**EL ABOGADO DEL SERVICIO DE TESORERÍAS**

**INTRODUCCIÓN**

Con ocasión de un trabajo más extenso sobre el debido proceso en el juicio ejecutivo tributario, me detuve a examinar la figura del Abogado del Servicio de Tesorerías, al cual -y pese a presentar gran interés- no se le ha entregado atención por la doctrina ni por la jurisprudencia.

A primera vista este abogado se presenta como un abogado de cobranza y en eso no parece haber disenso. Es aquella la concepción dominante y que viene dada por la práctica y por las órdenes que –mediante circulares normativas, instrucciones y oficios- el propio servicio público les asigna. Sin embargo, no parece existir en la normativa del código tributario ni en su historia ningún antecedente para respaldar aquello.

En lo que sigue, se sostendrá que el Abogado del Servicio de Tesorerías es un funcionario de la administración del estado que en el contexto de la primera etapa del juicio de cobro de obligaciones tributarias en dinero tiene como sus principales obligaciones velar por la legalidad del proceso, cautelar que las actuaciones del Tesorero/Juez se enmarquen en el derecho y resolver los incidentes. Se trata en todo caso de un verdadero abogado de garantía, sin existir ninguna norma legal que radique en él la obligación de perseguir el cobro. Como además se explicará, no existen condiciones estructurales para el ejercicio efectivo de sus potestades.

No existe en doctrina ni en la literatura jurídica ningún trabajo que se aboque a desarrollar las características, funciones y potestades de este funcionario de la administración del Estado. Las importantes consecuencias de sus actuaciones jurisdiccionales en el plano jurídico y económico, obligan a dedicar un esfuerzo a su comprensión.

Si bien habitualmente se fijan las miradas sobre el tesorero/juez/sustanciador, se observa de la normativa legal que las potestades del abogado eclipsan a las del juez sustanciador, pudiendo incluso reprocharle administrativamente su conducta y ordenar la adecuación de sus actos al derecho.

La amplísima competencia del abogado -numerus apertus- se expresa en la potestad de resolver alegaciones, defensas, oposiciones, excepciones, en el deber de velar por la legalidad del proceso y de corregir las actuaciones del juez sustanciador. Es decir, toda cuestión litigiosa y de complejidad que afecte la juricidad del proceso es de competencia del abogado.

Al interior de un servicio de la administración del estado cuyo deber –entre otros- es el cobro coercitivo de los impuestos morosos, se erige esta figura que opera como contrapoder, como ente fiscalizador sujeto a normas especiales las cuales le exigen ejercer un control sobre el proceso y adecuarlo al derecho.

Claro que todo esto no pasa de ser teórico, con fundamentos normativos, pero aun así teórico.

Para que la actuación de sus potestades sea más que un ejercicio retorico, es imprescindible que el hábitat en que despliega su actividad entregue condiciones mínimas de actuación. De ahí que merece censurarse la ceguera legislativa al entregar tales potestades a un funcionario al tiempo de negarle un marco adecuado para ejercerlas.

Si convenimos en la significación del juicio ejecutivo de cobro de obligaciones tributarias, en la relación asimétrica estado/ciudadano y en la importancia de un sistema de controles internos, no puede eludirse la necesidad de un agente que vele por la legalidad de los procesos. En la justicia ordinaria existe un control interno difuso, extendido entre los distintos tribunales que revisan la legalidad de forma y fondo del proceso. El juez civil ejercerá este control por mandato del artículo 84 del código de procedimiento civil. La Excelentísima Corte Suprema, a su vez, detenta la potestad correctiva cuya extensión parece no encontrar límites ni siquiera en la cosa juzgada[[1]](#footnote-1).

Pero la jurisdicción civil ordinaria difícilmente ve un deber en fiscalizar las actuaciones de la etapa administrativa y, aún si así fuese, tal control se encontraría sujeto a que los procesos administrativos lleguen a su conocimiento, cuestión condicionada[[2]](#footnote-2) a actuaciones inciertas, tanto es así, que cerca del 55% de los procesos no conocerán nunca la jurisdicción civil.

Entre tanto, el Servicio de Tesorerías negará sistemáticamente el control jurisdiccional en la etapa administrativa por la vía de resistencia sistemática al recurso de apelación, en una flagrante vulneración del artículo 38 inciso 2° de la Constitución Política e inexplicable desatención de las sentencias de las Cortes Superiores.

En cualquier caso, en aquellos procesos que lleguen a conocimiento de la jurisdicción civil ordinaria, una serie de situaciones jurídicas y fácticas desventajosas para el contribuyente se habrán consolidado.

La pregunta que inquiere sobre el abogado de tesorería debe encontrar respuesta en el conjunto de disposiciones de derecho público que regulan su actividad.

Una primera resistencia a las conclusiones de este trabajo se alzará por quienes argumenten desde la praxis y costumbre. Un segundo antagonismo, se podrá observar de quienes cortejen con la negación a esta verdadera castración de potestades de la cual es víctima el abogado del servicio de tesorerías. Una tercera oposición surgirá de aquellos, que al amparo el estatuto orgánico del servicio de tesorerías, limiten y condicionen la actividad del abogado al cobro instándolo a proteger el interés fiscal. Por último, algunos dirigirán un reproche moral y jurídico (es un delito ¡) contra el contribuyente moroso, que obliga al abogado a actuar para reparar el daño al tesoro público y castigar al infractor.

**EL ABOGADO DEL SERVICIO DE TESORERÍAS EN LA HISTORIA DEL PROCESO EJECUTIVO DE COBRO DE IMPUESTOS.**

La revisión de la historia del procedimiento ejecutivo de cobro de obligaciones tributarias entrega importantes luces para resolver la cuestión sobre el “quién” y “porque”.

Hasta el año 1967 el cobro de impuestos morosos lo realizaba el Consejo de Defensa del Estado mediante un procedimiento ejecutivo cuya competencia recaía íntegramente en los tribunales ordinarios civiles. La participación marginal del Servicio de Tesorería General de la República se circunscribía únicamente a remitir al Departamento de Cobranza Judicial de Impuestos del Consejo de Defensa del Estado las nóminas de deudores morosos bajo la firma del Tesorero Comunal.

