TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA Y DERECHO TRIBUTARIO ¿UNA TENSIÓN PERMANENTE EN EL PROCEDIMIENTO DE RECLAMACIÓN POR VULNERACIÓN DE DERECHOS?

Antonio Faúndez Ugalde
Profesor de Derecho Tributario
Doctorado © en Derecho,
Magíster en Gestión Tributaria,
Abogado.

ABSTRACT

En este trabajo se abordará la esfera de aplicación de las normas entre el derecho tributario material y la tutela jurisdiccional efectiva en el procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos y los posibles conflictos y mecanismos de solución frente a la antinomia de normas.

1.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Toda intervención judicial debe ser ejercida a través de un proceso que ofrezca un mínimo de garantías para las partes, situación que reviste importancia frente a la función del juez en la aplicación de las normas. En tal sentido, la tutela jurisdiccional se presenta como el derecho de toda persona a que se haga justicia, a que cuando pretenda algo de otra, esta pretensión sea atendida por un órgano jurisdiccional, a través de un proceso con garantías mínimas[1]. Por su parte, De Oliveira[2] define tutela jurisdiccional como el resultado de la actividad desarrollada por los órganos del Estado que ejercen la jurisdicción o que están autorizados para ello, con miras a la protección del patrimonio jurídico.

Ahora bien, en términos genéricos, la efectividad de la tutela jurisdiccional radica en que "[…]debe ser oportuna y, en algunos casos, tener la posibilidad de ser preventiva"[3]. Es por esta razón que la tutela jurisdiccional efectiva en el procedimiento de reclamación por vulneración de derechos no limita su contenido en el derecho a acceder a un tribunal de justicia, sino que involucra, asimismo, el reconocimiento de garantías que impliquen un trato igualitario entre las partes del proceso, sea en virtud del derecho a presentar o contestar dicho reclamo, sea el derechos de las partes de rendir prueba para acreditar sus pretensiones, o bien, garantizar el pronunciamiento del juez tributario y aduanero sobre el fondo de la cuestión debatida, como también, el derecho a obtener el cumplimiento de la sentencia o el restablecimiento del imperio del derecho[4]. Cabe hacer presente, como sostiene De Oliveira[5], hay tutela incluso cuando se desestima el pedido, ya que, en este caso, quedará

---

[1] GONZÁLEZ, Jesús, *El derecho a la tutela jurisdiccional*, (Madrid, 1984), p. 29.

[2] DE OLIVEIRA, Carlos, *Teoría y práctica de la tutela jurisdiccional*, (Río de Janeiro, 2008, trad. cast. Perú, 2008), pp. 176-177.

[3] MARINONI, Luiz, *Derecho fundamental a la tutela jurisdiccional efectiva*, (São Paulo, 2007, trad. cast. Perú, 2007), p. 220.

[4] Vallespín indica que "[e]l derecho a la tutela judicial efectiva que consagra el art. 24 CE [Constitución española de 1978] no agota su contenido en la exigencia de que el interesado tenga acceso a los Tribunales de Justicia", agrega que se "[e]xige también que el 'fallo se cumpla' y que el recurrente sea puesto en su derecho y compensado" (VALLESPÍN, David, *El modelo constitucional de juicio justo en el ámbito del proceso civil*, [Barcelona, 2002], pp. 142-143). GONZÁLEZ precisa que como norma general las violaciones del derecho a la tutela jurisdiccional se producirán en un proceso y procederán de un órgano jurisdiccional (González, Jesús, cit. [n° 1], p. 146).

[5] DE OLIVEIRA, Carlos, cit. [n° 2], p. 177.

protegida la posición sustancial del demandado. No obstante lo anterior, desde ya se hace presente, que la tutela jurisdiccional no queda radicada solamente en los derechos fundamentales, sino que, además, comprende la protección de derechos que no tienen un asidero constitucional[6].

En Chile, la fuente legal de la tutela jurisdiccional se encuentra radicada en el artículo 19 n° 3 de la Constitución Política de la República de Chile (CPR), constituyendo, en sí misma, un derecho fundamental que incide principalmente en su efectiva protección en un proceso civil. Sin embargo, se podría sostener que el artículo 19 nº 3 inciso quinto se encuentra ligado a la idea de argumentación, pero no a la efectividad. Contrarrestando la afirmación anterior, si se considera lo establecido en el artículo 8 n° 1 de la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH)[7], por aplicación del inciso segundo del artículo 5 de la CPR[8], se puede dar por asentado el criterio de la efectividad en la tutela jurisdiccional. Es por esta razón que la tutela jurisdiccional efectiva, en sí misma, constituye un derecho fundamental[9].

---

[6] En este sentido se puede citar a: ALDUNATE, Eduardo, *Derechos Fundamentales*, (Santiago, 2008), p. 205; MARINONI, Luiz, cit. (n° 3), p. 279.

