.*

*(...).”*

El artículo 70.Uno.1º de la Ley 37/1992 supone la trasposición de la norma contenida en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre del 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Dicha norma establece que:

*“El lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidos los servicios prestados por peritos y agentes inmobiliarios, la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y empresas de vigilancia o seguridad, será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles.”.*

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia Heger Rudi GMBH (Asunto 166/05) establece que sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva (actual 47 de la Directiva 2006/112/CE y artículo 70.uno.1º de la Ley 37/1992), las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble.

En dicha sentencia concluye el Tribunal que la prestación de servicios controvertida está directamente relacionada con un bien inmueble dado que, dadas las características del servicio prestado, *“es un elemento central e indispensable de la mencionada prestación.”.*

En cuanto al concepto de bien inmueble contenido en los precitados artículos 47 de la Directiva 2006/112 y 70 de la Ley 37/1992, éste es objeto de desarrollo en el Reglamento (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo del 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificado a su vez por el Reglamento de ejecución nº 1042/2013, de 7 de octubre del 2013, en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Señala el artículo 13 ter del Reglamento (UE) nº 282/2011 que:

*“A efectos de la aplicación de la Directiva 2006/112/CE, por “bienes inmuebles” se entender:*

*(...)*

*b) cualquier edificio o construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad;*

*(...).”.*

Adicionalmente, establece el artículo 31 bis del mismo Reglamento que:

*“1. Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión. Se considerará que los servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos:*

*a) cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos;*

*b) cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.*

*2. El apartado 1 abarcará, en particular:*

*(...)*

*h) el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente;*

*(...)*

*p) la intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), distinta de la intermediación cubierta por el apartado 3, letra d);*

*(...)*

*3. El apartado 1 no abarcará:*

*(...)*

*d) la intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero;*

*(...).”.*

Por lo tanto, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 17 de abril de 2017, con número de referencia V0949-17, en virtud de lo anteriormente expuesto, se concluye que la intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles, ya el mediador actúe en nombre y por cuenta propia, prestando, por tanto, un servicio de arrendamiento, o actúe en nombre y por cuenta del destinatario del servicio, tiene la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de servicio relacionado con bienes inmuebles, con la excepción de los servicios de mediación en aquellos servicios de alojamiento hotelero o equivalentes en el que el intermediario actúe en nombre y por cuenta del cliente que no tendrán la consideración de servicios relacionados con bienes inmuebles tal y como señala el artículo 31 bis, apartado 3, letra d) del Reglamento nº 282/2011.

A estos efectos, tal y como ha manifestado este Centro directivo en la ya mencionada contestación vinculante número V0949-17, conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23º, letra b), letra e´) de la Ley 37/1992 debe asimilarse a servicios de alojamiento hotelero o equivalentes el arrendamiento de viviendas cuando se presten por el arrendador, empresario o profesional, los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tal y como se definen en esa contestación.

*Por lo tanto, teniendo en cuenta que del escrito de consulta parece deducirse que la sociedad intermediará en nombre y por cuenta del consultante y que éste va a prestar un servicio de mero arrendamiento, sin incluir servicios propios de la industria hotelera, y que el inmueble radica en el territorio de aplicación del Impuesto, dichos servicios de intermediación se entenderán realizados en dicho territorio y, por tanto, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, **debiendo tributar al tipo general del 21 por ciento.***

6.- Por lo que se refiere al sujeto pasivo de las operaciones de intermediación consultadas, cabe destacar que el artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992, según la redacción dada por el artículo 75.Uno de la Ley 31/2022, de 23 de



diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (BOE 24 de diciembre), vigente desde 1 de enero de 2023, dispone lo siguiente:

*“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:*

*1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.*

*2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:*

*a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.*

*No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:*

*a) Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1.º del apartado uno del artículo 69 de esta Ley.*

*(...)*

*e) Cuando se trate de prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles.*

*(...).”*

*En virtud de lo anterior, y tal como se desprende de la propia Exposición de Motivos de la Ley 31/2022, desde el 1 de enero de 2023, para evitar situaciones de elusión fiscal, se excluye de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo a las prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de inmuebles efectuados por empresarios o profesionales no establecidos. “En particular, cuando el arrendador presta servicios de arrendamiento exentos del IVA, se garantiza la recaudación del Impuesto correspondiente a los servicios de mediación y se reducen las cargas administrativas derivadas de la declaración e ingreso del IVA por estos arrendadores que, con carácter general, no deben presentar declaraciones-liquidaciones del Impuesto.”.*

*Por tanto, y con respecto a la operativa descrita en el supuesto objeto de consulta, si la empresa que presta el servicio de intermediación al consultante no se encontrase establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, **sería igualmente el sujeto pasivo de dicha operación, por lo que debería repercutir dicho impuesto al destinatario, no siendo de aplicación el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.***

7.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre el régimen de tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias, tanto en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en el portal del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) dentro de sus servicios de asistencia virtual referentes al IVA, un nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente denominado “Calificador Inmobiliario”,

creado para resolver las principales dudas planteadas en relación con la tributación indirecta relacionada con la transmisión, cesión y arrendamiento de bienes inmuebles, así como, la urbanización de terrenos.

El "Calificador inmobiliario" ofrece información sobre la tributación indirecta que afecta a las operaciones, distinguiendo entre diferentes supuestos, como la venta de edificaciones o terrenos, el arrendamiento sin opción de compra, arrendamiento con opción de compra, de inmuebles, así como las operaciones en las que intervienen las Juntas de compensación.

En concreto, indica si la operación de compraventa o arrendamiento del inmueble tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, indicando en este último caso el tipo impositivo aplicable, a quién corresponde la declaración e ingreso del impuesto, y si en la factura que documente la operación se debe o no repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <http://www.sede.agenciatributaria.gob.es>, o en la siguiente dirección:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/wpl/AVAC-CALC/CalificadorInmobiliario>

8.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

## Tributación de aportación de dinero heredado a sociedad de gananciales para pagar préstamo hipotecario.

*Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V1955-24. Fecha de Salida: - 16/09/2024*

---

### DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La consultante y su pareja compraron su vivienda en 2015 al 50 por ciento cada uno, con un préstamo hipotecario al 50 por ciento cada uno. Se casaron en 2021 en Cataluña y desde el 6 de febrero de 2024 están casados en régimen de sociedad de gananciales.

El día 15 de febrero de 2024 el marido de la consultante recibió por herencia de su madre 175.000 euros.

