

## **A efectos del procedimiento de extensión de efectos de sentencias del art. 110 de la LJCA lo concluyente no es el procedimiento en que haya sido dictada la sentencia sino el objeto de éste**

**Se debate en el presente recurso de casación si una sentencia dictada en un procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales, que anuló unas liquidaciones y sanciones tributarias, por vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, es o no susceptible de extensión de efectos, atendida a la sola circunstancia de que no pueda considerarse dictada “en materia tributaria”, sin entrar a examinar el resto de requisitos que exige el art. 110 de la LJCA para dar lugar a la misma.**

La Sala declara que a efectos del procedimiento de extensión de efectos del art. 110 de la LJCA, ha de interpretarse que una sentencia se entiende dictada “en materia tributaria” cuando tenga por objeto la revisión de un acto administrativo de naturaleza tributaria, con independencia de la naturaleza especial o no del procedimiento contencioso-administrativo en que haya sido pronunciada.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 14/10/2022

Nº de Recurso: 7298/2020

Nº de Resolución: 1306/2022

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

Ponente: DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Tipo de Resolución: Sentencia

### **TRIBUNAL SUPREMO**

#### **Sala de lo Contencioso**

#### **SENTENCIA**

Madrid, a 14 de octubre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7298/2020, interpuesto por Vezamar 2011, S.L., representado por la procuradora de los Tribunales doña Susana Gómez Castaño, bajo la dirección letrada de don Manuel Lanza Rodríguez, contra el auto dictado el 6 de marzo de 2020 por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía ("TSJA"), sede de Málaga, en procedimiento de extensión de efectos.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra el auto de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJA de 6 de marzo de 2020, sede de Málaga, que desestimó el recurso de reposición, interpuesto en el recurso 396/2019, por la representación procesal de Vezamar 2011 S.L., contra el auto de 18 de noviembre de 2019, que denegó extender los efectos de la sentencia núm. 2920/2018 de 17 de diciembre, ECLI:ES:TSJAND:2018:16764, dictada por esa misma Sala en el recurso núm. 470/2017 - procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales- con relación a liquidaciones por el Impuesto de Sociedades, ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014 (referencia 72777312), y al Impuesto del Valor Añadido, ejercicios 2012, 2013 y 2014 y a sanciones con referencias NUM000 y NUM001 .

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El procurador don Alberto Sánchez Gil, en representación de Vezamar 2011, S.L., mediante escrito de 14 de julio de 2020 preparó el recurso de casación contra el expresado auto de 6 de marzo de 2020.

El TSJA tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 10 de noviembre de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 30 de junio de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, las sentencias dictadas en los procedimientos especiales para la protección de los derechos fundamentales de la persona que anulen liquidaciones o sanciones tributarias por vulneración de derechos fundamentales pueden considerarse dictadas en materia tributaria y, en su caso, si pueden ser susceptibles de extensión de efectos.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 110 y 114 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La procuradora doña Susana Gómez Castaño, en representación de Vezamar 2011, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 18 de agosto de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la resolución impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación del artículo 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ("LJCA"), "BOE" núm. 167, de 14 de julio.

La recurrente pone de manifiesto que los autos cuestionados en casación han denegado la extensión de efectos de la sentencia núm. 2920/2018 de 17 de diciembre, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga del TSJA en el recurso especial de protección de los derechos fundamentales núm. 470/2017, que anuló las liquidaciones tributarias con sus correspondientes sanciones, giradas en un procedimiento de inspección de tributos contra Pescared 2010 S.L. (empresa distinta a la recurrente), motivando la anulación en la ilicitud de la entrada y del registro, realizado el día 6 de octubre de 2016 a los puestos 14 y 15 de Mercamálagá por el inspector D. Florencio , para los que no obtuvo la correspondiente autorización preceptiva.

Entiende que, ante el derecho a la inviolabilidad de domicilio de Pescared 2010 S.L., necesariamente también debe entenderse vulnerado el mismo derecho de otra de las empresas inspeccionadas en idéntica situación, como es Vezamar 2011 S.L.

