



Ius et Praxis

ISSN: 0717-2877

revista-praxis@utalca.cl

Universidad de Talca

Chile

Masbernat Muñoz, Patricio

POTESTADES TRIBUTARIAS FISCALIZADORAS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN DOS  
SENTENCIAS RECENTES DE TRIBUNALES SUPERIORES DE ESPAÑA

Ius et Praxis, vol. 17, núm. 1, 2011, pp. 321-330

Universidad de Talca

Talca, Chile

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=19719406016>

- ▶ Cómo citar el artículo
- ▶ Número completo
- ▶ Más información del artículo
- ▶ Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica

Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal  
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

## POTESTADES TRIBUTARIAS FISCALIZADORAS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN DOS SENTENCIAS RECIENTES DE TRIBUNALES SUPERIORES DE ESPAÑA\* \*\*

PATRICIO MASBERNAT MUÑOZ\*\*\*

### I. INTRODUCCIÓN

En diversos foros, algunos especialistas han puesto de manifiesto las semejanzas del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos del contribuyente incorporado por la Ley 20.322 (artículos 129 K, 129 L y 129 M) con el procedimiento de tutela de derechos fundamentales de que los contribuyentes disponen en España, comúnmente denominado "amparo ordinario". Si bien, a mi juicio, ambos modelos no son homologables (como tampoco lo es con nuestro recurso de protección, si bien éste presenta más puntos en común que con el amparo constitucional español) y exhiben marcadas diferencias, lo que es enteramente cierto es que comparten una identidad en cuanto a procedimiento de tutela de derechos fundamentales<sup>1</sup>.

El denominado *amparo ordinario* se fundamenta en el artículo 53.2 CE, que dispone que cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en los artículos 14 a 29 y 30.2 CE, ante los tribunales del orden civil (lo que no debe entenderse como procedimiento civil) por medio de un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad.

\* Este trabajo ha sido elaborado en el marco del Proyecto FONDECYT de Iniciación en Investigación N° 11100190, titulado "Construcción de una dogmática de los principios materiales de la tributación en Chile, a la luz del Derecho Comparado", del cual el autor es investigador responsable. Colaboración recibida el 10 de enero y aprobada el 4 de abril de 2011.

\*\* Abreviaturas: CE (Constitución Española); TCE (Tribunal Constitucional Español); STCE (sentencia del Tribunal Constitucional Español); SSTCE (sentencias del Tribunal Constitucional Español); FJ (fundamento jurídico).

\*\*\* Abogado, Licenciado en Derecho por la Pontificia Universidad Católica de Chile; Magíster en Derecho por la Universidad de Chile; Magister (*D.E.A.*) en Derecho Financiero y Tributario en el Programa del Instituto de Estudios Fiscales (España) y la Universidad Complutense de Madrid; Doctor en Derecho Comparado por la Universidad Complutense de Madrid; Profesor de la Universidad de Talca. Correo electrónico: pmasbernat@utalca.cl.

<sup>1</sup> Nunca se podrá insistir demasiado en la idea de que varía fuertemente lo que en cada sistema jurídico se entiende por derechos fundamentales en general, o la identidad de cada uno de los derechos fundamentales reconocidos en cada jurisdicción, o la composición dogmática de éstos. Estas consideraciones son esenciales al enfrentar el Derecho Comparado.

Para cumplir con dicha previsión constitucional, se dictó la Ley 62 de 1978, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona, la que contenía un conjunto de mecanismos de tutela de derechos fundamentales en jurisdicción ordinaria. Dicho cuerpo legal se dividía en tres secciones: una penal, otra contencioso-administrativa y otra civil. Estos procedimientos han ido siendo reemplazados por leyes posteriores, y se ha agregado un procedimiento de tutela iusfundamental en el ámbito laboral.

El procedimiento de tutela en sede contencioso-administrativa no reviste una especialidad en el ámbito tributario, pero es el camino usado por los contribuyentes para defender sus pretensiones frente a la Administración Tributaria.

La normativa reguladora está contenida en el Título V, Capítulo I, “Procedimiento para la Protección de los Derechos Fundamentales de la Persona”, artículos 114 a 122 de la Ley 29 de 1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la cual ha sufrido muchas modificaciones desde su origen.

