



Roj: **SAN 246/2019** - ECLI: **ES:AN:2019:246**

Id Cendoj: **28079230022019100019**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **01/02/2019**

Nº de Recurso: **675/2016**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000675 / 2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06797/2016

Demandante: EMET LA SALUD, S.L

Procurador: Dº MANUEL INFANTE SÁNCHEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Madrid, a uno de febrero de dos mil diecinueve.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **EMET LA SALUD, S.L.**, y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Manuel Infante Sánchez, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de octubre de 2016**, relativa a Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2004, 2005 y 2006, siendo la cuantía del presente recurso de 193.609,64 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO : Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por EMET LA SALUD, S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Manuel Infante Sánchez, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de octubre de 2016, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que,



estimando el recurso, se sirva revocar la resolución impugnada por no ser ajustada a derecho, anulando la misma, así como anular las liquidaciones practicadas por el IS de 2004 a 2006 impugnadas, y reconociendo la devolución de las cantidades indebidamente satisfechas al recurrente, con imposición de costas a la demandada.

SEGUNDO : Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto e imponiendo las costas al actor.

TERCERO : No habiéndose solicitado recibimiento a prueba, y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día treinta y uno de enero de dos mil diecinueve, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

CUARTO : En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO : Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de octubre de 2016, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto de Sociedades ejercicios 2004, 2005 y 2006.

Los antecedentes del presente recurso, son, como de manera coincidente con la Administración se describen en la demanda:

1.- La Sociedad EMET LA SALUD, S.L., tiene por objeto la promoción inmobiliaria.

En los ejercicios 2002 a 2006 promovió la construcción de unas viviendas unifamiliares en la CALLE000 no NUM000 , CALLE001 no NUM001 , CALLE002 , de Sant Cugat del Vallés.

2.- Dicho proyecto inmobiliario se financió, en parte, con préstamos participativos concedidos en fecha 26 de marzo de 2002 por D. Fidel , D. Florian , Dña. Paulina , D. Geronimo , D. Gonzalo , D. Higinio , INSTALZA, S.L., TEARCO 444, S.L. y CAPITAL INICIATIVAS Y PROMOCIONES, S.L., por un global de 411.746,99 €.

3.- En dichos préstamos participativos se convino el pago de los siguientes intereses:

- Interés Fijo: EURIBOR anual más 0,5 puntos, vigente a 1 de enero de cada año.

- Interés Variable: El porcentaje que se detalla a continuación sobre el beneficio neto derivado de la promoción:
a) Dº Fidel : 4%; b) Dº Florian : 4%; c) Dª Paulina : 5,99%; d) Dº Geronimo : 5,99%, e) Dº Gonzalo : 8%; f) Dº Higinio : 8%; g) Instalza, S.L.: 8%; h) Tearco 444, S.L.: 12%; y i) Capital, Iniciativas y Promociones, S.L.: 44,01%.

El 26 de marzo de 2002, fecha en la que la recurrente afirma que se celebró el préstamo, que consta en documento privado, eran socios de la recurrente, entidad prestataria, D. Lázaro y D. Leonardo . El 10 de abril de 2002, los restantes prestamistas adquirieron participaciones de EMET LA SALUD, S.L., pasando a ser titulares del 100% del capital social de la Compañía.

4.- En los ejercicios 2005 y 2006, tras la venta de las unidades pertenecientes a la citada promoción inmobiliaria, la Sociedad EMET LA SALUD, S.L. abonó a los prestamistas los rendimientos correspondientes según las condiciones pactadas en los Contratos de Préstamo Participativo.

5.- Dichos rendimientos fueron deducidos de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006 de mi mandante, al tratarse de gastos deducibles:

- Ejercicio 2005: 417.774,52 €, de los cuales 13.325,2 € corresponden a intereses fijos y 404.449,32 € a intereses variables.

- Ejercicio 2006: 181.330,02 €, correspondiendo todos ellos a intereses variables.

6.- La Inspección, e instancias posteriores, entiende que se encuentran ante una operación de préstamo, y, como tal, admiten la deducibilidad del interés fijo que toda operación de préstamo supone. No obstante,



no admite la deducibilidad del interés variable por considerarlo beneficio transferido fijado en los contratos privados.