El marido de la consultante pretende aportar el dinero procedente de la herencia de su madre a la sociedad de gananciales para pagar el préstamo hipotecario de la vivienda referida.

### CUESTIÓN PLANTEADA:

Tributación de la operación.

### CONTESTACION-COMPLETA:

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro Directivo informa lo siguiente:

Respecto a la tributación de las aportaciones a la sociedad de gananciales, esta Dirección General modificó su criterio (consulta vinculante V2921-21 de 19 de noviembre de 2021), en aplicación de la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en su sentencia 295-2021, de 3 de marzo de 2021, de la que a continuación se exponen los aspectos más destacados, recogidos en sus fundamentos de derecho segundo y tercero:

- La sociedad de gananciales se configura en nuestro ordenamiento jurídico como una comunidad en mano común o germánica; no existen, por tanto, cuotas, ni sobre los concretos bienes gananciales conformadores del patrimonio conjunto, ni sobre este; los cónyuges no son dueños de la mitad de los bienes comunes, sino que ambos son titulares conjuntamente del patrimonio ganancial, globalmente. Existe, pues, un patrimonio ganancial de titularidad compartida por los cónyuges el cual, carente de personalidad jurídica, no es sujeto, sino objeto del derecho, constituyendo un patrimonio separado distinto del patrimonio privativo de cada uno de los cónyuges, y que funciona como un régimen de comunidad de adquisiciones.
- La aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales se configura como un negocio jurídico atípico en el ámbito del Derecho de familia, que tiene una causa propia, distinta de los negocios jurídicos habituales traslativos del dominio, conocida como “causa matrimonii”, en la que cabe distinguir como nota diferencial de aquellos negocios su peculiar régimen de afección, en tanto que a los bienes gananciales se le somete a un régimen especial respecto a su administración, disposición, cargas, responsabilidades y liquidación, es decir la nota predominante de dicho negocio jurídico no es tanto la mera liberalidad, sino la intención de ampliar el patrimonio separado que conforma la sociedad de gananciales para atender más satisfactoriamente las necesidades familiares.
- Por ello, la aportación gratuita de bienes privativos a la sociedad de gananciales, en modo alguno constituye una donación al otro cónyuge, pues en ningún momento el bien aportado llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge ni a ser copropiedad de ambos cónyuges, sino que la destinataria del acto de disposición, la beneficiaria de la aportación, es la sociedad de gananciales, esto es, el patrimonio separado que es la comunidad de gananciales.

Lo anteriormente expuesto incide en el tratamiento en las normas tributarias de las referidas aportaciones en la siguiente forma:

Visto que no se está ante un negocio jurídico oneroso, que es la nota que caracteriza a las transmisiones patrimoniales sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), conforme al artículo 7.1.A del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante, TRLITPAJD–, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993), la aportación gratuita de un bien a la sociedad de gananciales constituye un supuesto no contemplado ni sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, pudiendo, en principio, tener su encaje en el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987), que se refiere a “cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, “intervivos”” como uno de los hechos imposables del referido impuesto. Sin embargo, el artículo 1 de la Ley de dicho impuesto declara que éste grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas. Por ello, conceptuada la sociedad de gananciales como un patrimonio separado, carente de personalidad jurídica, no puede ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Y aunque el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria BOE de 18 de diciembre) considera que tendrán la consideración de obligados tributarios “las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”, lo supedita a que una norma con rango de ley así lo prevea expresamente, de conformidad con el principio de legalidad. Y, en el caso que nos ocupa, ni existe norma especial al efecto ni la Ley del impuesto prevé nada respecto de las sociedades de gananciales o de los patrimonios separados, por lo que

hay que concluir que la sociedad de gananciales, beneficiaria del bien privativo aportado gratuitamente, no puede ser sujeto de gravamen por el impuesto sobre donaciones.

En resumen, **la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales puede ser gratuita u onerosa, o participar de ambas naturalezas, dependiendo de ello el tratamiento tributario** de las referidas aportaciones:

**Primero:** Si la **transmisión fuera onerosa**, estaría **sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD** (artículo 7.1.A del TRLITPAJD). No obstante, el número 3 del artículo 45.I.B) del texto refundido, que regula las exenciones del impuesto, determina lo siguiente:

«Artículo 45.

*Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguientes:*

I.

[...]

B) Estarán exentas:

*3. Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.*

[...].».

**Segundo:** Si, por el contrario, la aportación se realizase **a título gratuito**, **no se encontraría sujeta al ITPAJD**, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por no tener carácter oneroso, pero tampoco podría ser sometida a gravamen por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en tanto el beneficiario de la aportación no es una persona física sino un patrimonio separado carente de personalidad jurídica. En este caso, si la donación se recogiese en escritura, podría quedar sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD si cumpliera todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD, pero resultaría aplicable también el supuesto de exención del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

*En el caso planteado por el consultante, **al ser una operación lucrativa, no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, ni tampoco en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**, al no ser la sociedad de gananciales sujeto pasivo de dicho impuesto. Y **tampoco quedará sujeta al ITPAJD en su modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales** porque dicha aportación dineraria no cumple los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD; en cualquier caso, aunque estuviera sujeta resultaría exenta de dicho impuesto, en aplicación del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.*

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

**¿Cuánto rentable es, fiscalmente hablando, invertir en I + D ?**



Sabemos que uno de los principios de nuestro sistema tributario, "*aparte claro está*" del recaudatorio, es el de **fomentar o desincentivar** distintas actividades que en determinado momento se consideren "*beneficiosas*" o "*perjudiciales*" económica, política, ambiental o socialmente hablando. Pues bien, podríamos decir, que la actividad *mejor "tratada"* en el impuesto de sociedades español es la relacionada con **actividades de Investigación y Desarrollo (I + D)**. Una muestra de ello es que hasta tres artículos de la **Ley 27/2014** del Impuesto sobre Sociedades **-LIS-** se centran en ella, con diferentes ventajas fiscales, a saber:

- A. **Artículo 12.3.b)** y c), referente a la **libertad de amortización** aplicable a los elementos del inmovilizado material e intangible afectos a éstas y a los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible.
- B. **Artículo 23**, relacionado con la **reducción de la base imponible** de ingresos y rentas procedentes de determinados activos intangibles (patent box).
- C. **Artículo 35**, referente a la **deducción en cuota por actividades de I + D** y que comprende tres ventajas fiscales:
  - 1. Deducción **por gastos** de investigación y desarrollo (artículo 35.1.c).1º).
  - 2. Deducción adicional por gastos de investigación y desarrollo **de especial protección** (artículo 35.1.c).1º).
  - 3. Deducción **por inversiones** en elementos afectos a actividades de I + D (artículo 35.1.c).2º).