Ambas sociedades desarrollan su actividad económica y tienen por tanto su domicilio en los locales núm. 14 y 15 de Mercamálaga donde se custodiaba la documentación decisiva para las liquidaciones tributarias.

Afirma que el mismo inspector-actuario que intervino en el referido procedimiento de inspección y tomando como base la propia documentación encontrada el mismo día en dicho registro, inició de forma paralela o simultánea otro expediente de inspección contra Vezamar 2011 S.L., girando, en consecuencia, varias liquidaciones por concepto de Impuesto de Sociedades e I.V.A. correspondientes a los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014, con las correspondientes sanciones.

Por tanto, a resultas de esas actuaciones inspectoras, revisadas y anuladas por la expresada sentencia, fueron giradas liquidaciones tributarias y sancionadoras no solo a Pescared 2010 S.L. sino también a Vezamar 2011 S.L, que tampoco prestó el consentimiento exigido en el artículo 113 de la LGT para la entrada en el domicilio en el que desarrolla su actividad.

Considera que, al tratarse de un procedimiento contencioso administrativo que versa sobre materia tributaria y al estar en idéntica situación jurídica ambas entidades, es procedente que se extiendan a Vezamar 2011 S.L. los efectos de la sentencia que reconoció la situación jurídica individualizada a Pescared 2010 S.L.

Afirma que los autos impugnados no cuestionan la identidad jurídica, que se puede apreciar "prima facie" sin necesidad de entrar a practicar pruebas para acreditar el hecho determinante de la pretensión, y tampoco cuestionan la concurrencia de las circunstancias de los apartados c) y d) del art, 110 de la LJCA.

Por tanto, entiende que si estamos en un supuesto de identidad de situaciones de hecho, contempladas en procesos judiciales distintos, la aplicación del artículo 110 LJCA, unida a la regla constitucional de la igualdad en la aplicación de la ley, debería haber obligado a la Sala de lo Contencioso Administrativo de Málaga a resolver el recurso sucesivo de forma idéntica al anterior o, lo que es lo mismo, a extender al nuevo recurso el pronunciamiento contenido en el precedente, evitando, en definitiva, reiterados recursos contencioso-administrativos, con riesgo para los principios de igualdad y economía procesal.

A estos efectos, sostiene que cuando el procedimiento especial regulado en los artículos 114 y ss. de la LJCA versa sobre materia tributaria, en ningún caso se debe considerar que cae fuera de lo preceptuado en el artículo 110 de la misma Ley, ya que, aunque el concepto de recurso en "materia tributaria" no está propiamente definido en la Ley, esta no establece que solo puedan ser así catalogadas los abreviados u ordinarios que tengan por objeto un acto administrativo de carácter tributario y que quedasen excluidos de tal catalogación los especiales de protección de los derechos fundamentales.

Considera viable la pretensión de anulación de las liquidaciones y sanciones tributarias por el cauce del procedimiento especial, al considerar que es más lógico que el intérprete jurisdiccional observe la aplicación de la legalidad ordinaria para poder concluir con la vulneración o no del derecho fundamental invocado. Así el artículo 121.2 de la LJCA claramente permite a la parte recurrente hacer valer en este proceso especial las pretensiones a que se refieren los artículos 31 y 32 de la misma ley, siempre que tengan como finalidad la de restablecer o preservar los derechos o libertades por razón de los cuales el recurso hubiera sido formulado.

Concluye, a la vista de lo expuesto, que el procedimiento especial de los artículos 121 y ss. de la LJCA es compatible con el análisis y declaración de nulidad de cualquier acto dictado en materia tributaria, porque no existe razón objetiva alguna que permita sostener la interpretación que realiza en este caso concreto el auto de la Sala que, sin fundamento legal pretende encuadrar el procedimiento especial en una categoría diferente a los procedimientos sobre materia tributaria.