En este lugar, entonces, expongo dos sentencias recaídas en procedimientos de tutela de derechos fundamentales incoados, con diferente suerte, por contribuyentes. Más allá del procedimiento en particular y del derecho fundamental esgrimido, lo relevante para nuestro medio es entender la mecánica jurídica de aplicación de normas constitucionales por el juez ordinario en un procedimiento de tutela iusfundamental que considera, asimismo, los intereses del fisco y la actuación de la Administración. Esta mecánica es enteramente aplicable a nuestro país, pues no sólo existe un lenguaje jurídico universal en materia de procedimientos sino también de derechos fundamentales y de interés fiscal recaudatorio (incluyendo, por cierto, todas las actuaciones administrativas que buscan satisfacerlo). De esta amalgama de cuestiones, que también nos afectan, tratan las sentencias de que a continuación me hago cargo.

## II. CASO CETÁREA EL RINCONÍN, S.A. CON AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2010)

Sentencia Nº 197/2010 de 26 febrero, de la Sección 1<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, dictada en recurso contencioso administrativo para la Protección de Derechos Fundamentales interpuesto al amparo del artículo 114 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa<sup>2</sup>.

En la especie, recurre la empresa Cetárea El Rinconín, S.A. en contra del Agencia Estatal de la Administración Tributaria, solicitando que se anule la resolución impugnada, con imposición de costas a la parte contraria.

El caso trae causa en un procedimiento de fiscalización tributaria.

<sup>2</sup> Código identificador de documento Base de datos Westlaw Aranzadi España: JUR\2010\144927.

La recurrente alega que, con fecha 7 de abril de 2009, tres actuarios de la Agencia Tributaria, en un proceso de inspección, entraron en el domicilio social sin consentimiento del titular o responsable de la sociedad y sin resolución judicial autorizante, permanecieron en él y obtuvieron información probatoria en su contra (documentos y programas informáticos relevantes a los efectos de la comprobación del ilícito que se pretende, diligencia que busca la regularización de la situación tributaria del contribuyente con relación al Impuesto sobre Sociedades y el IVA de los ejercicios fiscales 2005 y 2006). Por ello, se habría atentado en contra del artículo 18.2 CE, lo que supone la anulación de la actuación administrativa que emana de dicha vulneración.

La defensa fiscal argumenta que la impugnación no puede prosperar, ya que se dirige contra un acto administrativo de mero trámite.

Sobre dicha alegación, el sentenciador decide que cabe recurrir contra actos de mero trámite, y no sólo contra actos administrativos terminales, como lo sustenta un criterio jurisprudencial consolidado del Tribunal Supremo español, fundado en que los primeros también pueden incidir negativamente en los derechos fundamentales.

En cuanto al fondo del asunto litigioso, en el FJ 3º, siguiendo al TCE (SSTCE 22/1984, 94/1999 y 119/2001), el Tribunal circscribe los derechos en juego en el presente caso, argumentando lo que sigue:

*"el derecho a la intimidad personal y familiar [ex art 18.1 CE] tiene por objeto la protección de un ámbito reservado de la vida de las personas excluido del conocimiento de terceros, sean éstos poderes públicos o particulares, mientras que el derecho a la inviolabilidad del domicilio protege un ámbito espacial determinado, el 'domicilio', por ser aquél en el que los individuos, libres de toda sujeción a los usos y convenciones sociales, ejercen su libertad más íntima, siendo objeto de protección de este derecho tanto el espacio físico en sí mismo considerado, como lo que en él hay de emanación de la persona y de su esfera privada".*

Agrega que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, si bien se ha estructurado principalmente de modo más próximo a la noción de individuo, ello no ha sido óbice para que el TCE se lo haya reconocido a las personas jurídicas (STCE 137/1985 y 149/1987), pues las personas jurídicas "vienen a colocarse en el lugar del sujeto privado comprendido dentro del área de la tutela constitucional".

Al no ser definido el domicilio por la Constitución, el TCE, en sentencia 94/1999, ha sustentado que "la idea de domicilio que utiliza el artículo 18 de la Constitución no coincide plenamente con la que se utiliza en materia de Derecho privado y en especial en el artículo 40 del Código Civil como punto de localización de la persona o lugar de ejercicio por ésta de sus derechos y obligaciones", agregando que "el concepto constitucional de domicilio tiene 'mayor amplitud que el concepto jurídico privado o jurídico-administrativo' y

no ‘admite concepciones reduccionistas como las que lo equiparan al concepto jurídico-penal de morada habitual o habitación’”.

