

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ066231

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE NAVARRA**

Sentencia 511/2016, de 14 de diciembre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 389/2015

**SUMARIO:**

**Haciendas Forales. Navarra. IS. Base imponible. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Imputación temporal.** *Expropiación forzosa por el procedimiento de urgencia.* En el año 2000 se levantó acta de ocupación pero no se fijó el justiprecio hasta el año 2006, que fue recurrido y rectificado por el TSJ en 2008, siendo fijado definitivamente en 2011 por el TS. La entidad, aunque declaró el incremento de patrimonio en 2008, según el fallo del TSJ, y en 2011 la diferencia por la sentencia del TS, solicitó posteriormente la rectificación de las autoliquidaciones por considerar que la ganancia debía ser imputada en el año 2000. La Administración entiende que la ganancia no se produce hasta que se tiene la certeza de que se va a obtener y se puede cuantificar, lo cual se produce en los años 2008 y 2011. Sin embargo, lo fundamental es determinar el momento en que se produce la transferencia de la propiedad. En el procedimiento de urgencia tiene lugar cuando se verifica la ocupación y se cumplen los trámites del art. 52 de LEF, aunque no se haya fijado el justiprecio [Vid. STS de 29 de abril de 2013, recurso n.º 5089/2011, (NFJ052035), y consulta BOICAC n.º 4 del boletín 68/2006, (NFC023878) y en contra, la consulta DGT V1330/2012, de 18-06-2012, (NFC044734)]. Irrelevancia de la alegación de que en el año 2000 era material y económica y jurídicamente imposible. Los intereses del justiprecio se imputan año a año. Constituyen una indemnización que no cabe confundir con el justiprecio pero que integran también la alteración patrimonial.

**PRECEPTOS:**

Ley Foral de Navarra 24/1996 (IS), arts. 13 y 34.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 56 y 69.

Ley de 16 de diciembre de 1954 (LEF), arts. 50, 51, 52, 53, 56 y 57.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 19.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 19.

Código Civil, arts. 1.456 y 1.609.

**PONENTE:***Don Francisco Javier Pueyo Calleja.*

Magistrados:

Don FRANCISCO JAVIER PUEYO CALLEJA

Doña MARIA JESUS AZCONA LABIANO

Don RAQUEL HERMELA REYES MARTINEZ

**SENTENCIA DE APELACIÓN Nº 000511/2016**

ILTMOS. SRES.:

PRESIDENTE,

D. FRANCISCO JAVIER PUEYO CALLEJA

MAGISTRADOS,

D<sup>a</sup>. MARIA JESUS AZCONA LABIANO  
D<sup>a</sup>. RAQUEL HERMELA REYES MARTINEZ

En Pamplona a Catorce de Diciembre de Dos Mil Dieciséis.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra , constituida por los Ilustrísimos Señores Magistrados expresados, ha visto , en grado de apelación, el presente rollo nº389/2015 contra la Sentencia nº148/2015 de fecha 23-6-2015 recaída en los autos procedentes del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº3 de Pamplona correspondientes al recurso contencioso-administrativo procedimiento ordinario nº 197/2014 y siendo partes como apelante la entidad CANTERAS REUNIDAS DE ALABASTRO S.L. representado por el Procurador Sr. Carlos Hermida Santos y defendido por el Abogado Sr. D. Juan Hermida Santos, y como apelado, el Gobierno de Navarra representado y defendido por su Asesor Jurídico , y viene en resolver en base a los siguientes Antecedentes de Hecho y Fundamentos de Derecho .

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

La Sentencia nº148/2015 de fecha 23-6-2015 recaída en los autos procedentes del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº3 de Pamplona correspondientes al recurso contencioso-administrativo procedimiento ordinario nº 197/2014 en su fallo dispone: "QUE DEBO DESESTIMAR COMO DESESTIMO ÍNTEGRAMENTE, el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador Sr. Hermida en nombre y representación de CANTERAS REUNIDAS DE ALABASTRO SL contra la resolución del TEAFNA de 10 de septiembre de 2014 RESOLUCION QUE SE DECLARA CONFORME A DERECHO. Con costas a la parte actora..".

#### Segundo.

Por la parte actora se ejercitó recurso de apelación al que se dio el trámite legalmente establecido en el que solicitaba su estimación con revocación de la sentencia apelada.

La parte apelada demandada se opone a la pretensión anterior solicitando la confirmación de la sentencia de instancia.

#### Tercero.

Elevadas las actuaciones a la Sala y formado el correspondiente rollo, tras las actuaciones legalmente prevenidas, se señaló para votación y fallo el día 14-12-2016.

Es ponente el Ilmo. Sr. Presidente de esta Sala D. FRANCISCO JAVIER PUEYO CALLEJA , Magistrado Especialista de lo Contencioso-Administrativo, quien expresa el parecer de la Sala.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

No se aceptan los Fundamentos de Derecho de la Sentencia apelada, salvo los extremos expresamente así declarados en esta Sentencia.

**Primero.** *Del acto administrativo impugnado en la instancia, de las pretensiones articuladas en la demanda y de la Sentencia apelada.*

El recurso de apelación se interpone frente a la Sentencia nº148/2015 de fecha 23-6-2015 recaída en los autos procedentes del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº3 de Pamplona correspondientes al recurso contencioso-administrativo procedimiento ordinario nº 197/2014 en su fallo dispone: "QUE DEBO DESESTIMAR

COMO DESESTIMO ÍNTEGRAMENTE, el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador Sr. Hermida en nombre y representación de CANTERAS REUNIDAS DE ALABASTRO SL contra la resolución del TEAFNA de 10 de septiembre de 2014 RESOLUCION QUE SE DECLARA CONFORME A DERECHO. Con costas a la parte actora..".