También apunta que la jurisprudencia ( sentencias del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2006, 19 de julio de 2003 y 20 de septiembre de 2007) ha reconocido que todas las sentencias estimatorias en materia tributaria contra los actos de aplicación de los tributos vienen a reconocer una situación jurídica individualizada, esto es, el derecho del sujeto a no ser gravado por razón del acto que es anulado, declarando también que no cabe excluir que, en determinados supuestos, el reconocimiento de una situación jurídica individualizada esté o aparezca implícito en sentencias que anulan un acto.

Y, conforme a lo previsto en el artículo 93.1 de la LJCA, una vez que la sentencia fije la interpretación de los artículos 114 y ss. de la LJCA, solicita se resuelvan las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso, anulando el auto recurrido en su totalidad, tomando en consideración que, en este caso concreto, concurren las circunstancias que el artículo 110.1 LJCA establece para que pueda tener lugar la extensión de efectos.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 10 de noviembre de 2021.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, enfatiza que la "ratio decidendi" de la sentencia núm. 2920/2018 de 17 de diciembre, ECLI:ES:TSJAND:2018:16764, dictada en el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales se recoge en el Fundamento de Derecho Noveno: "hemos formado convicción en el sentido de que el núcleo esencial de domicilio constitucionalmente protegido de Pescared 2010 SL se encontraba en la parte superior del Puesto 15 o Módulo 15, espacio físico que sirviendo a la custodia de los documentos y soportes de la vida diaria de dicha sociedad quedaba reservado al conocimiento de terceros y, al propio tiempo, apreciamos la vulneración del derecho a la inviolabilidad de dicho domicilio de la parte recurrente, a través de unas actuaciones que han sido examinadas permitiéndonos concluir que no existe justificación legal a la actuación inspectora que ha orillado la pulcritud en la seguridad jurídica que debe presidir cualquier inspección de este tipo. Ya hemos dicho que el consentimiento ha de ser expreso y sin mácula (23 de abril de 2010, 25 enero 2012) y la Administración Tributaria debía obtenerlo, naturalmente, del interesado o a través de la oportuna autorización judicial ( STS de 22 de enero de 1993 )".

Estima que la lectura de la cuestión planteada revela un error de base en el que incurre el auto de admisión, al obviar que las sentencias que estiman pretensiones de mera anulación no reconocen situaciones jurídicas individualizadas y, por definición legal, no son susceptibles de extensión de efectos. Considera indiscutible que, en este caso, la sentencia de cuya extensión de efectos pretende la recurrente, no reconoció situación jurídica individualizada alguna porque se limitó a anular los actos administrativos recurridos. Lo anterior, a su juicio, debe dar lugar a que se desestime sin más el recurso de casación sin fijar doctrina.

Subsidiariamente, a efectos meramente cautelares, defiende que las sentencias dictadas en procedimientos especiales para la protección de los derechos fundamentales de la persona susceptibles de amparo constitucional no son susceptibles de extensión de efectos.

En primer lugar, porque la materia sobre la que versan estas sentencias es propiamente la de derechos fundamentales. Con independencia de que la actuación administrativa a la que se imputa la violación haya acontecido en el seno de un procedimiento de personal, unidad de mercado o tributos

(materias citadas en el art. 110 LJCA) lo que en este proceso especial se trata de dilucidar si se han lesionado los derechos fundamentales.

A su entender, el hecho de que la vulneración de los derechos fundamentales haya acontecido en el seno de un procedimiento tributario y de que se puedan acabar anulando actos tributarios, no implica que la sentencia verse sobre materia tributaria.

Además, el carácter personalísimo de los derechos fundamentales que se trata de tutelar impediría extender los efectos de las sentencias que se dictan en el procedimiento especial que nos ocupa.

Denuncia, por último, la falta de identidad de la situación jurídica de Vezamar 2011 y Pescared 2010 y, pese a que la recurrente afirma que la sentencia afecta a un procedimiento tributario que dio lugar a "actos masivos", dicha alegación no se sostiene ni cita un número masivo de afectados, ni tiene ningún sentido que una misma dirección (puesto núm. 15 de Mercamálaga) sea domicilio social de un "numero masivo" de empresas, desconociéndose, además, que la ahora actora, Vezamar 2011 S.L., tenga allí su domicilio.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 11 de noviembre de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 5 de mayo de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 19 de julio de 2022.