También recuerda que el TCE ha distinguido entre categorías, considerando domicilio a una vivienda aun cuando en el momento del registro no esté habitada (STC 94/1999); y no ha considerado como domicilio a los locales destinados a almacén de mercancías (STC 228/1997), a un bar y un almacén (STC 283/2000), a los “los restantes edificios o lugares de acceso dependiente del consentimiento de sus titulares” a los que la Ley Orgánica del Poder Judicial y la ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa extienden la necesidad de autorización judicial para su entrada cuando ello sea necesario para la ejecución forzosa de los actos administrativos (STC 76/1992).

El sentenciador deduce, de la doctrina del TCE, que el artículo 8.6 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa<sup>3</sup> es un medio de control del Juez Contencioso-Administrativo a objeto de preservar tanto el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio como el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar, que califica de presupuesto del anterior, “erigiéndose dicho mecanismo de control, en un auténtico filtro a efectos de evitar comportamientos arbitrarios de la Administración cuya interdicción viene proclamada ya por el artículo 9.3 de la Constitución y específicamente a través de la necesidad de que la Administración Pública actúe con sometimiento pleno a la ley y al derecho, como expresamente preceptúa el artículo 103.1” de la CE (FJ 3º).

En su FJ 4º, el Tribunal califica la actuación administrativa de modo positivo, pues le parece “una diligencia necesaria para la consecución del fin pretendido”, que resulta precisa “para el buen fin de las diligencias inspectoras, al encontrarse en el lugar en el que se produjo la entrada documentación y programas informáticos relevantes a los efectos de la comprobación que se pretende”, por lo que califica dicha invasión domiciliaria como proporcionada, “al existir título habilitante para dicha ejecución administrativa, pudiéndose predicar de la actuación administrativa una apariencia de legalidad que colma el control ‘prima facie’ que el órgano jurisdiccional puede realizar en esta sede conforme a la jurisprudencia constitucional”.

No obstante lo anterior, le parece que existió una infracción al derecho a la inviolabilidad del domicilio proclamado en el artículo 18.2 CE, disposición que de acuerdo al TCE (en la STCE 136/2000) es una manifestación del artículo 18 CE, que garantiza el derecho a la intimidad personal y familiar. Recuerda

<sup>3</sup> En cuanto dispone que “Conocerán también los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de las autorizaciones para la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración pública”.

que este derecho no es absoluto ya que se le configura atendiendo a otros derechos, y se lo configura con límites “rigurosamente taxativos (SSTC 22/1984, FJ 3, 160/1991, FJ 8, 341/1993, FJ 8 a), cuales son, los supuestos de delito fragante o la existencia de resolución judicial que autorice la entrada, fuera del consentimiento del titular del derecho.

En el caso *sublite*, no se dio ninguno de los supuestos indicados, habilitantes para la autoridad administrativa. Pone de relieve que el consentimiento expreso resulta necesario conforme a la norma constitucional y no es suficiente que no conste la negativa a la entrada. Dicho asenso debe, asimismo, ser otorgado por un personero que ostente la representación legal o ejerza labores de la más alta dirección de la persona jurídica.

Por ello, el Tribunal estima de modo íntegro la pretensión anulatoria de la actuación inspectora y declara la “nulidad radical del acto de entrada en el domicilio social de la recurrente, así como de las pruebas y documentos obtenidos”, sin perjuicio de que la Inspección de los Tributos se encuentre habilitada para emprender una nueva inspección.

### III. CASO DOMENECH RUIZ SERVEIS, S.L., CON AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2008)

Sentencia N° 782/2008 de 10 septiembre, de la Sección 2<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada en recurso contencioso-administrativo contra vía de hecho, en procedimiento reglado conforme a la Ley de Jurisdicción contencioso-administrativa<sup>4</sup>. La sociedad Domenech Ruiz Serveis, S.L., se queja por la entrada y registro en domicilio social sin autorización o consentimiento, llevados a cabo por Funcionarios de la Inspección Regional de Cataluña de la Agencia Española de Administración Tributaria.