El acto impugnado en la instancia es la Resolución dictada en fecha 10 de septiembre de 2014, por el Tribunal Económico Administrativo Foral en expediente nº 271/2013 (ratificada por el Gobierno de Navarra el 24 de septiembre de 2014), que confirmaba la resolución del Jefe de la Sección de Sociedades y Renta no residentes de la Hacienda Tributaria de Navarra de fecha 9 de marzo de 2014, que denegó la solicitud de rectificación de autoliquidaciones ejercicios 2008 y 2011; y ello sobre la base, fundamentalmente, de considerar que la contabilización de un incremento de patrimonio derivado de una expropiación no puede producirse hasta que se tenga la certeza de que se va a obtener y en tanto no se pueda cuantificar con un elevado grado de fiabilidad, circunstancia que no concurría en el caso de autos para acceder a la rectificación pretendida .

La demanda solicita en su suplico se declare:

- "1. La nulidad del acto administrativo presunto impugnado.
2. La procedencia de la imputación del justiprecio de la expropiación al ejercicio 2000 y subsidiariamente al año 2006.
3. La imputación de los intereses a medida que se genera el derecho a su cobro (año a año) y
4. Declare el derecho de mi representada a la devolución de las cantidades ingresadas en Hacienda con sus intereses de demora y condene a la Administración demandada al pago de las costas procesales."

El recurso de apelación (con escasa precisión pues debe ponerse en congruente conexión con lo solicitado en su demanda) solicita:

"..... DECLARE la nulidad de los actos administrativos impugnados y CONDENE a la Administración al pago de las costas procesales."

**Segundo.** *Sobre los hechos relevantes al objeto procesal y la posición de las partes en la Instancia y en la apelación.*

La Sentencia de Instancia realiza un certero resumen de los hechos relevantes a la pretensión articulada y las posiciones, en síntesis, de las partes sostenida en la Instancia al señalar en su Fundamento de Derecho PRIMERO:

"A la luz del expediente administrativo y atendidas las propias manifestaciones de las partes se constata en el caso de autos que:

1. En fecha 24 de febrero de 2000, se levantó acta de ocupación de varias fincas del recurrente, tras el correspondiente expediente de expropiación forzosa, procedimiento de urgencia. El Jurado provincial de expropiación forzosa dictó acuerdo de 24 de enero de 2006 fijando el justiprecio de las fincas en 6.353.995'45 euros. Impugnada dicha cantidad judicialmente, el TSJAragón dictó sentencia el 15 de julio de 2008 , fijando el justiprecio en 2.214.288'59 euros. La sentencia fue recurrida en casación, resolviendo el T Supremo por sentencia de 8 de septiembre de 2011 , elevando de manera definitiva el justiprecio a 6672847'17 euros. A la vista de tales resoluciones, y una vez recibidos los pagos de principal e intereses, la mercantil recurrente, en el año 2008 contabilizó como ingreso la cantidad fijada como justiprecio por el TSJAragón, y en el año 2009 presentó autoliquidación del IS incluyendo dicha cantidad. De igual manera, al recibir los pagos fijados por el TS en el año 2011, incluyó tales cantidades en la autoliquidación del IS. Es decir, que en ambos casos incluyó las cantidades recibidas por la expropiación de bienes, en el momento en el que se produjo su devengo contable.

Sin embargo en fecha 5 de diciembre de 2012, solicita rectificación de las citadas autoliquidaciones por considerar que la ganancia debía ser imputada al ejercicio del año 2000, fecha en la que se produjo la corriente real de bienes, siendo irrelevante la monetaria o financiera. Y ello por aplicación de los artículos 13 y 34 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre , de Impuesto de Sociedades, que permite concluir que si bien contablemente debían

contabilizarse tales ingresos en 2008 y 2011, desde un punto de vista fiscal debía imputarse al año 2000, fecha de la entrega de bienes con independencia del momento en el que se fijó definitivamente el precio.

2. En fecha 9 de marzo de 2014, el Jefe de la Sección del impuesto de sociedades, emite contestación (folios 59 y ss) en que señala que el momento de imputación de los mentados ingresos, tanto al resultado contable, como a la base imponible del impuesto de sociedades ha de ser el del devengo y, por tanto, aquel en que se disipa la incertidumbre respecto al importe definitivo del justiprecio, que se produjo con las sucesivas sentencias dictadas. En el momento de la ocupación de las fincas, no se conocía ni se podía conocer el importe final del justiprecio, por lo que no podía ser liquidado en el ejercicio correspondiente al año 2000.

3. Planteada la reclamación económico administrativa, se desestima por resolución del TEAFNA de fecha 10 de septiembre de 2014, objeto de esta litis.

La parte actora solicita la declaración de nulidad de la citada resolución considerando que la ganancia patrimonial generada por la expropiación forzosa padecida debe imputarse fiscalmente al año 2000, momento en el que se produce la corriente real de bienes que exige el artículo 34 LFIS, de conformidad con el Plan contable 1990 que inspiró tal regulación. Es en esa anualidad en la que se produce la salida de bienes-ocupación de las fincas- y la correlativa entrada- derecho de indemnización-, resultando irrelevante el momento en el que se percibe dicha indemnización. Resalta la demandante que este era el criterio aplicable en el año 2000 aunque no en la actualidad a resultas de la sustitución del Plan contable por el del año 2007 que impide contabilizar un ingreso cuyo importe no esté determinado. Considera también que la jurisprudencia sobre expropiaciones anteriores al año 2007 es unánime y respalda lo indicado en demanda.

Subsidiariamente, solicita esta parte que la ganancia se impute al año 2006, fecha en la que el jurado provincial de expropiación ya fijó un precio por las fincas.