7.- La Resolución impugnada, coincidiendo con la Inspección y el Tribunal Regional, considera que los intereses variables constituyen un reparto de dividendos, en esencia, y, entre otras razones, porque: 1) Identidad entre los socios y los prestamistas, así como entre el porcentaje de participación en el capital de la Sociedad y el porcentaje de interés variable fijado en cada contrato. 2) Se fija un porcentaje de interés variable diferente en cada contrato; porcentaje que coincide con el porcentaje de participación en el capital de la entidad de cada uno de los socios. 3) La fórmula escogida para fijar el interés variable supone que todo el beneficio empresarial es absorbido para retribuir a los prestamistas partícipes y nada queda para retribuir al socio prestatario que es quien asume el riesgo del negocio.

En conclusión, la Administración no admite la deducción de los intereses variables, por considerar que constituyen un reparto de dividendos, aunque sí admite la deducción de los intereses fijos. Y la naturaleza de tales dividendos y su posible deducción es lo que constituye la base de la controversia jurídica.

SEGUNDO : La recurrente considera que la Resolución impugnada, así como los actos liquidatorios de los que trae causa, son contrarios a Derecho por las siguientes razones:

1.- El TEAR de Cataluña ha vulnerado el artículo 14 de la CE , al dictar la Resolución de 5 de diciembre de 2013 en la reclamación económico administrativa nº NUM002 , cuya alzada dio lugar a la Resolución del TEAC objeto de autos, pues contradice, a juicio de la recurrente, el criterio sentado en su resolución previa de fecha 11 de julio de 2013, dictada en la reclamación no NUM003 , interpuesta por la Sociedad RIPARBA 2002, S.L.

2.- Nos encontramos ante una auténtica operación de préstamo participativo, cuyos intereses (variables o fijos) dan lugar a deducción.

3.- La Inspección debería haber aplicado al caso el procedimiento previsto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria y no el previsto en los artículos 13 y 115 LGT como indebidamente hizo, pues lo discutido es de la validez o licitud del conjunto de las operaciones realizadas (préstamos participativos).

TERCERO : El Tribunal Constitucional ya desde su STC 22/81 de 2 de julio , fijó tres requisitos para entender apreciable el principio de igualdad en la aplicación de la Ley:

1) Aportación de un término idóneo de comparación demostrativo de la identidad sustancial de las situaciones jurídicas que han recibido trato diferente.

2) Que el trato desigual no esté fundado en razones objetivas que lo justifiquen.

3) Que el juicio comparativo se desarrolle en el marco de la legalidad, pues no cabe invocar el principio de igualdad en la ilegalidad sin que pueda servir para perpetuar situaciones contrarias a lo previsto por el ordenamiento jurídico.

Respecto al término de comparación, se afirma en la demanda:

"Los hechos analizados por el Tribunal Regional de Cataluña en la reclamación nº NUM003 son los siguientes:

La Sociedad RIPARBA 2002, S.L. es promotora.

En el año 2002 obtuvo financiación de sus socios principales, TEARCO 444, S.L. (49,97% del capital) y CAPITAL, INICIATIVAS Y PROMOCIONES, S.L. (50% del capital), mediante la formalización de préstamos participativos en los que se estipulaba que la retribución variable sería del 40% y el 50%, respectivamente, del beneficio neto derivado de la promoción inmobiliaria financiada por dichos préstamos. Asimismo, obtuvo financiación de D. Higinio por medio de un contrato de cuenta en participación, en el que se estipuló una retribución del 10% del beneficio neto derivado de esa misma promoción inmobiliaria. De manera que se les retribuía con un 100% del beneficio neto de la promoción.

La Inspección de Tributos practicó liquidación por el concepto de IS de 2004 y 2005, al considerar que dichas retribuciones deberían haberse tratado como dividendos."

EL TEARC en su Resolución de fecha 11 de julio de 2013, dictada en la reclamación nº NUM003 , interpuesta por la Sociedad RIPARBA 2002, S.L., declaró la existencia de un préstamo participativo y no un reparto de dividendos.