En este escenario los roles dentro del proceso, los medios de defensa y los mecanismos de impugnación de las resoluciones judiciales, se apreciaban sin ninguna ambigüedad.

La ley asignaba expresamente al abogado del consejo de defensa del estado la denominación “abogado de cobranza”, sin existir ni para este abogado de cobranza ni para el Consejo de Defensa del Estado el deber de velar por la legalidad de los procesos, ni de corregir los errores en el cobro. Por supuesto, no había necesidad de esto, ya que el abogado era parte en un proceso substanciado íntegramente ante el tribunal civil.

Los controles judiciales de los actos procesales eran básicamente cuatro:

a. El derecho de solicitar las nulidades procesales que procedan. (Artículo 180 inciso último, posteriormente artículo 177 código tributario):

b. Recurso de apelación. (Artículo 183 código tributario)

c. La interposición de incidentes. En contra de la resolución recaída en ellos procedía el recurso de apelación (artículo 190 código tributario)

d. Recursos de casación en la forma y en el fondo.

Con fecha 31 de enero de 1967 se dictó la ley 16617 la cual en su artículo 151 entregó dos facultades al presidente de la Republica:

* facultó al presidente de la república para dictar un DFL y traspasar las potestades de cobro de impuestos desde Consejo de Defensa del Estado a la Tesorería General de la Republica.
* facultó al presidente de la república para para reemplazar el procedimiento judicial vigente y para crear un procedimiento administrativo.

El presidente de la república en uso de las facultades que le otorgó la ley 16617, dictó el DFL 2 de hacienda del año 1968 por el cual traspasó las facultades de cobro desde el Consejo de Defensa del Estado a la Tesorería General de la Republica y modificó el procedimiento ejecutivo transformándolo en un proceso ejecutivo especial con dos etapas o fases, una administrativa y otra judicial. La fase administrativa que la Tesorería General de la Republica sustancia ante sí misma y en la cual el tesorero actúa en calidad de juez substanciador y una segunda etapa tramitada ante el juez civil ordinario.

El artículo 151 de ley 16617 ordenó al legislador delegado consultar la intervención de los tribunales de justicia para el conocimiento y fallo, en segunda instancia de las excepciones (oposiciones) y defensas (alegaciones) opuestas por los contribuyentes. Conforme a este mandato, una vez rechazadas las excepciones y defensas en sede administrativa, obligaba a su revisión por el tribunal civil ordinario.

Este mandato fue acatado respecto de las excepciones, las cuales, en caso de no ser acogidas por el abogado de tesorerías, deberán ser puestas a disposición del tribunal ordinario para que se pronuncie respecto de la oposición del ejecutado. Sin embargo, las defensas y/o alegaciones no fueron objeto de igual tratamiento.

En este nuevo escenario, las defensas y alegaciones que realice el ejecutado carecen de un procedimiento que garantice la revisión por un órgano superior.

Esto se traduce en que los presupuestos procesales, los actos jurídicos procesales y las resoluciones dictadas al interior de este (es decir todo el proceso) carecen de garantías para la revisión de su legalidad, de fiscalización y de control por un tercero independiente e imparcial.

Si bien, para el caso de pronunciamientos que rechazaren las excepciones presentadas por el ejecutado se dejó expresamente establecida la revisión por parte de la jurisdicción civil ordinaria, lo exigua de esta regulación deja lugar a arbitrariedades en su tramitación. Pero ninguna excepción puede llegar a ofrecer la revisión de los actos procesales.

El ya frágil sistema de controles sobre los actos de los funcionarios de la administración y sobre las resoluciones del juez sustanciador se termina de neutralizar mediante la negación sistemática al acceso de remedios jurisdiccionales. Así entre otras situaciones, se puede destacar que por instrucción de la división jurídica y de la división de cobranzas, los jueces sustanciadores y los abogados del Servicio de Tesorería niegan la admisibilidad del recurso de apelación e incluso del certificado necesario para interponer el recurso de hecho.

Con la reforma del año 1968 se le entrega al tesorero la calidad de juez y se elimina la figura de “abogado de cobranza” creando en su lugar la de “abogado provincial”, a quien se le entrega el rol de custodio de la legalidad del proceso (artículo 193 CT), una figura muy visionaria para la época, hoy, equivalente a un abogado de garantía del debido proceso.

Posteriormente, la ley 21039 modifica la denominación de “abogado provincial” por la de “abogado del servicio de tesorerías” sin modificar en absoluto su rol ni potestades.

El código tributario reformado por el DFL 2 de 1968 dejó en manos del tesorero/juez sustanciador y del abogado del servicio de tesorerías la potestad de corregir los vicios y velar por la legalidad del procedimiento entregándoles, además, facultades jurisdiccionales.

Todo lo anterior se tradujo básicamente en la fundación de un estatuto especial que creó “un tribunal” al interior de la administración que juzga en su propia causa.

Sin embargo, las normas del DFL 5 sobre estatuto orgánico del servicio de tesorerías (hoy DFL 1 sobre estatuto orgánico del servicio de tesorerías), no sufrieron modificación.

Muy posteriormente, se dictaron una serie de leyes que entregaban beneficios económicos a los funcionarios del servicio de impuestos internos y servicio de tesorerías, lo cual resultó muy desfavorable a la pretensión de debido proceso y generó una verdadera presión institucional para orientar toda la actividad del servicio al cobro.

No es exagerado sostener, que, a partir de aquí, la actividad de toda la institución se dirigirá a alcanzar metas y cosechar bonos.

Redundando en el punto anterior, no existen al interior de este servicio público, cursos ni capacitaciones para los jueces o los abogados sobre teoría del derecho, interpretación jurídica, valoración de la prueba, argumentación, forma en las sentencias, derecho procesal o función jurisdiccional, por el contrario, si existen numerosos cursos y capacitaciones sobre negociación y convenios.

**POTESTADES DEL ABOGADO DEL SERVICIO DE TESORERÍA.**

El abogado del servicio de tesorerías junto con el tesorero/juez sustanciador conforman lo que la Tesorería General de la Republica ha denominado reiteradamente un “tribunal especial”. Aunque la señalada denominación es desde una mirada a la historia de la ley y a la teoría del derecho muy criticable, resulta, sin embargo, útil para aproximarse a la comprensión de la figura.