[7] El número 1 del artículo 8 de la Convención americana de derechos humanos señala: *"Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter".*

[8] El inciso segundo del artículo 5 de la CPR indica: *"El ejercicio de la soberanía reconoce como limitación el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana. Es deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por esta Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes".*

[9] Haciendo un recorrido por la historia legislativa de la actual CPR, Silva deja en evidencia que: "[…]tocó proponer la norma del artículo 19, n° 3 en la sesión 100 de la Comisión Ortúzar; en ella planteamos la necesidad de consagrar la existencia de un juicio legal, puntualizando que con esta expresión significa un juicio en que la persona afectada tenga derecho de concurrir ante el tribunal, de defenderse y de disponer de los recursos suficientes para hacer, en verdad, una defensa eficaz y cierta" (SILVA, Alejandro, *Tratado de derecho constitucional*, VIII, [Santiago, 2000], pp. 77-78). Sin perjuicio de la discusión planteada, para esta investigación se dará por superada las discrepancias doctrinarias, considerando a la tutela jurisdiccional efectiva como un derecho fundamental reconocida por nuestra legislación.

Ahora bien, dentro de las distintas formas de tutela jurisdiccional[10], en este trabajo se analizarán dos temáticas vinculadas con el procedimiento de reclamo por vulneración de derechos: (i) la tutela jurisdiccional efectiva frente al derecho tributario material y (ii) la tutela ejecutiva frente al derecho tributario material.

En lo que se refiere a la primera temática, el procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos, contemplado en el párrafo segundo del título tercero del libro tercero del Código Tributario (CT), constituye uno de los mecanismos esenciales para establecer una tutela jurisdiccional efectiva respecto de derechos fundamentales contemplados en los numerales 21, 22 y 24 del artículo 19 de la CPR, como asimismo, con relación a los derechos de los contribuyentes enumerados en el artículo 8 bis del Código de la especialidad. En este sentido, y sin perjuicio de que "[…]la más básica forma de tutela de los derechos está constituida por la propia norma del derecho material"[11], me hago partícipe de los que postulan que la protección de los derechos no puede quedar limitada a normas de derecho tributario material, sino que el proceso también constituye un mecanismo efectivo de tutela[12]. Ergo, si bien el proceso es autónomo en relación al derecho tributario material, no significa que él pueda ser neutro o indiferente a las distintas situaciones de derecho sustancial.

Es precisamente en este punto en que radica el planteamiento del problema relativo a determinar, en el procedimiento de reclamo por vulneración de derechos, si se presenta en forma permanente una tensión entre el derecho tributario material y la tutela jurisdiccional efectiva; si bien ambos se

---

[10] El autor De Oliveira clasifica la tutela jurisdiccional en: (i) tutela declarativa: aquella que tiene por finalidad certificar la existencia de determinada relación jurídica, otorgándole certeza; (ii) tutela condenatoria: aquella que tiene por finalidad satisfacer la obligación de pagar; (iii) tutela constitutiva: tiene por finalidad satisfacer los derechos potestativos; y, (iv) tutela ejecutiva *lato sensu*: tiene por finalidad satisfacer obligaciones de dar y los deberes de constituir (DE OLIVEIRA, Carlos, cit. [n° 2], p. 218).

[11] MARINONI, Luiz, cit. (n° 3), p. 174.

[12] En este mismo sentido: VALLESPÍN, David, cit. (n° 4), pp. 142-143; MARINONI, Luiz, cit. (n° 3), p. 278; DE OLIVEIRA, Carlos, cit. [n° 2], p. 176; EL MISMO, ***El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva desde la perspectiva de los derechos fundamentales,*** en *Revista de derecho*, XXII (Valdivia, 2009), n° 1, consultado con fecha 12 de julio de 2010, en la siguiente página *web*: http://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S0718-95020090001000009&script=sci_arttext, pp. 185-201.

complementan, resulta necesario establecer cuál es la esfera de uno y otro para la adecuada aplicación de las normas, especialmente cuando existe antinomia de derechos fundamentales[13], caso en el cual el juez debe optar por el mejor mecanismo de solución que resguarde en forma preferente los derechos de todas las partes del proceso.

Por otro lado, y como segunda temática, resultará esencial en el procedimiento de reclamación por vulneración de derechos, que se cumpla oportunamente lo decretado en la sentencia, sea acogiendo o rechazando el reclamo. En tal sentido, el juez deberá tomar las providencias necesarias para restablecer el imperio del derecho o bien dejar sin efecto toda orden que perjudique los intereses del Estado. En este caso, el planteamiento del problema se enfocará en determinar una eventual tensión en la aplicación de las normas, entre el derecho tributario material y la tutela ejecutiva, caso en el cual el juez debe optar por los mecanismos que amparen debidamente los derechos de las partes.

2.- TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA Y DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL: ¿UNA TENSIÓN PERMANENTE?

2.1.- Tutela jurisdiccional efectiva y derecho material: una visión genérica

Antes de comenzar el análisis de las normas especiales que imperan en el derecho tributario material, resulta esencial dar una mirada genérica, desde un punto de vista doctrinario, respecto de la vinculación entre tutela jurisdiccional efectiva y el derecho material.

En estos términos, es aceptación generalizada que la protección de los derechos no puede quedar limitada a normas de derecho material, sino que la

[13] Se habla de antinomia o colisión de derechos fundamentales cuando el efecto jurídico de la protección iusfundamental alegada por un sujeto (titular del respectivo derecho) es incompatible con el efecto jurídico por otro sujeto a partir de un alegato de protección iusfundamental. El efecto jurídico es que el resultado adjudicado a uno va a implicar negación o rechazo de la protección o amparo defendido por el otro (ALDUNATE, Eduardo, cit. [n° 6], p. 269).

complementación con un proceso que ofrezca garantías mínimas para las partes, constituye un mecanismo efectivo de tutela[14].