Finalmente sobre la tributación de los intereses devengados, al no constituir un mayor valor de transmisión sino un ingreso financiero, considera esta parte que deben imputarse año a año, a medida que se devengan y no exclusivamente al año 2011. Hacienda Foral de Navarra se opone a demanda y señala que la tesis de la recurrente va en contra de sus propios actos, ya que libremente contabilizó y tributó por los ingresos aplicando el criterio contable. Sentado lo anterior, indica esta parte que la imputación en el año 2000 era material, económica y jurídicamente imposible, dado que 5 en dicha fecha no se había ni si quiera determinado el justiprecio de la finca expropiada. La pretensión de la recurrente es por ello contraria al principio de capacidad económica. Además la normativa vigente exige estar al criterio contable - art 13 y 34 LFIS -. El criterio viene ratificado por el Plan General de contabilidad del año 2007, aplicable desde el 1 de enero de 2008, y para los ingresos litigiosos, que se produjeron en el año 2008 y 2011.

Sobre la pretensión subsidiaria relativa a la imputación del justiprecio al año 2006, la demandada señala que se trata de una cuestión nueva que no puede ser resuelta en sentencia debiendo declararse su inadmisibilidad. No obstante lo anterior, tampoco entiende la administración que puede prosperar dado que la determinación del justiprecio efectuada por el Jurado provincial no era fiable, pues fue minorado por el TSJ Aragón y finalmente se modificó por el T Supremo, circunstancias que vienen a poner de relieve que sólo se alcanzó tal seguridad cuando la mercantil incluyó los ingresos en su contabilidad terminados los procesos judiciales.

Así mismo tampoco procede la imputación de la indemnización al año 2006, según los criterios del Plan contable de 2007, por los motivos ya expuestos en relación a la imposibilidad de determinar y conocer el justiprecio en ese momento.

Por último y con respecto a los intereses, entiende la demandada que han de tributar en el ejercicio en el que han sido delimitados."

Se reproducen las dos cuestiones debatidas en la Instancia, con crítica fundamentada a los fundamentos de la Sentencia apelada, a las que daremos respuesta separadamente

**Tercero.** *Sobre la imputación temporal de la ganancia patrimonial producida por la expropiación forzosa (justiprecio) a efectos fiscales del Impuesto de Sociedades.*

El primer motivo de la apelación versa sobre la imputación temporal de la ganancia patrimonial producida por la expropiación forzosa (justiprecio) verificada en el año 2000 pero cuyo justiprecio se materializó años después.

Adelantamos la estimación de este motivo declarando que la imputación temporal debe hacerse en el año 2000 por las razones que exponemos a continuación.

1. Haremos referencia en primer lugar a la inadmisibilidad realizada por la Sentencia de Instancia sobre la pretensión subsidiaria que efectúa la demanda (pretensión principal imputación del justiprecio al año 2000 y la subsidiaria al año 2006), aunque resulta jurídicamente irrelevante al caso dado que esta Sala va a estimar la pretensión principal.

La Sentencia de Instancia concluye la inadmisibilidad de la pretensión subsidiaria al razonar: "En cuanto a la pretensión articulada ex novo en demanda sobre la imputación del justiprecio al año 2006, fecha en la que el jurado provincial de expropiación dictó acuerdo al respecto, se trata de una cuestión nueva que no puede ser objeto de análisis en esta sentencia. Sobre este extremo tiene dicho el TS -Sentencia de 20 de julio de 2012 - ".....".....Procede por tanto, en aplicación de dicha doctrina y en base al artículo 69 LJCA , inadmitir la citada pretensión subsidiaria articulada por la parte actora."

Pues bien de la propia Sentencia del Tribunal Supremo que cita, que no es sino reiteración de la inveterada doctrina jurisprudencial cabe concluir lo contrario.

Como ya apuntaba nuestra STSJNavarra 22-9-2009 Ap 250/2009 (recogiendo doctrina uniforme de esta Sala STSJNavarra 16-10-2001 rc 2148/1998 , 15-2-2008 Rc 248/2007 ...y posteriores STSJNavarra 14-3-2011 Ap388/2009 .....): "...El artículo 56.1 de la LJCA establece que en los escritos de demanda y contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante a la Administración. Este precepto legal contiene una importante precisión al poner de manifiesto que, en fundamento de las pretensiones, pueden alegarse cuantos motivos procedan. Añadiendo, para mayor claridad, que los motivos que se aleguen no han de ser necesariamente los mismos que se plantearan en la vía administrativa. Es decir, parte de la diferenciación entre los conceptos «pretensiones» y «motivos», tal como hacía también el artículo 69.1 de la antigua Ley de la Jurisdicción Contenciosa de 1956 - redactado en términos prácticamente idénticos-, que vino a superar viejas concepciones según las cuales no se podía atacar un acto sino en virtud de argumentos que ya hubieran sido articulados en vía administrativa. En cualquier caso y conforme a la actual regulación, se deduce claramente que, a efectos de no incurrir en desviación procesal, lo que deben coincidir son las pretensiones, no así los motivos, por lo que se hace preciso interpretar esos dos conceptos, labor que la jurisprudencia se ha encargado de realizar. Y en este sentido, la STS de 24 de febrero de 1998 , con cita de la de 24 de enero de 1997 , identifica el concepto de pretensiones con el de cuestiones, y el de motivos con el de argumentos. Más específica es la STS de 18 de febrero de 1999 que sostiene que lo único permitido, sin ruptura del equilibrio procesal de las partes, es aducir nuevos motivos, razones o meras alegaciones, en el sentido propio de simples argumentaciones de las peticiones. Continúa señalando esta sentencia que no cabe confundir la cuestión litigiosa que determina objetivamente el ámbito del proceso, y los motivos o razones jurídicas que se alegan como soporte de lo pretendido, cuya variación o ampliación puede realizarse en cualquier momento o hito procedimental, porque una cosa es el factor diferencial de lo que constituye la esencia identificadora del objeto controvertido -entendiendo por objeto lo que sirve de base y configura la petición- y otra cosa distinta es el argumento, motivo o razonamiento empleado en justificación de lo pretendido en relación con la materia discutida. Finaliza su discurso la citada resolución judicial indicando que el concepto de pretensiones puede enmarcarse en el ámbito propio de los hechos, en tanto que el concepto de motivos se inscribe en el de la dialéctica, la lógica y el Derecho, circunstancia que explica la inalterabilidad que debe existir en el planteamiento y fijación de las primeras, y la elasticidad y ductilidad permitida en el campo de los segundos. En definitiva y a la vista de la citada sentencia, el elemento básico diferenciador es que el concepto de pretensiones -cuya modificación es lo que determina la desviación procesal- va asociado a los hechos, criterio que aplican sentencias posteriores como la STS de 16 de junio de 2004 , señalando que la distinción entre cuestiones y motivos corresponde a la diferenciación entre los hechos que identifican las respectivas pretensiones y los fundamentos jurídicos que las justifican. El propio Tribunal Constitucional ( STC de 5 de julio de 2001 ) ha recalcado que lo relevante para que no exista desviación procesal es que no se alteren los hechos que individualizan la causa de pedir (doctrina tiene su base en el hecho de que la Administración haya tenido la oportunidad de pronunciarse al respecto)". En este sentido STS 18-2-1999 , 16-6-2004 y STC 5-7-2001 , 20-6-2005 .....