El abogado del servicio de tesorerías es una verdadera paradoja en este proceso por dos motivos. El primero, y pese a lo que se acostumbra a sostener, el abogado del servicio de tesorerías no es un abogado de cobranza y sin embargo aquel es el rol que las autoridades administrativas y la praxis le han destinado. En segundo lugar, las potestades del abogado del servicio de tesorerías, son cualitativa y cuantitativamente superiores a las del juez/sustanciador, e inclusive goza de una potestad disciplinaria sobre su superior jerárquico, toda vez que puede adoptar resoluciones obligatorias para poner fin a faltas o abusos que cometa el juez/sustanciador.

La inercia funcional y cultural mantiene al abogado del servicio de tesorerías bajo el paradigma de “abogado de cobranza”, sin ninguna consideración a la reforma por el DFL 2 de Hacienda del año 1968 la cual innovó en su denominación y sus funciones.

Revisado el texto vigente del título V del libro tercero del código tributario y la historia del procedimiento de cobro de obligaciones tributarias en dinero, se puede concluir, que, el abogado del servicio de tesorerías es el funcionario que detenta mayores potestades en este procedimiento.

Sus potestades no solo superan a las del tesorero/juez, sino que además (de forma insólita), tiene un control disciplinario sobre el juez sustanciador.

En la práctica, tan intensas potestades resultan baladíes en un entorno que le impide ejercerlas con libertad y autonomía.

La ley convierte al abogado del servicio de tesorerías en el custodio de la legalidad, del orden de los procesos y de la conducta funcionaria. Así, por ejemplo, el código tributario ordena que el abogado del servicio de tesorerías debe velar por la estricta observancia de los preceptos de este título y por la corrección y legalidad de los procedimientos empleados por las autoridades administrativas (artículos 179 inciso 2 y 193 del código tributario).

De tales magnitudes son las potestades del abogado que incluso puede adoptar resoluciones obligatorias para poner fin a faltas o abusos cometidos por el juez sustanciador durante el juicio, debiendo informar al tesorero provincial para la adopción de las medidas administrativas y aplicación de sanciones. No obstante, esta potestad disciplinaria la debe ejercer el abogado sobre el juez sustanciador -quien por lo demás es el mismo tesorero y su superior jerárquico- razón por la cual existe una fuerte motivación para no ejercerla.

Parafraseando al profesor Fernando Atria, si respecto del tesorero/juez sustanciador pudiera afirmarse su improbabilidad de jurisdicción, del abogado del servicio de tesorerías habría que sostener derechamente su imposibilidad. Y claro, el abogado del servicio de tesorerías tiene una duración efímera en el cargo, sin garantía de inamovilidad ni garantía alguna contra presiones internas ni externas.

Es el Estado el obligado a asegurar a los operadores de justicia garantías reforzadas para el ejercicio de sus potestades jurisdiccionales.

A partir de este punto y en concreto, ¿cuáles son las funciones y potestades que la ley entrega al Abogado del Servicio de Tesorerías?

Como cuestión previa y en cuanto al acento de las funciones.

Sobre el tesorero/juez recae la gestión del proceso y sobre el abogado resolver los nudos que se presenten en la dinámica procesal, tales como las defensas, alegaciones, excepciones y en general las cuestiones de legalidad. Así, por ejemplo, mientras el tesorero/juez despacha el mandamiento de ejecución y embargo, efectúa el examen de admisibilidad de la excepción de no empecer el título y ordena la ampliación del embargo, el abogado resuelve las alegaciones y excepciones.

Solo en la segunda etapa del proceso el abogado se hace cargo del avance y gestión del proceso, pero no en calidad ni con las potestades de un resolutor, sino que actúa como “parte del proceso”. Este tránsito de la calidad de resolutor a la calidad de parte en un mismo proceso ejecutivo, debe desde ya llamar la atención.

En la primera etapa, el abogado del servicio de tesorerías es competente para resolver las excepciones, oposiciones, alegaciones y defensas, con monopolio sobre su rechazo. Sus potestades superan a las del tesorero/juez, ya que, si bien este último puede en ciertos casos acoger las alegaciones, las defensas y la excepción de pago, no podrá nunca rechazarlas.

La ley no confía en este Juez (a su vez tesorero) para resolver en contra del ciudadano. Ya en la historia de la ley aparecen fuertes rasgos de esta desconfianza.

**En concreto las potestades y competencias resolutivas del abogado del servicio de tesorerías son las siguientes:**

1. Pronunciarse sobre la excepción de pago de la deuda, para rechazarla o acogerla parcialmente (artículo 178 inciso 1 y 3 del Código Tributario).
2. Pronunciarse sobre la excepción de prescripción, para rechazarla o acogerla (artículo 178 inciso 3 del Código Tributario).
3. Pronunciarse sobre la excepción de no empecer el título al ejecutado, para rechazarla o acogerla (artículo 178 inciso 3 del Código Tributario).
4. Pronunciarse sobre las alegaciones o defensas que se fundamenten en errores o vicios manifiestos de que adolezca el cobro, sólo para rechazarlas (artículo 178 inciso 2 y 179 inciso 2 del Código Tributario).
5. Acoger íntegramente la excepción de pago de la deuda, cuando el tesorero/juez sustanciador no se hubiere pronunciado dentro del término de 5 días (artículo 178 inciso 4 del Código Tributario).
6. Acoger las alegaciones o defensas que se fundamenten en errores o vicios manifiestos de que adolezca el cobro, cuando el juez sustanciador no se hubiere pronunciado dentro del término de 5 días (artículo 178 inciso 4 del Código Tributario).
7. Ordenar que se corrija cualquier deficiencia de que pudiere adolecer el proceso (artículo 179 inciso 2 del Código Tributario).
8. Velar por la estricta observancia de los preceptos del libro III, Título V, del Código Tributario y por la corrección y legalidad de los procedimientos empleados por las autoridades administrativas en la sustanciación de estos juicios (artículo 193 inciso 1 del Código Tributario).
9. Resolver los reclamos de los contribuyentes por faltas y abusos cometidos durante el juicio por el juez sustanciador o sus auxiliares, adoptando las resoluciones que tengan por fin poner pronto remedio al mal que motiva la reclamación, las que serán obligatorias para dichos funcionarios, debiendo informar al tesorero provincial que corresponda para que éste adopte las medidas administrativas y aplicación de las sanciones que procedan (artículo 193 inciso 2 del Código Tributario).
10. Realizar un informe con carácter de obligatorio para que el tesorero resuelva las cuestiones que se susciten entre deudores y el Fisco y que no tengan señalado un procedimiento especial (artículo 190 inciso 1 del Código Tributario).
11. Asumir la representación y patrocinio del Fisco en todos aquellos asuntos de carácter judicial que se produzcan o deriven del cobro, pago o extinción de obligaciones tributarias y créditos fiscales (artículo 186 inciso 1 del Código Tributario).

