



UNIVERSIDAD
Finis Terrae

UNIVERSIDAD FINIS TERRAE

FACULTAD DE DERECHO

MAGISTER EN DERECHO PÚBLICO: TRANSPARENCIA, REGULACIONES Y CONTROL

**ADMISIBILIDAD DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS DEL
ARTÍCULO 59 DE LA LEY N° 19.880 DENTRO DE LA PRIMERA ETAPA
DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS
DE DINERO**

GUILLERMO ROSSEMBLATT PRADENAS

Artículo Académico presentado a la Facultad de Derecho de la Universidad Finis Terrae, para
optar al grado de Magíster en Derecho Público: Transparencia, Regulaciones y Control

Profesor Guía: Alejandro Leiva López

Santiago, Chile

2024

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	3
INTRODUCCION	4
1. EL PROCEDIMIENTO EJECUTIVO DE COBRO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN DINERO. BREVE RESEÑA	7
1.1 Primera etapa de cobro	8
1.2 Segunda etapa de cobro	10
1.3 Características del procedimiento ejecutivo de cobro de obligaciones tributarias de dinero	10
2. NATURALEZA JURÍDICA DE LA PRIMERA FASE O ETAPA DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO	12
2.1 Carácter administrativo	12
2.2 Naturaleza jurisdiccional	15
3. PROCEDENCIA DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS DE LA LBPA EN LA PRIMERA ETAPA DE COBRO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS	19
3.1 Nuestra postura	21
CONCLUSIONES	24
BIBLIOGRAFÍA CITADA	26
JURISPRUDENCIA CITADA	28

RESUMEN

El presente artículo tiene por objeto analizar la admisibilidad del sistema recursivo administrativo general, consagrado en el artículo 59 de la Ley de Bases de los Procedimientos Administrativos, dentro de la primera etapa del procedimiento de cobro de obligaciones tributarias de dinero, sustanciada por el servicio de Tesorerías. A tal fin, procuraremos determinar la naturaleza administrativa o jurisdiccional de dicha fase y las consecuencias que, en el ámbito de la impugnabilidad, se derivan de dicha calificación, mediante el análisis y ponderación de los argumentos que, sobre el particular, se han esgrimido tanto por la doctrina como por la jurisprudencia.

Palabras clave: recursos, naturaleza jurídica, procedimiento de cobro, obligaciones tributarias.

ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze the admissibility of the general administrative appeals system, established in Article 59 of the Act of Bases Administrative Procedures, within the initial stage of the tax debt collection procedure, substantiated by the Treasury service. To that end, we will seek to determine the administrative or jurisdictional nature of this phase and the consequences, in terms of contestability, resulting from such classification. This will be achieved by analysing and evaluating the arguments put forward by both legal doctrine and case law on the subject.

Key words: appeals, legal nature, collection procedure, tax obligations.

INTRODUCCIÓN

En términos amplios, los impuestos constituyen la principal fuente de ingreso que obtiene el Estado para el financiamiento del gasto público en bienes y servicios para la población¹.

Al respecto, debe señalarse que, en general, en nuestro país las obligaciones tributarias dinerarias son solucionadas voluntariamente por los contribuyentes, en la forma y en los plazos que la ley establece, de suerte tal que el incumplimiento por parte de los mismos constituye una excepción a la regla.

Pese a la singularidad descrita, el legislador tributario ha dotado al Fisco de Chile, en su calidad de acreedor, de un procedimiento especial destinado a obtener el pago de los impuestos y créditos fiscales adeudados, el que se encuentra regulado en el Título V del Libro Tercero del Código Tributario, denominado “Del cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias de dinero”.

El aspecto más destacado de este procedimiento es que se encuentra dividido en dos etapas claramente delimitadas. Una primera fase, de sustanciación, se desarrolla ante lo que podría denominarse un “tribunal especial”, compuesto por el Juez Sustanciador, quien a su vez es el tesorero regional o provincial respectivo, y por el abogado del servicio de Tesorerías. Por su parte, la segunda etapa se tramita ante el juez ordinario civil.

Tanto a nivel doctrinario como jurisprudencial, *existe controversia* sobre si la primera fase o etapa corresponde a un procedimiento de carácter administrativo o jurisdiccional.

