

Asunto C-716/18**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

14 de noviembre de 2018

Órgano jurisdiccional remitente:

Curtea de Apel Timișoara (Tribunal Superior de Timișoara, Rumanía)

Fecha de la resolución de remisión:

1 de noviembre de 2018

Parte demandante:

CT

Partes demandadas:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin —
Serviciul inspecție persoane fizice (Administración provincial de
Hacienda de Caraș-Severin, Servicio de inspección de personas
físicas)

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara —
Serviciul soluționare contestații 1 (Dirección General Regional de
Hacienda de Timișoara — Servicio de resolución de
reclamaciones 1)

Objeto del procedimiento principal

Recurso de casación por el que se solicita la anulación de la sentencia pronunciada por el Tribunalul Timiș (Tribunal de Distrito de Timiș, Rumanía) el 26 de marzo de 2018. Mediante esta sentencia, el Tribunalul Timiș desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el demandante en el que solicitaba, en esencia:

- a) la anulación de la resolución emitida el 22 de agosto de 2017 por la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara —

Serviciul soluționare contestații 1 (Dirección General Regional de Hacienda de Timișoara — Servicio de resolución de reclamaciones 1; denominada en lo sucesivo, «DGRFP»), por la que se desestimó la reclamación presentada por el demandante contra una liquidación practicada por la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin — Serviciul inspecție persoane fizice (Administración provincial de Hacienda de Caraș-Severin, Servicio de inspección de personas físicas; en lo sucesivo, «AJFP»), mediante la que se exigía al demandante el pago de un impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») adicional, por importe de 95 184 RON;

- b) la anulación de la liquidación practicada por la AFJP.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Se solicita, en virtud del artículo 267 TFUE, la interpretación del artículo 288, párrafo primero, punto 4, de la Directiva 2006/112.

Cuestiones prejudiciales

- 1) En las circunstancias del litigio principal, en las que una persona física desarrolla una actividad económica mediante el ejercicio de varias profesiones liberales así como mediante el arrendamiento de un bien inmueble, obteniendo de ello ingresos continuados en el tiempo ¿obliga el artículo 288 [párrafo primero], punto 4 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de la Unión Europea, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE), serie L, n.º 347 de 11 de diciembre de 2006, a identificar una actividad profesional determinada como actividad principal, con vistas a verificar si el arrendamiento puede ser calificado como operación accesoria a ella y, si tal es el caso, qué criterios podrían servir de base para identificar esa actividad principal, o bien debe interpretarse en el sentido de que todas las actividades profesionales mediante las que se ejerce la actividad económica de esa persona física constituyen «actividad principal»?
- 2) En circunstancias en las que el bien inmueble arrendado por una persona física a un tercero no se destina y utiliza para desarrollar el resto de la actividad económica del arrendador, por lo que no puede establecerse la relación entre el bien y el ejercicio de las distintas profesiones de esa persona ¿permite el artículo 288 [párrafo primero], punto 4 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de la Unión Europea, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE), serie L, n.º 347 de 11 de diciembre de 2006, calificar la operación de arrendamiento como «operación accesoria», con lo que quedaría excluida del cálculo del volumen

de negocios que sirve como referencia para la aplicación del régimen especial de exención para las pequeñas empresas?

- 3) En el supuesto descrito en la segunda cuestión prejudicial ¿resulta pertinente para calificar la operación de arrendamiento como «accesoria» el hecho de que se haya realizado en beneficio de un tercero, persona jurídica en el seno de la cual la persona física tiene la condición de socio y de administrador y que tiene su domicilio social establecido en ese inmueble y desarrolla actividades profesionales de la misma naturaleza que las de la persona física de que se trata?

Disposiciones del Derecho de la Unión y jurisprudencia del Tribunal de Justicia invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), tal como fue modificada por la Decisión de Ejecución 2012/181/UE del Consejo, de 26 de marzo de 2012, por la que se autoriza a Rumanía a introducir una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 287 de la Directiva 2006/112 (DO 2012, L 92, p. 26) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»), artículo 9, apartado 1, artículo 135, apartado 1, letra l), artículo 287, punto 18 y artículo 288.

Sentencia de 11 de julio de 1996, Régie dauphinoise (C-306/94, EU:C:1996:290), sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669), sentencia de 6 de marzo de 2008, Nordania Finans y BG Factoring (C-98/07, EU:C:2008:144), sentencia de 29 de abril de 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), y sentencia de 13 de junio de 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391).