**Competencias del tesorero/juez sustanciador.**

1. Constituye con su firma en las listas o nóminas de deudores morosos el título ejecutivo (artículo 169 inciso 1 del Código Tributario).

Despacha mandamiento de ejecución y embargo (artículo 170 inciso 1 del Código Tributario).

2. Corresponde al tesorero, en su calidad de juez sustanciador, efectuar el examen de admisibilidad de la excepción de no empecer el titulo (artículo 177 n°3)

3. El tesorero puede, atendidas las circunstancias del caso, ordenar que la notificación y el requerimiento de pago se realicen por carta certificada de conformidad a las normas de los incisos segundo, tercero, cuarto y quinto del artículo 11 y artículo 13 (artículo 171 inciso 1 del Código Tributario).

4. El tesorero puede, **en el caso del impuesto territorial**, habilitar con

respecto de determinadas personas, día, hora y lugar para notificar el mandamiento de ejecución y embargo (artículo 171 inciso 4 del Código Tributario).

5. El tesorero puede ordenar ampliación del embargo siempre que

haya justo motivo para temer que los bienes embargados no basten para cubrir las deudas de impuestos morosos (174 inciso 2 del Código Tributario).

6. El tesorero puede, en cualquier estado de la causa, de oficio o a petición de parte, dictar las resoluciones que procedan para corregir los errores o vicios manifiestos de que adolezca el cobro (artículo 177 incisos 4 del Código Tributario).

7. Recibido el escrito de oposición el tesorero debe examinar su contenido y solo podrá pronunciarse cuando proceda **acoger** la excepción de pago íntegramente (artículo 178 inciso 1 del Código Tributario). **En ningún caso podrá pronunciarse** el tesorero sobre un escrito de oposición **sino para acogerlo** (artículo 178 inciso 3 del Código Tributario).

8. El tesorero **podrá acoger** **las alegaciones o defensas** que se fundamenten en errores o vicios manifiestos de que adolezca el cobro (artículo 178 inciso 2 del Código Tributario).

9. El tesorero debe pronunciarse sobre la oposición o las alegaciones dentro del plazo de 5 días. (artículo 178 inciso 2 del Código Tributario)

10. El tesorero resuelve en procedimiento incidental y sin forma de juicio las demás cuestiones que se susciten entre deudores morosos y el Fisco y que no tengan asignado un procedimiento especial, previo informe del abogado del servicio de tesorerías que resulta obligatorio para el tesorero (artículo 190 inciso 1 del Código Tributario).

Este último caso, referido al artículo 190 inciso 1 del código tributario, engaña al sostener que es el juez sustanciador quien resuelve. Lo que pasa en realidad, es que el abogado informa y el juez acata. (al menos en teoría).

Igualmente queda la vista que, si bien en algunos casos el tesorero/juez puede acoger alegaciones y oposiciones, solo lo puede hacer dentro del plazo de 5 días.

**LAS CADENAS DEL ABOGADO DEL SERVICIO DE TESORERÍAS.**

Pese a las amplias potestades del abogado del servicio de tesorerías no se puede ser optimista respecto a su ejercicio efectivo, debido a “cadenas” a las que se encuentra sujeto y que le restan libertad para desarrollar a cabalidad la función encomendada por la ley.

Lo que a continuación se sostiene respecto al abogado se puede reproducir -con mínimas modificaciones -para el juez sustanciador.

**Las cadenas del abogado:**

1. Deber de cumplir metas con incentivos asociados a su cumplimiento.

2. Sujeción jerárquica al tesorero/juez y al tesorero general.

3. Deber de cumplir lineamentos institucionales en materias de su jurisdicción.

4. Instrucción de sumarios por errores en materias de su exclusiva jurisdicción.

**1. Deber de cumplir metas con incentivos asociados a su cumplimiento.**

El ejercicio del deber de legalidad se debe manifestar a través de un control a las actuaciones del proceso. Una potestad de tal naturaleza antagoniza con cualquier incentivo que se entregue por avances y logros en el proceso. Para graficar lo expuesto, no resulta razonable imaginar un juez civil percibiendo un premio por recaudación. Una situación así sería difícil de justificar.

En lo que aquí concierne, las leyes 19553; 19882 y 19738 instituyeron incentivos económicos a favor de los funcionarios del servicio de tesorerías por cumplimientos de metas. Así entre otras podemos encontrar la meta de recaudación.

El artículo 1 del DFL 1 sobre estatuto orgánico del servicio de tesorerías señala que el servicio de tesorerías está encargado de recaudar, de manera que aquel es el objetivo institucional. A su vez, el articulo 55 letras b y c de la ley 18834 sobre estatuto administrativo ordena a los funcionarios públicos a orientar el desarrollo de sus funciones al cumplimiento de los objetivos de la institución.

De aquí, el servicio público orienta su actuación a la recaudación y al cumplimiento de metas de desempeño, lo cual deja un espacio muy reducido para cumplir el deber de velar por la legalidad del proceso del abogado.

Conforme a lo que aquí se ha expresado la imparcialidad en la función jurisdiccional debe ser descartada de plano y es que la primera y más relevante causa de implicancia establecida por el Código Orgánico de Tribunales, es "ser el juez parte en el pleito o tener en él interés personal..."(art. 195 nº 1). Y es la más relevante, porque la posición de juez es precisamente y por definición ajena y superior a la de las partes; el juez juzga en pleito ajeno siendo por ello un tercero extraño a los intereses en conflicto.