Dicho señalamiento se dejó sin efecto por necesidades del servicio, por providencia de fecha 6 de julio de 2022, señalándose nuevamente para el 4 de octubre de 2022, fecha en la que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica.

El debate casacional consiste en determinar si una sentencia dictada en un procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales, regulado en los artículos 114 y ss. LJCA, que anuló unas liquidaciones y sanciones tributarias "por vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio" es o no susceptible de extensión de efectos, atendida la sola circunstancia de que no pueda considerarse dictada "en materia tributaria" -base exclusiva de la denegación de la extensión por la Sala de instancia-, con abstracción del resto de requisitos que exige el artículo 110 LJCA para dar lugar a la misma.

En consecuencia, el recurso versa sobre la delimitación material del procedimiento de extensión de efectos, más en particular, de la expresión "materia tributaria", entendida como ámbito o premisa, para concluir si resulta aplicable en el presente caso.

SEGUNDO. - La razón de la denegación de la extensión de efectos.

El 10 de mayo de 2019, la entidad Vezamar 2011, S.L., en liquidación, presentó ante la Sala de lo Contencioso- Administrativo del TSJA, sede en Málaga, escrito en el que solicitaba la extensión de efectos de la sentencia núm. 2920/2018 de 17 de diciembre, dictada en el procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona núm. 470/2017.

Por auto de 18 de noviembre de 2019, la referida sala acordó no haber lugar a extender los efectos de la expresada sentencia al entender que fue dictada en un procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales, por tanto, fuera de lo preceptuado en el art. 110 LJCA.

Por auto de 6 de marzo de 2020 la Sala de Málaga desestimó el recurso de reposición interpuesto contra el auto anterior, apuntando lo siguiente:

"La solicitud de la parte recurrente en reposición, no puede ser acogida, y ello por cuanto que, una vez que no se discute que la sentencia cuyos efectos interesa dicha parte que se le extiendan fue dictada en un procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales, es claro que no puede subsumirse en lo dispuesto en el art 110 de la Ley 29/98, que específicamente establece que será aplicable a las sentencias dictadas en materia tributaria y de personal, no pudiendo aducirse que el derecho fundamental que se entendió conculcado lo fue en una actuación tributaria, pues una cosa es que la actuación administrativa tuviese lugar en un procedimiento tributario y otra cosa es que la materia del procedimiento judicial fuese ésta, siendo así que el constituir el objeto del procedimiento en que se dictó dicha sentencia, la protección de un derecho fundamental, no cabe extender sus efectos, y que, entre otras cosas la protección de los derechos fundamentales exige que su titular ejercite de manera individual la acción establecida para su protección, pues solamente así se podrá determinar si el derecho fundamental le fue quebrantado, ya que si no la ejercita es de suponer que, por la razón que sea, no entendió que se le estaba quebrantando."

Los citados autos constituyen el objeto del presente recurso de casación.

Siendo estos los términos por los que discurre la controversia, como hemos anticipado, nuestro pronunciamiento ha de limitarse a determinar si una sentencia dictada en un procedimiento especial de derechos fundamentales es o no susceptible de esa modalidad de ejecución.

En este análisis quedarán fuera otro tipo de consideraciones, tales como las de si la sentencia respecto a la que se solicita la extensión de efectos contempla o no una situación jurídica individualizada o si Pescared 2010 S.L. (sociedad recurrente en el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales y favorecida por la sentencia de la Sala de Málaga) y Vezamar 2011 S.L (que solicitó la extensión de efectos de dicha sentencia) están en idéntica situación jurídica.

En efecto, respecto de tales cuestiones el tribunal de instancia no se pronunció y, además, su consideración requiere la apreciación de datos y circunstancias de carácter fáctico, ajenas al recurso de casación.