De este modo podemos enumerar hasta **5 ventajas fiscales distintas, que pueden ser acumulativas**, relacionadas con actividades de I + D.



Las deducciones reflejadas en el apartado C. (**artículo 35**) están **sometidas a un límite consistente en el 25% de la cuota íntegra ajustada** positiva, casilla 582 del modelo 200, si bien éste puede pasar al **50%**, siempre y cuando el importe de las deducciones en actividades de I + D del ejercicio sean superiores al **10%** de la cuota íntegra ajustada. No obstante, las cantidades que excedan del anterior límite se podrán deducir en los **18 años inmediatos y sucesivos**.

Entramos, de forma breve pero precisa, en cada una de estas ventajas:

### A. Libertad de amortización de elementos del inmovilizado

Regulada en el **artículo 12.3.b)** y c) de la LIS, determina que **se podrá amortizar libremente** (a criterio del contribuyente) los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios (éstos podrán serlo en un plazo de 10 años), afectos a las actividades de investigación y desarrollo, así como los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible.

Así pues, podremos **aplicar fiscalmente la totalidad del gasto realizado en la adquisición de estos elementos**, difiriendo el pago del impuesto de sociedades en los años que dure la amortización fiscal estándar contemplada en el artículo 12.1.A, ya que en el año de adquisición del elemento pagaremos una menor cuota de impuesto que iremos "*devolviendo*" fraccionadamente en años posteriores. ventaja nada desdeñable dado que los importes de adquisición/producción de este tipo de inmovilizado no son baladí.

Importante reseñar que el inmovilizado adquirido afecto **podrá ser nuevo o usado y sin la exigencia de un periodo mínimo de afectación** a las actividades de I + D.

Asimismo, los gastos realizados en I + D y que se hayan activado (se decide amortizar en varios años, como si fuera un inmovilizado) también gozarán de esta libertad de amortización.

## B. Reducción de la base imponible de ingresos y rentas procedentes de determinados activos intangibles

Las rentas obtenidas derivadas de la cesión del derecho de uso, o de la transmisión de activos intangibles podrán tener una **reducción en la base imponible del impuesto de hasta un 60%** de éstas, en función de la proporción existente entre los gastos realizados con empresas vinculadas sobre los gastos totales del proyecto, integrantes del coste de producción o de adquisición del inmovilizado cedido o transmitido (cuanto menor sea esa proporción más cerca se estará de dicho 60%), con base en el **artículo 23** de la LIS.

El inmovilizado inmaterial objeto de cesión o transmisión debe ser el integrante de una lista "cerrada" de elementos, entre los que podemos reseñar las **patentes, dibujos y modelos legalmente protegidos, así como software avanzado** que deriven de actividades de I + D.

### C.1. Deducción por gastos de investigación y desarrollo

Abordamos ahora las deducciones que "*entran directamente en vena*" y que van a afectar de una manera directa a la cuota del impuesto, reguladas en el **artículo 35** de la LIS. Una de ellas es la posibilidad de **deducir el 25% ó 42% de los gastos** de investigación y desarrollo realizados por el contribuyente, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades. Serán del **42%, si es la primera vez que se realizan o si fuesen superiores a la media** de los efectuados en los dos años anteriores (se aplicará el 42% al exceso sobre esta media). En caso contrario, se aplicará el 25%.

No obstante, estos gastos han de ser minorados en las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el periodo impositivo.

Por otra parte, existe la **posibilidad de activar como inmovilizado intangible** los gastos realizados en I + D, amortizando así estos durante su vida útil (con el plazo máximo de 5 años). En este caso, se podrá **aplicar la libertad de amortización a los mismos** anteriormente expuesta; sin embargo, en periodos posteriores **esta amortización anual NO podrá incluirse en los gastos de I + D**, y por tanto no se aplicará su deducción, con base en la consulta vinculante de la DGT **V2765-15**.



Esta deducción se aplicará **independientemente de si dichos gastos han sido activados o no**. En caso de activarse, la amortización posterior de estos no formará parte de los gastos objeto de deducción en ejercicios posteriores.

## C.2. Gastos de investigación y desarrollo de especial protección

**Adicionalmente** a los gastos vistos en el apartado anterior, los gastos de personal correspondiente a **investigadores cualificados** adscritos en exclusiva a las actividades de I + D gozarán de una **deducción adicional del 17%** de éstos. Así, este tipo de gastos va a gozar de una deducción total del 59% (42 + 17) o del 42% (25 + 17).

## C.3. Inversiones en elementos afectos a actividades de I + D

Por último, tenemos la **deducción por inversiones** en elementos afectos a actividades de I + D, cuyo porcentaje de deducción es del **8% sobre el importe satisfecho**.

Hemos de tener en cuenta que la **posterior amortización contable** de estos elementos también gozará de una deducción pues el importe de ésta se incluirá en los gastos de investigación y desarrollo vistos anteriormente.

Así pues, **la inversión en un inmovilizado afecto a actividades de I + D gozará de tres ventajas fiscales**, una de libertad de amortización, otra del 8% del importe invertido (deducción en cuota) y otra de deducción (del 25% ó 42%) por el importe anual que **se amortice contablemente**, que como vemos, nada despreciables.



La libertad de amortización aplicable al inmovilizado afecto a las actividades de I + D explicada anteriormente (apartado A.), implica **anticipar fiscalmente en su totalidad el gasto realizado**. No obstante, este gasto fiscal anticipado **no formará parte de la base de deducción por gastos en I + D** vista en el apartado C.1. anterior. Sólo se incluirán en esta última las **amortizaciones contables** de este inmovilizado realizadas en ejercicios posteriores.

Como podemos apreciar las ventajas fiscales asociadas a este tipo de actividades son diversas y cuya cuantía puede ser muy significativa. Así, a modo de compendio y para cuantificar fiscalmente una posible inversión en I + D, expondremos el siguiente ejemplo:

### Ejemplo

La mercantil JPSA ha realizado en **20X4** los siguientes desembolsos para crear una nueva patente, no habiendo realizado anteriormente actividades de I + D:

- Gastos totales directamente relacionados con la creación de la patente: **1.000.000 €**, de los cuales **100.000 corresponden a nóminas de investigadores cualificados**. Dichos gastos no han sido activados y no proceden de subcontratas con **terceros vinculados**.
- Adquiere un equipo médico, con vida útil de 10 años, por **350.000 €**.
- En **20X5**, y una vez inscrita la patente, cede la explotación de ésta a una tercera empresa por un **canon de 220.000 €/año**.