**2. Sujeción jerárquica al Tesorero/Juez.**

El ejercicio de la función jurisdiccional requiere libertad, independencia, imparcialidad y garantías reforzadas.

Como cuestión de principios, no se puede agredir el ejercicio de la actividad jurisdiccional -del abogado en este caso- mediante la intervención de la misma por deberes administrativos, como lo son, por ejemplo, el llamado a la obediencia y el control jerárquico (artículo 58 letra a de la ley 18834). La pretensión de ejercicio de este control sobre la actividad que ejerza el abogado del servicio de tesorerías dentro de la esfera de su competencia exclusiva y excluyente deviene en ilegitima e invasiva, por cuanto el código tributario le confiere competencias especiales y la vulneración de la jurisdicción importa una violación flagrante a los artículos 6, 7 y 76 de la constitución política del estado.

No le corresponde al superior cuestionar ni menos controlar el mérito de la decisión jurisdiccional.

Entonces, en la relación juez sustanciador /abogado, esta jerarquía debe ceder en atención a la naturaleza de la función jurisdiccional. Pero no se limita a eso, sino que, más aún, es el abogado quien ejerce una tuición correctiva sobre el tesorero/juez como se desprende del artículo 193 inciso 2 del Código Tributario.

Sin embargo, la noción de jurisdicción pierde valor al interior del órgano de la administración por la ausencia de garantías reforzadas. El abogado queda entonces, sin más, sujeto jerárquicamente al tesorero regional o provincial en todas las dimensiones y con todas sus consecuencias.

El superior jerárquico realizará la calificación valorando la obediencia y el cumplimiento de las metas de desempeño y, en caso de desaprobar el cometido, correrá peligro la renovación de la contratación.

Las normas al respecto son claras, entre otras, el decreto con fuerza de ley n° 1 ley 18575 orgánica constitucional de bases de la administración del estado señala en su artículo 7 que “los funcionarios de la administración del estado estarán afectos a un régimen jerarquizado y disciplinado. Deberán cumplir fiel y esmeradamente sus obligaciones para con el servicio y obedecer las órdenes que les imparta el superior jerárquico”. El DFL nº 29 ley Nº 18834 sobre Estatuto Administrativo señala en su artículo 61 que es obligación de cada funcionario: “f) Obedecer las órdenes impartidas por el superior jerárquico”. Y el articulo 55 letra f de la ley 18834 sobre estatuto administrativo ordena a los funcionarios públicos a obedecer las órdenes impartidas por el superior jerárquico, y es que es tan grave la desobediencia funcionaria, que el artículo 252 del Código Penal la sanciona con la inhabilitación perpetua del funcionario público.

Si se atiende al hecho de que el tesorero/juez es el superior jerárquico del abogado del servicio de tesorerías y que éste le debe obediencia a aquél, hay que preguntarse si las potestades resolutivas del abogado tendrán un correlato en la realidad, ya que no parecen existir buenas razones que lo motiven a ejercerlas, resultando este exceso de potestades más bien incomodas.

De ahí que, en la práctica, el abogado del servicio de tesorerías se verá obligado a consultar en forma previa del contenido de toda resolución con su superior jerárquico quien aprobará, rechazará o corregirá el proyecto de resolución, aun cuando se traten de potestades exclusivas del abogado.

Es difícil, por ejemplo, imaginar al abogado del servicio de tesorerías ejerciendo potestades de corrección y sanción sobre el juez sustanciador; ¿resolvería el abogado en contra de los intereses de la tesorería?; ¿resolvería el abogado en contra de los intereses de su superior jerárquico?; ¿resolvería el abogado en forma contradictoria de la posición institucional de la tesorería?

Así, por ejemplo, se puede observar lo que acontece con el artículo 190 del código tributario, el cual dispone que las cuestiones que no tengan señaladas un procedimiento especial se tramitarán de forma incidental sin forma de juicio y se resolverán por el tesorero previo informe del abogado. Pero dado que las alegaciones, las defensas y las excepciones ya tienen asignado un procedimiento especial en los artículos 178 y 179 del código tributario, queda un reducido margen de acción para la aplicación del artículo 190, convirtiéndose en un procedimiento residual. Luego, y pese a tener el abogado del servicio de tesorerías el monopolio de las potestades para rechazar las alegaciones y las defensas (e incluso para acogerlas si el tesorero no lo hace dentro de 5 días), en la práctica los abogados las redirigen para ser resueltas por el tesorero mediante la aplicación del artículo 190 del Código Tributario.

Incluso, en los casos en que se ordene informe del abogado de conformidad al artículo 190 del código tributario, el contenido de este informe de competencia exclusiva del abogado y vinculante para el juez sustanciador, deberá ser previamente aprobado por el tesorero e ir en sintonía con los lineamientos institucionales.

En la misma línea, se puede sostener que no existe ningún caso en el cual el abogado del servicio de tesorerías, ante reclamo de contribuyente por faltas y abusos cometidos por el juez sustanciador, haya adoptado resoluciones obligatorias para el juez e informado al tesorero provincial para que éste adopte las medidas administrativas y aplicación de las sanciones que procedan.

**3. Obligación de cumplir lineamentos institucionales en materias propias de su jurisdicción.**

En general, y pese a no ser obligatorio, los jueces tienden a seguir los lineamientos de la Excelentísima Corte Suprema por tratarse del máximo tribunal de justicia y porque precisamente la Corte Suprema tiene entre sus fines uniformar la jurisprudencia como corte de casación en el fondo.

Esto que acontece respecto de todos los jueces de la república, es radicalmente distinto respecto al abogado del servicio de tesorerías, (lo mismo se puede sostener respecto al tesorero/juez) ya que no está en situación de seguir la jurisprudencia de la Excelentísima Corte Suprema y apartarse de los lineamientos institucionales marcados por la división jurídica del servicio de tesorerías y del departamento de cobranzas.

Mas claro aún, sus potestades jurisdiccionales se encuentran subordinadas de forma vinculante a una orden administrativa, más allá de que esta vinculación forzada sea negada de forma cortés en los oficios y minutas de la división jurídica del servicio de tesorerías.

