



Roj: **STSJ AND 12245/2019 - ECLI:ES:TSJAND:2019:12245**

Id Cendoj: **18087330022019100672**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Granada**

Sección: **2**

Fecha: **21/10/2019**

Nº de Recurso: **211/2018**

Nº de Resolución: **2324/2019**

Procedimiento: **Contencioso**

Ponente: **FEDERICO LAZARO GUIL**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN SEGUNDA

RECURSO NÚM: 211/2018

SENTENCIA NÚM. 2324 DE 2.019

Ilmo. Sr. Presidente:

D. José Antonio Santandreu Montero

Ilmos. Sres. Magistrados

D. Federico Lázaro Guil

D. Luis Ángel Gollonet Teruel

En la ciudad de Granada, a veintiuno de octubre de dos mil diecinueve. Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, se ha tramitado el recurso número **211/2018** seguido a instancia de la entidad mercantil "**INGENIERÍA AMBIENTAL GRANADINA, S. A**", que comparece representada por la Procuradora Sra. García-Valdecasas Luque, siendo parte demandada el **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCÍA (Sala de Granada)**, en cuya representación y defensa interviene el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 1.780,77 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Se interpuso el presente recurso contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada) que se detalla en el primer fundamento jurídico. Se admitió a trámite y se acordó reclamar el expediente administrativo, siendo remitido por la Administración demandada.

SEGUNDO.- En su escrito de demanda, la parte actora expuso cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación y terminó por solicitar se dictase sentencia estimando el recurso y anulando la resolución recurrida, reconociendo la improcedencia del ingreso efectuado por el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica y la devolución de la cuota indebidamente ingresada con sus intereses de demora.

Asimismo, y para el caso de que este Tribunal pudiera albergar dudas sobre la interpretación de la Ley 15/2012 reguladora del Impuesto y su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea, solicita que se plantee cuestión prejudicial conforme a lo dispuesto en el art. 267 del Tratado Fundacional de la Unión Europea por los motivos que se explicitan en el escrito de demanda, y en su caso, se suscite cuestión de inconstitucionalidad



ante el Tribunal Constitucional por vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad recogidos en el art. 31.1 de la Constitución Española.

TERCERO.- En su escrito de contestación a la demanda, la Administración demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora, y, tras exponer cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación, solicitó que se confirme en sus términos el acto recurrido por ser ajustado a derecho, denegándose en su caso, el planteamiento de las cuestiones prejudiciales ante el TJUE y de inconstitucionalidad ante el TC.

CUARTO.- No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba y al no estimarse necesario por la Sala la celebración de vista pública, se acordó dar traslado a las partes para conclusiones escritas, reiterándose en las alegaciones formuladas en el escrito de demanda y de contestación a la misma.

QUINTO.- Se señaló para deliberación, votación y fallo del presente recurso el día y hora señalado en autos, en que efectivamente tuvo lugar, habiéndose observado las prescripciones legales en la tramitación del mismo y actuando como Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. Don Federico Lázaro Guil.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada) de 30 de noviembre de 2017, expediente número 18/1349/17, desestimatoria de la reclamación deducida frente a acuerdo de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Granada de la Agencia Tributaria, denegatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre de 2015 del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, pretendiendo la devolución de 1.780,77 euros.

La Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Granada de la Agencia Tributaria, deniega a la mercantil demandante la rectificación de dicha autoliquidación, al no advertir en ella ninguno de los errores de derecho que se denuncian, lo que también confirma el TEARA en la resolución recurrida, al tiempo que declara su falta de competencia para entrar a conocer cuestiones alegadas por la recurrente que afectan a la constitucionalidad del articulado de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, que crea ese Impuesto.

SEGUNDO.- Sobre las mismas cuestiones planteadas en sede revisora administrativa, insiste el escrito de demanda, a través del que se solicita, además de la anulación de la resolución administrativa recurrida, que se suspenda este procedimiento hasta que el Tribunal Constitucional resuelva la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo en Auto de 10 de enero de 2018, sobre el que, no obstante, ya ha recaído Auto del Tribunal Constitucional de 20 de junio de 2018, cuestión de inconstitucionalidad 503/2018, para inadmitirla a trámite.

Además, la demanda pide a la Sala que si albergara alguna incertidumbre sobre la interpretación de los preceptos de esa misma Ley con el Derecho de la Unión Europea, al amparo de lo dispuesto en el art. 267 del Tratado de la Unión, se planteen una serie de cuestiones prejudiciales que se resumen en las siguientes:

-Infracción del art. 191.2 del Tratado de la Unión que establece el principio de que "quien contamina paga" y el resto de los principios orientadores de la política medioambiental a que se refiere la Directiva 2004/35/CE, de 21 de abril, por no cumplir el IVPEE con las características propias de un tributo medioambiental.

-Infracción de la Directiva 2003/96, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de electricidad, y de la Directiva 2008/118, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, en relación con el régimen general de los Impuestos Especiales.

-Infracción de la Directiva 2009/28/CE, del Parlamento y el Consejo, de 23 de abril, relativa al fomento del uso de la energía y procedente de las fuentes de energía renovables, pues el IVPEE impone un gravamen por igual a las fuentes de energía, resultando incoherente con otras políticas energéticas, medioambientales o climáticas que abogan por separar el componente energético del medioambiental para incentivar las energías renovables.

-Vulneración de los principios de libertad de establecimiento y libertad de circulación de mercancías e infracción de la Directiva 2009/72/CE, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad, porque sólo grava la producción de energía eléctrica que se realiza en territorio nacional.