En los años cincuenta del siglo XX, cuando empezó de forma sistemática el estudio de las relaciones entre el proceso y las normas constitucionales, poco se hablaba de la garantía de efectividad. Sin embargo, en estos días, la tutela jurisdiccional, constituyendo en sí misma un derecho fundamental, incide en la efectiva protección de los derechos de las partes en el proceso.

En opinión de Marinoni[15], el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva engloba (i) el derecho a la técnica procesal adecuada; (ii) el derecho de participar a través del procedimiento adecuado; y, (iii) el derecho a la respuesta del juez. Agrega el mismo autor que el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva tiene relación, en primer lugar, con la posibilidad de participar y por eso presupone un derecho de participación.

Distintos autores se han manifestado sobre a la relación entre el derecho material y la tutela jurisdiccional, cuya complementación no les resulta indiferente: Marinoni[16] indica que el deber de protección requiere, es cierto, reglas de derecho material; el mismo autor sostiene que no hay duda de que el derecho de acción garantiza la tutela jurisdiccional efectiva; de tal forma el derecho de acción, para ser comprendido, debe estar relacionado con las formas de protección jurisdiccional del derecho material[17]. Por su parte, Chiovenda[18] expresa que hoy en día vemos una clara separación entre el derecho, como una expectativa de un bien, y el proceso, como un medio para conseguirlo, independiente de la voluntad del adversario. De Oliveira[19] indica que para la adecuación de la tutela jurisdiccional para la superación de la

---

[14] *Supra* cit. n° 12

[15] MARINONI, Luiz, cit. (n° 3), pp. 227-228.

[16] *Ibid.*, p. 278.

[17] *"Não há dúvida de que o direito de ação garante a tutela jurisdicional efetiva. Acontece que o direito de ação, para assim ser compreendido, deve ser relacionado com as formas de proteção jurisdicional do direito material"* (Vid. MARINONI, Luiz, *Teoría geral do proceso*, V. 1 [São Paulo, 2006], p. 227).

[18] *"Oggi vediamo invece una netta separazione fra il diritto, come aspettazione d'un bene, e il processo, come mezzo di conseguirlo indipendentemente dalla volontà dell'avversario" (CHIOVENDA, Giuseppe, Istituzioni di diritto processuale civile*, [Napoli, 1960], p. 139).

[19] Vid. DE **Oliveira**, Carlos, cit. (n° 2), p. 221.

crisis sufrida por el derecho material, debe tener la aptitud de realizar la eficacia prometida por el derecho material, con la mayor efectividad y seguridad posibles. Por su parte, Proto[20] manifiesta que con la elaboración en el siglo XIX y en los primeros años del siglo pasado del derecho de acción, que como categoría atípica permitió reconciliar, de forma automática y necesaria, el derecho material (todos los derechos materiales) y la tutela jurisdiccional civil, colaborando así para la superación de los límites intrínsecos de la tipicidad de las acciones del derecho romano clásico.

En resumen, los autores coinciden en que la complementación entre el derecho material y el proceso resulta indispensable para una tutela jurisdiccional efectiva. Sin embargo, cabe precisar, que la tutela jurisdiccional siempre estará presente, más no la tutela del derecho propiamente tal, el cual se manifestará en la medida de que la técnica procesal reconozca el derecho material, esto es, cuando la sentencia de lugar al derecho pretendido en la demanda[21]. Marinoni[22] señala que comprendida la necesidad de tutela de los derechos a través del proceso jurisdiccional, es correcto pensar que el juez y el legislador, al velar por la técnica procesal adecuada a la efectividad de la prestación jurisdiccional, prestan protección a los derechos y, en consecuencia, al derecho fundamental a la tutela jurisdiccional efectiva, los cuales, si no fuesen de esta manera, de nada valdrían.

Habiendo revelado la imperiosa necesidad de complementación entre el proceso y el derecho material, no desconozco la posibilidad de una tensión permanente entre la tutela jurisdiccional y el derecho tributario material al momento de otorgar una protección efectiva de los derechos. Cabe recordar que la tutela jurisdiccional, en sí misma, constituye un derecho fundamental, y en tal escorzo, éste puede entrar en conflicto con el derecho tributario material, lo que se analizará en los próximos planteamientos.

2.2.- Tutela jurisdiccional efectiva y derecho tributario material

Como se indicó anteriormente, la circunstancia de que la tutela jurisdiccional efectiva constituya en sí misma un derecho fundamental, surge la posibilidad de que exista una constante tensión con las normas de derecho tributario

---

[20] PROTO, Andrea, *Lezioni di diritto processuale civile,* citado por DE OLIVEIRA, Carlos, cit. (n° 12) ***El derecho…,*** pp. 185-201.

[21] Vid. MARINONI, Luiz, cit. (n° 3), pp. 174-175.

[22] *Ibid.*, cit. (n° 3), pp. 231-232.

material, en especial cuando estas últimas involucran la protección de derechos fundamentales.