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571 de 22 de diciembre de 2003 sobre el Código Tributario), en su versión posteriormente modificada y completada (en lo sucesivo, «Código Tributario»):

Artículo 126, titulado «Operaciones sujetas», apartado 9:

Las operaciones sujetas podrán ser:

- a) operaciones gravadas, a las que se aplican los tipos establecidos en el artículo 140;
- b) operaciones exentas del impuesto, con derecho a deducción, por las que no se devenga el impuesto pero se permite la deducción del impuesto debido o pagado por las adquisiciones. En el presente título estas operaciones están establecidas en los artículos 143 *bis* y 144 *bis*;

- c) operaciones exentas del impuesto, sin derecho a deducción, por las que no se devenga el impuesto y no se permite la deducción del impuesto debido o pagado por las adquisiciones. En el presente título tales operaciones están establecidas en el artículo 141.»

Artículo 127, titulado «Sujetos pasivos y actividad económica», apartados 1 y 2:

«(1) Serán considerados sujetos pasivos quienes con carácter independiente realicen, cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas contempladas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

(2) A efectos del presente título, las actividades económicas comprenderán las actividades de los productores, comerciantes o prestadores de servicios, inclusive [...] las actividades de las profesiones liberales o de las asimiladas a ellas. Asimismo, será considerada como actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

Artículo 141, titulado «Exenciones para las operaciones en el interior del país», apartado 2:

«Las siguientes operaciones estarán, asimismo, exentas del IVA:

- e) [...] arrendamiento [...] de bienes inmuebles [...]»

Artículo 152, titulado «Régimen especial de exención para las pequeñas empresas»:

(1) El sujeto pasivo establecido en Rumanía conforme al artículo 125 *bis*, apartado 2, letra a), cuyo volumen de negocios anual, declarado o alcanzado, sea inferior al límite máximo de 65 000 euros, [...] o de 220 000 RON, podrá aplicar la exención del impuesto [...] para las operaciones establecidas en el artículo 126, apartado 1, [...]

(2) El volumen de negocios que servirá como referencia para la aplicación del apartado 1 estará compuesto por el valor total, excluido el impuesto, en el caso de los sujetos pasivos que solicitan la cancelación de su inscripción en el registro de sujetos pasivos a efectos del IVA, de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante un año natural, gravadas o, en su caso, que habrían estado gravadas si no hubieran sido realizadas por una pequeña empresa, de las operaciones resultantes de actividades económicas para las que el lugar de entrega o de prestación se considera situado en el extranjero, si el impuesto fuera deducible, en el caso de que tales operaciones se hubieran realizado en Rumanía con arreglo al artículo 145, apartado 2, letra b), de las operaciones exentas con derecho a deducción y de las operaciones exentas sin derecho a deducción contempladas en el artículo 141, apartado 2, letras a), b), e) y f), siempre que estas no sean accesorias a la actividad principal [...]

Artículo 153, titulado «Registro de sujetos pasivos a efectos del IVA»

«(1) El sujeto pasivo cuya actividad económica tiene sede en Rumanía y realiza o pretende realizar una actividad económica que implica operaciones gravadas y/o exentas del impuesto sobre el valor añadido con derecho a deducción deberá solicitar ante el órgano fiscal competente su registro a efectos del IVA, denominado, en lo sucesivo, registro ordinario a efectos del IVA, del modo siguiente:

[...]

- b) si durante el año natural alcanza o supera el límite máximo de exención establecido en el artículo 152, apartado 1, en el plazo de 10 días desde que termine el mes en que alcanzó o superó tal límite máximo. [...]

Hotărârea Guvernului României nr.44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată prin Hotărârea nr. 670 din 4 iulie 2012 (Decreto del Gobierno de Rumanía n.º 44, de 22 de enero de 2004, por el que se aprueba el Reglamento de aplicación de la Ley n.º 571/2003 sobre el Código Tributario, modificado y completado por el Decreto n.º 670 de 4 de julio de 2012) (en lo sucesivo, «Reglamento»):

Punto 61, apartado 1, referente al artículo 152 del Código Tributario:

«A efectos del artículo 152, apartado 2, del Código Tributario, una operación es accesoria a la actividad principal si reúne acumulativamente los requisitos establecidos en el punto 47, apartado 3.»

Punto 47, apartado 3, referente al artículo 147 del Código Tributario:

«Una operación es accesoria a la actividad principal si concurren acumulativamente los siguientes requisitos:

- a. la realización de dicha operación requiere recursos técnicos limitados en lo concerniente a los equipamientos y a la utilización de personal;
- b. la operación no está directamente ligada a la actividad principal del sujeto pasivo, y
- c. el importe de las adquisiciones efectuadas con vistas a la operación y el importe del impuesto deducible correspondiente a la operación no son significativos.»