TERCERO. - Delimitación material del incidente de extensión de efectos.

#### 1.- El artículo 110 LJCA

Recordemos el tenor del artículo 110 LJCA:

"1. En materia tributaria, de personal al servicio de la Administración pública y de unidad de mercado, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, en ejecución de la sentencia, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo.
- b) Que el juez o tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada.
- c) Que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de ésta a quienes fueron parte en el proceso. Si se hubiere interpuesto recurso en interés de ley o de revisión, este plazo se contará desde la última notificación de la resolución que ponga fin a éste.

2. La solicitud deberá dirigirse directamente al órgano jurisdiccional competente que hubiera dictado la resolución de la que se pretende que se extiendan los efectos.

3. La petición al órgano jurisdiccional se formulará en escrito razonado al que deberá acompañarse el documento o documentos que acrediten la identidad de situaciones o la no concurrencia de alguna de las circunstancias del apartado 5 de este artículo.

4. Antes de resolver, en los veinte días siguientes, el Secretario judicial recabará de la Administración los antecedentes que estime oportunos y, en todo caso, un informe detallado sobre la viabilidad de la extensión solicitada, poniendo de manifiesto el resultado de esas actuaciones a las partes para que aleguen por plazo común de cinco días, con emplazamiento en su caso de los interesados directamente afectados por los efectos de la extensión. Una vez evacuado el trámite, el Juez o Tribunal resolverá sin más por medio de auto, en el que no podrá reconocerse una situación jurídica distinta a la definida en la sentencia firme de que se trate.

5. El incidente se desestimarán, en todo caso, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Si existiera cosa juzgada.

b) Cuando la doctrina determinante del fallo cuya extensión se postule fuere contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo o a la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia en el recurso a que se refiere el artículo 99.

c) Si para el interesado se hubiere dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuere consentida y firme por no haber promovido recurso contencioso-administrativo.

6. Si se encuentra pendiente un recurso de revisión o un recurso de casación en interés de la ley, quedará en suspenso la decisión del incidente hasta que se resuelva el citado recurso.

7. El régimen de recurso del auto dictado se ajustará a las reglas generales previstas en el artículo 80."

## 2.- Requisitos del art 110 LJCA , ajenos el recurso de casación

La resolución del recurso exige partir, necesariamente, de los razonamientos jurídicos contenidos en los autos impugnados en casación.

Como se ha expresado, la Sala de Málaga denegó la solicitud de extensión de efectos al considerar, exclusivamente, que la primera sentencia fue dictada en un procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales, supuesto no contemplado en el mencionado precepto, por lo que, en su opinión, deviene inaplicable.

En ningún momento, el tribunal de instancia ha entrado a analizar el resto de los requisitos que contempla el artículo 110 LJCA, sino que se ha limitado a excluir la aplicación del precepto sobre la exclusiva base de entender que la sentencia cuya extensión de efectos se solicitaba no había sido dictada "en materia tributaria".

Por tanto, resulta infundada, por prematura, la consideración del abogado del Estado, relativa a que no se puede fijar doctrina sobre la base de que, en ningún caso, una sentencia de mera anulación puede entenderse que "hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas."

Ese alegato anticipa el estudio de un requisito que, como hemos enfatizado, la Sala de instancia no ha abordado, por lo que la resolución del presente recurso de casación, en los términos anteriormente delimitados, nada presupone sobre si la pretensión, ejercitada en el recurso núm. 470/2017, tramitado como procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona, era o no de plena jurisdicción o si perseguía o no el reconocimiento de una situación jurídica individualizada.

Evidentemente, se trata de un requisito -necesario- para aplicar el art 110 LJCA y, por ende, para dar lugar a la extensión de efectos que, en caso de prosperar el recurso, habrá de ser analizado por la Sala de instancia a partir de la apreciación de las circunstancias y antecedentes del recurso núm. 470/2017,

en el que fue dictada la sentencia núm. 2920/2018 de 17 de diciembre, operaciones valorativas excluidas en casación.