En este caso, la sentencia desestimará el recurso.

De acuerdo relata la resolución, la actuación inspectora se efectuó a fin de comprobar las obligaciones y deberes tributarios emanados de determinados conceptos y períodos de la sociedad Domenech Ruiz Serveis, S.L. Dicha sociedad recurrente comparte oficinas con otras sociedades (Procerit Inversions, SL; Procerit, SL; Tarit Promocions, SL; Saupro Promocions, SL, y Cesallu, SL). Expone la recurrente que se le ha vulnerado el derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio (artículo 18.2 CE) al realizarse la actuación inspectora en un lugar que constituye domicilio de todas estas sociedades sin mediar su consentimiento ni autorización judicial de ninguna de ellas, fruto de lo cual fueron registrados sus domicilios y documentos, se incautaron documentos de todas ellas, a lo

<sup>4</sup> Código identificador de documento Base de datos Westlaw Aranzadi España: JT\2009\48.

que añade que el resto de sociedades no eran objeto de actuaciones de comprobación previamente decretadas por la autoridad administrativa.

Si bien la recurrente no niega que prestó consentimiento a la entrada y registro de sus instalaciones, se debió a que “el personal a cargo de la sociedad no fue informado de su derecho a la inviolabilidad del domicilio y a negar la entrada a los funcionarios de la Inspección, que firmó todo lo que le ponían por delante sin tener la tranquilidad y el ánimo necesario para comprender el significado de lo que firmaba, siendo además que ante su oposición los inspectores contestaron que ello no impediría las actuaciones, pues acudirían a la policía con una orden judicial al tiempo que se impondrían cuantiosas sanciones tributarias por resistencia a la actuación inspectora”. Insiste en que la actuación inspectora involucró a las demás empresas que no eran objeto del proceso.

El Ministerio Fiscal, por su parte, se defendió sosteniendo que la representante legal del contribuyente sujeto a inspección de modo inequívoco otorgó su consentimiento a la actuación administrativa.

El Tribunal recuerda que conforme al artículo 18.2 CE, es exigible el consentimiento del afectado o la autorización judicial (artículo 113 y artículo 142.2 de la Ley General Tributaria<sup>5</sup>) a la actuación inspectora desarrollada en el domicilio

<sup>5</sup> Artículo 113, Ley General Tributaria: “Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios. Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial”.

Artículo 142, Ley General Tributaria: “Facultades de la inspección de los tributos.

1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

2. Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos. Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley.

3. Los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

El obligado tributario que hubiera sido requerido por la inspección deberá personarse, por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados”.

del contribuyente y de los otros lugares dependientes del consentimiento del obligado tributario.

Añade que la protección de la intimidad, a efectos legales, dice relación con “un ámbito más amplio que el de habitación o morada de las personas, y abarca también aquellos otros ‘edificios o lugares dependientes del consentimiento del titular’, en los que se puede hacer valer la exclusión de los terceros no autorizados”.

Conformándose a la doctrina del TCE (SSTC 144/87, 64/88, 69/99), el sentenciador indica que el ordenamiento protege el derecho tanto de la persona física como de la persona jurídica, aunque en este último con una menor intensidad, “por faltar esa estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario”, y que dicha protección, tratándose de sociedades mercantiles, de acuerdo a la STC 69/1999, “sólo se extiende a los espacios físicos indispensables para desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de sus establecimientos que quedan reservados al conocimiento de terceros”, y que no se infringiría el derecho fundamental a la inviolabilidad domiciliaria en los locales “aun de acceso sujeto a autorización, donde se lleva a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de una sociedad mercantil o de un establecimiento ni sirva a la custodia de su documentación”.

Respecto de la vía de hecho administrativa objeto de este recurso contencioso-administrativo, la sentencia le otorga un alcance restringido, indicando, en su FJ 2º, que “no está constituida por cualquier actuación material proveniente de una Administración y que sea reputada contraria al ordenamiento jurídico, sino tan sólo aquella producida sin procedimiento y carente del acto administrativo previo por el órgano que tiene competencia para producir actos vinculantes, lesionando derechos e intereses legítimos de cualquier clase”.

