

JAVIER FERNÁNDEZ-CORREDOR SÁNCHEZ-DIEZMA

Letrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

Extracto:

EN términos generales, las sentencias sólo producen efectos entre los que han sido parte en el proceso, principio general que rige en el orden contencioso-administrativo si bien la entrada en vigor de la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa el 14 de diciembre de 1998 ha supuesto la introducción de una excepción al principio general citado, consagrando en el ámbito tributario la posibilidad de extender el fallo a contribuyentes que no fueron parte en el proceso siempre que se cumplan una serie de requisitos. Esta posibilidad responde a la necesidad de evitar que con relación a actos dictados en masa por las Administraciones tributarias se pudieran residenciar ante los órganos jurisdiccionales pretensiones idénticas en cuanto el objeto lo que sin duda vendría a colapsar, aún más, los ya de por sí saturados Tribunales Contencioso-Administrativos.

Nos encontramos, en consecuencia, ante un incidente de ejecución de sentencias que tendría como finalidad sustituir a un proceso completo con el consiguiente ahorro de tiempo y que contribuirá no sólo a agilizar los procedimientos sino también a exigir de la Administración tributaria estatal, autonómica y local un mayor rigor en la tramitación de sus actos de gestión ante la posibilidad de verse incurso en la obligatoriedad de cumplir resoluciones jurisdiccionales desfavorables dictadas en masa. El examen de los requisitos exigidos por el artículo 110 de la Ley Jurisdiccional requiere un minucioso y riguroso análisis por cuanto de su interpretación dependerá el éxito de lo pretendido por el legislador. En este sentido se aportan en el estudio sentencias dictadas por los órganos jurisdiccionales sobre la materia que, si bien son escasas y en su mayoría proceden de las Salas de los Tribunales Superiores de Justicia, nos pueden ayudar a una mejor comprensión de la materia, estando a la espera de que el Tribunal Supremo consolide una jurisprudencia sobre las cuestiones más polémicas y controvertidas.

En este sentido se estudian los requisitos subjetivos, objetivos y de actividad a la vez que se divide la estructura procedimental del incidente en dos fases bien diferenciadas, una, la administrativa de una más que discutible utilidad, y otra, la judicial, que es la verdaderamente relevante para los efectos pretendidos. También se hace mención a los límites impuestos por el artículo 110 LJCA y que suponen un evidente freno a las aspiraciones de muchos contribuyentes de ver satisfechas sus pretensiones a través de este incidente de ejecución dada su laxitud e imprecisión. Por último se realiza un somero análisis comparativo con otro incidente de ejecución previsto en la Ley Jurisdiccional, concretamente en su artículo 111, y que puede resultar de interés para los contribuyentes al objeto de evitar la proliferación de procesos completos en identidad de materias.

Sumario:

- I. Consideraciones generales.
- II. Naturaleza jurídica del procedimiento consagrado en el artículo 110 LJCA.
- III. Requisitos para solicitar la extensión.
 1. Requisitos subjetivos.
 - 1.1. Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo.
 - 1.2. Que el Juez o Tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación jurídica individualizada.
 2. Requisitos objetivos.
 - 2.1. Que la sentencia, cuya extensión se pretende, sea firme.
 - 2.2. Que la sentencia, cuya extensión de efectos se solicita, haya reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas.
 - 2.3. ¿Puede solicitar la extensión de efectos un tercero que en su momento dejó consentido y firme el acto administrativo al que se extenderían los efectos de la sentencia estimatoria?
- IV. Procedimiento para obtener la extensión de los efectos.
 1. Plazo de interposición.
 2. Fase administrativa.
 3. Fase jurisdiccional.
- V. Los límites a la extensión subjetiva de la sentencia en vía de ejecución.
 1. Cosa juzgada.
 2. La suspensión del incidente si se ha interpuesto, contra la sentencia, recurso de casación en interés de la ley o recurso de revisión.
 3. Que la doctrina determinante del fallo, cuya extensión se postule, no sea contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo.
 4. Que la doctrina determinante del fallo, cuya extensión se postule, no sea contraria a la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia en el recurso a que se refiere el artículo 99 LJCA.
- VI. Régimen transitorio.
- VII. Diferencias con el procedimiento previsto en el artículo 111 LJCA.

Se pretende analizar en este artículo la extensión de efectos de sentencias en el ámbito tributario que regula el artículo 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precepto que dispone que:

«1. En materia tributaria y de personal al servicio de la Administración Pública, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada en 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 la 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 a la Administración demandada. Si transcurrieren tres meses sin que se notifique resolución alguna o cuando la Administración denegare la solicitud de modo expreso, podrá acudir sin más trámites al Juez o Tribunal de la ejecución en el plazo de dos meses, contados desde el transcurso del plazo antes indicado o desde el día siguiente a la notificación de la resolución denegatoria.

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, sustanciándose por los trámites establecidos para los incidentes, pero sin que haya lugar a la celebración de vista.

4. Antes de resolver, el Juez o Tribunal de la ejecución recabará de la Administración las actuaciones referentes al incidente planteado y, si se recibieran en los veinte días siguientes, ordenará que se pongan de manifiesto a las partes por plazo común de tres días. En otro caso, 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 existiera cosa juzgada, o 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. 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».

I. CONSIDERACIONES GENERALES

Entre las principales novedades que, en la regulación del proceso contencioso-administrativo, aporta la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante LJCA) ocupa un lugar destacado el nuevo tratamiento que la misma dota al régimen de ejecución de sentencias, superando el establecido en la ya derogada Ley Jurisdiccional de 27 de diciembre de 1956 y que constituía, en propias palabras de la Exposición de Motivos de la vigente Ley «una de las zonas grises de nuestro sistema contencioso-administrativo». Concretamente en el presente trabajo nos referiremos a la posibilidad de extender, en trámite de ejecución, los efectos de las sentencias dictadas sobre materia tributaria -entendiendo por tal las cuestiones referidas a la gestión, inspección, recaudación de los tributos, sean éstos estatales, autonómicos o locales- por los órganos jurisdiccionales contencioso-administrativos, a quienes no fueron parte en el proceso de instancia y que se encuentra regulado en el artículo 110 de la LJCA.

Con ello se supera el riguroso y restrictivo planteamiento que el artículo 86 de la derogada Ley de 1956 dotaba a esta cuestión ya que proclamaba que la eficacia de las sentencias se circunscribía a quienes hubiesen sido parte en el proceso principal de manera que se obligaba al resto de personas que se encontraban en la misma situación individualizada que los demandantes a acudir a la vía jurisdiccional contencioso-administrativa para obtener una respuesta satisfactoria a sus pretensiones dado que la Administración negaba la posibilidad de declarar los derechos de contenido económico de los administrados que no fueron parte en el proceso.

Esto es especialmente grave en la materia tributaria toda vez que se trata de uno de los sectores en los que se produce una mayor litigiosidad en la jurisdicción contencioso-administrativa, litigios, además, en la mayoría de los casos reiterativos, por producirse en relación con un mismo acto o disposición, o contra actos formalmente distintos pero materialmente idénticos a excepción del destinatario de cada uno de ellos.