Calcular el importe total relacionado con las ventajas fiscales que puede aplicar JPSA, tanto en 20X4 como en 20X5, sabiendo que su cuota íntegra ajustada tiene un importe suficiente para absorber éstas sin aplicación del límite estipulado.

### Solución

1º. **Deducción por gastos en 20X4:** Ya que es la primera vez que ha realizado gastos de esta naturaleza, podrá aplicar al total de éstos el 42% de deducción, por tanto ésta será de **420.000 €** (42% de 1.000.000). Por otra parte, y como deducción adicional a la anterior podrá aplicar el 17% de los gastos del personal investigador, esto es, **17.000 €** (17% de 100.000). Deducción total por gastos: **437.000 €**.

2º. **Adquisición de inmovilizado afecto** (equipo médico):

- Libertad de amortización: Practicará un ajuste extracontable negativo en 20X4 por un importe de **315.000 €** ( $350.000 - (350.000 \times 10\%)$ ).
- Deducción en cuota de **28.000 €** ( $350.000 \times 8\%$ ) en 20X4.

3º. **Reducción por canon** cobrado: ya que en el coste de producción de la patente no han intervenido subcontratas de empresas vinculadas, en **20X5** podrá realizar una reducción en la base imponible del impuesto del 60% de los ingresos derivados de la cesión de esta, estos es, **132.000 €** ( $220.000 \times 60\%$ ).

**Cuantificación de las ventajas fiscales:** Una deducción total en cuota en **20X4 de 465.000 €** ( $437.000 + 28.000$ ) y un ajuste extracontable negativo de 315.000 que calculado al 25% (tipo de gravamen supuesto) supondrá un **ahorro fiscal de 78.750 €**, aunque este último se ira virviendo en los 9 años restantes que dura la amortización del inmovilizado. Ahorro fiscal total en 20X4: 543.750 €

Por otra parte, en 20X5 la reducción en **20X5** de 132.000 € supondría un ahorro en cuota de **33.000 €**.



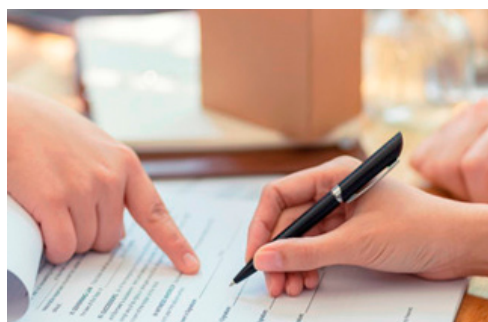


SuperContable.com

**Moraleja:** Si bien hemos referenciado mucha información en un "espacio relativamente pequeño", el ejemplo presentado nos muestra a las claras que el hecho de dar un papel protagonista a la inversión en investigación y desarrollo en su empresa, podrá suponer, fiscalmente hablando, "un extenso horizonte" de **rentabilidad**.

## Contabilidad de la cesión de derechos de uso: La importancia del control económico.

Juan Francisco Sánchez, Contabilidad y Auditoría de Cuentas, colaborador de SuperContable.com - 26/11/2024



La cesión de derechos desde un ámbito puramente legal, puede interpretarse como un negocio jurídico en el que **hay un cedente que transmite a un cesionario el aprovechamiento sobre algo**. No obstante, realizando una extrapolación al ámbito contable, a la definición anteriormente dada, podríamos añadir que se trata de la **cesión de un activo**, donde también existe un cedente y un cesionario, dispuesto este último, a realizar un aprovechamiento que le permita obtener beneficios, pero donde la transmisión de la titularidad no es un hecho intrínseco de la misma, sino que queda supeditada a un requisito, el **"Control económico"**.

El término de control económico se usa dentro del apartado 4º "Elementos de las Cuentas Anuales" del PGC, concretamente para describir "Activo", que se define en el mismo como aquellos "bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa", por lo que no necesitamos tenerlo en propiedad para poder controlarlo. Llegados a este punto, entendemos que **dicho control económico resulta ser desde el punto de vista de la contabilidad, una pieza clave** para que el cedente tenga que optar por contabilizar esta cesión como un alquiler, manteniendo la posesión del activo en el patrimonio, o si, por el contrario, está cediendo el propio activo hasta tal punto que se considere una venta y suponga una baja en el patrimonio de la Sociedad, teniendo también todo ello su consecuente repercusión contable sobre el cesionario.

Llegados a este punto y para resolver nuestras dudas sobre la transmisión o no del control, si pasamos de forma rápida sobre la NIIF 15 de Ingresos procedentes de contratos con clientes o NIIF 16 de Arrendamientos (no adoptada por el PGC ya que desaparecería la distinción entre arrendamiento financiero y operativo), ambas coinciden en que **hay transferencia de control cuando el cliente/arrendatario obtiene los riesgos y beneficios significativos inherentes al activo**. En nuestro PGC debemos acudir a la **NRV 14** sobre Ingresos por ventas y prestación de servicios, donde existirá una venta cuando se **transfieran al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad con independencia de su transmisión jurídica**, y **NRV 8ª** sobre

Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, donde se describe al arrendamiento financiero como un acuerdo que supone reconocer un alta y baja en el activo, dependiendo del punto de vista de quien contabilice, ya que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo. Esta



transferencia se entiende por lo general cuando **no hay dudas razonables de que se va a realizar la opción de compra**, aunque en aquellos casos en los no se ejerza tal opción también hay **otros aspectos a tener en cuenta** como serían:

- El plazo del contrato cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- El valor actual de los pagos mínimos cubra la práctica totalidad del valor razonable del activo.
- Utilidad restringida al arrendatario (en este caso cesionario).
- El arrendatario puede cancelar el contrato y sufragar las pérdidas que asume el arrendador (en este caso cesionario y cedente respectivamente).
- El arrendatario se hace cargo de las fluctuaciones del valor razonable (en este caso cesionario).
- El arrendatario puede prorrogar el contrato con pagos inferiores a los de mercado (en este caso cesionario).