-Infracción del Reglamento 714/2009, del Parlamento y del Consejo, de 13 de julio de 2009, relativo a las condiciones de acceso a la red para el comercio transfronterizo de electricidad y del Reglamento 838/2010, de la Comisión de 23 de septiembre de 2010 sobre fijación de directrices relativas al mecanismo de compensación entre gestores de redes de transporte y a un procedimiento normativo común de la tarificación del transporte, así como la Directiva 2005/89/CE del Parlamento y del Consejo, de 18 de enero de 2006 sobre medidas de salvaguarda de la seguridad del abastecimiento de electricidad y la inversión en infraestructuras, en cuanto



que el IVPEE supone un nuevo peaje a satisfacer por los productores de energía eléctrica justificándose en la inversión y mantenimiento de las redes.

-Imprudencia del IVPEE, por constituir una ayuda de Estado que afecta a la competitividad en el mercado entre los Estados miembros de la Unión.

Dado que los argumentos en que fundamenta la demanda su petición de que se susciten tales cuestiones prejudiciales ante el TJUE, y aquellas otras en las que suscita posible cuestión de inconstitucionalidad, son también empleadas para la defensa de sus pretensiones en este recurso pretendiendo la anulación de la resolución administrativa que se recurre, al tiempo que la Sala irá razonando sobre la adecuación a derecho de lo actuado por el órgano administrativo, también determinará si existe duda sobre el acomodo de las disposiciones reguladoras del IVPEE a los principios inspiradores de la justicia tributaria recogidos en nuestra Constitución, y a las normas rectoras del Derecho comunitario en la materia para, en su caso, promover las correspondientes cuestiones de inconstitucionalidad y prejudiciales, respectivamente, ante el Tribunal Constitucional al abrigo del art. 35 de la Ley Orgánica 2/1979 que lo rige, y ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al amparo del art. 267 de su Tratado Fundacional.

En este orden de ideas, debe añadirse que las Salas de lo Contencioso Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia no están obligadas a plantear una cuestión prejudicial ante el TJUE (art. 267 TFUE). De acuerdo con la jurisprudencia sentada por el TJUE (sentencias de 4 de octubre de 2018, asunto C-416/2017, apartado 108, y de 15 de marzo de 2017, Aquino, C-3/16, apartado 42) no todo órgano jurisdiccional de un Estado miembro está obligado a plantear la cuestión prejudicial, sino solo exclusivamente aquellos que dictan resoluciones no susceptibles de ulterior recurso judicial.

Al ser susceptibles de casación las sentencias dictadas por las Salas de lo Contencioso-administrativo (artículos 86 y ss LJCA) no pesa sobre las mismas la obligación de plantear la cuestión prejudicial según la jurisprudencia del TJUE. Por tanto, no hay infracción del artículo 267 TFUE si se deniega tal planteamiento.

Todo ello sin olvidar que el TJUE, en sentencias CILFIT, 283/81 (apartado 10), y, Photovost, C-470/12 (apartado 31), también ha señalado que es competencia exclusiva del órgano judicial el decidir sobre el planteamiento de la cuestión prejudicial, y por tanto, se erige como dueño de la cuestión y único responsable que puede determinar el cuándo y el cómo de su planteamiento.

TERCERO.- Las partes en este recurso, conocen bien cómo se articula el IVPEE regulado en la Ley 15/2012, por lo que sobre su contenido nos limitaremos a recordar que estamos en presencia de un impuesto que, según la ley, tiene carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central. El tipo impositivo, común a todas las tecnologías de producción de energía eléctrica, es del 7 por 100, y se aplica sobre una base imponible constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica.

El devenir del IVPEE no ha resultado pacífico en el tiempo y como aspectos más reseñables de su tránsito jurídico relacionados con el debate que se sustancia a través de este recurso, podemos señalar los siguientes. El Tribunal Supremo, por Auto de 14 de junio de 2016, recursos 2955/2014 y 2554/2014, planteó ante el Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad al albergar sospechas sobre la legalidad del IVPEE por posible concurrencia de su presupuesto de hecho con el del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), además de expresar la posible contradicción de su normativa con el Derecho de la Unión Europea.

El Tribunal Constitucional por Auto 202/2016 (cuestión de inconstitucionalidad 4177/2016) inadmite esta cuestión planteada por el Tribunal Supremo dada la prevalencia de la normativa comunitaria, entendiéndose de este modo, que el tribunal de instancia debió haber planteado en primer término la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para, una vez resuelta, acudir a la cuestión de inconstitucionalidad.

Por Auto del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2018 (cuestión 503/2018), el Alto tribunal vuelve a plantear cuestión de inconstitucionalidad de los arts. 1, 4.1, 6.1 y 8 de la Ley 15/2012 reguladora del IVPEE, insistiendo, como en el anterior Auto, en que el tributo incide sobre la misma realidad económica que el IAE, pero añadiendo, no obstante, que no alberga duda sobre la compatibilidad de este gravamen con el Impuesto sobre la Electricidad por ser el primero un impuesto de naturaleza directa y el segundo un impuesto indirecto. Y asimismo sostiene, que alberga dudas sobre la finalidad medioambiental del IVPEE.

El Tribunal Constitucional, en Auto 69/2018, de 20 de junio (cuestión 503/2018) inadmite la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo y declara que la doble imposición denunciada entre el IVPEE y el IAE no vulnera ningún precepto constitucional. Asimismo sostiene que, desde la perspectiva del principio de no confiscatoriedad, ni el Tribunal Supremo, ni la parte allí recurrente, ha aportado dato o



argumento alguno dirigido a fundamentar que el IVPEE tenga alcance confiscatorio, lo que le lleva a descartar la imputación de su ilegalidad a la sombra del mencionado argumento.