De esta manera, con la extensión de efectos *ultra partem* de la eficacia de una sentencia favorable a los contribuyentes, se trataría de obtener, por una parte, medios de aligeramiento de la actividad procesal de los órganos jurisdiccionales al convertir en incidentes de ejecución lo que podrían ser procesos ordinarios y plenarios y por otro el forzar a la Administración tributaria a ofrecer una solución «preprocesal» a los contribuyentes al tener la certeza de ver rechazadas sus pretensiones en vía jurisdiccional por la existencia de un precedente contrario a sus intereses.

Sin embargo y a pesar de que desde un punto de vista teórico y doctrinal lo pretendido por el artículo 110 LJCA es, en palabras del Consejo de Estado «digno de alabanza», la aplicación práctica de dicho precepto se va a enfrentar con no pocas dificultades, obstáculos que se podrían concretar en los siguientes:

- La exigencia del cumplimiento de numerosos requisitos que han de concurrir para poder solicitar la extensión de efectos de una sentencia, lo que convertirá a este incidente en un procedimiento «inservible» para la finalidad con que se ha establecido.
- La existencia de una fase administrativa previa que, en la mayoría de los casos, será estéril dado que la Administración tributaria no admitirá la extensión a un número indeterminado de personas de los efectos de una sentencia desfavorable a sus pretensiones.
- La postura de la Administración tributaria al exigir, junto con los demás requisitos expresados en el artículo 110 LJCA, que sólo pueden invocar la extensión de efectos los que en su momento no dejaron consentido y firme el acto administrativo al que se extenderían los efectos de la sentencia estimatoria, tesis, ésta, que será objeto de un análisis posterior.
- Las primeras resoluciones jurisdiccionales que se han pronunciado sobre la aplicación del artículo 110 de la LJCA no apuntan a una proclividad de los Juzgados y Tribunales a estimar los incidentes de extensión de efectos de sentencias relativas al ámbito tributario.

Por último poner de relieve que el procedimiento que vamos a analizar responde a la necesidad de satisfacer el principio de igualdad material derivada de la aplicación de la Ley como objetivo último o programa general de toda la actuación de la Administración de Justicia -art. 9.2 de la Constitución- y también se sustenta en el juego del artículo 14 de nuestra Carta Magna en la actuación de los órganos jurisdiccionales, reflexión que ha sido ya analizada por el Tribunal Constitucional que en su Sentencia de 25 de noviembre de 1991 afirma que «el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley no se orienta a la igualación jurisprudencial, sino a ajustar a la igualdad las decisiones recaídas sobre supuestos sustancialmente idénticos encausados por un mismo órgano jurisdiccional» añadiendo el Alto Tribunal en su Sentencia de 8 de junio de 1992 que dicho principio de igualdad en la aplicación de la ley «no opera respecto de Sentencias procedentes de diferentes órganos juris-

dicionales», exigencia esta última que tiene su reflejo legal en el artículo 110.1.b) LJCA al exigir que «el Juez o Tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada».

II. NATURALEZA JURÍDICA DEL PROCEDIMIENTO CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 110 LJCA

El procedimiento regulado en el artículo 110 constituye un incidente atípico de ejecución de sentencia, atipicidad que viene configurada en la existencia de una fase administrativa previa a la que inexorablemente se ha de acudir con la finalidad de obtener de la Administración la extensión de efectos de una sentencia, sin necesidad de residenciar nuestra pretensión en los órganos jurisdiccionales, lo que obviamente no ocurrirá con demasiada frecuencia, dada la gran resistencia de las Administraciones tributarias a ajustar su conducta a los precedentes judiciales. Y no cabe duda de que nos encontramos ante un incidente de ejecución de sentencias por cuanto el artículo 110 LJCA afirma que la extensión de los efectos de la sentencia a otras personas respecto de la situación jurídica individualizada reconocida en ella tiene lugar «en ejecución de sentencia».

Ahondando en el carácter incidental del trámite configurado en el artículo 110 podemos, además, dotarle de un carácter declarativo por cuanto permite declarar el derecho o reconocer la situación jurídica individualizada de un tercero que no fue parte en el proceso de instancia, con lo que se rompe esa línea de continuidad que debe existir entre la sentencia firme como título declarativo y su ejecución. En estos casos el auto que ha dictar el órgano jurisdiccional competente para la ejecución de la sentencia, aglutina en un mismo acto ambos momentos, tal y como se desprende del apartado 4.º del artículo 110 LJCA, al afirmar que en el citado auto «no podrá reconocerse una situación jurídica distinta a la definida en la sentencia firme de que se trate».

También ha de tenerse en cuenta que en la tramitación del incidente se evita que la Administración pueda verse colocada en una situación de indefensión al prever el apartado 3.º del artículo 110 que la petición dirigida al órgano jurisdiccional se sustanciará por los trámites establecidos para los incidentes, pero con la especificidad de que no procede la celebración de vista. En consecuencia, actuando como normativa de fondo, los artículos 749 a 758 de la LEC vigente -en la nueva LEC aprobada por Ley 1/2000, de 7 de enero, que entrará en vigor el próximo 8 de enero de 2001, las cuestiones incidentales se regulan en los arts. 387 a 393-, las posibilidades de defensa de ambas partes resultan plenamente aseguradas, abarcando eventualmente la apertura de un período probatorio, que en este supuesto tendrá como finalidad prioritaria acreditar la identidad entre el tercero solicitante y el favorecido por la sentencia cuyos efectos se tratan de extender ya que ésta se constituye como la condición básica y esencial que justifica la exención de la carga de acudir a un proceso plenario.

III. REQUISITOS PARA SOLICITAR LA EXTENSIÓN

1. Requisitos subjetivos.

1.1. Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo.

Como ya hemos mencionado anteriormente éste es evidentemente el primer y fundamental requisito que se ha de cumplir para que pueda tener lugar la extensión de efectos pretendida, lo que exigirá de los órganos jurisdiccionales competentes una ponderada y cautelosa operación hermenéutica para comprobar que tal identidad se da. En este sentido la Sentencia de 1 de febrero de 2000 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares sintetiza de manera, a mi juicio, acertada la finalidad de este primer presupuesto al afirmar que «la extensión de efectos de la sentencia prevista en el artículo 110 de la Ley 29/1998 se trata de fundar en el adecuado equilibrio entre el principio de igualdad y el principio de seguridad jurídica. Al requerir que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo se expresa la exigencia de homogeneidad en la pretensión».

Así el artículo 110.3 exige que esta identidad se acredite documentalmente por cuanto junto con la petición dirigida al Juez o Tribunal se deberán aportar «el documento o documentos que acrediten la identidad de situaciones» pudiendo, en consecuencia, declarar la inadmisión del incidente en el caso de que no se acompañe tal documentación o ésta resulte manifiestamente infundada para justificar dicha identidad.