Es indudable, como se estableció en el punto anterior, que la complementación entre el proceso y el derecho tributario material resulta esencial para una tutela efectiva; sin embargo, es menester establecer qué ponderación se le asignará a cada uno de ellos para una adecuada aplicación de las normas por parte del juez, quien debe elegir el mejor mecanismo de solución en resguardo de los derechos pretendidos por las partes.

La ley n° 20.322, publicada en el Diario Oficial el 27 de enero de 2009, fijó el texto de ley orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA), como asimismo, introdujo modificaciones en el texto del Código Tributario, contenido en el artículo 1º del Decreto Ley n° 830, de 1974[23]. Dentro de las modificaciones al Código Tributario, se estableció en el párrafo segundo del título tercero del libro tercero, el *Procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos*, relacionado, principalmente, con la tutela de derechos fundamentales contemplados en los numerales 21, 22 y 24 del artículo 19 de la CPR. Por su parte, la Ley n° 20.420, publicada en el Diario Oficial el 19 de febrero de 2010, consagró un nuevo párrafo cuarto en el título preliminar del Código Tributario denominado *Derechos de los contribuyentes*[24], cuya tutela puede ser obtenida a través del mismo procedimiento especial de reclamo señalado anteriormente[25].

---

[23] De conformidad con lo establecido en el artículo primero transitorio de la Ley n° 20.322, las modificaciones incorporadas al Código tributario tienen una vigencia gradual. En la XV Región de Arica y Parinacota, I Región de Tarapacá, II Región de Antofagasta y III Región de Atacama, el tribunal comenzó a funcionar el 1 de febrero de 2010. En la IV Región de Coquimbo, VII Región del Maule, IX Región de La Araucanía, XII Región de Magallanes y Antártica Chilena, los tribunales comenzaron a regir el 1 de febrero de 2011. En la VIII Región del Bío-Bío, XIV Región de Los Ríos, X Región de Los Lagos y XI Región de Aysén del General Carlos Ibáñez del Campo, comenzarán a regir en tres años, contados desde el día primero del mes siguiente al de la fecha de su publicación en el Diario Oficial. Finalmente, en las demás regiones los tribunales comenzarán a funcionar el 1 de febrero de 2013.

[24] Estos derechos se encuentran establecidos en el artículo 8 bis y son los siguientes: (i) derecho a ser atendido cortésmente, con el debido respeto y consideración; a ser informado y asistido por el Servicio sobre el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones; (ii) derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias, debidamente actualizadas; (iii) derecho a recibir información, al inicio de todo acto de fiscalización, sobre la

Es precisamente a través del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos que se pretende obtener una tutela jurisdiccional efectiva del derecho tributario material vinculado a ciertos derechos fundamentales. Ahora bien, como el derecho a la efectividad de la tutela jurisdiccional debe atender al derecho material, es dable concluir que el derecho a la efectividad debe estar ligado a técnicas procesales capaces de dar respuestas adecuadas a las necesidades que de él provienen. Sin embargo, en este caudal de técnicas procesales el juez encontrará dificultades en la aplicación del derecho en los casos en que se presenten antinomias de normas[26], caso en el cual, los mecanismos de solución no pueden obviar la efectiva tutela jurisdiccional. Se insiste en que la tutela jurisdiccional constituye, en sí misma, un derecho fundamental que incide principalmente en su efectiva protección en un proceso. Es por esta razón que concluyo que en la esfera de aplicación de las normas entre el derecho material y la efectiva tutela jurisdiccional será una tensión permanente, frente a lo cual, el juez deberá valorar entre los distintos mecanismos procesales, cuál resultará más

---

naturaleza y materia a revisar, y conocer en cualquier momento, por un medio expedito, su situación tributaria y el estado de tramitación del procedimiento; (iv) derecho a ser informado acerca de la identidad y cargo de los funcionarios del Servicio bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en que tenga la condición de interesado; (v) derecho a obtener copias, a su costa, o certificación de las actuaciones realizadas o de los documentos presentados en los procedimientos, en los términos previstos en la ley; (vi) derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el caso, la devolución de los documentos originales aportados; (vii) derecho a que las declaraciones impositivas, salvo los casos de excepción legal, tengan carácter reservado, en los términos previstos por este Código; (viii) derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados; (ix) derecho a formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y a que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente; y, (x) derecho a plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre las actuaciones de la administración en que tenga interés o que le afecten.

[25] El artículo transitorio de la ley n° 20.420 establece que: *"Si a la fecha en que entre en vigencia esta ley no se encontrare instalado el competente Tribunal Tributario y Aduanero, conocerá de los reclamos interpuestos en conformidad al inciso segundo del artículo 8° bis del Código tributario el juez civil que ejerza jurisdicción en el domicilio del contribuyente".*

[26] *Supra* cit. n° 13.

efectivo en el otorgamiento de la tutela de los derechos que las partes del proceso han invocado.

Marinoni[27] indica que el proceso, frente a determinada construcción legal, puede no constituir una técnica capaz de responder efectivamente al derecho material; esta tensión de las normas puede ocurrir, por ejemplo, entre el trámite de admisibilidad –como técnica procesal– y la suficiencia de fundamentos del reclamo; también, entre la orden de no innovar y la naturaleza del derecho que se pretende cautelar en forma anticipada; etc.