CUARTO.- Alega la demanda que el establecimiento y exigencia del IVPEE supone un caso de doble imposición en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) que puede ser causa de su nulidad, por inconstitucional, al ser gravada por dos veces una misma manifestación de capacidad económica.

El IAE grava el mero ejercicio de actividades empresariales o profesionales, y en palabras del Tribunal Constitucional (STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 6º), se trata de un tributo directo, real, objetivo, periódico, con finalidad fiscal en cuanto procura allegar fondos a la Hacienda Local, que grava el ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos por quienes las realizan, que se miden en función del beneficio medio presunto de esas actividades. El IVPEE, como ya se ha indicado, recae sobre la producción e incorporación de la energía eléctrica a la red de energía eléctrica. El primero de los tributos, por ello, grava una capacidad económica potencial, la que es susceptible de producir el desarrollo de una actividad económica aunque derive del ejercicio de una actividad de producción de energía eléctrica y su integración en la red. El IVPEE, en cambio, grava una capacidad económica real representada por la producción de energía eléctrica medida en barras de central, esto es, medida a través de la potencia bruta generada entregada a la red de suministro por una central eléctrica, descontando las pérdidas habidas en los transformadores, en los conductores de interconexión y los consumos de los servicios auxiliares propios de la central. El simple contraste normativo de uno y otro impuesto, debe ser suficiente para descartar la existencia de la doble imposición denunciada en el escrito de demanda.

El Tribunal Constitucional ha venido admitiendo la posibilidad de que sobre un mismo hecho imponible se estructure legalmente la exigencia de dos impuestos sin que ello suponga incurrir en un caso de doble imposición, siempre que el hecho imponible de esas dos figuras tributarias permita su nítida diferenciación. Así por ejemplo, en STC 233/1999, de 16 de noviembre (FJ 23) el intérprete de la Constitución niega que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles incurra en duplicidad con el Impuesto sobre el Patrimonio y resulte contrario a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad; y a la misma conclusión llega comparando el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando grava ganancias patrimoniales procedentes de la transmisión de inmuebles urbanos y el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, inadmitiendo la cuestión de inconstitucionalidad fundamentada en el doble gravamen de esas figuras tributarias (ATC 261/2003, de 15 de julio), porque el hecho de incidir ambos tributos sobre una misma materia imponible, no hace identificables los hechos imposables que las perfilan.

El argumento por el que el TC rechaza la cuestión de inconstitucionalidad en la resolución que se acaba de identificar, vuelve a emplearlo en Auto de 20 de junio de 2018 (cuestión de inconstitucionalidad número 503/2018), para rechazar, precisamente, la doble imposición denunciada por el Tribunal Supremo en Auto de 10 de enero de 2018 entre el IVPEE y el IAE, al indicar que la prohibición de la doble imposición viene establecida en nuestro ordenamiento jurídico exclusivamente en el art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1990, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA, que solo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imposables entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas Locales, concluyendo su razonamiento en los siguientes términos: *"Así pues, la doble imposición entre el IVPEE y el IAE no vulnera por se ningún precepto constitucional. Para alcanzar esta conclusión no es preciso abordar en qué grado aquél presenta una finalidad extrafiscal y si esta predomina o no sobre su función recaudatoria, lo que solo cobraría sentido desde la perspectiva de una prohibición de doble imposición que, según se ha indicado, solo existe como regla de coordinación entre los tributos propios de las Comunidades Autónomas y los estatales y locales y no de estos últimos entre sí, como sucede en el presente caso"*.

Asimismo, el TC, en esta oportunidad en sentencia 60/2013, pronunciándose a propósito del Impuesto de Castilla-La Mancha sobre determinadas actividades que inciden sobre el medio ambiente, dijo que *"una misma actividad económica es susceptible de ser sometida a tributación por gravámenes distintos desde perspectivas diferentes (la obtención de renta, el consumo, la titularidad de un patrimonio, la circulación de bienes, la solicitud de servicios o actividades administrativas, el uso del dominio público, la afectación del medio ambiente, etc.), sin que ello suponga necesariamente una doble imposición, permitida o prohibida, por las normas que integran el bloque de la constitucionalidad"*.

Siendo así que no todo fenómeno de doble imposición queda constitucionalmente prohibido y que el propio TC ha reconocido la existencia de supuestos de doble imposición permitidos señalando que la única proscrita es la producida por tributos autonómicos en relación con los estatales o locales, debemos concluir que por la causa alegada en la demanda, no se aprecian motivos para, en base a ella, plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el TC.



Tal conclusión no se vé enervada, a juicio de la Sala, por el hecho de que el TC, en el mencionado Auto de 20 de junio de 2018, al rechazar la cuestión de inconstitucionalidad promovida por el TS en Auto de 10 de enero de 2018, y tras realizar una síntesis de su pronunciamiento, no haya examinado en profundidad el supuesto carácter confiscatorio del IVPEE, aunque lo haya rechazado.

En efecto, en su Auto de inadmisión, el TC sí se pronuncia sobre este principio, como lo demuestra cuando entra a explicar su significado (que, so pretexto del deber de contribuir, se agote la riqueza imponible, tanto por el conjunto del sistema de tributos, como por uno solo de ellos individualmente considerado). Cosa distinta es que, una vez aclarado el sentir de ese principio de justicia tributaria, no haya precisado de qué modo el IVPEE pueda conculcarlo, pero resulta evidente que este juicio de constitucionalidad no ha podido abordarlo el TC porque, como aclara en ese mismo Auto, ni el TS al plantear la cuestión suscitada, ni tampoco la parte recurrente ante él, llegaron a fundamentar en qué razonamiento jurídico o en qué elementos de prueba se basaron para sustentar el carácter confiscatorio del Impuesto.