La recurrente señala que:

1.- En la resolución de fecha recaída en la reclamación no NUM003 interpuesta por RIPARBA 2002, S.L. el TEARC estima la reclamación, al considerar que lo desproporcionado de la retribución convenida no es un indicio suficiente para recalificar el negocio jurídico formalizado entre las partes como de negocio societario



de aportación dineraria y que la Administración debió acudir en todo caso al procedimiento de valoración de operaciones vinculadas.

2.- En cambio, en la resolución de fecha 5 de diciembre de 2013 recaída en la reclamación económico-administrativa no NUM002 interpuesta por mi mandante el TEARC ha desestimado la reclamación, al considerar que lo desproporcionado de la retribución sí que es suficiente para recalificar el negocio, y ello pese a que las circunstancias concurrentes en ambos casos eran exactamente las mismas: los prestamistas son socios de la Sociedad prestataria y la retribución variable convenida alcanza el 100% del beneficio neto de la promoción.

El TEAC en la Resolución impugnada afirma respecto de la que fue objeto de la alzada:

"En dicha resolución tras analizar los hechos y detallar los indicios que considera desnaturalizan la operación de préstamo participativo concluye que no ha quedado acreditado que la funcionalidad o finalidad del contrato de préstamo participativo fuera la de "participar" en los beneficios sociales a cambio de aportar financiación externa a la empresa, sino más bien la funcionalidad del contrato ha consistido en "repartir" ese beneficio entre todos los socios que han aportado recursos al negocio o empresa común. Participar es propio de un contrato de préstamo participativo, pero repartir es propio de un contrato de sociedad."

Se contiene una explicación razonada de la razón por la que no se considera que exista un préstamo participativo. Bien es cierto, que la calificación de la operación que nos ocupa que realiza el TEARC difiere de la que se realiza en la Resolución de 11 de julio de 2013, examinando un supuesto muy semejante. Ahora bien, al margen de que existe una explicación razonada de la calificación de la operación en la Resolución del TEARC de 5 de diciembre de 2013, lo cierto es que, como hemos visto, la igualdad solo puede operar en la legalidad, por ello es necesario determinar si la operación que nos ocupa es realmente un préstamo participativo o un reparto de dividendos, porque, en el segundo caso, el precedente ilegal, no puede vincular ni a la Administración ni a esta Sala.

CUARTO : Respecto de la tributación de los beneficios obtenidos por la entidad, tal como se recoge en la contestación a la demanda, el beneficio obtenido en 2005 lo hace del siguiente modo:

"El beneficio obtenido por la sociedad en el ejercicio 2005 (antes de intereses fijos y variables) fue de 419.866,25 €. Del anterior importe satisface un total de 417.774,52 euros como retribución derivada de los préstamos participativos (Intereses fijos: 13.325,20 euros; intereses variables (beneficio transferido según su contabilidad): 404.449,32 euros).

La base imponible declarada en el ejercicio 2005 fue de 2.091,73 euros, que era el importe de los ingresos financieros obtenidos por la sociedad en el mismo ejercicio.

El beneficio obtenido por la sociedad en el ejercicio 2006 (antes de intereses fijos y variables) fue de 191.380,39 €. Del anterior importe satisface un total de 181.330,02 euros como retribución derivada de los préstamos participativos (intereses variables (beneficio transferido según su contabilidad): 181.330,02 euros).

La base imponible declarada en el ejercicio 2006 fue de 10.050,37 euros, que era el importe de los ingresos financieros obtenidos por la sociedad en el mismo ejercicio."

La Administración admite la deducción de los intereses fijos, por entender que retribuyen un préstamo, no así el importe de los intereses variables abonados a los socios, ya que, al constituir dividendos, no son deducibles de conformidad con el artículo 14.1.a) del TRLIS.