Ni que decir tiene que la referencia a personas se extenderá también, junto a las físicas, a las jurídicas, puntualización necesaria dada la importancia que éstas tienen en materia tributaria.

Por último y por lo que respecta a los requisitos de postulación, éstos serán los generales exigidos en el artículo 23 LJCA, es decir, los siguientes:

- Cuando el órgano jurisdiccional competente sea unipersonal –Juzgado de lo Contencioso-Administrativo- la parte deberá estar inexcusablemente asistida por Abogado quien podrá también ejercer las funciones de representación, pudiendo discrecionalmente conferir la misma a Procurador.
- Cuando el competente sea colegiado -Tribunal Superior de Justicia, Audiencia Nacional o Tribunal Supremo- se deberá conferir la representación a un Procurador y la asistencia técnica a un Abogado.

1.2. Que el Juez o Tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación jurídica individualizada.

Se infiere de ello que el órgano jurisdiccional competente es el que dictó la sentencia en primera o única instancia, aunque hubiesen mediado otros recursos, en lógica consonancia con la naturaleza del incidente por cuanto el artículo 103.1 LJCA atribuye la competencia para la ejecución de sentencia a quien hubiera conocido del asunto en primera o única instancia.

Este requisito responde a razones de seguridad jurídica, pues pretende circunscribir la mecánica de la extensión de efectos a terceros a aquellos supuestos en que el mismo Juzgado o Tribunal habría fallado el pleito de haber sido interpuesto el recurso contencioso-administrativo por quien solicita la extensión de efectos, estableciéndose la presunción de que el órgano jurisdiccional habría fallado todos los demás casos de modo igual que en el caso ya resuelto. Por el contrario, en el supuesto de que el Juzgado o Tribunal que haya dictado la sentencia cuya extensión se pretende carezca de dicha competencia por razón del territorio será preciso interponer un recurso independiente ante el órgano competente por razón del territorio y no será posible acogerse a este incidente de ejecución de sentencia.

Ello nos obliga, para una mayor clarificación de la materia, a exponer siquiera brevemente el panorama competencial, en primera o única instancia, que la LJCA establece para la materia tributaria, ya que éstos serán los que conozcan del incidente de extensión de efectos:

1. Los recursos contencioso-administrativos que se deduzcan contra los actos de las Entidades Locales cuando tengan por objeto la gestión, inspección y recaudación de los tributos locales regulados en la Ley de Haciendas Locales, Ley 39/1988, de 28 de diciembre, serán conocidos por los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo (art. 8.1.a] LJCA), órganos unipersonales y que, por regla general, tienen competencia provincial aunque excepcionalmente se han creado algunos Juzgados con competencia territorial inferior a una provincia (ej. Algeciras, Vigo, Elche, etc.). Por lo que hace a las Ordenanzas Fiscales dictadas por los Ayuntamientos, la competencia corresponderá a los Tribunales Superiores de Justicia (art. 10.b] LJCA) al ser las mismas disposiciones de carácter general.
2. Los recursos contencioso-administrativos que se deduzcan contra los actos y resoluciones dictados por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales, que pongan fin a la vía económico-administrativa, serán conocidos por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia (art. 10.1.d] LJCA). En este sentido, agotarán la vía económico-administrativa las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, cuando las mismas no sean susceptibles de recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, recurso que sólo cabrá cuando la cuantía de la cuota reclamada supere los 25 millones de pesetas siendo de 300 millones la cuantía cuando se trate de la impugnación de bases imponible, (arts. 119 y 10.2 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas).

3. Los recursos contencioso-administrativos que se formulen contra los actos y resoluciones dictados por el Tribunal Económico-Administrativo Central en materia de tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas serán competencia de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia (art. 10.1.e] LJCA). Por tanto, habrá que acudir a la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos para poder determinar la naturaleza del tributo en cuestión. Asimismo poner énfasis en que en esta atribución competencial ha supuesto una modificación sustancial con la recogida en la derogada Ley Jurisdiccional de 1956, por cuanto todos los actos y resoluciones dictados por el Tribunal Económico-Administrativo Central, con independencia de la naturaleza del tributo en cuestión, eran competencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Asimismo, esta novedad ha provocado que la Disposición adicional sexta de la LJCA haya procedido a modificar expresamente el artículo 40 del texto articulado de la Ley de Bases 39/1980, de 5 de julio, sobre el Procedimiento económico-administrativo, aprobado por Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, e implícitamente el artículo 119.3 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, ya mencionado en lo referido, únicamente, al Tribunal Económico-Administrativo Central.
4. Los recursos contencioso-administrativos que se interpongan contra los actos y resoluciones dictados por el Ministro de Economía y Hacienda y por el Tribunal Económico-Central (sólo en materia de tributos no cedidos) serán conocidos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (art. 11.1.d] LJCA). Con esta previsión competencial, la carga de trabajo de la Audiencia Nacional en materia tributaria se ha visto aliviada de manera significativa al excluir su conocimiento sobre los tributos cedidos y limitarse a los no cedidos. Precisar que por virtud del Real Decreto 557/2000, de 27 de abril, de reestructuración de los Departamentos Ministeriales, se procedió a la división del Ministerio de Economía y Hacienda en dos Ministerios independientes, siendo asumidas las competencias relativas a la materia tributaria del Estado al Ministerio de Hacienda. En este sentido el artículo 2.2 del Real Decreto citado adscribe al Ministerio de Hacienda la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2. Requisitos objetivos.

2.1. *Que la sentencia, cuya extensión se pretende, sea firme.*

El artículo 110.1 LJCA exige que la sentencia cuya extensión se solicita ha de ser firme, es decir que no se encuentre pendiente de recurso jurisdiccional alguno -apelación, casación ordinaria, casación para la unificación de doctrina- ni se haya interpuesto contra la misma recurso de casación en interés de la ley y de revisión -en cuyo caso quedará en suspenso la decisión del incidente hasta que se resuelva el citado recurso (art. 110.5 LJCA), por lo que no puede obstaculizar la solicitud de extensión de efectos la interposición de un recurso de amparo constitucional por cuanto la interposición del mismo presupone el agotamiento de la vía judicial (art. 44.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional).

Este esencial requisito ha sido refrendado en una reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2000 (Recurso número 9581/1997) al declarar que «la ejecución provisional no puede ser pedida en su favor por terceras personas sino una vez que la sentencia adquiera firmeza; razones de seguridad jurídica, que es un valor protegido constitucionalmente, según el artículo 9.3 de la Constitución Española, así lo exigen, pues no sería lógico que las decisiones judiciales no firmes surtieran efectos más allá de las partes litigantes cuando ni siquiera entre éstas tienen eficacia de cosa juzgada. No parece que se compagine bien ese principio el tener por anulado en beneficio de terceros un acto administrativo que todavía no ha sido anulado por sentencia judicial firme» añadiendo a continuación, en confirmación con lo declarado, que «podemos traer a colación (aunque no sea aplicable por razones cronológicas) el artículo 110 de la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 13 de julio de 1998, que para la extensión a terceros de los efectos de las sentencias en materia tributaria y de personal exige que la sentencia sea firme; exigencia de la nueva Ley que viene a confirmar expresamente lo que sin duda ya estaba implícito en la normativa anterior, aquí aplicable».