Así lo entiende también esta Sala, pues, si quien alega que un tributo en particular, agota por sí mismo con su carga tributaria la riqueza que a través de él se pretende gravar (confiscatoriedad), al menos, deberá acreditar con datos constatables que el comportamiento fiscal de ese tributo es del modo que denuncia quien lo tacha de confiscatorio. Pero si quien lo tiene por tal, o sospecha de que es ese su comportamiento fiscal, no aporta más que una opinión sin razonar, ni cotejar, a propósito del vicio que dice invalidar la figura tributaria cuestionada, la mera manifestación de voluntad de que así pueda parecer no resulta suficiente para, de ella, concluir en la inconstitucionalidad de la ley reguladora de la figura tributaria.

QUINTO.- Sostiene la demanda que la finalidad medioambiental que según la Ley reguladora del IVPEE dice acompañar al tributo, se halla ausente de su estructura pues ni en la regulación que se hace del hecho imponible, ni tampoco para la cuantificación de la base del Impuesto, sus disposiciones hacen referencia a criterio alguno que venga a modular la capacidad de pago de los sujetos obligados a satisfacerlo en razón al daño, deterioro o perjuicio ocasionado en el entorno donde se produce la energía eléctrica gravada por el tributo; añadiendo que para la consideración del gravamen como de carácter medioambiental, no basta con expresar tal finalidad en la Exposición de Motivos de la Ley que lo regula para destacar que su vocación es la de proteger el medio ambiente, internalizando en las empresas productoras de energía eléctrica los costes provocados por dicha actividad productiva, porque para alcanzar aquella finalidad hubiera sido necesario que los elementos configuradores de la obligación tributaria estuvieran articulados en función de criterios medioambientales; gravando los efectos nocivos provocados por la actividad contaminante con inclusión en su ámbito de aplicación de todas las desarrolladas con tales efectos; limitando la carga tributaria al coste ocasionado en la perturbación del medio ambiente; y finalmente, afectando los ingresos generados por el tributo de tal naturaleza a los fines de preservación del entorno que se hayan visto perjudicados a través de la actividad productiva gravada.

Esta línea argumental se emplea en el escrito de demanda no solo para solicitar la rectificación de la autoliquidación por el Impuesto, sino para oponerse a las disposiciones contenidas en la Ley 15/2012 invitando de este modo a la Sala a promover cuestión de inconstitucionalidad de sus arts. 1, 4.1, 6.1 y 8 ante el Tribunal Constitucional.

Como ya se ha dicho, el hecho imponible del IVPEE lo constituye la producción e incorporación al sistema de eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, en cualquiera de las instalaciones que la generan en régimen ordinario y especial, y su base imponible viene determinada por el importe total a percibir por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica a lo largo del período impositivo, cuantificándose su base imponible por las entradas brutas de ingresos (con exclusión del IVA que es objeto de repercusión) y sin minoración de los gastos producidos por el ejercicio de esa actividad. El resultado de la base imponible obtenida se sujeta al tipo de gravamen del 7 por 100.

Grosso modo, por lo tanto, es lo cierto que de la lectura del texto articulado de la Ley en lo referente a este Impuesto, no se desprende la ordenación de ningún elemento para la cuantificación de la deuda tributaria que venga a modular, graduar o matizar, el posible daño que origine al medio ambiente el desarrollo de la actividad consistente en producir e incorporar energía eléctrica al sistema eléctrico. Dicha finalidad medioambiental o extrafiscal del gravamen solo queda recogida en su Exposición de Motivos, que, huelga indicarlo, como justificación o explicación razonada de su articulado, no es posible integrarla en el contenido del mandato jurídico que encierran sus preceptos reguladores.

Dicho lo cual, no es menos cierto que la ausencia de criterios moduladores del daño causado en el medio ambiente para la cuantificación de la carga tributaria del Impuesto, puede ser tachada de defectuosa técnica legislativa de su norma rectora, más nunca provocadora de su inconstitucionalidad por tal motivo, por carecer el argumento que propende su ilegalidad de soporte normativo expreso en el texto constitucional.



Para que la Ley reguladora del IVPEE, o de alguno concreto de sus preceptos, pueda ser sospechosa de inconstitucionalidad, es menester que toda ella en su conjunto, o determinados artículos de la misma, contraríen los principios de justicia tributaria postulados en el art. 31 CE que, lejos de tratarse de criterios programáticos o meramente enunciativos a propósito del establecimiento de los tributos, tienen un sustrato material con evidente mandato jurídico que vincula su acatamiento. Desde esta perspectiva por ello, lo que debe analizarse es si las disposiciones reguladoras del IVPEE son contrarias o han ignorado el principio de capacidad económica y el de no confiscatoriedad.

El Tribunal Constitucional, por ejemplo, en sentencia 53/2014, de 10 de abril, a propósito de la posible inconstitucionalidad de una Ley del Principado de Asturias que creó el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, ya tuvo ocasión de señalar que es difícil encontrar tributos extrafiscales "químicamente puros" (de tal naturaleza son calificados los que dicen perseguir fines medioambientales), pues la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer su orientación en función de criterios de capacidad económica, de modo que siempre que el tributo, aún persiguiendo una finalidad extrafiscal, incida sobre índices de capacidad económica, por mor de lo establecido en el art. 31.1 CE, no se podrá tachar de contrario a los principios rectores del orden tributario, en particular, al principio de capacidad económica en cuanto que nos hallaremos en presencia de un gravamen exponente de una determinada manifestación de riqueza.