El artículo 20 del Real Decreto-ley 7/1996 , en la redacción aplicable (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo), determina:

"Uno. Se considerarán préstamos participativos aquéllos que tengan las siguientes características:

a) La entidad prestamista percibirá un interés variable que se determinará en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria. El criterio para determinar dicha evolución podrá ser: el beneficio neto, el volumen de negocio, el patrimonio total o cualquier otro que libremente acuerden las partes contratantes. Además, podrán acordar un interés fijo con independencia de la evolución de la actividad.

b) Las partes contratantes podrán acordar una cláusula penalizadora para el caso de amortización anticipada. En todo caso, el prestatario sólo podrá amortizar anticipadamente el préstamo participativo si dicha amortización se compensa con una ampliación de igual cuantía de sus fondos propios y siempre que éste no provenga de la actualización de activos.

c) Los préstamos participativos en orden a la prelación de créditos, se situarán después de los acreedores comunes.



d) Los préstamos participativos se considerarán patrimonio contable a los efectos de reducción del capital y liquidación de sociedades previstas en la legislación mercantil."

La Administración se apoya en los siguientes indicios para considerar que nos encontramos ante un reparto de dividendos:

- 1.- identidad entre los socios y los prestamistas, así como el porcentaje de participación en el capital y el porcentaje de interés variable,
- 2.- entre la firma de los contratos de préstamo y la adquisición del 100% de las participaciones sociales por todos los prestamistas no han transcurrido más de 15 días,
- 3.- el porcentaje de interés variable que se fija en cada uno de los contratos coincide totalmente con el porcentaje de participación en el capital que se adquiere y difiere en uno y otros contratos.

A la vista de ello, la Administración deduce la clara voluntad de los prestamistas de hacerse con el capital de una sociedad, utilizando para ello como vehículo un préstamo participativo otorgado a la misma que revierte a ellos vía participación en beneficios, de una forma total (los porcentajes son exactos) sin que aparezca atisbo alguno de retribución del capital entregado vía préstamo.

Del artículo 20 del RDL 7/1996 resulta que los préstamos participativos tienen las siguientes características:

- 1.- Se incluyen dentro de la financiación ajena. Tienen los elementos esenciales de todo contrato de préstamo: el prestamista entrega una cantidad de dinero al prestatario, el prestatario tendrá la obligación de devolver al prestamista, en el plazo determinado, la cantidad recibida y los intereses pactados que, en todo caso será un interés variable que podrá ir acompañado o no de uno fijo.
- 2.- No existe libertad para amortizarlo de forma anticipada.
- 3.- Subordinación a las demás deudas.
- 4.- La equiparación del préstamo participativo al patrimonio contable a los efectos de reducción de capital y liquidación de la sociedad.

La razón por la que la Administración considera que no nos encontramos ante un préstamo participativo, es porque lo considera un vehículo de los prestamistas para hacerse con el capital de la sociedad.

Debemos destacar, como recoge el TEAC, que:

- la fórmula escogida para fijar el interés variable supone que todo el beneficio empresarial es absorbido para retribuir a los prestamistas partícipes y nada queda para retribuir al socio prestatario que es quien asume el riesgo del negocio, situación que sólo es entendible por la confusión que se produce entre las personas de los socios y las de los prestamistas.
- No se cumplen debidamente las condiciones pactadas en los contratos. Aunque está estipulado el pago de intereses fijos éstos no se pagan durante el ejercicio 2006 y los correspondientes a los ejercicios 2002 a 2004 se pagan en 2005. Además, el préstamo se devuelve totalmente el 11-06-2006, pero la última unidad construida no fue vendida hasta 13-12-2006 lo que, según las propias estipulaciones de los contratos, debería haber llevado a una capitalización del préstamo, cosa que no ocurrió.
- Aunque en los contratos de préstamo se dice que el objeto de los mismos es que EMET LA SALUD SL disponga de fondos suficientes para llevar a cabo la promoción de la CALLE001 , n o NUM001 de Sant Cugat del Vallés se constata la existencia de dos préstamos. Un préstamo suscrito el 26-04-2002 con LEMROD SL por importe de 595.001,89 euros y en el que se fija un interés del Euribor más 0,5 puntos (coincide con lo fijado como interés fijo en los contratos de préstamo). Y un préstamo hipotecario formalizado en escritura pública de fecha 04-11-2003 con el Banco Sabadell por importe de 2.400.000 €; este último en unas condiciones muy ventajosas pues se pacta un periodo de carencia que se extiende hasta el 31-12-2005 fijándose un tipo de interés fijo del 2,6% durante el primer año y Euribor más 0,3 puntos durante los siguientes.