2.2. Que la sentencia, cuya extensión de efectos se solicita, haya reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas.

El artículo 110.1 LJCA exige que la sentencia objeto de extensión haya reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas, por lo que, en consecuencia, este incidente de extensión de efectos no podrá ser aplicado a las pretensiones de simple anulación de un acto o disposición en las que el pronunciamiento estimatorio habrá de ceñirse a declarar la no conformidad a Derecho del acto impugnado y su anulación total o parcial ya en este caso el artículo 72.2 LJCA prevé que los efectos del mismo se producirán para todas las personas afectadas.

Por el contrario y en un sentido afirmativo si se hubiera pretendido, además, el reconocimiento y restablecimiento de una situación jurídica individualizada este pronunciamiento sí podrá ser objeto de extensión a quienes no fueron parte en el proceso tal y como lo permite el artículo 72.3 LJCA.

¿Qué ocurre con las sentencias que anulen un precepto de una disposición de carácter general? ¿Podrá solicitarse su extensión de efectos con un carácter *erga omnes*? La respuesta a las interrogantes planteadas nos la ofrece el artículo 73 LJCA -que prevé la forma de ejecutar dichas sentencias y sus efectos- al declarar que «las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aun no ejecutadas completamente», de lo que se evidencia la imposibilidad de acudir a la vía prevista en el artículo 110 LJCA para poder solicitar la extensión de efectos de una sentencia anulatoria de una disposición de carácter general, toda vez que admitir lo contrario supondría un grave perjuicio al principio de seguridad jurídica además de que en este supuesto no se cumpliría el requisito que estamos examinando, es decir cuando se anula un precepto de una disposición de carácter general no se está reconociendo, por su propia naturaleza generalista, una situación jurídica individualizada sino todo lo contrario.

2.3. *¿Puede solicitar la extensión de efectos un tercero que en su momento dejó consentido y firme el acto administrativo al que se extenderían los efectos de la sentencia estimatoria?*

Es decir, nos encontramos con el problema de los actos consentidos, elemento clave del incidente descrito en el artículo 110 LJCA por cuanto de su resolución dependerá, en gran medida, la efectividad de la extensión de efectos, objeto de análisis en este artículo.

Para establecer un adecuado punto de partida de la cuestión hemos de preguntarnos qué es lo que tenemos que resolver y que puede resumirse en lo siguiente ¿puede el artículo 110 LJCA aplicarse a aquellos supuestos en que exista acto administrativo firme, es decir, a un acto administrativo que no ha sido recurrido en tiempo y forma en vía administrativa y que en materia tributaria supondría que contra el mismo no se ha interpuesto ni recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa?

Lo primero a resaltar es que el artículo 110 omite cualquier referencia a la cuestión. Sin embargo, el Proyecto de Ley presentado a las Cortes Generales para su tramitación, preveía en su artículo 105.1.c), como requisito para permitir la extensión de efectos de una sentencia estimatoria, «que sobre la materia no se hubiera dictado una resolución administrativa que habiendo causado estado haya sido consentida por los interesados por no haberse interpuesto contra ella recurso contencioso-administrativo en tiempo y forma». Así, como primer factor a tener en cuenta, hemos de valorar la voluntad del legislador de suprimir el límite que en esta cuestión suponía la exigencia de que el acto no fuera firme, eliminación cuya finalidad respondía a la necesidad de evitar la desnaturalización completa de la razón de ser de la ampliación subjetiva de la sentencia.

Por el contrario las Administraciones tributarias están oponiendo en todos los incidentes de ejecución tramitados hasta la fecha que, aunque el artículo 110 no lo incluye expresamente, el procedimiento de extensión de efectos de una sentencia favorable no puede tener lugar cuando el tercero que lo pretende hubiere consentido la liquidación tributaria en cuestión al no interponer los recursos administrativos previstos contra la misma. Esta postura se basa en dos razones fundamentales:

- Se sostiene con base en lo expresado en los artículos 72 y 73 LJCA -preceptos que determinan el ámbito subjetivo de las sentencias- que si en las sentencias de simple anulación de un acto o disposición se dejan a salvo la eficacia de los actos administrativos firmes que hubieran aplicado la disposición anulada, lo mismo debería predicarse de las sentencias de plena jurisdicción -aquellas que además de anular un acto declaran o reconocen una situación jurídica individualizada- de manera que las mismas respeten la efectividad de los actos administrativos firmes que pudieran ser idénticos al anulado por la sentencia.
- Si admitiéramos la extensión de efectos a los actos firmes o consentidos se produciría una clara discriminación con relación a aquellos que se encuentran con el límite de cosa juzgada previsto en el apartado quinto del artículo 110 LJCA. Así se encontraría en mejor situa-

ción quien no impugnó en su momento el acto administrativo que quien agotó todos los recursos administrativos y judiciales que le permite la legislación, llegando a una sentencia firme con fuerza de cosa juzgada.

Sin embargo la respuesta jurisdiccional dada a la cuestión planteada ha sido hasta la fecha contraria a la pretensión de las Administraciones tributarias, siendo reveladora la postura que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares adoptó en su Sentencia de 1 de febrero de 2000 al declarar «en cuanto a que las liquidaciones del caso sean firmes, debe tenerse en cuenta que el presente incidente -art. 110 de la Ley 29/1998- no depende de que dichas liquidaciones hubiesen sido consentidas al no ser interpuestos los recursos admisibles. En efecto, el incidente de extensión de efectos de la sentencia constituye una excepción a los plazos generales de interposición del contencioso. Por consiguiente, la operatividad del artículo 110 no se ciñe a los diferentes contenciosos promovidos por personas distintas contra un mismo acto ya que, en realidad, este supuesto tanto podría dar lugar al incidente de extensión de efectos de la sentencia como al de no acumulación y tramitación del recurso testigo».

IV. PROCEDIMIENTO PARA OBTENER LA EXTENSIÓN DE LOS EFECTOS

La LJCA regula el procedimiento que ha de seguirse para que adquiera virtualidad la extensión de efectos de una sentencia a quienes no fueron parte en el proceso principal optando por diversificarlo en dos momentos: uno primero, el administrativo, que se sustancia ante la Administración demandada, y otro segundo, de naturaleza jurisdiccional, que reúne, como ya ha quedado expuesto, las características de un procedimiento incidental y al que sólo se acudiría si fracasa la petición en la vía administrativa, lo que ocurrirá en la mayoría de las ocasiones. Previamente nos referiremos al plazo para plantear ante la Administración la solicitud de extensión de efectos de un fallo estimatorio.