El que ahora nos ocupa, como ya se ha indicado, pretende gravar la producción e incorporación de energía eléctrica al sistema eléctrico y no cabe duda de que el ejercicio de esa actividad y su desarrollo genera ingresos para las compañías que la desarrollan y que son indicativos de capacidad económica susceptible de ser gravada.

En este mismo orden de consideraciones, ha de resaltarse que la Exposición de Motivos de la Ley 15/2012 sitúa como fundamento básico de su articulado el art. 45 CE que configura la protección del medio ambiente como uno de los principios rectores de las políticas sociales y económicas. *"Por ello -se dice allí-, uno de los ejes de esta reforma tributaria será la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de energía eléctrica y el almacenamiento del combustible nuclear gastado o de los residuos radiactivos. De esta forma, la Ley ha de servir de estímulo para mejorar nuestros niveles de eficiencia energética a la vez que permite asegurar una mejor gestión de los recursos naturales y seguir avanzando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental"*.

De su lectura se desprende que con la creación del IVPEE, junto con otras figuras tributarias que se regulan en el mismo texto legal, lo que se ha pretendido es reordenar el sistema energético reconduciendo las externalidades negativas generadas por las compañías que producen energía eléctrica a sus costos internos, consiguiendo que, los costos que estas empresas productoras de energía eléctrica han desplazado a la sociedad civil y no han asumido como tales, se internalicen en esas entidades revirtiéndolos a través del pago del Impuesto.

Esta y no otra es la forma en que se ha materializado la finalidad medioambiental del tributo que se relata en su Exposición de Motivos, lo que significa que su objetivo no va más allá de conseguir la internalización de los costos que, a través de la producción de energía eléctrica, las empresas dedicadas a esa actividad externalizan de forma negativa a la sociedad. En ningún momento, la Ley que regula el Impuesto pretende ajustar su carga tributaria a los efectos contaminantes negativos que causa la producción de energía eléctrica; tampoco pretende con su normativa mitigar el daño ocasionado por la contaminación provocada por las empresas del sector; ni tan siquiera, quiere evaluar el daño producido. Por ello, entre sus disposiciones reguladoras no se encuentra ninguna con intención de prevenir o de paliar el daño contaminante ocasionado. Su objetivo es más sencillo de entender, se trata de que a través de la recaudación del tributo, vía costos a las empresas del sector, se rediman los efectos perjudiciales ocasionados por la actividad contaminante de producción de energía eléctrica, partiendo las disposiciones reguladoras del Impuesto de un hecho sentado y básico, que esa actividad productiva produce efecto contaminante para la sociedad.

Se explica de este modo que la lectura del articulado del IVPEE no permita encontrar medidas específicas tendentes a modificar, eliminar o paliar determinadas conductas contaminantes, o a modular la carga tributaria atendiendo a los grados de contaminación de la actividad productiva, sencillamente, porque no se lo ha planteado dado que, con su establecimiento, tan solo se ha pretendido internalizar en las empresas productoras de energía eléctrica los costos originados a la sociedad por el efecto contaminante, de donde, debe concluirse que la finalidad medioambiental del Impuesto analizado, aún cuando no se haya expresado de manera explícita en su articulado, sí se halla intrínsecamente vinculada al mismo como razón que justifica su establecimiento y exigibilidad, tratando de remediar a través de su recaudación tributaria las injerencias operadas por las actividades productoras de energía eléctrica sobre el medio ambiente.



SEXTO.- La demanda, asimismo, con fundamento en el art. 191 del Tratado fundacional de la Unión Europea y de la Directiva 2004/35, del Parlamento y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental, y en la STJUE de 4 de junio de 2015, asunto C-5/2014, - que dirime una cuestión prejudicial planteada en relación con la percepción de un impuesto sobre el uso de combustible nuclear en Alemania para la producción de electricidad y su enfrentamiento con diversas normas de Derecho comunitario, que el Tribunal de Justicia europeo lo consideró ajustado al principio penalizador de la contaminación medioambiental ("quien contamina paga") -, sostiene que la Ley 15/2012 no persigue la prevención del medio ambiente, invitando a este Tribunal a plantear cuestión prejudicial ante el TJUE.

Si, en su esencia, las disposiciones comunitarias dictadas para armonizar la materia, lo que persiguen en última instancia es que una empresa que cause daños medioambientales responda de los mismos, sufragando los costes relacionados con la acción contaminante, como ya se explicado antes, el IVPEE responde a tales fines, de modo que los razonamientos que se acaban de exponer a propósito del objetivo penalizador de la actuación contaminante provocada por la empresas dedicadas a la producción de energía eléctrica, pueden trasladarse a este nuevo razonamiento de la demanda en relación con la posible contravención de la Ley del Impuesto y las normas comunitarias preservadoras del medio ambiente para, de este modo, rechazar que sus disposiciones las contradigan, no hallando la Sala razón para fundamentar ante el TJUE una cuestión prejudicial en tal sentido.

SEPTIMO.- Sostiene la demanda que las normas reguladoras del IVPEE son contrarias al Derecho comunitario, en particular, a la normativa que se contiene en la Directiva 2003/96, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de electricidad, y de la Directiva 2008/118, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, en relación con el régimen general de los Impuestos Especiales. De este modo, la representación procesal de la parte actora, negando la naturaleza "directa" del IVPEE que su Ley reguladora le reconoce y otorga, considera que nos hallamos ante un tributo "indirecto" cuyas disposiciones son contrarias al Derecho de la Unión que prohíbe el establecimiento de tributos "indirectos" sobre productos energéticos cuyo gravamen se halla armonizado, siendo solo posible hacerlo, cuando el que se establezca persiga una finalidad específica y respete la estructura de los Impuestos Especiales y del IVA.