Como primer alcance en la búsqueda de una solución al problema, lo esencial es que las técnicas procesales de alguna forma deberán siempre adaptarse a las diferentes pretensiones de tutela de las partes del proceso vinculadas con el derecho material en cuestión, lo que permitirá la efectividad del proceso y, consecuencialmente, su concordancia con el derecho fundamental a la tutela jurisdiccional efectiva. Así por ejemplo, si el reclamo es presentado fuera del plazo fatal de quince días hábiles contados desde la ejecución del supuesto acto u omisión, la técnica procesal consistirá en la declaración de inadmisibilidad del reclamo como forma de establecer una tutela jurisdiccional efectiva respecto de la pretensión del órgano fiscalizador. La misma tensión de normas se presentará si el reclamo no es presentado por escrito o no es fundado.

Sin perjuicio de que la tutela jurisdiccional abarca todo tipo de derechos[28], la tensión entre las normas revestirá mayor importancia cuando el derecho fundamental objeto del reclamo colisiona con la tutela jurisdiccional efectiva considerada, también, como un derecho fundamental. Esta situación debe ser apreciada por el juez caso a caso considerando los derechos fundamentales en pugna. Por ejemplo, si el reclamo por vulneración de derechos tiene por objeto la tutela del derecho fundamental contenido en el artículo 19 n° 21 de la CPR, pero el reclamante rinde su prueba fuera del término probatorio[29], el juez velando por la tutela jurisdiccional efectiva en el trato igualitario de las partes del proceso, deberá rechazar el reclamo por falta de acreditación de los hechos, sin perjuicio de las pruebas que pueda rendir en segunda instancia.

---

[27] MARINONI, Luiz, cit. (n° 3), p. 177.

[28] *Supra*, cit. n° 6.

[29] El inciso segundo del artículo 156 señala que el término probatorio es de diez días y dentro de él se deberá rendir toda la prueba.

El autor Eduardo Aldunate, en su obra *Derechos fundamentales*[30], sintetiza distintas posiciones que buscan un mecanismo de solución a la colisión de derechos fundamentales: una primera solución se enmarca en la idea de establecer un orden de prelación o jerarquía determinable en abstracto, entre los diferentes derechos, idea que ha sido asimilada a la doctrina de los *preferred rights* de origen norteamericano. Se identifica en esta categoría el argumento de preferencia que debe dársele a aquellos derechos fundamentales que no sean renunciables para su titular (en especial, por estar asegurados en resguardo de la dignidad personal); a aquellos que posibilitan la realización de otros que devienen en posteriores, y por tanto, menos importantes que los primeros; a aquellos que cuentan con un positivo índice de garantización, reconocible a partir de la garantía otorgada vía recurso de protección; a aquellos cuya pérdida o supresión impacte en el ámbito institucional de modo más relevante; a aquellos derechos fines en relación a los derechos medios para lograr esos fines y, por último, la preferencia que debe darse a aquel derecho que tienda a la mayor dignidad humana. Se ubican en esta postura a los autores Ruiz-Tagle y Cea Egaña.

Otra postura radica en la idea de ponderación de derechos en el caso concreto (*balacing test*) posición que implica que serán las circunstancias del caso las que aportarán los elementos determinantes de la preferencia que deba darse a un derecho por sobre otro, pero sólo en ese caso. La posibilidad de resolver la colisión de derechos por la vía de la ponderación se encuentra íntimamente vinculada a una concepción de derechos como principios, y es propuesta por Alexy en 1993, con referencias al pensamiento de Dworkin. Alexy[31] expresa que en "[…] las circunstancias específicas de la hipótesis, es posible establecer entre los principios una relación de precedencia condicionada, con precisa indicación de las condiciones para que un precepto preceda a otro. Puede ocurrir, por eso, que, en otras condiciones, la precedencia se invierta". Agrega el mismo autor que el conflicto entre derechos fundamentales debería ser solucionado a través de un mecanismo de ponderación de los intereses opuestos[32]. Explica este autor que en esta ponderación, de lo que se trata es determinar cuál de los intereses, abstractamente del mismo rango, posee mayor peso en el caso concreto; de esta forma, si la ponderación da como

---

[30] ALDUNATE, Eduardo, cit. (n° 6), pp. 269 a 280; EL MISMO, *La colisión de derechos fundamentales*, en Revista Derecho y Humanidades, 2005, 11, pp. 69 a 78.

[31] Citado por DE OLIVEIRA, Carlos, cit. (n° 2), p. 217.

[32] ALEXY, Robert, *Theorie der grundrechte*, (*sine loco*, 1986, trad. cast. España, 1993), pp. 90 y 91.

resultado que los intereses del reclamante, que se oponen a la intervención, tienen en el caso concreto un peso manifiestamente mayor que el de aquel interés a cuya preservación está dirigida la medida estatal, entonces la intervención viola el principio de proporcionalidad y, con ello, el derecho fundamental. Este mecanismo de ponderación de los intereses opuestos propuesto por Alexy ha sido reconocido en sentencias del Tribunal Constitucional (TC)[33], lo que a mi juicio puede ser aplicado en el procedimiento especial de reclamo en análisis.