Es decir, para el Tribunal es coincidente el supuesto de tutela (“protección interdictal”) contra la actuación de la Administración con el recurso contencioso-administrativo cuyo objeto reside en la vía de hecho, constituida por la actuación material de ejecución de una resolución limitativa de derechos de los particulares sin que previamente haya sido adoptada la resolución administrativa que le sirva de fundamento, por el órgano competente y conforme al procedimiento legalmente establecido. Por ello, plantea que no cabe calificar como “vía de hecho” a toda actuación material de la Administración contraria a Derecho, pues toda actuación administrativa que sin omitir el acto previo que le sirve de fundamento, emanado de órgano competente y conforme a procedimiento legal, incurra en motivos de nulidad o anulabilidad, resulta susceptible de impugnación mediante recurso contencioso-administrativo, “mas no de esta específica

modalidad procesal de la actuación administrativa impugnable, por graves o notorios que sean los motivos en los que se sustente la impugnación”.

En el contexto descrito lo sustancial en este caso sería determinar si existió o no consentimiento válido y eficaz del obligado tributario afectado por la entrada domiciliaria.

En razón de ello detalla los hechos de la causa.

En relación a la actividad inspectora, para el sentenciador son hechos de la causa que ésta se inició con una comunicación de fiscalización de impuestos de la sociedad DR Serveis; que dicha comunicación contenía un anexo informativo de los objetivos de la diligencia y de los derechos del contribuyente; y que dicha comunicación y anexos fueron entendidos a la administradora de la sociedad DR Serveis, quien firmó como compareciente autorizando la inspección y lo realizado en ella (incautación de documentación fiscal, contable, comercial y financiera), sin formular ninguna apreciación adicional o distinta a las explicitadas en las actas<sup>6</sup>.

Finalizada la diligencia, fue sólo en la comparecencia a una audiencia de casi un mes después en la sede de la Inspección cuando la abogado de la demandante hizo constar un alegato de retiro del consentimiento de entrada y registro del domicilio social, que como se explicitó había sido otorgado originalmente, solicitando en esta nueva oportunidad la devolución de la documentación incautada.

En virtud de los hechos anotados, el sentenciador estima que la actuación inspectora se ajusta a Derecho por la explícita autorización otorgada por el órgano de administración de la sociedad contribuyente, y que la posterior negativa (sobrevenida) no tiene efectos de revertir la anterior autorización de entrada en el recinto donde se practicó la diligencia o al traslado de la documentación a la sede de la Inspección.

Abunda el Tribunal en su exclusión del carácter de “vía de hecho” a la actuación administrativa impugnada, por cuanto ella se produjo “en estricta ejecución” de la resolución de iniciación de las actuaciones de inspección tributaria, y con asentimiento del administrador de la sociedad obligada tributaria para que la comprobación fuese desarrollada en el ámbito domiciliario garantizado constitucionalmente, y para que se trasladara la documentación a la sede de la Inspección para su examen y retorno de aquella carente de interés

<sup>6</sup> Agrega el acta que “se han revisado todas las habitaciones de la oficina acompañados en todo momento por la administradora de la sociedad, quien ha colaborado en todo momento con la Inspección y ha facilitado el acceso a los ordenadores de la oficina (dil 2/1-2)”. El acta agrega más adelante que “La Inspección informa a la compareciente que se procederá a la devolución de la documentación con trascendencia tributaria, que no tenga relación con los conceptos y períodos inspeccionados, en la próxima visita. La compareciente autoriza a la Inspección que desplace la documentación detallada para proceder a su examen en su caso proceder a su devolución (dil 3/3)”.

respecto el ámbito de comprobación. Por ello, la actuación administrativa no constituye una infracción de un derecho fundamental.

La sentencia también se pronuncia sobre al alegato acerca de la necesidad de autorización de las sociedades distintas a la titular de la actuación de comprobación que comparten con ella el domicilio social, sobre el cual decide que no puede prosperar la pretensión contra la Administración Tributaria, “al no acreditarse con la sola manifestación que unos determinados e individualizados documentos incautados fueran de una sociedad distinta a la inspeccionada”, a lo que agrega que el propio obligado tributario autorizó a la Inspección a trasladar a las dependencias de la misma dicha documentación, de lo que deduce que la indicada documentación “estaba bajo el ámbito decisorio del órgano de administración de la sociedad sometida a la actividad de comprobación”.