De acuerdo con el estatuto orgánico del servicio de tesorerías, radica en el director tesorero general la potestad para dirigir, dictar órdenes e instrucciones a los funcionarios. La línea jerárquica desciende hacia los tesoreros regionales, los tesoreros provinciales hasta llegar a los abogados del servicio de tesorería.

El decreto con fuerza de ley n° 1 ley 18575 orgánica constitucional de bases de la administración del estado señala en su artículo 7 que “los funcionarios de la administración del estado estarán afectos a un régimen jerarquizado y disciplinado. Deberán cumplir fiel y esmeradamente sus obligaciones para con el servicio y obedecer las órdenes que les imparta el superior jerárquico”.

El DFL nº 29 ley Nº 18834 sobre Estatuto Administrativo señala en su artículo 61 que es obligación de cada funcionario: “f) Obedecer las órdenes impartidas por el superior jerárquico”.

Los lineamientos jurídicos institucionales son marcados por la División Jurídica del Servicio de Tesorerías y el Departamento de Cobranzas y Quiebras. Es así que de conformidad al artículo 9 letra D números 5 del DFL 1 sobre Estatuto Orgánico del Servicio de Tesorerías, le corresponde al departamento jurídico “**coordinar, orientar y uniformar los criterios jurídicos** en base a los cuales deben desarrollar su labor los abogados del servicio, **velando por la correcta aplicación de tales criterios** “ y el artículo 9 letra H número 2 del mismo cuerpo legal señala que le corresponde al Departamento de Cobranzas y Quiebras “**impartir instrucciones para la correcta tramitación de los juicios** a que dé lugar la cobranza judicial de deudas fiscales morosas”.

Las ordenes e instrucciones **para la correcta tramitación de los juicios** se expresan a través de circulares, minutas u oficios.

Para el profesor Eduardo Cordero Quinzacara, si bien las fuentes infra legales del derecho administrativo pueden adoptar un sin número de denominaciones – tantos que a veces es difícil distinguirlas por la variedad de nombres que adoptan- pueden re dirigirse a dos categorías: los reglamentos y las circulares. Se debe atender a su forma de expresión y a su contenido más que a su denominación, para resolver su naturaleza jurídica. Los reglamentos son normas que emanan de órganos de la Administración del Estado y que tienen por objeto desarrollar o complementar lo establecido en las normas legales, cuya fuerza obligatoria vincula a todo órgano público, funcionarios y, especialmente, a los particulares, en la medida que sean destinatarios de la misma. Por su parte, las circulares o instrucciones son normas que también emanan de autoridades de servicio y solo tienen como destinatarios a los funcionarios dependientes, sostiene el profesor Eduardo Cordero Quinzacara.

Sea cual fuere la naturaleza jurídica que se le asigne, más allá de la nomenclatura, lo claro es que se trata de una fuente del derecho administrativo, siempre obligatoria para los funcionarios.

Revisado lo señalado hasta este punto, ¿tienen los abogados del servicio de tesorerías (y los jueces sustanciadores) libertad para resolver de acuerdo con sus convicciones jurídicas? ¿pueden orientar sus resoluciones en la dirección entregada por la excelentísima corte suprema a través de sus fallos de casación?

Se puede constatar que las cortes superiores de justicia no dudan en declarar procedente el recurso de apelación y el abandono de procedimiento en la etapa administrativa. Sin embargo, todos y cada uno de los abogados del servicio de tesorerías, sin excepción, siguen rechazándolos por improcedentes toda vez que aquella es la posición institucional y difícilmente se pueden apartar de dicha posición sin sufrir una sanción o un reproche grave.

Esta afirmación se puede hacer respecto de cada materia en la cual la Tesorería General de la Republica sostenga una posición institucional distinta a las cortes superiores de justicia.

La sentencia de casación en el fondo orientadora de la Excelentísima Corte Suprema, será remplazada por el oficio/minuta y/o circular normativa vinculante de la División Jurídica. La jurisdicción se verá invadida por un elemento externo no jurisdiccional de carácter obligatorio.

Si se acepta la tesis de que el juez tesorero junto al abogado constituye un tribunal especial, se debe colegir que se trata de un tribunal especial de la republica cuyos jueces deben acatar forzadamente la interpretación del derecho formulada mediante políticas institucionales por departamentos del mismo servicio.

No se puede soslayar, que los dos departamentos del servicio de tesorerías que deben instruir sobre la interpretación y aplicación del derecho a los funcionarios del servicio de tesorerías se encuentran incentivados y condicionados por bonos de cumplimiento de metas.

En la práctica, ningún juez tesorero ni ningún abogado de tesorerías resolverán en sentido contrario a las políticas institucionales e intereses del servicio de Tesorerías, ya sea porque su actuación está conscientemente dirigida a cumplir los objetivos institucionales y metas de desempeño o ya sea por el temor a verse expuestos a sumarios administrativos.

**4. La instrucción de sumarios administrativos por errores en materias de su exclusiva jurisdicción.**

Los abogados de tesorería junto con los tesoreros/jueces sustanciadores conforman lo que la propia Tesorería ha denominado tribunal especial. Tesis discutible pero útil para abordar el tema.

Se trata entonces, al menos como el servicio público ha aseverado, de un tribunal especial que actúa en materias propias de su jurisdicción en un juicio especialísimo y que, conforme a la constitución y a las normas legales que regulan la materia, deben actuar con objetividad, independencia e imparcialidad.

Las potestades jurisdiccionales se encuentran repartidas entre estos dos funcionarios de la administración.

La imposibilidad de jurisdicción tiene aquí una manifestación en los sumarios administrativos seguidos por el departamento de la contraloría interna del servicio de tesorerías y dirigidos contra abogados del mismo servicio.

La instrucción de procesos disciplinarios dirigidos contra funcionarios dotados de potestades jurisdiccionales, por actuaciones dentro de la órbita de su competencia exclusiva, deviene en ilegitima y vulnera la independencia del órgano.