En definitiva y en síntesis la nueva alegación de "cuestiones no planteadas en sede administrativa" se predica del elemento fáctico (prohibición de modificación en sede judicial) mientras la alegación de nuevos "motivos de impugnación no articulados en sede administrativa" se predica del elemento jurídico (admitido en sede judicial).



Y en el presente caso la pretensión subsidiaria no altera en absoluto el "elemento fáctico" - los hechos sobre los que se sustenta la demanda y que siempre se ha tenido en cuenta a los largo del procedimiento administrativo y judicial (y que por otra parte tampoco han sido objeto de discusión esencial). La demanda articula, subsidiariamente, un motivo jurídico nuevo (la imputación temporal al año 2006) pero sin alterar los hechos siempre tenidos en cuenta, afectando tan solo al "elemento jurídico".

Pero como ya hemos adelantado todo esto resulta jurídicamente irrelevante en este caso dado que esta Sala va a estimar la pretensión principal como a continuación exponemos.

2. Sobre el primer motivo: la imputación temporal de la ganancia patrimonial producida por la expropiación forzosa (justiprecio) verificada en el año 2000 pero cuyo justiprecio se materializó años después, señala la Sentencia apelada en el Fundamento de Derecho SEGUNDO como fundamento de su desestimación: "... Sobre el año al que debe imputarse la ganancia patrimonial generada por la expropiación forzosa realizada en el año 2000, debe prosperar la postura mantenida por la administración de entender que la ganancia no se produce hasta que se tiene la certeza de que se va a obtener y se pueda cuantificar, conocimiento que en el caso de autos no se produjo hasta el año 2008 -fecha de la sentencia del TSJ Aragón- y 2011 -Sentencia definitiva del Tribunal Supremo-. Es cierto que la ocupación material de las fincas expropiadas y por tanto la pérdida patrimonial sucedió en el año 2000 pero la indemnización por ello obtenida no se materializó hasta los años 2008 y 2011, momento en el que se contabilizó y tributó."

3. Entrando a resolver ya el núcleo del primer motivo debe reseñarse (lo que tendrá su reflejo en la imposición de las costas) la pluralidad de respuestas jurisprudenciales derivadas, sin duda, de las distintas y peculiares situaciones fácticas y jurídicas planteadas en los casos concretos que resuelven cada una de ellas.

Pero no obstante esta pluralidad de respuestas derivadas de cada caso enjuiciado sí cabe extraer una serie de conclusiones Jurisprudenciales uniformes (que atienden a la naturaleza del incremento patrimonial considerado) que nos van a permitir dar respuesta adecuada al objeto procesal planteado en este sede judicial.

El artículo 34 de la Ley Foral del Impuesto de Sociedades establece, en lo que aquí interesa,: "1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento o en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."

De la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, de plena aplicación al caso mutatis mutandi, podemos concluir:

Los ingresos y los gastos se imputan al periodo impositivo en el que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera. Por lo tanto, las ganancias y las pérdidas patrimoniales han de serlo al ejercicio en el que tenga lugar la alteración patrimonial. Criterio del devengo en la determinación de la imputación temporal-fiscal

Es indiscutible que nos encontramos ante (un justiprecio) un incremento patrimonial ( STS 23-9-2004 y 10-11-2009 entre otras) y tratándose de fijar en el tiempo esa variación del patrimonio como consecuencia de una transmisión en virtud de expropiación forzosa, resulta imprescindible determinar el momento en el que acaece la transferencia de la propiedad. De entrada, ha de entenderse que tiene lugar con la transmisión de la propiedad, por lo que procede analizar cuándo se produce tal evento en la expropiación forzosa.

La transmisión de la propiedad en las expropiaciones tramitadas por el procedimiento de urgencia (como es el presente caso) y, por ello, las eventuales alteraciones en el patrimonio del expropiado, se producen cuando la ocupación de los bienes tiene lugar en los términos y con el cumplimiento de los requisitos expresados en el artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa, esto es, cumplidos los trámites de acta previa a la ocupación y hoja de depósito, fijación de indemnizaciones por rápida ocupación y pago de estas últimas.

En el presente caso todas las anteriores consideraciones nos llevan al año 2000, año en que se verificó la ocupación y se cumplimentaron los trámites del artículo 52.