De la misma manera, son también necesarios otros requisitos que, en su caso, deberían ser objeto de constatación en la instancia, tales como (i) la concurrencia de una idéntica situación jurídica (que también niega el abogado del Estado pese a que -de nuevo- la Sala de instancia tampoco se haya pronunciado); (ii) la competencia territorial del juez o tribunal sentenciador para conocer de las pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada; (iii) respetar el plazo de solicitud; (iv) que no exista cosa juzgada; (v) que la doctrina determinante del fallo cuya extensión se postule no sea contraria a la jurisprudencia; (vi) que el interesado no hubiera dejado consentida y firme la resolución por no haber promovido recurso contencioso- administrativo; (vii) o, en fin, que no se encuentre pendiente un recurso de revisión o un recurso de casación en interés de la ley, pues, en dicho caso, quedará en suspenso la decisión del incidente, hasta que se resuelva el citado recurso.

Pues bien, los autos cuestionados en casación no se han pronunciado sobre ninguno de estos requisitos, que resultan, por tanto, ajenos a una controversia casacional catalizada, únicamente, por la exclusión automática del procedimiento de extensión de efectos, sobre la base de que la sentencia a la que viene referida la solicitud de la sociedad recurrente, ha sido dictada en un procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales

### 3.- La delimitación material de la extensión de efectos

El recurso debe tener una acogida favorable

Conviene recordar que la sentencia núm. 2920/2018 de 17 de diciembre (cuya extensión de efectos solicita la parte recurrente) rechazó las objeciones del abogado del Estado sobre la viabilidad del cauce procedimental (procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales) para analizar la legalidad procedimental y tributaria cuestionada en el recurso y, además, porque el art. 24 CE no sería aplicable a este tipo de procedimiento.

Pues bien, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga refutó ese planteamiento al considerarlo "superado, no sólo por la jurisprudencia, sino por la propia Ley procesal.

En efecto, el artículo 121.2 de la LJCA dice así: "La sentencia estimará el recurso cuando la disposición, la actuación o el acto incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder, y como consecuencia de la misma vulneren un derecho de los susceptibles de amparo".

[...]

La lectura del precepto y del fragmento de la Exposición de Motivos que han sido transcritos pone de manifiesto que, si para concluir con la posible vulneración un derecho fundamental es necesario examinar la actuación de la Administración sometida legalidad ordinaria, es muy difícil deslindar ese entramado de preceptos y, además, que una vez producida la separación quirúrgica de los mismos, acabemos concluyendo con la inadmisibilidad de la acción entablada. Consecuencia nada favorable al principio proclive al ejercicio de la tutela jurisdiccional. Es más lógico, como contempla la nueva Ley desde 1998 y la Jurisprudencia que la interpreta, que el intérprete jurisdiccional observe la aplicación de la legalidad ordinaria para poder concluir con la vulneración, o no, del derecho fundamental invocado. En esta línea interpretativa basta citar la STS Sala 3ª, sec. 7ª, S 11-4-2007, rec. 1213/2003.

Por tanto, debemos concluir que es perfectamente viable el estudio de la pretensión por el cauce procesal escogido."

Efectivamente, el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales, previsto en los artículos 114 y ss. LJCA, responde a los principios de preferencia y sumariedad enunciados por el artículo



53.2 CE, para que cualquier ciudadano pueda recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios.

No debe obviarse, por lo demás, que la Ley Orgánica 6/2007, de 24 de mayo, según se infiere de su Exposición de Motivos, persigue otorgar a los tribunales ordinarios más posibilidades para revisar las violaciones de derechos fundamentales con la finalidad de lograr que su tutela y defensa por parte del Tribunal Constitucional sea realmente subsidiaria de una adecuada protección prestada por los órganos de la jurisdicción ordinaria, reforzando su papel de primeros garantes de los derechos fundamentales en nuestro ordenamiento jurídico.