La tercera postura que sintetiza Aldunate es la idea de la armonización, concordancia práctica o del equilibrio adecuado. Para esta postura no se busca encontrar el criterio que permita a un derecho primar sobre otro, ni aún en el caso concreto, sino que debe buscarse una solución que permita lograr un óptimo de protección para los derechos que se enfrentan. Explica Aldunate que esta idea de armonización o concordancia práctica puede ser considerada, en sus efectos, una variante de la ponderación a la que se le suma el elemento teológico de buscar la óptima protección de los derechos en conflicto.

Finalmente, Aldunate considera y critica las diversas soluciones propuestas, proponiendo las siguientes hipótesis: la tesis de que no hay una solución general, sino que la Constitución distingue entre diversos derechos, de manera que las colisiones deben solucionarse de manera diversa según los derechos alegados; y, por otra parte, la tesis de que el uso constitucional de expresiones como *ejercicio legítimo* y *restablecimiento del imperio del derecho* implican que a nivel constitucional no existen criterios que permitan resolver las colisiones de derechos, sino que hay una remisión a las normas de nivel subconstitucional, en las que los jueces deberían hallar los criterios de solución so pena de verse abocados a crear derecho, para lo que no están autorizados. Aldunate[34] se plantea la pregunta: ¿qué sucede cuando la

[33] Sentencia de fecha 6 de agosto de 2010, causa Rol n° 1710-10-INC, considerando nonagésimosegundo; sentencia de fecha 6 de marzo de 2008, causa Rol n° 825-07-INA, voto disidente de los Ministros Hernán Vodanovic y Mario Fernández, considerando octavo; sentencia de fecha 6 de marzo de 2008, causa Rol n° 829-07-INA, voto disidente de los Ministros Hernán Vodanovic y Mario Fernández, considerando octavo; sentencia de fecha 24 de enero de 2008, causa Rol n° 797-07-INA, voto disidente de los Ministros Hernán Vodanovic y Mario Fernández, considerando octavo; sentencia de fecha 18 de diciembre de 2007, causa Rol n° 787-07-INA, voto disidente del Ministro Mario Fernández, considerando octavo.

[34] ALDUNATE, Eduardo, cit. (n° 6), p. 203.

antinomia se presenta entre el derecho fundamental de la tutela jurisdiccional efectiva y una norma inconstitucional?; al respecto, aborda dos hipótesis de solución: o bien, aceptar la posibilidad de que el juez de la instancia prescinda de la ley inconstitucional y sea leal a la Constitución, pasando por sobre ésta en la atribución de competencias del recurso de inaplicabilidad, o bien, se reserva al Tribunal Constitucional un pronunciamiento sobre la inconstitucionalidad de la aplicación de una ley y por tanto se obliga a los jueces, no mediando esta declaración, a aplicar las leyes inconstitucionales. Al respecto, la mayoría de la doctrina nacional y la jurisprudencia ha declarado que no le corresponde al juez pronunciarse sobre la constitucionalidad de una ley, pudiendo, a lo más, elevar la respectiva cuestión ante el Tribunal Constitucional, quien ejercerá un control confrontando la aplicación de un precepto legal con la Constitución.

Considerando las hipótesis anteriores, surge inmediatamente la siguiente inquietud: ¿el juez de la instancia conociendo de un reclamo por vulneración de derechos, al remitir los antecedentes al Tribunal Constitucional para pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de una norma, implica atentar contra la tutela jurisdiccional efectiva? Para responder esta interrogante me sumaré a la solución planteada por el autor Aldunate[35]. Dicho autor señala que el Tribunal Constitucional tiene la facultad para declarar inaplicable un precepto legal a un caso en concreto, por ser inconstitucional su aplicación; esto significa que el recurso de inaplicabilidad no tiene por finalidad resolver la antinomia de la instancia, sino de impedirla. En este sentido, no puede entenderse que el recurso de inaplicabilidad prive al órgano jurisdiccional de una facultad propia de éste, cual es la de pronunciarse sobre la antinomia de las normas, razón por la cual, en este contexto, el juez de la instancia perfectamente puede resolver dicha colisión, quedando la posibilidad que la referida aplicación de las normas sea revisada por los tribunales superiores. Ergo, el pronunciamiento oportuno del juez de la instancia sobre la antinomia de normas, implica la protección efectiva de la tutela jurisdiccional, significando su desvelo en el trato igualitario de las partes del proceso y evitar mayor dilación en perjuicio del derecho material.

2.3.- Tutela ejecutiva y derecho tributario material

Hasta el momento se han abordado los distintos mecanismos de solución que el juez puede invocar en la aplicación de las normas como forma de lograr una efectiva tutela jurisdiccional en el procedimiento especial de reclamo por

[35] ALDUNATE, Eduardo, cit. (n° 6), pp. 203 y 204.

vulneración de derechos; sin embargo, aún queda camino por recorrer para concretar dicho objetivo. En efecto, dichos mecanismos de solución no son suficientes para establecer una efectiva tutela jurisdiccional sino contamos con los medios procesales adecuados para el cumplimiento de los derechos reconocidos en la respectiva sentencia. En este sentido, la ejecución de la sentencia constituye uno de los medios esenciales para establecer la efectiva tutela de los derechos de las partes, esto significa, que una sentencia, sea a favor del Fisco o del contribuyente, no es suficiente para configurar una tutela jurisdiccional efectiva si no existen mecanismos de ejecución de los mismos. Así por ejemplo, el contribuyente requerirá que se restablezca en forma inmediata el imperio del derecho, o bien, el Servicio de Impuestos Internos, frente al rechazo del reclamo, instará a que se deje sin efecto, en forma inmediata, la orden de no innovar que perjudica los intereses del Fisco.