Todo lo anterior deriva de las Sentencias del Tribunal Supremo que estudian el tema: STS 23-9-2004, 10-11-2009, 12-4-2010, 4-4-2011, 3-11-2011, 19-4-2012, 10-3-2014 etc... siendo particularmente ilustrativa por su claridad expositiva, reconducción, puesta en orden y explicación de toda la Jurisprudencia recaída la STS de 29-4-2013 (Rcas 5089/2011) que trata también un supuesto de expropiación por procedimiento de urgencia en el marco del Impuesto de Sociedades. Señala el Fundamento de Derecho Segundo de la STS citada en último lugar: "En lo que se refiere al primero de los temas suscitados, esto es, al periodo en el que debe imputarse el mayor precio recibido por la entidad expropiada como consecuencia de la elevación del justiprecio en la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2004, se ha de tener en cuenta que, con arreglo al artículo 19.1 de la Ley 43/1995

(artículo 19.1 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades de 2004 ), aplicable al caso enjuiciado, los ingresos y los gastos se imputan al periodo impositivo en el que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera. Por lo tanto, las ganancias y las pérdidas patrimoniales han de serlo al ejercicio en el que tenga lugar la alteración patrimonial. Siendo indiscutido que nos encontramos ante un incremento patrimonial [cfr. las sentencias de 23 de septiembre de 2004 (casación en interés de la ley 54/03, FJ 4º) y 10 de noviembre de 2009 (casación 2612/03, FJ 2º)] y tratándose de fijar en el tiempo esa variación del patrimonio como consecuencia de una transmisión en virtud de expropiación forzosa, resulta imprescindible determinar el momento en el que acaece la transferencia de la propiedad. De entrada, ha de entenderse que tiene lugar con la transmisión, por lo que procede analizar cuándo se produce tal evento en la expropiación forzosa. La respuesta ya ha sido suministrada por esta Sala en tres sentencias de 4 de abril de 2011 (casaciones 4135/09 , 4458/09 y 4641/09 , FFJJ 2º y 3º, en los tres casos), en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, y en otras dos de 3 de noviembre de 2011 (casación 4021/10, FJ 5º) y 19 de abril de 2012 (casación 707/09, FJ 5º), para el impuesto sobre sociedades. En estas dos últimas, la Sala se remitió sin más al criterio reflejado en las anteriores porque la imputación fiscal del incremento de patrimonio en el impuesto sobre sociedades, siguiendo el criterio del devengo, esto es, atendiendo a la corriente real y no a la monetaria, conduce a la misma solución. Se ha de tener en cuenta, además, que habiéndosele consultado al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, «[s]obre el tratamiento contable de un procedimiento de expropiación: cobro del depósito previo a cuenta del justiprecio y de la indemnización por rápida ocupación, cobro del justiprecio y, en su caso, importe final recibido después del oportuno recurso o litigio», reconoció, en la consulta número 4 del BOICAC (Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), número 68 (2006), que el «tema planteado no está recogido específicamente en el Plan General de Contabilidad», proponiendo una solución contable que se vio obligado a aclarar en una segunda consulta, la número 3 del BOICAC número 78 (2009). Así las cosas, esta Sección resolvió los litigios planteados en relación con el impuesto sobre sociedades, en las citadas sentencias de 3 de noviembre de 2011 y 19 de abril de 2012 , con sustento en los criterios de imputación fiscal, no siendo dable olvidar que el artículo 19.3 de la Ley 43/1995 y su homónimo del texto refundido de 2004 prevén que los ingresos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, «según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados». En lo que afecta a la cuestión examinada en aquellas sentencias, por aplicación del apartado 1 del mencionado artículo 19, tal imputación fiscal procedía en el período impositivo en el que se devengaron los incrementos de patrimonio. Sorprendentemente, la Dirección General de Tributos ha hecho caso omiso de esta jurisprudencia, olvidándose del artículo 1.6 del Código Civil , en su contestación a la consulta vinculante V1330-12, emitida el 18 de junio de 2012. Pues bien, en las precitadas sentencias hemos razonado que, en el procedimiento expropiatorio ordinario, conforme a lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley de Expropiación Forzosa , sólo cabe ocupar la finca expropiada una vez hecho efectivo el justiprecio o consignado conforme a lo dispuesto en el artículo 50 para los casos en que el interesado rehusase percibir el justiprecio o existiese litigio o cuestión entre él y la Administración. Una vez abonado el justiprecio y ocupado el inmueble, se extiende la correspondiente acta, que, en virtud del artículo 53 de la Ley citada , constituye título bastante para que en el Registro de la Propiedad y en los demás registros públicos se inscriba o se tome razón de la transmisión del dominio, cancelándose, en su caso, las cargas, los gravámenes y los derechos reales de toda clase a que estuviere afecta la cosa expropiada. Por ello, el artículo 60 del Reglamento de la Ley de Expropiación Forzosa dispone en su apartado 2 que el acta de pago o el resguardo de depósito a que se refiere el artículo 50 de la Ley, así como el acta de ocupación, constituyen título bastante para practicar la inscripción en el Registro de la Propiedad. Por ende, la transmisión de la propiedad en una expropiación forzosa tramitada por el procedimiento ordinario y, por ello, las eventuales variaciones en el patrimonio del expropiado, tienen lugar, por la concurrencia del título y el modo y conforme a lo dispuesto en el artículo 609 del Código civil , cuando, una vez pagado o consignado el justiprecio, se ocupa la finca, sin perjuicio de que la cuantía del mismo pueda después variar si hubiere pendencia al respecto. El panorama no es, sin embargo, tan claro en el procedimiento regulado en el artículo 52 de la Ley. En este procedimiento, que con carácter excepcional y por razones de urgencia excepciona la regla del previo pago, se permite adelantar el momento de ocupación de la finca expropiada, que debe llevarse a cabo en los términos previstos en el citado artículo 52. Esto es, una vez levantada el acta previa de ocupación, formuladas las hojas de depósito previo a dicha ocupación, fijadas las cifras de las indemnizaciones derivadas de los perjuicios por la rápida ocupación, efectuado el depósito y abonadas o consignadas las citadas indemnizaciones. Cumplidos tales requisitos, se tramita el expediente en sus