Codul civil, aprobat prin Legea nr. 287/2009 din 17 iulie 2009, republicată (Código Civil, aprobado mediante la Ley n.º 287/2009 de 17 de julio de 2009, republicada)

Artículo 31, titulado «Patrimonio. Masas patrimoniales y patrimonio afectado a un fin»:

«(1) Toda persona física o persona jurídica es titular de un patrimonio que incluirá todos los derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica y que le pertenecen.

(2) Este podrá ser objeto de división o de afectación a un fin solo en los casos y con los requisitos legalmente establecidos.

(3) Son patrimonios afectados a un fin los afectados al ejercicio de una profesión autorizada, así como otros patrimonios así determinados por ley.»

Artículo 33, titulado «Patrimonio profesional individual», apartado 1:

«La constitución de la masa patrimonial afectada al ejercicio individual de una profesión autorizada se efectuará mediante acto concluido por el titular, respetando los requisitos de forma y de publicidad legalmente establecidos.»

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 El demandante ejerce, además de la actividad de profesor universitario, diversas profesiones liberales, concretamente las de experto contable, asesor fiscal, agente de insolvencias y abogado. Obtiene asimismo, con carácter ocasional, ingresos por derechos de autor. Además, el demandante es, junto con otra persona, copropietario de un inmueble.
- 2 Conforme a la legislación de Rumanía, el demandante obtuvo un único código fiscal, para «las actividades de contabilidad y auditoría financiera, asesor fiscal», correspondiente a las profesiones de asesor fiscal y experto contable. Para el ejercicio de esas profesiones, el demandante declaró varias sedes profesionales. Únicamente la sede de su despacho particular de agente de insolvencias está registrada en la dirección del inmueble de que se trata en el litigio principal.
- 3 Desde el año 2007, el demandante obtiene ingresos del arrendamiento del bien inmueble mencionado. El bien fue arrendado a una sociedad mercantil de la que el demandante es socio y administrador. Dicha sociedad tiene registrado su domicilio social en el inmueble así arrendado, en el que desarrolla, entre otras, actividades de consultoría, de contabilidad y de auditoría financiera y de asesoría fiscal, teniendo declarado como objeto principal de actividad «actividades de consultoría de negocios y gestión».
- 4 En el año 2016, el demandante fue objeto de una inspección fiscal relativa al IVA debido en el período transcurrido entre el 1 de enero de 2011 y el 30 de julio de 2016. A raíz de esta inspección, la AJFP comprobó que, durante el año 2012, el volumen de negocios del demandante había superado el límite máximo de 220 000 RON (65 000 euros) establecido para la aplicación del régimen especial

de exención para pequeñas empresas (denominado, en lo sucesivo, «límite máximo de exención»). Por tal motivo, el demandante debió haberse registrado como pagador de IVA. En consecuencia, la AJFP fijó el IVA que el demandante debería haber pagado, que ascendía a 95 184 RON.

- 5 Para calcular el volumen de negocios mencionado, la AJFP computó tanto los ingresos que había obtenido de las profesiones liberales de asesor fiscal, de experto contable y de agente de insolvencias, como también los derechos de autor, además de los ingresos generados por el arrendamiento del inmueble del que es copropietario. No fueron incluidos en el cálculo ni los ingresos salariales obtenidos como profesor ni los de la actividad de abogado, sujetos a una tributación específica.
- 6 La AJFP comprobó que, en el año 2012, el 69 % del total de los ingresos del demandante fue obtenido de la profesión de agente de insolvencias, el 17 % del arrendamiento del bien inmueble y el 14 % de la actividad de experto contable y asesor fiscal. En consecuencia, la AJFP consideró que la actividad principal del demandante en el año de que se trata fue la de agente de insolvencias, dada la ponderación de los ingresos proporcionados por la misma en comparación con el total de los ingresos obtenidos por el conjunto de actividades económicas, así como que el arrendamiento del bien inmueble no podía calificarse de «operación accesoria» a esa actividad, de forma que pudiera ser excluida del cálculo del volumen de negocios del año de que se trata.
- 7 La DGRFP desestimó la reclamación administrativa previa presentada contra la liquidación, mediante resolución de 22 de agosto 2017. El recurso contencioso-administrativo interpuesto contra dicha resolución fue desestimado por el Tribunalul Timiş, mediante sentencia de 26 de marzo de 2018 en la que, en esencia, fue corroborado lo sostenido por la AJFP. El demandante ha presentado un recurso de casación contra esa sentencia ante el tribunal remitente.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 8 **El demandante** subraya, con carácter preliminar, que la inspección fiscal de que se trata solo tenía por objeto su actividad como persona física, no como profesional. El inmueble en cuestión nunca fue parte de su patrimonio afectado como profesional, por lo que nunca estuvo destinado al ejercicio de sus actividades profesionales como persona física. Añade que no deduce los gastos y el IVA ligados al funcionamiento de dicho inmueble, pues solo declaró en la dirección de ese inmueble la sede de su despacho individual como agente de insolvencias a efectos de la expedición de las autorizaciones profesionales exigidas por la normativa rumana.
- 9 En consecuencia, en el cálculo del volumen de negocios obtenido como persona física en el año 2012 no podían incluirse los ingresos generados por el arrendamiento del bien inmueble. De haberse excluido tales ingresos del cálculo,