A estos efectos, a tenor del artículo 114.2 LJCA, podrán hacerse valer las pretensiones a que se refieren los artículos 31 y 32 que, evidentemente, no se contemplan de forma aislada, toda vez que tales pretensiones habrán de incorporar el elemento teleológico consistente en "restablecer o preservar los derechos o libertades por razón de los cuales el recurso hubiere sido formulado", de manera tal que, la estimación del recurso se habrá de proclamar en la medida que se vulnere un derecho fundamental.

Sin embargo, tal circunstancia no permite condicionar la definición o integración de lo que es "materia tributaria" a los efectos del art.110 LJCA.

Entendemos que lo concluyente no es el procedimiento en sí (ordinario, abreviado o especial) sino el objeto de este y, por lo que se refiere al caso, no parece que existan muchas dudas de que una liquidación y sanción, derivadas de un procedimiento de inspección, se integran dentro de la "materia tributaria."

Cabría plantear, en hipótesis, qué hubiera ocurrido si, en lugar de un procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales, la contribuyente hubiese acudido a un recurso contencioso administrativo ordinario y, en cuyo seno, habiendo aducido la vulneración del mismo derecho fundamental, la sentencia apreciara dicha vulneración, anulando, en consecuencia, la liquidación y la sanción tributarias.

No parece que, en ese hipotético caso, pudiera dudarse de que nos encontraríamos en el ámbito de la "materia tributaria" y, por tanto, en el escenario de aplicación del artículo 110 LJCA como, por otra parte, parece desprenderse a sensu contrario de la argumentación de la Sala de instancia, que el representante de la Administración reivindicaba.

Por tanto, resulta indiferente que la constatación y consiguiente proclamación del derecho fundamental tenga lugar a través del proceso contencioso-administrativo, regulado en el Título IV de la LJCA que, mediante un procedimiento especial, como el de protección de los derechos fundamentales, previsto en el Título V.

Si en el primer caso no existiría inconveniente -como línea de principio, abstracción hecha de si concurren los demás requisitos del art. 110 LJCA- en extender los efectos de esa sentencia, tampoco debería existir cuando la infracción del derecho fundamental se constate en el procedimiento especial regulado los artículos 114 y ss. LJCA.

Más gráficamente, una cosa es el escenario procedimental (continente) y otra distinta la declaración de la infracción del derecho fundamental (contenido) que, como es natural, puede apreciarse en uno u otro procedimiento.

Además, se utilice una u otra vía procedimental, lo cierto es que, mantener la conclusión contraria supondría hacer de peor condición a quien combate la nulidad de un acto aduciendo la vulneración de un derecho fundamental, que a quien persigue esa nulidad invocando la simple infracción de la legalidad ordinaria.

Por otro lado, el auto de 6 de marzo de 2020 de la Sala de Málaga, desestimatorio del recurso de reposición, aludía a que, "entre otras cosas la protección de los derechos fundamentales exige que su titular ejercite de manera individual la acción establecida para su protección, pues solamente así se podrá determinar si el derecho fundamental le fue quebrantado, ya que si no la ejercita es de suponer que, por la razón que sea, no entendió que se le estaba quebrantando."

No compartimos la aplicación al caso de ese razonamiento.

En primer lugar, porque transpira confusión. Ciertamente, salvo casos de representación y sin perjuicio de otros matices, no cabe patrocinar en amparo la defensa de derechos fundamentales ajenos o de terceros (por todas, sentencias del Tribunal Constitucional 220/2006, de 3 de julio, ECLI:ES:TC:2006:220 o 310/2000, de 18 de diciembre, ECLI:ES:TC:2000:310).

Ahora bien, la anterior premisa no impide que prospere la pretensión de la parte recurrente. No estamos aquí ante la defensa de derechos ajenos, sino que *Vezamar 2011 S.L.* hace valer la vulneración de su derecho fundamental sobre la base de un previo pronunciamiento jurisdiccional en el que se ha declarado la infracción del mismo derecho fundamental, si bien con relación a otra entidad (*Pescared 2010 S.L.*), respecto de la cual afirma encontrarse en idéntica situación jurídica.