1. Plazo de interposición.

El artículo 110.1.c) LJCA establece que hay que solicitar a la Administración la extensión de los efectos en el plazo de un año desde la última notificación de la sentencia a quienes fueron parte en el proceso, entendiendo por partes tanto el recurrente como la Administración demandada, y por última notificación, la última que efectivamente se haya practicado, ya sea a uno o a otra, puesto que la norma parece querer conceder, en garantía del contribuyente, el plazo más amplio posible.

El término inicial puede presentar algunos problemas de determinación por cuanto el dato de cuál ha sido la última notificación practicada es una fecha que, en principio, no tiene el órgano de gestión tributaria al que debe solicitarse la extensión de efectos de la sentencia, ni tampoco

tiene por qué tener el contribuyente. Por ello la mejor solución a la cuestión planteada será aquella por la que el órgano gestor solicite a su representante procesal en el recurso contencioso-administrativo en el que la sentencia estimatoria se haya dictado, la fecha de la última notificación pues exigir su aportación al contribuyente puede suponer el establecimiento de una carga difícil de cumplir.

Si se hubiera interpuesto recurso de casación en interés de la ley o de revisión, el plazo comenzará a contar desde la notificación de su resolución.

Esta medida tiene como finalidad preservar la utilidad de estos dos tipos de recursos y el derecho de la Administración a utilizarlos, por cuanto la extensión a terceros de los efectos de una sentencia recurrida podría resultar precipitada si la misma está pendiente de la fijación de la doctrina correcta por haber entendido la Administración que la adoptada resulta ser gravemente dañosa para el interés público y errónea. Sin embargo si se aprecia esta realidad desde el punto de vista del contribuyente la situación es realmente muy distinta ya que el abuso con el que acuden las Administraciones tributarias a la utilización del recurso de casación en interés de la ley cada vez que se dicta una sentencia estimatoria de las pretensiones de un contribuyente no provocará más que dilaciones indebidas en la efectividad de la extensión a terceros de los efectos de una sentencia contraria a los intereses de las Administraciones por cuanto las Salas encargadas de resolver dicho recurso -Sala Tercera del Tribunal Supremo cuando se trate de la impugnación de normas estatales (art. 100.2 LJCA) y de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia cuando la impugnación tenga por objeto normativa autonómica (art. 101.3 LJCA)- además de retrasar en demasía la resolución del mismo suelen dictar en la mayoría de los casos sentencias desestimatorias, evidenciándose, por tanto, que la principal motivación de la Administración al interponer este tipo de recurso es la de retrasar la posibilidad de extender los efectos de una sentencia desfavorable.

2. Fase administrativa.

El procedimiento de extensión a terceros de los efectos de una sentencia favorable (art. 110.2 LJCA) se inicia a instancia de las partes interesadas en el que la solicitud deberá dirigirse, dentro del plazo analizado con anterioridad, a la Administración demandada en el litigio en el que se hubiera dictado la sentencia cuya extensión de efectos se trata de conseguir. Con dicha solicitud se deberán aportar los documentos que acrediten la identidad de situaciones entre el interesado y los favorecidos por el fallo cuya extensión se pretende.

En este sentido se ha de aclarar qué se entiende por Administración demandada, especialmente en los casos en que el acto administrativo al que se pretende la extensión de efectos de la sentencia haya agotado la vía administrativa en los Tribunales Económico-Administrativos, como ocurrirá en toda la materia económico-administrativa descrita en el artículo 2 del Real Decreto 391/1996. Pues bien, en estos casos se considerará Administración demandada el órgano de la Administración tributaria que haya dictado el acto impugnado, esto es, el órgano gestor, por cuanto los Tribunales

Económico-Administrativos no constituyen más que unos órganos administrativos especiales de resolución de recursos, fruto de la configuración tradicional de separación entre la actividad de gestión y la actividad de resolución de recursos que preside la materia tributaria y que se encuentra configurada positivamente en el artículo 90 de la Ley General Tributaria.

Por tanto será el órgano gestor que ha dictado el acto impugnado al que le corresponderá tanto la ejecución de la reclamación económico-administrativa como de la que pueda dictarse en vía jurisdiccional, tal y como disponen los artículos 110.2 del Real Decreto 391/1996 y 104 LJCA.

La razón por la que se deberá acudir con carácter previo a la Administración demandada con el fin de que sea ésta la que extienda los efectos de una sentencia desfavorable a los intereses de la misma, cabe encuadrarla, desde un punto de vista teórico, con la posición de la Administración como cumplidora de los fallos de la jurisdicción contencioso-administrativa de manera que resultaría más rápido, simple y eficaz que el órgano de gestión tributaria voluntariamente extienda los efectos de un fallo a nuevos sujetos que, cumpliendo los requisitos exigidos, se lo soliciten.

Sin embargo el pensar que, a la vista de un precedente jurisdiccional desfavorable a los intereses de la Hacienda Pública, la Administración tributaria va a modificar su querencia natural y procederá a reconocer, sin más, y con mayor celeridad que el procedimiento incidental judicial las pretensiones de los solicitantes, no deja de ser más que mera ilusión derivada de un desconocimiento de la realidad del comportamiento de los poderes públicos. En efecto, esta fase administrativa se nos antoja como inútil y estéril ya que en la mayoría de los casos, sino en la totalidad, la Administración tributaria encontrará en los numerosos requisitos que se exigen en el artículo 110 LJCA la excusa perfecta para denegar la extensión a terceros de los efectos de una sentencia.

Prueba de la desconfianza que nos sugiere esta fase administrativa previa es el que el legislador en el artículo 110.2 ha previsto la desestimación presunta por silencio negativo de la solicitud de extensión de efectos declarando que «si transcurrieren tres meses sin que se notifique resolución alguna», plazo que a todas luces nos parece excesivo dada la naturaleza de la pretensión. Además el mismo precepto ha previsto como no podía ser de otra manera la desestimación expresa, «cuando la Administración denegare la solicitud de modo expreso» de manera que si transcurrieran más de tres meses sin resolver la solicitud o se dictare resolución expresa denegatoria se abriría la fase judicial a la que habrá que acudir «en el plazo de dos meses, contados desde el trascurso del plazo de dos meses, contados desde el trascurso del plazo antes indicado -tres meses- o desde el día siguiente a la notificación de la resolución denegatoria».

En caso de que, en esta fase administrativa, el contribuyente vea reconocida su pretensión reconociendo el órgano de gestión tributaria que procede la extensión de efectos, se produciría una satisfacción extraprosesal de las pretensiones del reclamante, que implicará en el pertinente archivo de la reclamación económico-administrativa (art. 101.5.d] del Real Decreto 391/1996) o del recurso contencioso-administrativo (art. 76 LJCA) en el caso de que ambos se hubieran interpuesto.