El impuesto directo grava de manera inmediata la capacidad económica que configura su presupuesto de hecho. Cuando se trata de gravar capacidad económica medida en términos de riqueza puesta de manifiesto a través del ejercicio de una actividad productiva, el impuesto directo grava la producción generada en el desarrollo de esa actividad y se ocupa de que el incidido por el pago del tributo soporte efectivamente la carga fiscal que supone, impidiendo legalmente la repercusión a terceros de lo pagado por tal concepto.

Cuando el impuesto es de naturaleza indirecta e igualmente se dirige a titulares de actuaciones económicas, ya no pretende gravar la producción en términos de capacidad económica derivada del ejercicio de dicha actividad empresarial sino el consumo a través de los elementos ya producidos, con ocasión de su entrega a terceros, permitiendo al mismo tiempo la ley reguladora del tributo, que junto al precio de entrega del bien que se consume se acompañe la carga fiscal del tributo que lo grava, utilizando la técnica de la repercusión legal de su cuota correspondiente.

El art. 1 de la Ley reguladora del IVPEE no duda en calificarlo como impuesto directo, lo que se pone en cuestión por el escrito de demanda para, de ese modo, sostener que contraría el mandato que se contiene en la Directiva 2003/96, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de electricidad, y de la Directiva 2008/118, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, en relación con el régimen general de los Impuestos Especiales, pretendiendo con ello, además de destacar su ilegal configuración jurídica, que este Tribunal suscite la correspondiente cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El argumento de la demanda en defensa del carácter indirecto del IVPEE se nos antoja, cuanto menos, forzado. No ya porque no es ésta la naturaleza que le atribuye su texto regulador como ya se ha indicado, sino además y conforme ha quedado explicado más arriba a propósito de la caracterización de los impuestos directos sobre actividades productivas, lo que su hecho imponible grava es *"la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central"*, de modo que no es el consumo lo que se pretende sujetar a tributación, caracterización inequívoca de un impuesto indirecto, sino que se grava producción e incorporación de energía eléctrica para su posterior consumo, esto es, potencia entregada a la red por una central eléctrica equivalente a la potencia bruta generada menos las pérdidas en los transformadores, las pérdidas en los conductores de interconexión, y los consumos de los servicios auxiliares propios de la central. Se trata consecuentemente, del gravamen de una actividad económica a través de su resultado productivo, más en particular, sujeta a gravamen a través de impuestos directos idóneos para medir capacidad contributiva de agentes económicos en términos de producción.



Para esta Sala, no puede resultar indiferente que la Ley reguladora del IVPEE no permita la repercusión de su cuota a terceros consumidores de la energía eléctrica producida, dado que al disponerlo así, por un lado, el texto legal está reconociendo que a través de su carga tributaria, soportada solo por los productores de energía eléctrica, se está persiguiendo la internalización de la misma para el obligado al pago; y de otro lado, porque de admitirse como fundamento del carácter "indirecto" del IVPEE la afirmación de la demanda de que aunque no se disponga así legalmente, la traslación económica de su cuota tributaria a consumidores se va a producir vía precios, estaríamos reconociendo que, con independencia de su nomenclatura legal, cualquier figura de nuestro sistema tributario de naturaleza directa que grave actividades económicas, al poder trasladar su coste fiscal vía precios hacia clientes, independientemente de su naturaleza, siempre se trataría de un tributo "indirecto", lo que de ser aceptado nos llevaría a la indeterminación jurídica de las distintas figuras tributarias, o sencillamente, a la desaparición de facto de todos los impuestos directos que gravan actividades productivas de los agentes económicos.

En cualquier caso, resulta lógico entender que no es posible argumentar una hipotética inconstitucionalidad de una ley tributaria obviando que su mandato no permite trasladar económicamente la cuota tributaria que con ella se genera, repercusión tributaria que se convierte en la característica consustancial a cualquier impuesto calificado como "indirecto". Por lo demás, el hecho de que su base imponible no esté constituida por la renta neta producida, como sucede en el caso de los impuestos de naturaleza directa, o que su tipo de gravamen sea fijo (7 por 100), no son notas que caractericen singularmente a los impuestos "indirectos" al tratarse de elementos estructurales que sirven para configurar indistintamente cualquier tributo, sea éste "directo" o sea "indirecto". Tampoco es nota que sirve para concluir que el IVPEE es de naturaleza "indirecta", el hecho de que su gestión corra a cargo de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Tributaria, porque resulta obvio señalar que el órgano encargado de la gestión de un tributo no puede ser el que determinante de su naturaleza jurídica como impuesto "directo" o "indirecto".

Debemos concluir de lo expuesto hasta aquí, que los argumentos de la demanda cuestionando la naturaleza "directa" del tributo, no resultan convincentes para que esta Sala, por el motivo indicado ponga en cuestión el enfrentamiento de sus disposiciones reguladoras con el Derecho comunitario, en particular con la Directiva 2003/96, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de electricidad, y con la Directiva 2008/118, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, en relación con el régimen general de los Impuestos Especiales, Directivas que referidas a la armonización de impuestos "indirectos" no deben entrar en colisión con las disposiciones del IVPEE ya que, por definición legal, se trata de un impuesto "directo".