La tutela ejecutiva es un tipo de tutela jurisdiccional destinado a obtener el cumplimiento de una sentencia. Marinoni[36] señala que una sentencia que tenga que intervenir en la realidad, pero que está desprovista de medios de ejecución, no sirve para la prestación de la tutela del derecho. En términos de efectividad de la tutela jurisdiccional, el mismo autor indica que "[l]os medios de ejecución, que evidentemente interfieren en el resultado que el proceso puede proporcionar en el plano del derecho material, también son técnicas para la prestación de la tutela jurisdiccional"[37]. Por su parte, el autor Andolina[38] indica que uno de los aspectos jurídicos más importantes de la sentencia es la eficacia ejecutiva, en virtud de la cual "[…]funge de paso entre el estadio anterior de la tutela cognitiva y el sucesivo de la tutela ejecutiva: es decir, aquélla abre al acreedor las puertas de la ejecución forzada, habilitándolo para pedir y obtener el cumplimiento de específicos actos ejecutivos".

Ahora bien, en el procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos, el inciso tercero del artículo 156 del Código Tributario señala que el fallo contendrá todas las providencias que el tribunal juzgue necesarias

---

[36] MARINONI, Luiz, cit. (n° 3), p. 28. El mismo autor sostiene que "[…] de la correlación necesaria entre la condena y los medios de ejecución tipificados en la legislación [lo que también sucede en nuestra legislación], ya quedó demostrado su nítido objetivo de protección de la libertad contra la posibilidad de arbitrio del juez" (*Ibid*, p. 58).

[37] *Ibid.*, p. 175.

[38] ANDOLINA, Ítalo, *Cognizione ed esecuzione forzata nel sistema della tutela giurisdizionale* (Milán, 1983, trad. cast. Perú, 2008), p. 17.

para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del solicitante, sin perjuicio de los demás derechos que pueda hacer valer ante la autoridad o los tribunales correspondientes[39]. En este sentido, si la sentencia omite decretar las medidas necesarias para el resguardo de las pretensiones de las partes del proceso, la tutela jurisdiccional carecerá de toda efectividad.

La referida situación parece sencilla, sin embargo, la tutela jurisdiccional efectiva no se ampara con una simple declaración en la sentencia, sino que, tal como se desprende del artículo 156 del Código Tributario, debe contener providencias o mecanismos eficientes para la protección de los derechos de la parte vencedora. Lo anterior genera las siguientes interrogantes: ¿quién llevará a efecto el cumplimiento de la sentencia? ¿el mismo tribunal que la dictó u otra entidad facultada por ley?.

Así planteado el problema, la debida suficiencia de la tutela jurisdiccional efectiva, conlleva a un doble reenvío de normas. En efecto, el artículo 157 del Código Tributario dispone que en lo no establecido por este párrafo, y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el título segundo del libro tercero, referentes al procedimiento general de reclamaciones. Por su parte, el artículo 148 del Código Tributario realiza un segundo reenvío a las normas contenidas en el libro primero del Código de Procedimiento Civil (CPC), en cuanto fueren compatibles con la naturaleza de las reclamaciones.

Sin perjuicio del reenvío normativo al procedimiento general de reclamaciones y al libro primero del Código de Procedimiento Civil, el n° 6 de la letra B del artículo 6° del Código Tributario[40] consagra la facultad de los Director Regional del Servicio de Impuestos Internos para disponer el cumplimiento administrativo de las sentencias dictadas por los Tribunales Tributarios y Aduaneros, que incidan en materias de su competencia, norma que escapa al resguardo supletorio que establece el artículo 157 del Código Tributario centrada en facultades jurisdiccionales. El referido n° 6 de la letra B del artículo 6°, es una norma de carácter genérico, es decir, no hace distinción en relación al tipo de sentencia, frente a lo cual, será la autoridad administrativa quien debe proceder al cumplimiento de la sentencia dictada

[39] Los derechos que pueden hacer valer los contribuyentes con posterioridad a la sentencia, radican en requerir medidas disciplinarias ante la autoridad administrativa pertinente, o bien, si corresponde, indemnizaciones por el daño causado.

[40] Este número fue modificado por el artículo 2° de la citada ley n° 20.322, de 2009.

por el juez tributario y aduanero respecto de aquellas materias que sean propias de su competencia.

Ahora bien, con relación al cumplimiento de la sentencia, las facultades jurisdiccionales del Tribunal Tributario y Aduanero solamente podrán ser reactivadas en la medida que se promuevan incidencias por parte del contribuyente o del Servicio de Impuestos Internos, instancia procesal que se encuentra consagrada en el n° 5 del artículo 1° de la Ley n° 20.322, de 2009. Sin embargo, la referida intervención del juez tributario y aduanero solamente queda limitada a la resolución de la incidencia, radicándose nuevamente el cumplimiento de la sentencia en manos de la autoridad administrativa.