Verbigracia se han iniciado sumarios contra abogados del Servicio de Tesorerías que han resuelto excepciones acogiéndolas. Se observó por la contraloría interna, que, al resolver una excepción, acogiéndola, la abogada del servicio de tesorerías no incorporó las respuestas a los oficios dirigidos a Servicio de Impuestos Internos requeridos como medida para mejor resolver.

Como cuestión de forma, uno debiera antes de todo revisar si la medida para mejor resolver se cumplió dentro de 20 días de dictada, ya que una vez trascurrido ese plazo se deben tener por no decretadas y obliga a resolver con el solo mérito de los antecedentes, de conformidad al artículo 159 del código de procedimiento civil. Si se actuó en el marco de esta disposición, se condujo conforme a derecho.

De todas maneras, asumamos (para seguir el caso), que el abogado del servicio de tesorerías cometió un error. ¿Cómo debe sancionarse? Debe sancionarse de igual manera en que se castigan los hierros de cualquier juez. El error es un elemento integrante de la función jurisdiccional reconocido, integrado e incorporado desde tiempos antiguos al ejercicio de la jurisdicción. Únicamente en monarquías absolutas y regímenes totalitarios se sanciona a jueces por el error.

El remedio que el sistema jurídico instituye para tales situaciones reside en recursos procesales, cuya sola existencia, importa reconocer que el error no es una situación ajena al ejercicio de la jurisdicción, sino que, muy por el contrario, previsible y predecible, pero nunca condenable.

Los jueces, cualquiera sea su estatus, cometen errores, a veces sutiles a veces desmedidos. Los juristas, tesistas, profesores y alumnos de derecho se nutren de desaciertos jurídicos de los jueces. Salvo casos de prevaricación (que en estricto rigor no es un error) nunca un yerro es causa de procedimientos disciplinarios. Veamos, un juez no incorpora los instrumentos debidamente acompañados por las partes o bien los incorpora, pero interpreta el derecho de forma errónea. El juez de este ejemplo podría ser un juez civil y como consecuencia de su error el fisco es condenado al pago de una cuantiosa indemnización. Puede tratarse de un error cuya autoría competa a un tribunal oral en lo penal y su desenlace una condena de privación de libertad recaída sobre un inocente. Por cierto, la sentencia adolecerá de un error grave y las cortes superiores tendrán la facultad para enmendarla por las vías establecidas para tal efecto. Al juez del ejemplo la Corte Suprema no lo sanciona. Inclusive, en los casos que no se interpongan recursos, la sentencia producirá el efecto de cosa juzgada y será una verdad indiscutible respecto de la cual no existirá reproche jurídico contra el juez, tal vez reproches intelectuales, éticos, cognitivos, pero no jurídicos. Ni siquiera procede una sanción en aquellos casos en que el sistema jurídico considera procedimientos que no admiten revisión.

¿Porque entonces existen sumarios en que se persigue responsabilidad administrativa de abogados de la tesorería -o de jueces sustanciadores- en sus actuaciones jurisdiccionales? Para responder esta pregunta volvamos al punto de inicio. Se dijo que el tesorero en calidad de juez y el abogado del servicio de tesorerías, constituyen un tribunal especial de conformidad al artículo 5 del código orgánico de tribunales, el cual se encuentra bajo la superintendencia correctiva y disciplinaria de la Corte Suprema debiendo ejercer su función con independencia, objetividad e imparcialidad. Esto es al menos, lo que ha señalado la Tesorería General de la República en sede de Corte Suprema y Tribunal Constitucional.

¿Qué se sanciona cuando se busca la responsabilidad de un abogado de tesorería? Si la respuesta es que se sanciona el dolo, esto obliga a llevar la denuncia ante la fiscalía toda vez que constituiría un tipo penal y difícilmente alguien podría oponerse a sancionar un delito funcionario. Aquí la sanción deberá ser la destitución por falta grave a la probidad. Pero este no es el caso. Descartado el dolo, uno podría sostener que lo que se sanciona es el error, conclusión aún incompleta. Y es que los abogados de las tesorerías, al igual que cualquier juez, cometen errores. Lo expuesto aquí es fácil de constatar. La Corte Suprema y las Cortes de Apelaciones revocan un sinnúmero de resoluciones anualmente, al hacer esto, les asiste la convicción de la existencia de un error a corregir. No existe sentencia alguna de las cortes superiores de justicia en que revocando una resolución (por grave que sea el error que se corrige) ordene un sumario administrativo contra ningún juez.

En este punto, se puede sostener con certeza, que respecto de los errores en las resoluciones que afectaron a los contribuyentes y que posteriormente fueron enmendados por las cortes superiores de justicia, la tesorería general de la república nunca ha iniciado un procedimiento disciplinario en contra del abogado de tesorería ni contra el juez sustanciador. El error que perjudique al contribuyente, será irrelevante, ergo, no se investiga ni se sanciona.

Resulta por lo tanto que no todos los errores se sancionan. ¿qué es entonces lo que se sanciona cuando se busca la responsabilidad de un abogado de tesorerías? Lo que se sanciona es exclusivamente el error del abogado del servicio de tesorerías (o del juez sustanciador) en cuanto se haya causado un perjuicio al Servicio de Tesorerías y esto solo puede ocurrir en la medida que la resolución del abogado de tesorerías o del juez sustanciador sea una resolución no favorable a la Tesorería General de la Republica, es decir a su propio empleador. Siendo esto así, lo primero que hay que decir a partir de este punto, es que el abogado del servicio de tesorerías para prevenir y evitar cualquier posible sumario, se sentirá motivado para resolver a favor de su empleador.

Si solo se sanciona al abogado de tesorerías por error que perjudique al fisco, le amputan toda noción de independencia y la tesis del tribunal especial no tiene nivel de seriedad. Cualquier cosa que se quiera sostener sobre objetividad, imparcialidad e independencia de la función jurisdiccional a partir de este punto tendrá un pésimo sabor. Es difícil imaginar más que esterilidad en lo referido al cumplimiento efectivo y asertivo del deber de velar por la legalidad del proceso que recae sobre el abogado de tesorería, y no es posible tener una expectativa razonable de independencia o imparcialidad en el ejercicio de sus potestades.