OCTAVO.- La demanda denuncia la infracción de la Directiva 2009/28/CE, del Parlamento y el Consejo, de 23 de abril, relativa al fomento del uso de la energía y procedente de las fuentes de energía renovables, en cuanto que se aplica un mismo tipo impositivo (7 por 100) a la producción de energía eléctrica para las fuentes tradicionales - más contaminantes- que para las fuentes renovables, lo que, en su opinión, supone vulnerar el contenido de la mencionada Directiva 2009/28/CE que establece un marco común para el fomento de la energía procedente de fuentes renovables.

Al respecto solo cabe indicar que, además de tratarse de una afirmación sin contrastar en términos procesales, el hecho de que las fuentes de energía renovable, presumiblemente, no resulten tan contaminantes como las no renovables, no evita el grado de contaminación implícito de las primeras para la producción de energía eléctrica, cuyas externalidades negativas han de quedar también corregidas con la exigencia del tributo tanto a unas fuentes de producción energética como a las otras.

NOVENO.- Se alega también la vulneración de los principios de libertad de establecimiento y libertad de circulación de mercancías e infracción de la Directiva 2009/72/CE, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad, porque sólo se grava la producción de energía eléctrica que se realiza en territorio nacional.

El razonamiento empleado no parece consistente y tampoco se advierte conculcación del Derecho comunitario con fundamento en la razón apuntada. El Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria extiende su acción allí donde le permite el ejercicio de su poder soberano que le imposibilita gravar realidades tributarias más allá de estos límites.

La incorporación de energía eléctrica al sector eléctrico, es cierto que se produce no solo por quienes tienen ubicadas sus instalaciones en territorio español sino además por productores cuyas instalaciones se hallan ubicadas fuera de él. Sin embargo, como ya se ha indicado, el ejercicio de la potestad tributaria de nuestro Estado se pliega a los límites de su poder soberano, no pudiendo exigir el pago de tributos a productores de energía eléctrica cuyas instalaciones se hallan fuera de nuestras fronteras, por más que, por medio de ellas, incorporen producción de energía eléctrica a la red del mercado nacional.



Por otro lado, imaginar que con el establecimiento del IVPEE se están violentado los principios comunitarios de libertad de establecimiento y libre circulación de mercancías porque para evitar su carga tributaria las compañías productoras de electricidad se verán obligadas a ubicar sus instalaciones fuera de nuestro territorio, o que la configuración del hecho imponible y de los sujetos pasivos del IVPEE así como su exigencia, posicionarán a los productores españoles de energía eléctrica en el mercado en peor condición que, por ejemplo, los productores portugueses, solo responde al deseo de argumentar en detrimento de la bondad del tributo establecido y a propósito de la validez de las autoliquidaciones derivadas de su aplicación.

DECIMO.- El Reglamento 714/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, la Directiva 2005/89, y el Real Decreto-ley 14/2010, de 23 de diciembre, en su conjunto, son disposiciones que imponen a los productores de energía eléctrica los costes de inversión en redes de distribución y permiten la corrección del déficit tarifario (diferencia entre los peajes de acceso a las redes de transporte y distribución de energía eléctrica y los costes de las actividades desarrolladas por el sector eléctrico). El IVPEE, como ya ha quedado indicado a lo largo de estos razonamientos jurídicos, lo que pretende es internalizar costos de externalidades negativas ocasionadas por la producción de ese tipo de energía, su finalidad no es, por lo tanto, corregir el déficit tarifario sino procurar recursos económicos al Estado con los que sufragar gasto público y, en su caso, coadyuvar a la financiación del mantenimiento de la red de suministro eléctrico, si bien, el tributo exigido no se rige por el principio de afectación de sus ingresos a ese tipo de gastos.

Por otro lado, la demanda formula la infracción de las disposiciones comunitarias del Real Decreto-ley 14/2010, sin concretar cuáles han sido los preceptos infringidos y de qué modo vulneran las normas citadas, convirtiendo al argumento esgrimido en inconsistente por falta de motivación. Del mismo modo, tampoco acredita la parte actora en qué medida, según afirma, el articulado de la Ley 15/2012 del IVPEE ha venido a suplir el coste provocado por el déficit de tarifa, ni razona los motivos que le llevan a asentar tal afirmación, dejándola huérfana de fundamento y por ello en argumento irrelevante.

El Reglamento 838/2010 de la Comisión, de 23 de septiembre de 2010, sobre la fijación de directrices relativas al mecanismo de compensación entre gestores de redes de transporte, prevé el establecimiento de un fondo destinado a compensar a los gestores de las redes de transporte por los costes derivados de acoger flujos eléctricos transfronterizos, y de modo particular, por las pérdidas ocasionadas con ese motivo, así como los derivados de poner infraestructuras disponibles para acoger ese tipo de flujos eléctricos. Se trata de disposiciones comunitarias que persiguen la financiación de las inversiones llevadas a cabo en la red eléctrica, financiándose con los recursos generados por el fondo de recursos económicos dirigido a tal fin, y como mantiene la Abogacía del Estado, la financiación de tales inversiones nada tiene en común con los recursos generados por el IVPEE, cuyos ingresos, como ya se ha expuesto, no se destinan a la corrección del déficit tarifario del sector eléctrico, sino que con ellos se pretende favorecer el equilibrio presupuestario del Estado y corregir externalidades negativas provocadas por las empresas dedicadas a la producción de electricidad.

DECIMOPRIMERO.- En lo concerniente al argumento expuesto en el escrito de demanda en el sentido de que a través del IVPEE se crea una **ayuda de Estado ilegal**, debe manifestarse lo siguiente. El concepto de ayuda de Estado en el ámbito europeo procede del artículo 107 apartado 1 del TFUE, que las define como *"las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones", "en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros"*.