Finalmente, el Tribunal descarta que el consentimiento prestado por la administradora del contribuyente se encuentre viciado. Sostiene que, como ha sido sustentado en otras sentencias, las advertencias de los funcionarios públicos de recurrir a la fuerza pública o de las consecuencias penales por el ocultamiento de la documentación requerida, “en modo alguno pueden ser entendidos como intimidatorias, sino tan sólo eso: advertencias al ciudadano de las consecuencias que la norma liga a su conducta”.

#### IV. A MODO DE CONCLUSIONES

Como en un principio planteara, lo relevante de las sentencias mencionadas se encuentra en la expresión del modo en que tribunales ordinarios resuelven casos en que se encuentran involucrados derechos fundamentales.

Lo llamativo es que estos derechos se delimitan de modo sumamente preciso, y se los evalúa conforme operan en el caso concreto, de acuerdo a los hechos concretos de la causa.

Por otro lado, el ejercicio de las potestades administrativas, en pugna con los derechos del contribuyente, es evaluado de modo positivo aun en el caso de que exista una infracción a dichos derechos.

Es decir, no existe una relación de suma cero en el conflicto entre las potestades administrativas (de la Administración Tributaria) y los derechos fundamentales (del contribuyente). Este modo de razonar no es el típicamente usado en las Cortes chilenas, por ejemplo, en relación a los recursos de protección.

Esto no puede considerarse algo tan extraño como *prima facie* pudiera parecer. Las potestades administrativas tienen su mecánica de actuación, sus requisitos de fondo y forma, sus fines. Las potestades, aunque legalmente (legítimamente) ejercidas, pueden vulnerar un derecho fundamental, y ello se debe al carácter laxo, variable y complejo de todo derecho fundamental. De ahí la necesidad de controlar esta relación mediante técnicas tales como la ponde-

ración. Muchas veces se trata de determinar qué regla o principio prima en el caso concreto, no de cuál de ellas se ejerce de modo incorrecto (por cierto, al final se trata de una decisión política del Tribunal, en el sentido de cómo se decide organizar la convivencia social). Al ser relevante el caso concreto, debe existir una evaluación manifiesta de sus elementos fácticos.

Otro punto a destacar lo constituye el explícito esfuerzo de los jueces, en particular (y del resto de operadores del sistema jurídico, en general), por concretar los perfiles de los derechos fundamentales con elementos precisos del sistema jurídico (constitucionales, legales, reglamentarios). Sólo mediante este camino es posible hacer operativos los derechos fundamentales y coordinarlos con el resto de las normas pertenecientes al ordenamiento.

En efecto, como se observa en las sentencias, los derechos fundamentales no arrasan con las formalidades jurídicas (la formalidad es un rasgo propio del Derecho que le permite cumplir su rol institucional), sino que éstas encausan los mecanismos para su resguardo (y también limitan su virtualidad). Nótese que en este punto también hay cierta distancia con la desformalización jurídica derivada de la aplicación concreta, por parte de los jueces en Chile, del recurso de protección.

En lo que cabe de preciso al ámbito tributario, y sin lugar a dudas, la relación entre el contribuyente con la administración será enriquecida en nuestro medio con el procedimiento de tutela de derechos fundamentales. Sin embargo, a diferencia del caso español, el nuestro es un procedimiento limitado a ciertos derechos y menos perfilado, lo que resta potencia a la tutela del contribuyente. Por otro lado, aunque exista un acceso complementario o alternativo al recurso de protección, éste no ha tenido aún la capacidad para construir un debate en el foro judicial del nivel de sofisticación como el descrito más arriba. Este mecanismo procesal, en la teoría y en la práctica, no ha sido funcional al desarrollo de un sistema coordinado de reglas que incluya a los derechos fundamentales.

Por cierto, esto no es culpa del recurso de protección, sino que constituye un rasgo de nuestra cultura jurídica. Que conozcamos ‘la forma en que operan’ las reglas (y no sólo las reglas) en otros sistemas jurídicos es esencial para evolucionar nuestra cultura jurídica y con ello, las prácticas de los operadores (desde el legislador, los magistrados, la administración, los asesores legales y litigantes, los autores, etc.).

Nuestros actuales procedimientos son tan nuevos como inciertos en su desarrollo. En este escenario, un vistazo a las prácticas jurídicas comparadas nos puede venir muy bien.