Así, y tal como tendremos ocasión de revisar, la Corte Suprema ha sostenido, casi invariablemente, que siendo la propia ley la que otorga el carácter de “juez sustanciador” a los

¹ Servicio de Impuestos Internos: “Educación Fiscal. Importancia de los impuestos en la economía nacional”.

tesoreros regionales y provinciales, resulta evidente que estamos en presencia de un procedimiento jurisdiccional.

La doctrina, en cambio, representada principalmente por Jaime González Orrico, se ha decantado por la naturaleza administrativa de la primera fase del procedimiento de cobro, destacando el hecho de que el servicio de Tesorerías forma parte de la Administración, en cuanto órgano de la misma, y que el ejercicio de las facultades que el legislador tributario ha conferido al tesorero y al abogado del servicio, está sujeto a control por parte de la judicatura ordinaria y no produce, por tanto, el efecto de cosa juzgada, propio de la actividad jurisdiccional².

Como es fácil colegir, cualquiera sea la postura que se adopte —jurisdiccional o administrativo—, ello acarreará importantes consecuencias prácticas, tanto para el servicio de Tesorerías como para los ejecutados.

Tal como se explicará más adelante, si se estima que la primera fase del procedimiento es de naturaleza puramente administrativa, parece coherente sostener la procedencia de los recursos contemplados en la Ley N° 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos (LBPA); mientras que si se considera que la fase a cargo del Juez Sustanciador corresponde a una etapa de carácter más bien jurisdiccional, lo lógico sería desestimar la procedencia de los recursos de reposición y jerárquico, quedando disponibles únicamente aquellos que el legislador ha establecido en el Código de Procedimiento Civil.

Ahora bien, atendido que no hay norma que confirme o deniegue la procedencia de los referidos recursos administrativos, y que el acceso al recurso forma parte integrante de la garantía constitucional de un racional y justo procedimiento, el objeto del presente trabajo consiste, precisamente, en dilucidar si, dentro de la primera etapa del procedimiento de cobro de obligaciones tributarias, procede la interposición de los recursos de reposición y jerárquico contemplados en el artículo 59 de la LBPA.

² GONZÁLEZ (2011), p. 32

En orden a satisfacer el fin expuesto, tendremos en consideración, entre otras disposiciones, lo estatuido en los artículos 2 y 190 del Código Tributario, así como lo prescrito en los artículos 1 y 18 de la Ley N° 19.880, normas a partir de las cuales puede establecerse una primera aproximación al asunto planteado y que configuran, en definitiva, el marco normativo básico sobre el cual ha de desarrollarse este trabajo.

Para un adecuado análisis de la materia, abordaremos, en primer término, las nociones básicas del procedimiento de cobro regulado en el Código Tributario, para luego, en un segundo apartado, indagar acerca de la naturaleza jurídica de la primera fase o etapa del procedimiento, exponiendo los argumentos de cada posición. Posteriormente, en un tercer capítulo, analizaremos la admisibilidad de los recursos administrativos en la primera etapa de cobro, abordando la controversia sobre su aplicación, para luego plantear los argumentos que fundamentan su procedencia o improcedencia. Finalmente, en una última sección, plasmaremos las conclusiones a las que hemos arribado luego del desarrollo del presente artículo.

EL PROCEDIMIENTO EJECUTIVO DE COBRO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN DINERO. BREVE RESEÑA

Conforme lo ha establecido el legislador, el cobro de los impuestos y demás créditos fiscales morosos está a cargo del servicio de Tesorerías. Así, el artículo 2 N° 2 del DFL N°1, del Ministerio de Hacienda, que fijó el texto refundido, coordinado, sistematizado y actualizado del Estatuto Orgánico del referido servicio, establece que corresponde a la Tesorería General de República, efectuar la cobranza coactiva, sea judicial, extrajudicial o administrativa de, entre otros, los impuestos fiscales en mora, con sus intereses y sanciones y de los créditos fiscales a los que la ley califica de impuestos para los efectos de su recaudación³.