Por tanto, sabiendo el significado de la palabra control sobre un activo en el ámbito contable, si nos enfrentamos a la cesión de derechos de uso sobre un activo, **su repercusión en contabilidad es la siguiente:**

	Control en propiedad	Operación	Contabilidad	
			Cedente	Cesionario
Se transmite el control	Cesionario	Venta y compra / Arrendamiento financiero	Baja en BALANCE del activo y reconocimiento de ingresos/pérdida por enajenación en PyG	Alta en BALANCE del activo
No se transmite el control	Cedente	Arrendamiento operativo	Permanece el activo en el BALANCE y reconoce ingresos por arrendamiento en PyG	Reconoce gastos por arrendamiento en PyG

Como conclusión, llegamos a que **el fondo de la operación resulta estar por encima de su forma**, algo que en la contabilidad nos ayuda a representar cual es la sustancia de los hechos económicos que queremos representar y no atender así fielmente a su forma jurídica.



## El Tribunal Supremo falla que NO se puede realizar un despido disciplinario sin escuchar antes al trabajador.

#usuarioContenido, #autorContenido - 19/11/2024

Vamos a analizar un aspecto que ha sufrido un cambio de enorme trascendencia dentro de uno de los apartados con mayor implicación para empresa y trabajador: **el despido disciplinario y en concreto, su comunicación**. Hasta el año 2023, salvo en supuestos específicos, no existía obligación de escuchar al empleado previamente a comunicar el cese. A lo largo del mismo, distintas sentencias resolvieron de manera dispar esta problemática, aumentando la incertidumbre en cuanto a la calificación del despido cuando se omitía este trámite.

### ¿Qué ocurre ahora?

En **2024**, se produce el esperado pronunciamiento del Tribunal Supremo que, en **sentencia 1250/2024**, de 18 de noviembre, declara **OBLIGATORIO el requisito de audiencia previa** en el despido disciplinario **para**

**TODOS LOS TRABAJADORES.** La consecuencia de inobservar esta obligación que emana del artículo 7 del convenio de la OIT 158 de 1982, será la **declaración del despido como improcedente y la indemnización en favor del trabajador.**



La medida **no tendrá carácter retroactivo** para los procedimientos notificados con anterioridad a la fecha de sentencia pero a partir de la fecha de la misma esta audiencia previa en la comunicación del despido se generaliza.

En este caso, se llega a la conclusión de que el despido es improcedente por el convencimiento de que la omisión del deber de audiencia previa es un incumplimiento de naturaleza formal. Es decir, si se asimilara el no dar audiencia con negar el derecho a la defensa, como derecho fundamental, el despido pudiera declararse también **NULO**, conforme al apartado 5 del **artículo 55** E.T.

A día de hoy, no podemos anticipar hasta qué punto puede, una sentencia como la mencionada, cambiar el despido disciplinario en España. Una vez ha sentado su doctrina el Tribunal Supremo, debemos observar su aplicación por los distintos juzgados y tribunales.

Por el momento, la obligatoriedad en la audiencia previa nos plantea las **siguientes disyuntivas**:

- Sobre si **se declarará improcedente o nulo** en función de si, la falta de audiencia, se valora como un incumplimiento de un requisito formal o una vulneración al legítimo derecho del trabajador a defenderse.
- Sobre si implicará o no **indemnizaciones adicionales por daños y perjuicios**.
- Sobre si servirá como una primera toma de contacto en la que las declaraciones de las partes puedan condicionar el devenir futuro del procedimiento de despido. **Por ejemplo: la audiencia al empleado para que se defienda** puede servirle a este para plantear su disconformidad con las razones del despido disciplinario pero también a la **empresa para extraer información en la que el trabajador reconozca, parcial o totalmente la falta o faltas cometidas** y con esto poder justificar en el juicio la procedencia del despido.
- Sobre si este criterio doctrinal **supondrá finalmente un cambio** en el propio Estatuto de los Trabajadores que lo contemple y regule en profundidad
- ...

No obstante, analicemos qué dice nuestro ordenamiento nacional y cómo las anteriores sentencias han ido aplicando el criterio europeo para conocer los pasos que nos han llevado hasta aquí y **saber qué criterio judicial cabría esperar** para todos aquellos procedimientos notificados **antes del 18 de noviembre de 2024 y en adelante**.

### **¿Qué dice el E.T. sobre el requisito de escuchar a los trabajadores?**

El **Artículo 55 del Estatuto de los Trabajadores** establece que el despido debe ser notificado por escrito al trabajador, reflejando los hechos que lo motivan y la fecha en que tendrá efectos; y añade que el convenio colectivo puede establecer otros requisitos formales para el despido.

Eso sí, cuando el trabajador sea representante legal de los trabajadores o delegado sindical el **Estatuto de los Trabajadores** establece que ***sí debe abrirse un expediente contradictorio***, en el que ***serán oídos***, además del empleado, los restantes miembros de la representación a que pertenece, si hay.

Igualmente, si el trabajador está afiliado a un sindicato y al empresario le consta, deberá dar audiencia previa a los delegados sindicales de la sección sindical correspondiente a dicho sindicato.

Por tanto, si el Convenio aplicable no dice nada, la normativa nacional solo obliga expresamente a oír a los trabajadores que sean representantes legales de los trabajadores, pero no a todos los trabajadores a los que se despidan.

## ***¿Cuáles son los criterios seguidos por los tribunales antes de la STS 1250/2024?***

### **A) Sentencia del TSJ de Baleares**

La **sentencia de la Sala Social del TSJ de Baleares, de 13 de Febrero de 2023**, introdujo ***un requisito "adicional"*** en la forma de llevar a cabo un despido disciplinario: ***que el empleado sea oído antes de proceder a su cese***. Para la sala, la gravedad de la conducta achacada al empleado (situación de acoso) hace menos justificable aún el hecho de ***haber sido despedido sin haber sido escuchado previamente*** y es por ello que considera improcedente su cese, ordenando o bien su readmisión, o bien que sea indemnizado.



### **B) Sentencia del TSJ de Madrid:**

La **sentencia 425/2023, de 28 de abril**, declaró la procedencia del despido de un trabajador que ejercía un cargo de responsabilidad por la comisión de una falta muy grave de fraude, deslealtad y el abuso de confianza, tipificada como falta muy grave y motivo disciplinario para la extinción del contrato de trabajo en el convenio de aplicación y el **artículo 54.2.d E.T.**, por apropiación indebida mediante transferencias bancarias injustificadas a su cuenta. En este caso se descartó que el artículo 7 del convenio de la OIT pueda aplicarse por delante del propio Estatuto de los Trabajadores.

### **C) Sentencia del TSJ de Cataluña:**

La **sentencia 4257/2023, de 4 de julio**, confirma la no generalización de la aplicación del convenio 158 de la OIT con respecto a la audiencia previa a los trabajadores, aunque declara el ***despido como improcedente*** por no haber sancionado a tiempo las infracciones laborales del trabajador.