3. Fase jurisdiccional.

Según el artículo 110.3 LJCA la petición al órgano jurisdiccional se formulará en escrito razonado al que deberá acompañarse el documento o documentos que acrediten la identidad de situaciones, debiendo acreditarse el haber presentado en tiempo y forma la pertinente solicitud ante la Administración demandada. Por el contrario no será imprescindible, pero sí aconsejable, presentar copia o testimonio de la sentencia cuyo fallo se trata de extender ya que bastará la identificación de la misma para que el órgano jurisdiccional disponga de ella ya que fue él mismo el que dictó la sentencia en cuestión. En la solicitud no podrán introducirse nuevas pretensiones –por ejemplo, indemnización por daños y perjuicios- por cuanto no nos encontramos ante un proceso plenario sino ante un incidente de ejecución de sentencia, en que no podrá reconocerse una situación jurídica distinta a la definida en la sentencia firme de que se trate (art. 110.4 LJCA).

Como ya apuntamos al estudiar la naturaleza jurídica del procedimiento descrito en el artículo 110 LJCA, esta fase jurisdiccional se sustanciará por los trámites establecidos para los incidentes, pero sin que haya lugar a la celebración de vista. Por tanto deberemos acudir a la LEC para determinar el procedimiento que ha de seguirse en la tramitación del incidente, de manera que acudiendo a la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil, Ley 1/2000, de 7 de enero, -no tendría sentido acudir a la LEC de 1881 ya que la misma será derogada el próximo 8 de enero de 2001, fecha de entrada en vigor de la nueva LEC- apreciamos que en su artículo 393 se regulan las cuestiones incidentales y, por tanto el trámite quedaría de la siguiente manera:

Promovido el incidente se dará traslado a la Administración obligada a cumplir la sentencia y a las demás partes interesadas por término de cinco días para que aleguen lo que estimen oportuno proponiendo en el escrito de alegaciones la práctica de las pruebas que estimen necesarias. Una vez formuladas las alegaciones y practicadas las pruebas admitidas y sin necesidad de que lo soliciten los interesados, el Juez o Tribunal de la ejecución recabará de la Administración demandada las actuaciones referentes al incidente planteado y si se recibieran en los veinte días siguientes, ordenará se pongan de manifiesto a las partes por plazo común de tres días (art. 110.4 LJCA).

Parece que en este contexto, al referirse a las partes deberá incluirse, por supuesto, al solicitante de la extensión de los efectos de la sentencia y también a quienes fueron parte en el proceso principal que dio lugar a dicha sentencia, es decir, a los recurrentes iniciales los cuales deberán tener la oportunidad de pronunciarse acerca sobre si terceras personas ajenas al pleito principal pueden o no beneficiarse de su diligencia en la forma de desarrollar el mismo, pero en modo alguno podrán oponerse a la extensión solicitada si en los terceros concurren todos los requisitos exigidos en el artículo 110 LJCA. Es más ni siquiera podrán oponer la circunstancia de que la sentencia no haya sido ejecutada con respecto a las partes en el proceso principal ya que como acertadamente expone la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Castilla-La Mancha de 5 de julio de 1999, «La única objeción que cabría hacer es de tipo procesal: el precepto en principio está previsto para aplicarse después de un procedimiento especial o incidente en ejecución de sentencia cuya tramitación hemos denunciado. Ahora bien, tal objeción no es de acoger, no existiendo inconvenien-

te a juicio de la Sala en aplicar las posibilidades reguladas en el mismo al margen de la ejecución de sentencia en un proceso ordinario planteado con dicho objeto pues concurren todos los presupuestos sustantivos para que ello proceda».

Finalmente la decisión, por mandato expreso del artículo 110.4 LJCA, revestirá la forma de auto, el cual podrá ser susceptible de recurso de apelación, en ambos efectos, en caso de que haya sido dictado por un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo (art. 80.2). Igualmente, contra todos los autos dictados en aplicación del artículo 110, se podrá interponer recurso de casación según lo dispuesto en el artículo 87.2 de la LJCA, pero en este caso, por exigencia del artículo 87.3 LJCA, se deberá interponer con carácter previo a preparar la casación, recurso de súplica contra el auto que se pronuncia sobre la extensión de efectos. Del panorama de recursos que se expone se pone de manifiesto que -dada la naturaleza suspensiva de los mismos-, el procedimiento establecido por la LJCA para proceder a la extensión a terceros de los efectos de un fallo contrario a los intereses de la Hacienda Pública se nos antoja como excesivamente largo y sinuoso por lo que su efectividad estará íntimamente ligada a la celeridad tanto en la tramitación judicial como en la resolución de los recursos que contra los autos resolutorios del incidente se pudieran eventualmente interponer.

También ha de tenerse presente que la Administración demandada podría reaccionar ante un auto que admitiera la extensión de efectos solicitada por terceros ajenos al pleito principal acudiendo a la posibilidad que le brinda el artículo 106.4 LJCA precepto que prevé que «si la Administración condenada al pago de cantidad estimase que el cumplimiento de la sentencia habría de producir trastorno grave a su Hacienda, lo pondrá en conocimiento del Juez o Tribunal acompañando de una propuesta razonada para que, oídas las partes, se resuelva sobre el modo de ejecutar la sentencia en la forma que sea menos gravosa para aquella»; esta posibilidad de ejecución dineraria será especialmente atractiva para las Corporaciones Locales de pequeño tamaño por cuanto una extensión de efectos de una sentencia contraria a los intereses de la Hacienda municipal a una pluralidad de contribuyentes podría poner en serio peligro la viabilidad financiera y presupuestaria de la citada Corporación Local si la ejecución masiva del fallo de extensión de efectos se llevara a cabo sin la adopción de medida alguna que mitigara el rigor de su aplicación.

Por último y por lo que se refiere al régimen de costas del incidente será el establecido en el artículo 139 LJCA de manera que teniendo en cuenta que el órgano competente para resolver sobre la extensión de los efectos es el que haya conocido en primera o única instancia del asunto, regirá el principio de temeridad o mala fe, por lo que, si no se apreciaran estas circunstancias, cada parte soportará sus gastos procesales. Si se interpusieran recursos contra el auto resolutorio del incidente, las costas en esta segunda instancia se impondrán al que viera desestimada sus pretensiones. Significar que en este caso el criterio de temeridad o mala fe podría servir como estímulo a la Administración demandada para que en fase administrativa aceptara la extensión de efectos solicitada, de manera que los órganos jurisdiccionales en aras a ver aligerada su carga de trabajo pudieran imponer en primera instancia las costas a la Administración que con mala fe o temeridad no estimara la pretensión de los terceros en los casos en que la concurrencia de los requisitos del artículo 110 fuera evidente y manifiesta.

V. LOS LÍMITES A LA EXTENSIÓN SUBJETIVA DE LA SENTENCIA EN VÍA DE EJECUCIÓN

Con el fin de preservar en la tramitación del incidente principios de especial trascendencia basados en la seguridad jurídica el artículo 110.5 LJCA contiene una serie de límites en la aplicación de la extensión de efectos del fallo y que serán objeto de análisis en este apartado.