Desde luego, como señala la Administración, un préstamo participativo, otorgado por socios, cuyos intereses variables absorben prácticamente todo el beneficio de la entidad (en el año 2005 EMET LA SALUD, S.L. declaró una base imponible de 2.091,73 € y en el año 2006 de 10.050,37 €.), difícilmente puede ser calificado de tal, pues sus elementos implican un reparto de beneficios entre socios.

Los intereses variables se fijan en función del porcentaje de participación en el capital que se adquiere por cada prestamista, por lo tanto, la determinación de la retribución del préstamo se fija en relación a la participación del prestamista en el capital social, lo cual es propio de un reparto de dividendos, no de la retribución de un préstamo.



La recurrente insiste en su demanda que las cláusulas de los contratos de préstamo, son el resultado de una relación contractual libre entre partes, permitida por el artículo 1255 del Código Civil que establece que los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente.

Nadie discute en autos la legalidad de las cláusulas contractuales, sino el tratamiento fiscal de la operación realizada, para la que las partes no tienen libertad de calificación, pues debe determinarse el hecho imponible conforme a la realidad jurídica de la operación (artículo 13 de la LGT).

Si consideramos todas las circunstancias del caso conjuntamente (identidad entre los socios y los prestamistas; coincidencia del porcentaje de interés variable que se fija en cada uno de los contratos con el porcentaje de participación en el capital del prestamista; absorción prácticamente total del beneficio por los intereses variables; elevado coste financiero de los préstamos participativos) llegamos a la conclusión que la retribución de intereses variable es, jurídicamente, un reparto de dividendo entre socios.

No se trata de que los intereses variables sean excesivamente gravosos, como parece entender la recurrente, sino que la operación real realizada al retribuir los intereses variables, es la de reparto de dividendos, por lo que no es necesario acudir al artículo 16 del RDLIS.

La Administración ha ejercido la facultad prevista en el artículo 13 de la LGT , que dispone:

"Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez."

No se observa que se haya utilizado la facultad de calificación jurídica de forma abusiva por la Administración, pues se ha calificado la operación en base a elementos objetivos suficientemente probados en autos.

QUINTO : La recurrente considera que la Inspección debería haber aplicado al caso el procedimiento previsto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria y no el previsto en los artículos 13 y 115 LGT como indebidamente hizo.

Para que podamos apreciar fraude de ley, como bien se describe en la contestación a la demanda, es necesaria la concurrencia de:

- La presencia de una norma de cobertura y una norma defraudada.
- El empleo de formas jurídicas insólitas y desproporcionadas para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario, lo que le diferencia de la economía de opción.
- La finalidad puramente fiscal de los negocios jurídicos realizados de modo que la causa de los mismos responde a la realidad de evitar la tributación o que esta se realice en cuantía inferior a la ordinariamente exigida.
- Consecución de un resultado equivalente a aquel cuya tributación se pretende evitar o reducir.

La calificación de la operación forma parte del proceso de aplicación de las normas. La aplicación de las normas requiere el determinar si el supuesto de hecho previsto en la misma se ha realizado y siendo ello así aplicar la consecuencia jurídica prevista en aquella.

Se trataba de la calificación de la naturaleza jurídica, a efectos tributarios, del abono de intereses variable. No nos encontramos ante un conflicto de normas, sino ante la correcta calificación jurídica tributaria de una operación.

De todo lo expuesto resulta la desestimación del presente recurso.

SEXTO : Procede imposición de costas a la recurrente, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia desestimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que **desestimando** el recurso contencioso administrativo interpuesto **EMET LA SALUD, S.L.** , y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Manuel Infante Sánchez, frente a la **Administración del Estado** , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de octubre de 2016** , debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución



impugnada, y en consecuencia **debemos confirmarla** y la **confirmamos** , y con ella los actos de los que trae causa, con imposición de costas a la recurrente.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