## ***Si el Estatuto de los Trabajadores no exige esa audiencia al empleado, y no existe convenio colectivo, ¿por qué se plantea la posibilidad judicialmente?***

En las tres sentencias analizadas se señala que la obligación de dar audiencia al empleado, antes de su despido, se contempla en el **artículo 7 del Convenio num. 158 de la OIT**, relativo a la finalización de la relación laboral a iniciativa del empresario.

Se trata de una **norma internacional, ratificada por el Estado Español en 1985 y, por tanto, integrada en el ordenamiento jurídico y con carácter preferente en caso de conflicto** con otras normas internas, salvo

aquellas que tengan rango constitucional.

Siguiendo el criterio del **Tribunal de Justicia de Baleares**, confirmado con posterioridad por el Tribunal Supremo, en **sentencia de 18 de noviembre de 2024**, el citado artículo se inspira en el derecho de defensa. Cuando una persona se ve expuesta a una sanción tan grave como su despido, es fundamental que pueda defenderse.

Es cierto que no indica explícitamente la forma que debería adoptar esta defensa ni la forma en que deberían presentarse los cargos, pero según la **Sentencia**, **lo importante es que los cargos se formulen y se comuniquen al trabajador** sin ambigüedad y que **se ofrezca a éste una posibilidad de defenderse** real.

## Entonces, ¿hay que dar siempre audiencia al trabajador en caso de un despido disciplinario?

Por lo que nosotros entendemos, **desde el 18 de noviembre de 2024**, el **requisito de dar audiencia previa a los trabajadores se vuelve obligatorio y de aplicación general para todos los empleados** despedidos por causas disciplinarias.

Para cumplir con esta nueva obligación, le proponemos este modelo de **comunicación al trabajador del trámite de audiencia previa en el despido disciplinario**.

### **En conclusión...**

Antes de que el Tribunal Supremo fijara su doctrina con respecto a esta problemática, ya advertíamos que, ante la tesitura de tener que llevar a cabo el despido disciplinario de un trabajador, aunque no se trate de un representante de los trabajadores, y aunque el Convenio Colectivo no lo exija, **se escuche al empleado**, antes de comunicarle su cese.

Esta es la forma, ahora más que nunca, de evitar que el despido, por grave que sea la conducta del trabajador, se declare improcedente, con las consecuencias que conlleva para la empresa, por **no haberle dado la oportunidad de defenderse** de los cargos formulados contra él, en aplicación del artículo 7 del **Convenio num. 158 de la OIT**.



### Sepa que:

El **Artículo 7.1 del Convenio nº 158 OIT** señala que:

*"No deberá darse por terminada la relación de trabajo de un trabajador por motivos relacionados con su conducta o su rendimiento antes de que se le haya ofrecido la posibilidad de defenderse de los cargos formulados contra él, a menos que no pueda pedirse razonablemente al empleador que le conceda esta posibilidad."*

## Cuidado con aplicar el tipo reducido para entidades de nueva creación si no conoces el historial de la empresa.



La Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece en su **artículo 29.1** un **tipo reducido del 15% para entidades de nueva creación**, que se aplicará en el primer período impositivo en el que la base imponible sea positiva y en el siguiente (tres siguientes para las empresas con la calificación de **emergente**).

Este tipo reducido tiene unos **supuestos de exclusión**, no se aplicará cuando:

- La actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo **por otras personas o entidades vinculadas** en el sentido del **artículo 18 LIS** y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación.
- La actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad **por una persona física que ostente una participación**, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación **superior al 50 por ciento**.
- **La empresa tenga la consideración de entidad patrimonial**, en los términos establecidos en el **artículo 5.2 LIS**.
- **La empresa forme parte de un grupo** en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En relación con el último requisito, el Tribunal Económico Administrativo Central en **reiteración de criterio** de 25 de septiembre de 2023, estableció que el derecho a la aplicación del tipo reducido del 15% ha de realizarse **teniendo en cuenta la situación de la entidad** en la fecha de devengo del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al **periodo impositivo en que se obtiene, por primera vez desde la constitución, una base imponible positiva y al siguiente**, al ser esos períodos en los que correspondería aplicar ese tipo de gravamen reducido. Compartiendo de esta manera el criterio también de la Dirección General de Tributos en Consulta Vinculante **V1953-21**.



Este criterio se une a la interpretación consolidada de que, la Ley cuando excluye a las entidades que formen parte de un grupo, se refiere a la pertenencia a un grupo por parte de la entidad en el momento de su constitución, esta interpretación ha sido recientemente compartida en la jurisdicción contencioso-administrativa, lo ha hecho el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (TSJM) en **resolución 650/2024** y ello independientemente de que haya iniciado actividad o no la empresa. El caso tratado en el TSJM versaba sobre una entidad que formó parte de un grupo en el momento de su constitución, posteriormente las participaciones fueron transmitidas a personas físicas sin que esa empresa hubiera iniciado la actividad, por lo que la primera base imponible positiva la obtuvo sin formar parte de un grupo, a pesar de ello, **el hecho de haber formado parte de uno en el momento de su constitución consolidó la exclusión para aplicar el beneficio fiscal**.

De hecho, el TEAC en las resoluciones anteriormente mencionadas ya trató ambas situaciones conjuntamente, expresando el siguiente criterio:



*este TEAC entiende que el momento de verificación de los requisitos para que una entidad, sujeto pasivo del IS, pueda ser considerada como una "entidad de nueva creación" a efectos de poder aplicar el tipo de gravamen bonificado del artículo 29.1 LIS debería ser no sólo el momento de constitución de la entidad, sino que han de cumplirse, también, en el periodo impositivo en el que la entidad puede aplicar el tipo de gravamen*

En definitiva, para que sea de aplicación el tipo reducido para entidades de nueva creación, la empresa no puede pertenecer a un grupo en el momento de su constitución, y tampoco, en el ejercicio en el que obtenga la primera base imponible positiva o en el siguiente.

## ¿En qué consiste el nuevo régimen de franquicia del IVA para autónomos y pequeñas empresas? ¿Cuándo entrará en vigor?

#usuarioContenido, #autorContenido - 20/11/2024

Seguramente haya leído o escuchado que Hacienda está preparando un **régimen especial que evite declarar el IVA a autónomos y microempresas** que ganen **menos de 85.000 euros anuales**. Y claro, las consultas no se han hecho esperar: ¿es verdad?, ¿así de simple?, ¿cuándo entrará en vigor?, ¿cuál es la trampa? No es de extrañar tanta duda, dadas las pocas facilidades que pone la Administración tributaria cuando se trata de reducir la carga fiscal. En las siguientes líneas intentaremos esclarecer las notas características de este régimen del IVA y las posibilidades que se pueden dar en su aprobación definitiva.