Finalmente, en el evento de que el derecho reconocido en la sentencia no sea una materia de competencia del Servicio de Impuestos Internos –como lo exige el n° 6 de la letra B del artículo 6° del Código Tributario–, será el juez tributario y aduanero quien debe proceder al cumplimiento de ella, con miras a obtener una tutela jurisdiccional efectiva en relación a las partes del proceso.

3.- CONCLUSIONES

El desarrollo del problema planteado en esta investigación permite establecer las siguientes conclusiones:

1) Es aceptación generalizada de la doctrina que la protección de los derechos no puede quedar limitada a normas de derecho material, sino que la complementación con un proceso que ofrezca garantías mínimas para las partes, constituye un mecanismo efectivo de tutela. En tal sentido, los autores coinciden en que la complementación entre el derecho material y el proceso resulta indispensable para una tutela jurisdiccional efectiva. Frente a dicha imperiosa necesidad de complementación, no desconozco la posibilidad de una tensión permanente entre la tutela jurisdiccional y el derecho tributario material al momento de otorgar una protección efectiva de los derechos. Cabe recordar que la tutela jurisdiccional, en sí misma, constituye un derecho fundamental, y en tal escorzo, éste puede entrar en conflicto con el derecho tributario material.

2) Sin perjuicio de que la tutela jurisdiccional abarca todo tipo de derechos, la tensión entre las normas revestirá mayor importancia cuando el derecho fundamental objeto del reclamo colisiona con la tutela jurisdiccional efectiva considerada, también, como un derecho fundamental. Doctrinariamente se han planteado tres mecanismos de solución a la colisión de derechos fundamentales, primando en la jurisprudencia la teoría de ponderación de los intereses opuestos propuesto por Alexy, lo que a mi juicio puede ser aplicado en el procedimiento especial de reclamo.

3) La consagración del recurso de inaplicabilidad no significa que el juez tributario y aduanero se dispensa de su deber de resolver el litigio frente a una antinomia de derechos, quien perfectamente puede pronunciarse sobre dicha colisión. Ergo, el pronunciamiento oportuno del juez de la instancia sobre la antinomia de normas, implica la protección efectiva de la tutela jurisdiccional, significando su desvelo en el trato igualitario de las partes del proceso y evitar mayor dilación en perjuicio del derecho material.

4) La ejecución de la sentencia constituye uno de los medios esenciales para establecer la efectiva tutela de los derechos de las partes, esto significa, que una sentencia, sea a favor del Fisco o del contribuyente, no es suficiente para configurar una tutela jurisdiccional efectiva si no existen mecanismos de ejecución de los mismos. En este sentido, en el evento de que el derecho reconocido en la sentencia no sea una materia de competencia del Servicio de Impuestos Internos –como lo exige el n° 6 de la letra B del artículo 6° del Código Tributario–, será el juez tributario y aduanero quien debe proceder al cumplimiento de ella, con miras a obtener una tutela jurisdiccional efectiva en relación a las partes del proceso.

4.- BIBLIOGRAFÍA

Aldunate, Eduardo, *Derechos Fundamentales,* (Santiago, 2008).

Aldunate, Eduardo, *La acción de inaplicabilidad: ¿control concreto?,* en La semana jurídica (*sine loco*, *sine die* [pero 2010]).

Aldunate, Eduardo, *La colisión de derechos fundamentales*, en Revista Derecho y Humanidades, 2005, 11.

Alexy, Robert, *Theorie der grundrechte*, (*sine loco*, 1986, trad. cast. España, 1993).

Andolina, Ítalo, *Cognizione ed esecuzione forzata nel sistema della tutela giurisdizionale* (Milán, 1983, trad. cast. Perú, 2008).

Chiovenda, Giuseppe, *Istituzioni di diritto processuale civile*, (Napoli, 1960).

De Oliveira, Carlos, *El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva desde la perspectiva de los derechos fundamentales*, en *RD.* XXII (Valdivia, 2009), n° 1.

De Oliveira, Carlos, *Teoría y práctica de la tutela jurisdiccional*, (Río de Janeiro, 2008, trad. cast. Perú, 2008).

González, Jesús, *El derecho a la tutela jurisdiccional*, (Madrid, 1984).

Marinoni, Luiz, *Derecho fundamental a la tutela jurisdiccional efectiva*, (São Paulo, 2007, trad. cast. Perú, 2007).

Marinoni, Luiz, *Teoría geral do proceso*, V. 1 (São Paulo, 2006).

Pérez, Álvaro, apuntes del módulo *Teoría del Proceso civil*, Programa de Doctorado en Derecho, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, 2010.

Pérez, Álvaro; Silva, Oscar, *El imperativo de transparencia patrimonial del deudor como requisito funcional para una ejecución civil eficiente*, en RIEP. XV (Santiago, 2009), n° 2.

Silva, Alejandro, *Tratado de derecho constitucional*, VIII, [Santiago, 2000].

Vallespín, David, *El modelo constitucional de juicio justo en el ámbito del proceso civil*, (Barcelona, 2002).