fases de justiprecio y pago. Pues bien, como en el procedimiento ordinario, sólo con el acta de ocupación puede inscribirse la transmisión del dominio, siempre y cuando esa acta de ocupación venga acompañada por los justificantes del pago, de la consignación del precio o del correspondiente resguardo de depósito, según determina el artículo 53 de la Ley. La redacción de este último precepto suscita la duda de si en las expropiaciones urgentes, en las que se ocupan los bienes afectados antes de señalarse el justiprecio y, por ende, antes de haber sido pagado, sin mayor exigencia que la de realizar el depósito previo a la ocupación y abonar o consignar la indemnización por los perjuicios derivados de la rápida ocupación, la transmisión de la propiedad se entiende producida con aquella ocupación cumplidos tales requisitos o, como en el procedimiento ordinario, ha de esperarse al pago del justiprecio. Dicho en otros términos, cabe preguntarse si en el procedimiento de urgencia también deben concurrir, en virtud de la teoría del título y el modo, la ocupación y el pago. A juicio de esta Sala no cabe entenderlo de otro modo. El procedimiento del artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa, calificado por el propio legislador de excepcional, solamente permite preterir por razones de urgencia en la ejecución de la obra que justifica la expropiación la regla del previo pago, habilitando a la Administración para ocupar el bien expropiado antes de fijar el precio de la operación y, por ello, antes de pagar; sin embargo, no altera la sustancia de la institución expropiatoria, que como cauce de transmisión forzosa de la propiedad no escapa a las reglas generales que, en nuestro derecho civil, presiden los distintos modos de adquirir la propiedad. Cabe recordar que el artículo 1456 del Código civil dispone que la enajenación forzosa por causa de utilidad pública se rigen por lo que establezcan las leyes especiales, pero ha de entenderse que en aquello que estas leyes no prevean el Código común resulta plenamente aplicable, cuyas reglas se han de tomar en consideración, como ocurre en el actual caso, para determinar el momento en que se entiende producida la transmisión de la propiedad en un procedimiento expropiatorio de urgencia. La conclusión a la que llegamos se encuentra avalada por el propio artículo 60 del Reglamento de la Ley de Expropiación Forzosa, cuyo tercer párrafo dispone que en los casos de las adquisiciones producidas por el procedimiento de urgencia la inscripción de la transmisión en el Registro de la Propiedad queda en suspenso hasta que, fijado el justiprecio, se verifique su pago o se consigne, sin perjuicio de la pertinente anotación preventiva «mediante la presentación del acta previa de ocupación y el resguardo de depósito provisional, cuya anotación se convertirá en inscripción cuando se acredite el pago o la consignación del justiprecio». En conclusión, la transmisión de la propiedad en las expropiaciones tramitadas por el procedimiento de urgencia y, por ello, las eventuales alteraciones en el patrimonio del expropiado, se producen cuando la ocupación de los bienes tiene lugar en los términos y con el cumplimiento de los requisitos expresados en el artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa, esto es, cumplidos los trámites de acta previa a la ocupación y hoja de depósito, fijación de indemnizaciones por rápida ocupación y pago de estas últimas. No de otro modo puede entenderse nuestra jurisprudencia cuando afirmamos que la variación patrimonial en las transmisiones operadas mediante expropiación forzosa se produce cuando se fija el importe del justiprecio [véase la sentencia de 23 de septiembre de 2004 (casación en interés de ley 54/03, FJ 4º), y la de 12 de abril de 2010 (casación 4773/03, FJ 5º), invocada en la sentencia de instancia]. Es así porque hasta ese momento, por desconocerse el precio de la operación, ni siquiera se sabe si habrá alteración patrimonial y si, de producirse, será positiva o negativa. Lo que resulta, por lo demás, coherente con la previsión de que la ganancia o la pérdida patrimonial se produce en el periodo impositivo en que tiene lugar la alteración patrimonial, momento que, por lo expuesto, no acaece sino cuando, una vez conocido el justiprecio se paga, procediéndose a la ocupación si es que no se ha producido antes por haberse seguido, como en el caso de autos, el procedimiento de urgencia. En ese momento, una vez tomada posesión de la finca y pagado el precio de la operación, tiene lugar la transferencia entre patrimonios que provoca la eventual alteración en el del expropiado. Así lo hemos entendido en la sentencia de 19 de julio de 1997 (apelación 9426/92, FJ 3º), en la que hemos afirmado que para que se consume la expropiación y, por ende, la adquisición de la propiedad por el beneficiario resulta insuficiente la fijación del justiprecio, siendo menester que se ocupe el bien expropiado. Por consiguiente, si con posterioridad, por existir pendencia sobre el justiprecio, su importe se incrementa, la ganancia obtenida en ese momento se imputa fiscalmente al periodo en que se devengó el tributo, esto es, a aquel en el que se produjo la alteración patrimonial que, siendo indiscutida en su realidad, era controvertida en su concreta cuantificación. Tal evento, como nadie discute tuvo lugar en este caso en el ejercicio 1994, por lo que hemos de dar la razón en este punto a la compañía recurrente, estimando los motivos segundo, cuarto y sexto. Esta conclusión alcanza también a aquellas parcelas que fueron objeto de escrituras públicas firmadas en 1997, pues también resultaron ocupadas en 1994 para la ejecución de la obra pública ya citada".

O como gráficamente concluye la Sentencia 3-11-2011 (también en procedimiento expropiatorio de urgencia e Impuesto de Sociedades) en su Fundamento de Derecho QUINTO y en la línea Jurisprudencial expuesta: "...En



conclusión, la transmisión de la propiedad en las expropiaciones tramitadas por el procedimiento de urgencia y, por ello, las eventuales alteraciones en el patrimonio del expropiado, se produce cuando la ocupación de los bienes tiene lugar en los términos y con el cumplimiento de los requisitos expresados por el artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa » (FD Segundo ).Por tanto, teniendo en cuenta que, conforme obra en el expediente administrativo, se trata de una expropiación tramitada por el procedimiento de urgencia y que la ocupación de los bienes se produjo en el año 2000, a este ejercicio debe imputarse el incremento de patrimonio producido con la expropiación. Por ello, el motivo debe estimarse.