**ABOGADO DEL SERVICIO DE TESORERÍAS EN CUANTO FUNCIONARIO PÚBLICO Y EXTENSIÓN DEL DEBER DE LEGALIDAD.**

Para entender a cabalidad el rol del abogado del servicio de tesorerías se debe atender, además, a su calidad en cuanto funcionario público perteneciente a un órgano de la administración del estado.

Existen bastas normas que orientan la función del funcionario público, de las cuales emana un deber de legalidad general y en cuanto al abogado del servicio de tesorerías, además, un deber de legalidad especial.

El artículo 8 de la Constitución Política del Estado señala a su vez que “**El ejercicio de las funciones públicas obliga a sus titulares a dar estricto cumplimiento al principio de probidad en todas sus actuaciones”.**

El artículo 11 bis de la ley 18575 señala que **los funcionarios de la Administración del Estado deberán observar el** **principio de probidad administrativa**.

El artículo 54 de la ley 18575 agrega que las autoridades de la Administración del Estado, cualquiera que sea la denominación con que las designen la Constitución y las leyes, y **los funcionarios de la Administración Pública**, sean de planta o a contrata, **deberán dar estricto cumplimiento al principio de la probidad administrativa.**

El artículo 64 nº 8 de la ley 18575 señala que **vulnera el principio de probidad administrativa contravenir con el deber de legalidad en el desempeño de los cargos públicos con grave entorpecimiento del ejercicio de los derechos ciudadanos.**

Hasta aquí es claro que, sobre todos los funcionarios públicos, sin excepción, recae un deber de legalidad en el desempeño de sus cargos.

Este deber general de legalidad adopta en el procedimiento de cobro de impuestos una forma especial, donde al abogado del servicio de tesorerías se le exige un rol más activo e intenso, entregándole potestades resolutivas al respecto, lo que se puede advertir en los artículos 193 y 179 del código tributario.

Sucintamente, se puede decir que, respecto del deber de velar por la legalidad del proceso, no se trata de una facultad, sino que una potestad, que no se encuentra limitado a una etapa del proceso y que no está limitado a un plazo para su ejercicio.

Este deber de velar por la legalidad aparece manifiesto en el artículo 193 del código tributario, disposición que ordena al abogado del servicio de tesorerías a velar por la estricta observancia de los preceptos legales y por la corrección y legalidad de los procedimientos empleados por las autoridades administrativas en la sustanciación de estos juicios

Este control que debe realizar el abogado resulta tan intenso, que puede ordenar al tesorero corregir los vicios del proceso; conocer de los reclamos interpuestos por los contribuyentes en contra de faltas o abusos cometidos durante el juicio por el juez sustanciador o sus auxiliares (inciso segundo del artículo 193 del código tributario) y; previo a pasar los expedientes a segunda etapa puede ordenar que se corrija cualquiera deficiencia que pudieren tener los expedientes administrativos (artículo 179 inciso segundo y tercero del código tributario).

Los deberes del abogado que emanan de los artículos 179 y 193 del código tributario, interpretados de forma armónica con las normas previamente señaladas, requieren un rol activo del abogado en el control de la legalidad durante todo proceso.

Estos deberes, desde el punto de vista de su intensidad y profundidad, no aparecen disminuidos por la ley en ninguna parte del proceso. Es decir, el abogado no podría contemplar pasivamente un vicio procesal, aunque le fuese favorable, como si lo puede hacer un abogado de una institución financiera.

**ALGUNAS CONCLUSIONES.**

La existencia de la figura del tesorero/juez debe crear alarma en un estado de derecho. Ambos conceptos son absolutamente irreconciliables en el contexto del debido proceso y no es posible reconducir dócilmente las funciones de juez y tesorero a un mismo sujeto sin que uno se rinda ante el otro. Sobrevivirá aquel que tenga mayores estímulos. Ahora, si la postulación a tal cargo no exige merecimientos jurídicos, no existen premios por resoluciones destacables, no se publica jurisprudencia de los jueces substanciadores, como nadie ascendió por el mérito en su rol de juez, ni existe anuario de derecho que discuta sus fallos, pues bien, parece que el ganador es claro.

Es ahí donde se hace imprescindible un garante de la legalidad, un contrapeso de la función, un funcionario dotado de fuertes garantías reforzadas para desarrollar su labor. El estado es responsable de entregar estas garantías al abogado, de lo contrario no se le puede exigir al funcionario el cumplimiento estricto de sus deberes.

Pero el hábitat en que transcurre la vida del abogado es hostil. Destacarán los abogados líderes en cobranza y en la gestión de su cartera. Tan fuerte es la verdad imperante respecto del rol del abogado como un activo actor en el cobro que nadie se atreverá a discutirla.

Por supuesto lo expuesto en este trabajo no es más que una visión teórica que no tiene acogida ni recepción en la práctica.

Termino el presente con dos observaciones:

1. Hasta hace no muchos años atrás, la tesorería defendió ante la Corte Suprema que “aunque la ley le asigne al tesorero la denominación de juez, no se trata realmente de un juez, ya que no realiza funciones jurisdiccionales”.
2. Revisadas una a una las potestades del abogado, no existe en el código tributario ninguna disposición que le ordene recaudar o cobrar ni que dirija su función al cobro, no obstante, si existen varias disposiciones que le ordenan velar por la legalidad y la corrección del proceso.

1. En este sentido, de interés especial es el rol 4573-2018 de la Excelentísima Corte Suprema. Conociendo de un recurso de casación en el fondo presentado por el banco santander en contra de la sentencia de la corte de apelaciones que confirmó el fallo del tribunal civil que rechaza una tercería de prelación en un proceso ejecutivo de cobro de contribuciones, la corte de casación anula de oficio todo el proceso en el cual ya se había rematado un bien inmueble e inscrito a nombre del adjudicatario. La Tesorería no había emplazado al verdadero dueño, cuestión que constaba en el proceso desde la escritura de adjudicación en remate. [↑](#footnote-ref-1)
2. La segunda etapa requiere de ciertas condiciones de concreción: a) que exista embargo b) que el embargo no recaiga sobre remuneraciones c) que el abogado solicite el remate de bienes d) que no exista convenio, entre otras. [↑](#footnote-ref-2)