Lo primero es aclarar que no se trata de una concesión de la Administración tributaria española, sino una premisa de instancias europeas. El régimen de franquicia del IVA está en las normativa armonizada de este impuesto desde sus inicios, allá por 1977, y muchos países lo adoptaron entonces o conforme se fueron adhiriendo a la Unión Europea, pero **España lo ha evitado hasta que no le ha quedado más remedio**.

Su adopción se debe en concreto a la **Directiva (UE) 2020/285 del Consejo de 18 de febrero de 2020 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al régimen especial de las pequeñas empresas, y el Reglamento (UE) nº 904/2010, en lo que respecta a la cooperación administrativa y al intercambio de información a efectos de vigilancia de la correcta aplicación del régimen especial de las pequeñas empresas**, que **viene a ampliar el régimen de franquicia del IVA a las operaciones intracomunitarias**, de tal forma que las empresas no establecidas en un Estado se puedan beneficiar de la franquicia por las ventas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el mismo. Esta Directiva debe ser objeto de transposición a la normativa nacional antes del **1 de enero de 2025**, sin embargo, dada la proximidad de esta fecha sin que aún se haya publicado ni un proyecto de modificación de la Ley del IVA al respecto, está claro que **no va a estar aprobado para entonces**, con las sanciones económicas que puede conllevar para el Estado español.



En cuanto a su contenido, con el objetivo de reducir la carga que supone para las pequeñas empresas el cumplimiento de la normativa del IVA, **el régimen de franquicia permite desarrollar la actividad económica sin que se aplique IVA**, es decir, no se tiene que realizar la

Entrada en vigor:

repercusión del IVA, ni ingresarlo, ni presentar declaraciones, siempre que no se alcance el umbral de negocios que determine la normativa nacional. Incluso si se supera el límite de ingresos podría seguir aplicándose la exoneración de las obligaciones del IVA durante uno o dos años más si el exceso no es superior al 25% del umbral establecido o hasta 100.000 euros.

*Al momento de redactar estas líneas **no existe una fecha de aplicación** para este régimen especial en España.*

No obstante, la franquicia no sería aplicable a las primeras entregas de edificaciones, a las entregas de terrenos edificables y a las entregas de medios de transporte nuevos que sean objeto de transporte intracomunitario (de acuerdo con la propia Directiva del IVA pero que puede ampliarse a más operaciones según decida añadir cada Hacienda), por lo que aun estando dentro del umbral establecido sí habría que ingresar el IVA derivado de estas operaciones.

*Quien se acoja al régimen de franquicia, mientras no se alcance el límite establecido no tiene que incluir IVA en las facturas a los clientes y tampoco tendría que presentar los modelos 303 ni 390. A cambio no podría deducir el IVA soportado en las compras.*



Fijese que hablamos de ingresos, no de beneficios, lo que limita su uso. Además, la no aplicación del IVA conlleva que **no puedan ser deducidas las cuotas de IVA soportadas** en las compras realizadas, lo que sigue limitando las empresas a las que les puede beneficiar este régimen. Aunque una empresa tenga un volumen de negocio reducido, si soporta mucho IVA, ya sea por el tipo de actividad o porque está realizando inversiones, el régimen de franquicia puede suponerle un agravio.

Llegados a este punto no cabe duda de que **el aspecto que más preocupa es el importe del umbral que se termine aprobando** para poder acogerse a la franquicia. A continuación puede ver los límites establecidos por los distintos Estados miembros de acuerdo con los últimos datos facilitados en la web oficial de la Unión Europea:

Estado miembro	Franquicia de IVA para pequeñas empresas
Austria	30.000 EUR
Bélgica	25.000 EUR
Bulgaria	50.000 BGN (25.565 EUR)
Chipre	15.600 EUR
Chequia	1.000.000 CZK (39.362 EUR)
Alemania	17.500 EUR
Dinamarca	50.000 DKK (6.713 EUR)
Estonia	40.000 EUR
Grecia	10.000 EUR
España	Sin franquicia
Finlandia	10.000 EUR
Francia	82.800 EUR <sup>1</sup>
Croacia	300.000 HRK (40.324 EUR)
Hungría	8.000.000 HUF (25.567 EUR)
Irlanda	75.000 EUR <sup>2</sup>
Italia	65.000 EUR



Lituania	45.000 EUR
Luxemburgo	30.000 EUR
Letonia	40.000 EUR
Malta	35.000 EUR <sup>3</sup>
Países Bajos	Sin franquicia
Polonia	200.000 PLN (47.324 EUR)
Portugal	12.500 EUR <sup>4</sup>
Rumanía	220.000 RON (47.180 EUR)
Suecia	30.000 SEK (2.943 EUR)
Eslovaquia	49.790 EUR
Eslovenia	50.000 EUR

<sup>1</sup> Franquicia máxima establecida en Francia pero no es única. Según el caso la franquicia puede ser de 82.800 EUR o 42.900 EUR o 33.200 EUR.

<sup>2</sup> Franquicia máxima establecida en Irlanda pero no es única. Según el caso la franquicia puede ser de 75.000 EUR o 37.500 EUR.

<sup>3</sup> Franquicia máxima establecida en Malta pero no es única. Según el caso la franquicia puede ser de 35.000 EUR o 24.000 EUR o 14.000 EUR.

<sup>4</sup> Franquicia máxima establecida en Portugal pero no es única. Según el caso la franquicia puede ser de 12.500 EUR o 10.000 EUR.

\* La equivalencia en euros de los Estados miembros con otra moneda oficial puede variar según la fecha del tipo de cambio de referencia.

Como podemos observar, España y Países Bajos son los únicos Estados miembros de la Unión Europea que no han establecido una franquicia del IVA que evite su declaración a autónomos y pequeñas empresas. Aunque con la transposición de la [Directiva \(UE\) 2020/285 del Consejo](#) finalmente sí incluyan este régimen especial en la normativa nacional, no quiere decir que vayan a replicar sin más la normativa europea.

Es cierto que el umbral fijado en la Directiva es de 85.000 euros anuales de volumen de negocios nacional pero, como denota el cuadro anterior, la mayoría de Estados miembros han aprobado una franquicia muy inferior. Sirva esta comparativa como aviso a navegantes: **muchos se han quedado con la copla de los 85.000 euros** y seguramente **el límite que termine aprobando la Administración tributaria será bastante menor**.