De todo lo anterior se concluye la irrelevancia de la alegación relativa a que en el año 2000 al demandante le era "material, económica y jurídicamente imposible tal imputación", como señala la Administración (también en os casos resueltos por el Tribunal Supremo). Y es que una cosa es la imputación temporal de los ingresos a efectos tributarios (que se rigen por el criterio legal del devengo, conforme a lo razonado) una vez conocida en su definitiva concreción cuantitativa (que no en cuanto a su realidad pues el incremento patrimonial se produjo conforme al expuesto criterio del devengo, que es el legalmente aplicable a estos efectos reiteramos) y otra cosa distinta es el momento en que el contribuyente pueda materialmente hacer esa declaración fiscal de imputación conforme a los criterios legales (que, como es palmario, puede hacerse a un periodo impositivo anterior a la propia declaración material de la misma).

Lo anterior nos lleva a la desestimación, en lo términos expuestos de la alegación del apelado relativa a la contravención de la regla " venire contra factum propium non valet".

También por lo expuesto procede rechazar la alegación relativa a la doctrina de esta Sala. En concreto invoca la STSJNavarra de fecha 17-12-2014 Ap 714/2012. La doctrina que contiene la presente Sentencia en nada contradice la alegada STSJNavarra de 17-12-2014 . La mera lectura de la misma nos lleva a declarar que los supuestos resueltos en esta y aquella Sentencia difieren radicalmente en su aspecto fáctico de tal manera que hacen de imposible traslación las conclusiones contenidas en aquella Sentencia. Y es que en aquella Sentencia confluían por un lado muy peculiares circunstancias fácticas y por otra no se trataba de ingresos derivados de justiprecio, en cuyo caso la aplicación jurídica del criterio legal del devengo proyectaba, a su luz, distinta perspectiva y conclusión. En aquella (que no trataba de ingresos derivados de justiprecio), en síntesis, no es que estuviera sin concretar la cuantía sino que estaba sin determinar la propia titularidad del derecho - discutida judicialmente- ( "el derecho a la percepción de los mismos-ingresos" señalaba la propia Administración). Nada que ver con el caso que nos ocupa en este proceso.

**Cuarto.** *Sobre la imputación temporal de los intereses del justiprecio a efectos fiscales del Impuesto de Sociedades.*

El segundo motivo de la apelación versa sobre la imputación temporal de los intereses del justiprecio liquidados en 2008 (alegación quinta del recurso de apelación).

Adelantamos también la estimación de este motivo puesto que los intereses deben imputarse año a año (como solicita en su demanda y fundamenta en su apelación); y ello por las razones que exponemos a continuación:

1. Señala la Sentencia apelada en el Fundamento de Derecho SEGUNDO como fundamento de su desestimación: "...Finalmente y con respecto a la petición de imputación de los intereses año a año, tampoco puede ser admitida, ya que también con respecto a dichas cantidades, el devengo se produce cuando se han liquidado, se ha producido el pago y la anotación contable. En el caso de autos, la recurrente los contabilizó en el ejercicio 2011, momento en el 8 que se conoció su importe a consecuencia del último pronunciamiento judicial, y en aplicación del criterio contable, han de tributar en dicho ejercicio." .

2. Como consecuencia de las distintas respuestas judiciales dadas al resolver cada supuesto fáctico respecto a la imputación temporal-fiscal del justiprecio, se derivan también distintas respuestas sobre la imputación temporal de los intereses.

No obstante, como en lo expuesto para el motivo anterior, de las distintas Sentencias Judiciales cabe extraer conclusiones uniformes en atención a la naturaleza de los intereses derivados del justiprecio.

Los intereses expropiatorios tanto si se trata de los del artículo 56 como si son los del artículo 57, ambos de la Ley de Expropiación Forzosa , constituyen una indemnización que no cabe confundir con el justiprecio, pero integran también una alteración patrimonial cuya consideración tributaria ha de ser la de un incremento.

Tal incremento es imputable fiscalmente a los ejercicios en los que se devengaron, con independencia de cuando fueran contabilizados .

Los intereses por demora en materia de expropiación son de devengo automático, por ministerio de la Ley de forma que la fijación de los intereses de demora que se devengan según lo preceptuado por los arts. 56 y 57 de la Ley de Expropiación Forzosa son un crédito accesorio del justiprecio y una obligación legal del art. 1.108 del Código Civil ..... ; por consiguiente se trata de frutos civiles que se devengan día por día con arreglo al interés legal ( arts. 56 y 57 de la Ley Expropiatoria ).

Lo anterior nos lleva a concluir la imputación debe realizarse conforme se van devengando respectivamente: en el caso debe realizarse año a año conforme se van devengado en cada periodo impositivo respectivo .

Todo lo anterior deriva de las distintas Sentencias del Tribunal Supremo que tratan el tema de la imputación temporal de los intereses del justiprecio a efectos tributarios, y que parten , en su esencia, de la propia naturaleza de los mismos y del criterio del devengo: STS 12-4-2010 , 9-2-2012 , 29-4-2013 ....

Así la STS de fecha 29-4-2013 señala, en lo que aquí interesa: ".....En lo que a los intereses expropiatorios concierne, segunda de las cuestiones que suscita este recurso de casación y que es objeto del quinto motivo, se ha de recordar que, con arreglo a nuestra jurisprudencia, tanto si se trata de los del artículo 56 como si son los del artículo 57, ambos de la Ley de Expropiación Forzosa , constituyen una indemnización que no cabe confundir con el justiprecio, pero que en todo caso debe tributar como ganancia patrimonial. Integran también una alteración patrimonial cuya consideración tributaria ha de ser la de un incremento , [ sentencia de 9 de febrero de 2012 (casación 3003/08 , FJ 6º), que reproduce la ya citada de 12 de abril de 2010] imputable fiscalmente a los ejercicios en los que se devengaron, con independencia de cuando fueran contabilizados."