Esta será, por supuesto, una cuestión a desentrañar en el incidente de extensión de efectos y que, evidentemente, dependerá de la valoración y apreciación de las concretas circunstancias fácticas que concurran en una y en otra, especialmente y sin ánimo exhaustivo, las referidas al domicilio de ambas entidades, a cómo tuvo lugar la incautación de la documentación y en qué medida fue determinante para la práctica de las liquidaciones e imposición de sanciones en uno y otro caso.

Aunque tales circunstancias trascienden, manifiestamente, del planteamiento y de los límites del recurso de casación, no obstan a que se deba afirmar la idoneidad y procedencia de acudir, de entrada, al incidente de extensión de efectos en este caso.

En segundo lugar, porque suponer que el derecho fundamental de la recurrente no se ha quebrantado, por la simple razón de que no ha ejercitado "de manera individual" la correspondiente acción procedimental para su protección, equivale a establecer una presunción de inexistencia de infracción sobre la base de la exclusiva decisión del eventual perjudicado, sin atender a las verdaderas causas que hayan podido determinar la vulneración.

Y es que, la infracción del derecho fundamental podrá existir con independencia de que se haya ejercitado o no una acción para su protección; en otras palabras, la infracción sería anterior sin perjuicio de que, en efecto, la acción permita declarar o constatar su existencia y la determinación de sus consecuencias.

En cualquier caso, *Vezamar 2011 S.L.* no ha permanecido inerte desde el momento que, precisamente, ha instado la extensión de efectos de una sentencia previa que, en su opinión, resultaba aplicable a su situación.

CUARTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

"A efectos del procedimiento de extensión de efectos del art. 110 LJCA, ha de interpretarse que, una sentencia se entiende dictada "en materia tributaria", cuando tenga por objeto la revisión de un acto administrativo de naturaleza tributaria, con independencia de la naturaleza, especial o no, del procedimiento contencioso- administrativo en que haya sido pronunciada."

En consecuencia, los autos impugnados de la Sala de Málaga deben ser casados y anulados al resultar contrarios a la anterior doctrina.

A tenor de lo expresado con anterioridad, específicamente, considerando que la Sala de instancia no se ha pronunciado respecto de la concurrencia de los demás requisitos del art. 110 LJCA, entre otros, si su sentencia núm. 2920/2018 de 17 de diciembre, ECLI:ES:TSJAND:2018:16764, contempla o no una situación jurídica individualizada a la vista de los antecedentes y circunstancias del recurso en el que fue dictada ni sobre si Pescared 2010 S.L. y Vezamar 2011 S.L están en idéntica situación jurídica, a tenor del artículo 93.1 LJCA entendemos justificada la necesidad de ordenar la retroacción de actuaciones, a fin de que dicha Sala analice, a la luz de las circunstancias fácticas concurrentes, el resto de los requisitos previstos en el art. 110 LJCA.

QUINTO. - Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al Fundamento de Derecho Cuarto de esta sentencia.

2.- Estimar el recurso de casación 7298/2020 interpuesto por la representación procesal de por Vezamar 2011, S.L., contra el auto de 6 de marzo de 2020, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en el procedimiento de extensión de efectos (recurso 396/2019) de su sentencia núm. 2920/2018 de 17 de diciembre, ECLI:ES:TSJAND:2018:16764, dictada en procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales ( recurso núm. 470/2017), auto que se casa y anula.

3.- Ordenar la retroacción de actuaciones en el procedimiento de extensión de efectos (recurso 396/2019) de la sentencia núm. 2920/2018 de 17 de diciembre, ECLI:ES:TSJAND:2018:16764, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, dictada en procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales (recurso núm. 470/2017), a fin de que dicha Sala analice, a la luz de las circunstancias fácticas concurrentes, el resto de los requisitos previstos en el art. 110 LJCA, dictando la resolución que proceda.

4.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación ni sobre las de la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.