el volumen de negocios no habría excedido del límite máximo de exención y, consiguientemente, él no habría estado obligado a pagar el IVA.

- 10 Según el demandante, aunque el arrendamiento del bien inmueble puede calificarse como «actividad económica» a efectos del IVA, en la medida en que se ejerce por un sujeto pasivo de manera continuada en el tiempo, constituye una «operación accesoria a la actividad principal», en la medida en que reúne todos los requisitos impuestos acumulativamente por el punto 47, apartado 3, del Reglamento, concretamente:
 - para su realización el demandante no ha asignado recursos técnicos en lo concerniente a la utilización de equipamientos o de personal, en la medida en que solo se puso el espacio a disposición del arrendatario;
 - el arrendamiento no está directamente ligado a la actividad económica principal desarrollada, correspondiente a las profesiones liberales;
 - no se han realizado adquisiciones para la ejecución de esa operación, ni siquiera de suministros corrientes, pues se ha establecido que el arrendatario corra con todos los gastos ligados a la utilización del espacio.
- 11 En opinión del demandante, un sujeto pasivo no puede tener varias actividades principales, por lo que para calcular el volumen de negocios es necesario que su actividad principal se identifique como aquella ejercida con carácter corriente y permanente en calidad de sujeto pasivo. En caso de que existan operaciones exentas sin derecho a deducción, como es el arrendamiento de bienes inmuebles, debe determinarse si estas constituyen o no una prolongación de la actividad económica principal.
- 12 De este modo, el demandante sostiene que su actividad económica principal es la contabilidad y auditoría financiera y la asesoría fiscal, en la medida en que se corresponde con la titulación académica que posee y con su actividad práctica, sirviéndose de la experiencia acumulada en ese campo para el ejercicio de las profesiones de agente de insolvencias y de abogado, así como para la publicación de obras especializadas. En consecuencia, la ponderación de los ingresos obtenidos de las diversas profesiones en el año fiscal de referencia carece de pertinencia para determinar la actividad principal.
- 13 En todo caso, tales ingresos deben analizarse en todo el período objeto de la inspección fiscal, para determinar si, tomados en consideración de ese modo, los ingresos de la actividad de asesoría fiscal y como experto contable superan los ingresos de la actividad de agente de insolvencias. Por otra parte, el hecho de que estos últimos fueran superiores en el año 2012 se debió exclusivamente a los honorarios cobrados a raíz de la venta de un inmueble que pertenecía a un deudor incurso en un procedimiento de insolvencia, por lo que tal operación tuvo carácter ocasional.