Y la STS de fecha 29-4-2013 que en la misma línea jurisprudencial señala, en lo que aquí interesa :"... En similar sentido se pronuncia la sentencia de 12 de abril de 2010) (rec. cas. núm. 4773/2003 ) , que dice: En relación con los "intereses" en materia de expropiación, contenidos en los arts. 56 y 57 de la Ley de Expropiación Forzosa , se ha de declarar, con carácter general, conforme a la doctrina jurisprudencial, que "los intereses por demora en materia de expropiación son de devengo automático, por ministerio de la Ley, no requiriéndose, por tanto, la formulación explícita por la parte afectada ni la "interpellatio" del expropiado (...) de forma que, "la fijación de los intereses de demora que se devengan según lo preceptuado por los arts. 56 y 57 de la Ley de Expropiación Forzosa son un crédito accesorio del justiprecio y una obligación legal del art. 1.108 del Código Civil ( , (...); por consiguiente se trata de frutos civiles que se devengan día por día con arreglo al interés legal ( arts. 56 y 57 de la Ley Expropiatoria . (...) De las clases de intereses contemplados en la citada Ley, se han de distinguir los derivados de la "demora en la tramitación del importe del justiprecio" ( art. 56) y los derivados de la "mora o retraso en el pago del justiprecio " ( art. 57). .....En ambos casos, se trata de una "indemnización" que no cabe confundir con el "justiprecio", al suponer éste el precio de la transmisión del bien expropiado, al que pueden acompañar, si se dan los supuestos legales, la satisfacción de otras cantidades, que responden a otros conceptos, cuya satisfacción depende de que se cumplan las condiciones que lo hacen viable, pero sin que "ab initio" estén integrados en el importe del "justiprecio"." .

#### **Quinto. Conclusión.**

En definitiva, y en base a los fundamentos expuestos, se debe estimar el recurso de apelación con revocación de la Sentencia de instancia y en cuanto al fondo debe estimarse el recurso contencioso.-administrativo interpuesto ya que el acto administrativo impugnado no es conforme a Derecho, debiéndose en consecuencia anular el acto administrativo recurrido en los términos que se recogen en esta Sentencia.

#### **Sexto. Costas.**

En cuanto a las costas el artículo 139. 1. de la LJCA 1998 establece que "1. En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad..".

2. En las demás instancias o grados se impondrán al recurrente si se desestima totalmente el recurso, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen su no imposición. "

Así, conforme a la citada regulación legal, y dada la estimación del presente recurso de apelación con íntegra estimación del recurso contencioso- administrativo/demanda interpuesto en la instancia, y apreciando en el caso concreto serias dudas de Derecho , no procede hacer especial pronunciamiento en cuanto a las costas causadas en ninguna de las instancias.

En atención a los Antecedentes de Hecho y Fundamentos de Derecho expuestos, en nombre de Su Majestad El Rey , y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo Español, nos confiere la Constitución y vistos los preceptos legales citados, concordantes y demás de especial y general aplicación al caso de autos

### **FALLAMOS**

1 . Estimamos el presente recurso de apelación y revocamos íntegramente la Sentencia nº 148/2015 de fecha 23-6-2015 recaída en los autos procedentes del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Pamplona correspondientes al recurso contencioso-administrativo procedimiento ordinario nº 197/2014.

2. Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad CANTERAS REUNIDAS DE ALABASTRO S.L. representado por el Procurador Sr. Carlos Hermida Santos y defendido por el Abogado Sr. D. Juan Hermida Santos contra la Resolución dictada en fecha 10 de septiembre de 2014, por el Tribunal Económico Administrativo Foral en expediente nº 271/2013 (ratificada por el Gobierno de Navarra el 24 de septiembre de 2014), que confirmaba la resolución del Jefe de la Sección de Sociedades y Renta no residentes de la Hacienda Tributaria de Navarra de fecha 9 de marzo de 2014, que denegó la solicitud de rectificación de autoliquidaciones ejercicios 2008 y 2011 y en su consecuencia, :

- a) Debemos anular y anulamos la mencionada resolución por no ser conforme a Derecho.
- b) Declaramos que la imputación del justiprecio de la expropiación debe referirse al año 2000 y la imputación de los intereses debe realizarse año a año respectivamente.
- c) Declaramos el derecho del demandante a la devolución de las correspondientes cantidades ingresadas con el interés legal correspondiente.
- d) Todo ello en los términos recogidos en los Fundamentos de Derecho TERCERO y CUARTO de esta Sentencia .

3. No se hace expresa condena en costas de ninguna de las instancias.

Notifíquese esta Resolución Judicial conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , expresando que contra la misma solo cabe interponer recurso de casación ante la Sala correspondiente, única y exclusivamente, en el caso de que concurra algún supuesto de interés casacional objetivo y con los requisitos legales establecidos, todo ello de conformidad con los artículos 86 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en redacción dada por Ley Orgánica 7/2015 de 21 de Julio.

Dicho recurso habrá de prepararse ante esta Sala del Tribunal Superior de Justicia de Navarra en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de esta Sentencia.

Se informa a las partes que en cualquier supuesto, y en todos los recursos de casación que se presenten, todos los escritos relativos al correspondiente recurso de casación se deberán ajustar inexcusablemente a las condiciones y requisitos extrínsecos que han sido aprobados por Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo y de este Tribunal Superior de Justicia de Navarra en fechas 20-4-2016 (BOE 6-7-2016) y 27-6-2016 respectivamente.

Estos Acuerdos obran expuestos en el tablón de anuncios de este Tribunal Superior de Justicia así como publicados en la página web del Consejo General del Poder Judicial ([www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es)) para su público y general conocimiento.

Con testimonio de esta resolución, devuélvanse las actuaciones al Juzgado de procedencia para su conocimiento debiendo el Juzgado hacer saber a las partes la resolución del recurso de apelación y llevando a cabo su puntual ejecución.

Así por esta nuestra Sentencia lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.