En este sentido recordemos que la franquicia del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), el "IVA de Canarias", es de 30.000 euros de volumen total de operaciones anuales. No quiere decir tampoco que esa sea la cuantía que finalmente se apruebe, no se trata del mismo impuesto ni de la misma Hacienda, pero está más en consonancia con los importes vistos en las franquicias europeas. Además, la franquicia del IGIC sólo está disponible para personas físicas, lo que sí es una posibilidad a tener muy en cuenta para la franquicia del IVA que finalmente se apruebe en la Península y Baleares.

La Directiva no distingue entre sociedades y autónomos, de hecho siempre hace referencia a pequeñas empresas, si bien da la **posibilidad de que la franquicia se establezca de forma diferenciada para diferentes sectores** siempre que se base en criterios objetivos. Así, puede ser que el régimen de franquicia del IVA **sólo sea aplicable para autónomos** en España, dejando de lado a las microempresas, como ya ocurre con varios regímenes especiales del IVA nacional que también están dirigidos a reducir la carga administrativa de los sujetos sometidos (régimen especial del recargo de equivalencia y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca).

¿Adiós al régimen simplificado y al recargo de equivalencia del IVA?:

Varios medios han comentado la posibilidad de que la introducción del régimen de franquicia del IVA suponga la desaparición del régimen especial del recargo de equivalencia o del régimen simplificado del IVA e incluso del método de estimación objetiva del IRPF, también conocido como módulos. A fecha de la presente, sin ninguna normativa en tramitación al respecto, **no podemos decir que tal información sea certera o falsa**. Desde luego la Directiva europea no se pronuncia sobre esta cuestión por lo que una iniciativa de tal calado sería decisión única de la Hacienda española.

En cualquier caso, desde [SuperContable.com](http://SuperContable.com) les mantendremos informados sobre las novedades que se produzcan en la aprobación definitiva de la franquicia del IVA para autónomos y pequeñas empresas en España.

## Antes de deducir el 50% del IVA soportado por comprar un vehículo, hay que probar el uso dado al mismo.

Javier Gómez, Economista. Departamento de Contabilidad y Fiscalidad de SuperContable.com - 21/11/2024



La problemática de la compra de vehículos y los gastos inherentes al uso de los mismos en el desarrollo de las actividades económicas, bien sean realizadas por empresas o por empresarios individuales, resulta como este tipo de series o películas en cuya escena final siempre aparece la palabra **"Continuará..."**. En esta ocasión, el **nuevo capítulo o episodio o parte viene "producido"** por el Tribunal Económico Administrativo Central **-TEAC-**, estableciendo su criterio sobre la **deducción de las cuotas** del Impuesto sobre el

Valor Añadido **-IVA-** soportadas en la formalización de contratos de renting por vehículos de uso "mixto" que la empresa cede a los empleados para fines particulares de forma gratuita.

**"Todo comienza"** con la liquidación realizada por la Administración tributaria a un contribuyente que, entre otras cuestiones, **no admite la deducción de las cuotas de IVA soportadas** por servicios de arrendamiento de vehículos de turismo pues la Inspección tributaria **considera no acreditado ningún uso profesional de los mismos, estando destinados a la satisfacción de las necesidades particulares de sus socios** y por ende, no existiendo afectación a la actividad empresarial.



**"Entrando ya en la trama"**, hemos de recordar a nuestros lectores que el propio Tribunal Supremo (**STS 1347/2018** de 10 de julio de 2018), establece que **todo sujeto pasivo que utilice bienes para una actividad económica tiene derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales** y, el hecho de no estar completamente afectado a la actividad empresarial o profesional, no implica que pueda excluirse el derecho a la deducción.

Dicho esto, recordemos que el **artículo 105.1** de la Ley 58/2003, General Tributaria **-LGT-** establece que:

*En los procedimientos de aplicación de los tributos **quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.***

Ahora bien la Administración tributaria utiliza la denominada **prueba de indicios**, es decir, presenta una serie de indicios a partir de los que **concluye la inexistencia de un uso profesional de los vehículos cedidos**, entre ellos:

- Los vehículos son utilizados por personas que no mantienen ninguna relación laboral o mercantil con la entidad (socios indirectos).
- Uno de los vehículos es cedido a la persona que ejerce como administrador.
- Estas personas físicas no reciben ningún tipo de retribución de la entidad.

En este caso "*el desenlace no gustará a todos los públicos*", pues frente a las conclusiones alcanzadas por la Administración a partir de los indicios obtenidos, el **TEAC** (en [Resolución 06250/2022](#) de 18 de octubre de 2024) entiende que **la entidad no aporta elementos de prueba (le corresponde) que justifiquen la utilización de los vehículos en el desempeño de las funciones laborales** de las personas que los utilizan, por lo que no acredita afectación a la actividad empresarial. Para concluir reiterando un **criterio** en el sentido:

### Prueba de Indicios:

*Hechos que deben estar acreditados, **separadamente pueden no significar nada, pero considerados en su conjunto, llevan a una determinada conclusión mediante un razonamiento lógico.***

**Corresponde al obligado tributario** que pretende deducir las cuotas de IVA soportado, **acreditar la afectación** del vehículo a la actividad. **Probada** la afectación, **se presume** que el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es **el 50%** (artículo 95.Tres.2ª LIVA), (...).

Por pequeño que sea el uso en la actividad empresarial o profesional



Acreditar USO o afectación del vehículo en la actividad



Una vez acreditado el uso se puede presumir 50% afectación

CONTINUARÁ...



**NUEVO** Seminarios en Video | Deducción de IVA y Gasto en la Compra de Vehículos **▶ VER**

LIBROS GRATUITOS



Libro Cierre Contable

[DESCARGAR GRATIS](#)



Operaciones intracomunitarias


[DESCARGAR GRATIS](#)



45 Casos Prácticos

[DESCARGAR GRATIS](#)

PATROCINADOR



Software **DELSOL**

NOVEDADES 2024

- Contables
- Fiscales
- Laborales
- Cuentas anuales
- Bases de datos

INFORMACIÓN

- Quiénes somos
- Política protección de datos
- Contacto
- Email
- Foro SuperContable

ASOCIADOS



ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONSULTORES DE EMPRESA

Entidad miembro de



**aeca**

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas



Copyright RCR Proyectos de Software. Reservados todos los derechos.