1. Cosa juzgada.

En primer lugar, se desestimará el incidente cuando existiera cosa juzgada. Existirá cosa juzgada cuando la pretensión relativa a la situación concreta de quienes pretendan la ejecución de la sentencia haya sido resuelta por una sentencia distinta, cuyos efectos prevalecerán en todo caso en virtud del principio de cosa juzgada, principio que responde a la necesidad de preservar la seguridad jurídica de los fallos judiciales. Es decir no se permite, haciendo un uso fraudulento del artículo 110 LJCA, resucitar una cuestión que ya fue planteada por el mismo solicitante de la extensión de los efectos y que en su momento se falló en su contra. Perdido entonces el recurso, no cabe aprovechar la aparición de una nueva sentencia de signo contrario, relativa a otros sujetos, para eludir la aplicación de la primera solicitando que se le aplique la segunda.

La apreciación de que existe cosa juzgada estará sujeta a la concurrencia de la triple identidad «entre las cosas, las causas, las personas de los litigantes y la calidad con que lo fueron» que exige el artículo 1252 del Código Civil.

2. La suspensión del incidente si se ha interpuesto, contra la sentencia, recurso de casación en interés de la ley o recurso de revisión.

Esta segunda limitación ha de ser apreciada con mucha cautela y no por lo que se refiere al recurso de revisión ya que la naturaleza extraordinaria del mismo, por estar sujeto a las causas tasadas del artículo 102 LJCA, impedirá que la Administración demandada presente de manera masiva e indiscriminada este tipo de recurso con la finalidad de obstaculizar la extensión a terceros de los efectos de una sentencia.

Pero no cabe decir lo mismo con respecto al recurso de casación en interés de la ley. Este recurso, -que se formula contra sentencias contra las que no cabe ni recurso de casación ordinario ni para la unificación de doctrina (arts. 100.1 y 101 LJCA)- y que sólo puede ser interpuesto por las Administraciones Publicas que tengan interés legítimo en el asunto y nunca por los contribuyentes, tiene como finalidad evitar que se fije como doctrina legal sobre una determinada materia una que se considere gravemente dañosa y errónea para los intereses públicos. Es decir

se está introduciendo en el debate jurídico unos conceptos jurídicos indeterminados -grave daño y error- cuya apreciación por los órganos jurisdiccionales debe ser objeto de cautela. Así, si una Administración tributaria ve cómo un acto suyo es anulado por un órgano jurisdiccional y contra esa sentencia no cabe recurso ordinario alguno, bastará con que la misma interponga recurso de casación en interés de ley alegando que dicha resolución además de ser errónea causa grave daño a la Hacienda Pública -lo cual *a priori* no sería difícil de argumentar-, para evitar por largo período de tiempo que terceras personas ajenas al pleito principal puedan llegar a beneficiarse de ese fallo.

Así pues, no será de extrañar que en el futuro crezca rápidamente el número de recursos de casación en interés de la ley que presenten las Administraciones Públicas Territoriales con el objeto preventivo de detener, al menos, las posibles avalanchas de incidentes de ejecución para la extensión de sentencias, actividad esta que ha de ser respondida por los Jueces y Tribunales del orden contencioso-administrativo procediendo a un examen riguroso y prudente de los recursos de casación en interés de ley cuya única finalidad sea la de dilatar la ejecución de fallos estimatorios para los contribuyentes. Precisamente la tendencia estadística camina hacia la afirmación anterior por cuanto en los tres primeros trimestres del año el número de recursos de casación en interés de la ley residenciados ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo era de 128 mientras que en la totalidad del año 1999 esa cifra era de 88, por lo que se aprecia un incremento considerable en este año con respecto al anterior, lo que sin duda, puede deberse, entre otras, a las razones ya expuestas.

3. Que la doctrina determinante del fallo, cuya extensión se postule, no sea contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Este importante límite responde a la necesidad de mitigar la utilización abusiva de los inevitables vaivenes jurisprudenciales. Ya hemos declarado que el fundamento sobre el que se asienta el trámite establecido en el artículo 110 LJCA es la previsibilidad de que la decisión que se haya de adoptar en un proceso sea idéntica a la ya declarada en otro anterior en que se ha planteado una misma cuestión, y es por ello, precisamente, por lo que no puede tener lugar la extensión solicitada cuando la existencia de jurisprudencia contraria impediría al órgano jurisdiccional sentenciador reiterar la doctrina aplicada, sin perjuicio de que la sentencia deba mantener estrictamente sus efectos entre las partes como consecuencia del principio de cosa juzgada.

Y es precisamente la concurrencia de este límite el que impidió una extensión a terceros de los efectos de una sentencia en un incidente resuelto por un Auto de 20 de marzo de 2000 dictado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria relativa a una liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este caso se dictó sentencia por la que se declaraba que una suma percibida por el recurrente en concepto de indemnización por jubilación anticipada ha de ser excluida de su base imponible. Ante dicha sentencia una

pluralidad de personas ajenas al proceso y que se encontraban en situación idéntica al recurrente acuden -después de agotar sin éxito la fase administrativa- a la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria planteando un incidente de extensión de efectos de dicha Sentencia. Dicho incidente es resuelto de manera negativa a los intereses de los solicitantes de la extensión al declarar la Sala, después de aportar de manera literal la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 1995 y que recoge recursos similares, que «se impone, por tanto, una solución desestimatoria de la pretensión ejercitada por resultar contraria a la doctrina jurisprudencial contenida en la relatada sentencia, con virtualidad suficiente, dada la naturaleza de precedente sentado por un órgano jurisdiccional superior, en materia directamente aplicable al caso que nos ocupa, para servir de fundamento suficiente, objetivo y razonable a la modificación de criterio que, sobre la base de dicha doctrina establecida, siguió esta Sala, por estar sujetas al Impuesto sobre la Renta las cantidades percibidas como asimilables a las prestaciones por jubilación, que siguen el mismo régimen tributario que éstas».

Es decir nos encontramos con una curiosa situación ya que aunque la Sala del Tribunal Superior de Justicia no comparte la línea jurisprudencial adoptada por el Tribunal Supremo no le queda más remedio, por aplicación del límite del artículo 110.5, que denegar la extensión de efectos solicitada por unos terceros, que si decidieran plantear un recurso principal sobre la cuestión litigiosa a la Sala del Tribunal Superior de Justicia, obtendrían, casi con total seguridad, un fallo estimatorio, que por la vía de extensión de efectos no podrían obtener.

4. Que la doctrina determinante del fallo, cuya extensión se postule, no sea contraria a la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia en el recurso a que se refiere el artículo 99 LJCA.

El artículo 99 LJCA regula el denominado recurso de casación autonómico para la unificación de doctrina, técnica impugnatoria que tiene como finalidad depurar que respecto a situaciones idénticas y con relación a normas de derecho autonómico un mismo Tribunal Superior de Justicia (bien por existir varias secciones o varias Salas) se lleguen a pronunciamientos distintos.

Así, procederá la desestimación del incidente de extensión de efectos si el fallo en cuestión resulta ser contrario a la doctrina fijada por el Tribunal Superior de Justicia con relación a normativa estrictamente autonómica, de lo que se alcanza que esta causa de desestimación del incidente tendrá escasa virtualidad en materia tributaria ya que para que la misma pudiera ser opuesta será necesario que nos encontremos con un tributo autonómico, impuestos estos que ni son los más frecuentes ni los que más litigiosidad presentan.