- 14 El demandante añade que, para determinar la existencia del carácter accesorio de la operación de arrendamiento es necesario que se tome en consideración su actividad económica en conjunto, ejercida en el marco de todas las profesiones liberales, como actividad principal, y concluye que la operación de arrendamiento debe calificarse como accesorio a ella, en la medida en que reúne todos los requisitos impuestos acumulativamente en el punto 47, apartado 3, del Reglamento e identificados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, remitiéndose el demandante a la sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669), a la sentencia de 6 de marzo de 2008, Nordania Finans y BG Factoring (C-98/07, EU:C:2008:144), y a la sentencia de 29 de abril de 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243).
- 15 **Las demandadas** sostienen que, dado que en el año 2012 el demandante superó el límite máximo de exención, estaba obligado a registrarse como pagador de IVA con arreglo al artículo 153, apartado 1, letra b), del Código Tributario, en el plazo de 10 días desde la fecha en la que superó el límite mencionado, concretamente hasta el 10 de agosto de 2012, convirtiéndose en pagador de IVA desde el 1 de septiembre de 2012.
- 16 Las demandadas alegan que el demandante tiene la condición de sujeto pasivo no solo para las profesiones liberales, sino también para la actividad de arrendamiento del inmueble de que se trata, en la medida en que el arrendamiento es una actividad exenta de IVA sin derecho a deducción, en virtud del artículo 141, apartado 2, letra e), del Código Tributario. La actividad de arrendamiento no puede considerarse accesorio a una actividad principal, conforme al punto 17, apartado 3, del Reglamento, de tal manera que los ingresos generados por la misma queden excluidos del cálculo del volumen de negocios.
- 17 Dada la ponderación de los ingresos de la actividad como experto contable y como asesor fiscal en el año 2012 (14 % de los ingresos totales), no puede considerarse que esta última sea la actividad principal del demandante. Las demandadas estiman que la actividad principal del demandante es la de agente de insolvencias, a la vista de la ponderación de los ingresos de esa actividad (69 % del total de ingresos), y que no concurre, por lo que respecta a esta actividad, el requisito establecido en el punto 47, apartado 3, letra b), del Reglamento, basado en que la operación de arrendamiento no esté directamente ligada a la actividad principal, pues el domicilio profesional del demandante para esa profesión se halla establecido en el inmueble de que se trata.
- 18 Las demandadas añaden que la operación controvertida ni siquiera reúne el requisito impuesto en el punto 47, apartado 3, letra c), del Reglamento, en la medida en que el inmueble fue adquirido, a cambio de un importe considerable, solamente con el fin de ser arrendado, por lo que la adquisición realizada con vistas a la operación sí es significativa.
- 19 Las demandadas invocan la sentencia de 13 de junio de 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391) en apoyo de sus alegaciones.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 20 Según tribunal remitente, la cuestión jurídica debatida en el caso de autos es si la operación de arrendamiento del inmueble realizada por el demandante constituye una «operación accesoria a la actividad principal» en el sentido de la Directiva 2006/112 y, en consecuencia, si los ingresos obtenidos por esta operación deben ser tomados en consideración para calcular el volumen de negocios en función del cual se establece la obligación de los sujetos pasivos de registrarse a efectos del IVA, en las circunstancias del caso de autos.
- 21 La determinación del sentido de los conceptos del Derecho de la Unión contribuirá a resolver el litigio, permitiendo que se dilucide si la AJFP calculó erróneamente o no el volumen de negocios regulado en el artículo 152, apartado 1, del Código Tributario, en el cual incluyó los ingresos del arrendamiento obtenidos por el demandante como persona física CT, pudiéndose determinar posteriormente si tal volumen superó o no el límite máximo de exclusión y si el demandante debió o no haberse registrado como pagador de IVA.
- 22 El tribunal remitente considera que la cuestión jurídica mencionada no puede resolverse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia emanada de la sentencia de 13 de junio de 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391), invocada por las demandadas, pues no es objeto del caso de autos dilucidar si los ingresos obtenidos de una operación económica ocasional deberían tenerse en cuenta en el cálculo del volumen de negocios, sino si la operación de arrendamiento tiene o no carácter accesorio en relación con la actividad ejercida por el demandante como profesional.
- 23 El tribunal remitente considera que tampoco arrojan luz en el caso de autos las sentencias del Tribunal de Justicia invocadas por el demandante, en la medida en que en ellas el Tribunal de Justicia se pronunció sobre el concepto de «operación accesoria» solo desde la perspectiva del cálculo de la prorrata de deducción, no habiéndose identificado sentencia alguna en la que el Tribunal de Justicia se haya pronunciado sobre el concepto de «operación accesoria» desde el punto de vista del cálculo del volumen de negocios en función del cual el sujeto pasivo puede aplicar el régimen especial de exención para las pequeñas empresas.
- 24 En las circunstancias específicas del caso de autos, al observar que la Directiva 2006/112 utiliza términos distintos para designar, por un lado, «las actividades económicas» y, por otro lado, «las operaciones» realizadas en el ejercicio de aquellas, y a la vista de que el demandante niega que el inmueble arrendado haya estado alguna vez destinado al ejercicio de alguna de sus actividades profesionales como persona física, el tribunal remitente considera necesario que se interprete el concepto de «operación accesoria a la actividad principal» para determinar si el arrendamiento del que el demandante obtuvo ingresos puede calificarse como operación accesoria para quedar excluida del cálculo del volumen de negocios, incluso cuando no existe relación con ninguna de sus actividades profesionales.

- 25 En igual medida, el tribunal remitente se plantea la cuestión de si resulta pertinente, para calificar la operación de arrendamiento de «accesoria» a una «actividad principal», la circunstancia de que se realizó en favor de un tercero, persona jurídica en la que el demandante tiene la condición de socio y de administrador, la cual ejerce actividades profesionales de la misma naturaleza que aquellas de las que el demandante obtiene ingresos como persona física.

DOCUMENTO DE TRABAJO