Siguiendo su tenor literal, reiterada doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha señalado como requisitos que deben concurrir para considerar que una ayuda de Estado es contraria al Derecho comunitario, los que siguen: a) debe ser otorgada por el Estado con cargo a recursos públicos; b) debe comportar un beneficio económico; c) debe concederse de modo selectivo a determinadas empresas; d) ha de implicar un riesgo de falseamiento de la competencia; e) debe afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

Sin que precise mayores razonamientos para su comprensión, debe entenderse que el IVPEE, o mejor, sus disposiciones reguladoras, no generan ninguna transferencia monetaria o financiera que favorezca a determinadas empresas productoras de electricidad. Al no apreciarse la existencia de tales transferencias de dinero, no cabe sostener tampoco que se haya producido beneficio económico alguno, concedido de forma selectiva, en favor de las empresas del sector. Y como consecuencia de todo ello, no se advierte tampoco distorsión o falseamiento de la competencia en el mercado de la producción de electricidad, porque las disposiciones reguladoras del tributo, no interfieren en los intercambios comerciales de los Estados miembros. Las normas reguladoras del IVPEE se limitan a gravar capacidad económica de los obligados a su pago, y el hecho de que su ámbito de aplicación no afecte a todos los productores de energía eléctrica, no supone la creación de un beneficio o subvención en favor de los excluidos de su ámbito normativo. Por lo demás, el tributo, al sujetar a gravamen la energía eléctrica en la medida que se incorpora al sistema eléctrico nacional,



poco importa el lugar en que se haya producido la fuente de energía, no apreciándose la degradación de la competencia apuntada en el escrito de demanda.

La Sala, por ello, tampoco aprecia razón suficiente para suscitar una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea con fundamento en el argumento examinado.

DÉCIMOSEGUNDO.- Para concluir con los argumentos de la demanda, se sostiene que la normativa reguladora del IVPEE contraría la Directiva 2009/72 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la energía en Europa y el mercado ibérico de la energía, que persigue como objetivo inmediato la integración de los mercados regionales instando a tales efectos a los Estados miembros en políticas de cooperación, pero de sus contenidos no se desprende que impliquen una unificación legislativa para el sector, ni imponen tampoco criterios o pautas concretas con que llevar a cabo esa colaboración.

Asimismo, la regulación del Mercado Ibérico de Energía Eléctrica entre el Reino de España y la República Portuguesa (Santiago de Compostela 1 de octubre de 2004) se compromete a cumplir el objetivo de la política energética comunitaria, creando al efecto una bolsa de electricidad a la que acuden los mercados de Portugal y España para realizar sus ofertas de compra y venta de energía, garantizándose de este modo la igualdad de trato en la comercialización de ese producto. Así pues, sostiene la demanda, que con la creación del IVPEE se rompe esa igualdad de trato y se perjudica a los productores de energía eléctrica de España frente a los de Portugal.

Aunque el perjuicio señalado pudiera deducirse de la creación del IVPEE en cuanto la producción de energía eléctrica por los agentes productores españoles se va a ver encarecida por la exigencia de este gravamen, tanto la Directiva 2009/72/CE, como el convenio MIBEL exponen de forma clara en su articulado, que en la regulación de estos mercados europeos se aplicará la legislación del país en que se constituyan (art. 7.1 del Convenio MIBEL), lo que demuestra que con la concertación de este Convenio no se pretende una armonización general de la legislación en la materia entre España y Portugal, que se limita, solamente, a la armonización de sus tarifas (art. 9), en cuya cuantificación y por lo que se lleva razonado hasta ahora, no es posible comprender el "quantum" de la deuda derivada de la aplicación del IVPEE a empresas españolas productoras de energía eléctrica.

DÉCIMOTERCERO.- Por las razones expuestas, el recurso debe ser desestimado, sin expresa imposición de las costas causadas en esta instancia a la parte recurrente, de conformidad con lo establecido en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción, y ello pese a haberse desestimado sus pretensiones, por apreciar la Sala la concurrencia de serias dudas de derecho en el caso planteado, al menos desde la óptica de la demandante, suficientes para justificar la interposición de la demanda.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

1º.- Desestima el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil "**INGENIERÍA AMBIENTAL GRANADINA, S. A**" contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada) de 30 de noviembre de 2017, expediente número 18/1349/2017, que se confirma en sus términos por ser ajustados a derecho.

2º.- No hace especial pronunciamiento sobre el pago de las costas de esta instancia.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

Notifíquese la presente resolución a las partes, con las prevenciones del artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, haciéndoles saber que, contra la misma, cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo, limitado exclusivamente a las cuestiones de derecho, siempre y cuando el recurso pretenda fundarse en la infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo impugnado, y hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora. Para la admisión del recurso será necesario que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, de conformidad con los criterios expuestos en el art. 88.2 y 3 de la LJCA. El recurso de casación se preparará ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, y seguirá el cauce procesal descrito por los arts. 89 y siguientes



de la LJCA. En iguales términos y plazos podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Superior de Justicia cuando el recurso se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma.

El recurso de casación deberá acompañar la copia del resguardo del ingreso en la Cuenta de Consignaciones núm.: 1749000024021118, del depósito para recurrir por cuantía de 50 euros, de conformidad a lo dispuesto en la D.A. 15ª de la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre, salvo concurrencia de los supuestos de exclusión previstos en el apartado 5º de la Disposición Adicional Decimoquinta de dicha norma o beneficiarios de asistencia jurídica gratuita.

En caso de pago por transferencia, se emitirá la misma a la cuenta bancaria de 20 dígitos: IBAN ES5500493569920005001274.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