No obstante poner de manifiesto que el fundamento de esta limitación cabe encontrarlo en el valor jurisprudencial que se otorga a la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia cuando los mismos se pronuncian sobre normativa autonómica, de acuerdo con lo establecido en los artículos 152.1 de la Constitución Española y 70 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

VI. RÉGIMEN TRANSITORIO

En este apartado hemos de resolver los problemas de derecho transitorio que puede plantear la entrada en vigor de la Ley 29/1998. Así, podemos preguntarnos si resulta de aplicación el artículo 110 LJCA cuando las solicitudes de extensión de efectos se fundamentan en sentencias firmes dictadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley Jurisdiccional.

Para responder al interrogante planteado hemos de acudir a lo expresado en la Disposición Transitoria Cuarta LJCA que declara que «La ejecución de las sentencias firmes dictadas después de la entrada en vigor de esta Ley se llevará a cabo según lo dispuesto en ella. Las dictadas con anterioridad de las que no constare en autos su total ejecución se ejecutarán en lo pendiente con arreglo a la misma» de lo que se evidencia que, tomando como punto de partida que el procedimiento establecido en el artículo 110 supone un incidente de ejecución, la extensión de efectos se podrá solicitar con respecto a sentencias dictadas con anterioridad a la entrada en vigor de la LJCA. Así, respecto de dichas sentencias, lo que habrá que examinar en el seno de dicho incidente, es si procede o no la extensión de efectos de las mismas, verificando que concurren los requisitos procedimentales y sustantivos que menciona el párrafo 1.º del artículo 110 LJCA.

Esta postura resulta reafirmada por lo expresado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Castilla-La Mancha que en su Sentencia de 5 de julio de 1999 declara con relación al procedimiento descrito en el artículo 110 LJCA que «no se trata de una aplicación retroactiva de la nueva institución sino de la aplicación de los aspectos sustantivos de la misma que permiten la extensión comentada a partir del momento de entrada en vigor de la nueva Ley. Resultaría un contrasentido que iniciado un recurso bajo el imperio de la antigua Ley para obtener un efecto permitido por la nueva, que ya entrando en vigor en dicho aspecto, tuviera que rechazarse por no haberse seguido por los cauces previstos en la nueva Ley y que si iniciara ahora el procedimiento previsto en vía administrativa la petición hubiera de desestimarse por encontrarse fuera de plazo».

VII. DIFERENCIAS CON EL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 111 LJCA

En el último apartado del presente artículo centraremos nuestra atención en poner de manifiesto las diferencias entre el incidente de ejecución de sentencias regulado en el artículo 110 LJCA, y que ha sido objeto de un profundo análisis en el presente estudio, y el procedimiento regulado en el artículo 111 LJCA, precepto que al igual que el anterior supone una de las principales novedades que la Ley Jurisdiccional de 13 de julio de 1998 presenta con respecto a la de 1956.

Así el artículo 111 LJCA declara que «cuando se hubiera acordado suspender la tramitación de uno o más recursos con arreglo a lo previsto en el artículo 37.2, los recurrentes afectados por la suspensión podrán interesar del Juez o Tribunal de la ejecución que extienda a su favor los efectos de la sentencia o sentencias firmes recaídas en los recursos resueltos, con arreglo a lo establecido en los apartados 3, 4 y 5 del artículo anterior en cuanto resulten aplicables».

Nos encontramos, al igual que en el trámite regulado en el artículo 110 LJCA, con un procedimiento incidental de ejecución de sentencias, pero que responden a situaciones distintas. Así el procedimiento del artículo 111 LJCA parte de la necesidad de dar una respuesta ágil y eficaz a los denominados «actos en masa», entendiendo por éstos los que de manera masiva dicta una Administración Pública con identidad de objeto y que han de ser tratados procesalmente de manera especial a fin de evitar el colapso de los órganos jurisdiccionales. Es por ello, que mientras el artículo 110 LJCA parte de la no interposición de recurso contencioso-administrativo por parte de un tercero que solicita la extensión de efectos de una sentencia favorable, el artículo 111 LJCA presupone la interposición de recurso contencioso-administrativo y que por razones de agilidad su tramitación se suspende en espera de que un recurso idéntico se resuelva por sentencia y cuyos efectos se extenderán a los que hubieran «padecido» la suspensión, si así lo solicitaren.

Es decir, el procedimiento regulado en el artículo 111 LJCA parte de una premisa fundamental recogida en el artículo 37.2 LJCA que prevé «Cuando ante un Juez o Tribunal estuviera pendiente una pluralidad de recursos con idéntico objeto, el órgano jurisdiccional podrá no acumularlos y tramitar uno o varios con carácter preferente, previa audiencia de las partes por plazo común de cinco días, suspendiendo el curso de los demás hasta que se dicte sentencia en los primeros. La sentencia deberá ser notificada a las partes afectadas por la suspensión, quienes podrán optar por solicitar la extensión de sus efectos en los términos del artículo 111, por la continuación de su procedimiento o por el desistimiento». En este precepto se recoge la tramitación preferente de uno o varios procesos «testigo» o «piloto» en el supuesto de una pluralidad de recursos iguales con la lógica finalidad de evitar el colapso jurisdiccional, suspendiendo la tramitación de los demás, de manera que una vez se haya dictado sentencia en el proceso «piloto», los afectados por la suspensión pueden optar por una de estas tres posibilidades:

- Si la sentencia es estimatoria, se solicitará la extensión de efectos de la misma de acuerdo con el procedimiento plasmado en el artículo 111 LJCA.
- Si la sentencia es desestimatoria, desestimación cuya fundamentación es rotunda y manifiesta, lo más lógico será decidir desistir de la continuación del procedimiento, de manera que se pueda evitar una más que posible condena en costas por temeridad o mala fe procesal.
- Si la sentencia es desestimatoria, pero su *ratio decidendi* no aparece asentada sobre criterios consolidados, se podría aventurar el recurrente en decidir la continuación de su procedimiento con la esperanza de que el órgano jurisdiccional modifique su fallo.

En cuanto al modo de articular la solicitud de extensión de efectos de una sentencia estimatoria, reconocida en el artículo 111 LJCA, este precepto nos remite expresamente a los apartados 3, 4 y 5 del artículo 110 LJCA de manera que ambos procedimientos son idénticos con la importante salvedad de que no será necesario acudir a la Administración autora del acto impugnado a fin de que la misma extienda los efectos en el caso del artículo 111 LJCA, debiendo solicitarse la extensión de efectos directamente al Juez o Tribunal competente. Tampoco será necesario acreditar documentalmente la identidad de situaciones, requisito exigido en el artículo 110.3 LJCA, por cuanto la misma ya ha sido justificada en el momento de acordarse la suspensión con arreglo al artículo 37.2 LJCA.