A su turno, el artículo 35 del DL N° 1263, sobre Administración Financiera del Estado, señala que “el Servicio de Tesorerías tendrá a su cargo la cobranza judicial o administrativa con sus respectivos reajustes, intereses y sanciones de los impuestos, patentes, multas y créditos del Sector Público, salvo aquellos que constituyan ingresos propios de los respectivos Servicios”, agregando que “para tal efecto, aplicará, cualquiera que sea la naturaleza del crédito, los procedimientos administrativos y judiciales establecidos por el Código Tributario para el cobro de los impuestos morosos”⁴.

Por cierto, “los procedimientos administrativos y judiciales”, a que hace referencia la norma recién transcrita, corresponde al procedimiento de cobro regulado en el Título V del Libro Tercero del Código Tributario, artículo 168 y siguientes.

Según se desprende de esta preceptiva, el procedimiento de cobro está conformado por dos grandes etapas (cuestión que resulta fundamental a la hora de analizar la admisibilidad de los recursos administrativos, por cuanto, en caso de estimarlos procedentes, ellos solo lo serían en la primera fase). Analicemos cada una de ellas en particular.

³ DFL N° 1, de 1994.

⁴ DL N° 1263, de 1975.

1.1 Primera etapa de cobro

La primera etapa del procedimiento se desarrolla por y ante el propio servicio de Tesorerías. Comienza con la confección de la nómina de deudores morosos, la cual, firmada por el tesorero regional o provincial que corresponda, constituye título ejecutivo, por el solo ministerio de la ley.

Acto seguido, el mismo funcionario, obrando, esta vez, en el carácter de juez sustanciador que la ley le confiere, despacha mandamiento de ejecución y embargo, mediante una providencia que estampa en la propia nómina de deudores morosos que hará de auto cabeza de proceso.

A continuación, se notifica y requiere de pago al deudor, respecto del cual se trabará embargo sobre bienes de su propiedad, en caso de no verificarse el pago en el acto del requerimiento. Todo esto es realizado por un recaudador fiscal, funcionario del servicio de Tesorerías al que la ley ha premunido de fe pública.

Notificado y requerido de pago que sea, el demandado puede oponerse a la ejecución, mediante la interposición de aquellas excepciones que, en forma taxativa, ha establecido el legislador en el artículo 177 del Código Tributario, cuales son: de pago, de prescripción y de no empecer el título.

Si el ejecutado no opone excepciones, se debe proseguir con el procedimiento de apremio, solicitando el remate de los bienes embargados.

En caso de que el deudor opusiera excepciones a la ejecución, se debe tener presente que, salvo la excepción de pago total, respecto de la cual el Tesorero respectivo se encuentra facultado sólo para acogerla, el conocimiento y resolución de las excepciones corresponde al abogado del servicio de Tesorerías y, eventualmente, al tribunal ordinario. En efecto, si la oposición es

rechazada por el abogado del servicio, deberá solicitarse al tribunal civil competente que se pronuncie sobre la oposición⁵.

Si el juez civil rechazare igualmente la excepción opuesta, se continuará con el procedimiento de apremio.

Cabe resaltar que, por expresa disposición del legislador, la resolución del tribunal ordinario que falla las excepciones opuestas es apelable, de conformidad y dentro de los plazos señalados en el Código de Procedimiento Civil.

Ahora bien, el mismo legislador ha establecido, en el artículo 190 del Código Tributario, que el resto de las cuestiones que se susciten entre los deudores morosos de impuestos y el Fisco, y que no tuvieren señalado un procedimiento especial, se tramitarán incidentalmente y sin forma de juicio ante el propio tesorero regional o provincial, con informe del abogado del servicio de Tesorerías, el que tendrá el carácter de obligatorio para aquél, agregando que “en lo que fuere compatible con el carácter administrativo de este procedimiento se aplicarán las normas contempladas en el Título I del Libro Tercero del Código de Procedimiento Civil”.

Como fluye claramente de la exposición que precede, en el desarrollo de toda esta etapa administrativa corresponde un papel preponderante al tesorero, sea regional o provincial, y al abogado del servicio.

Por último, valga hacer notar, desde ya, que es el propio legislador tributario quien, por una parte, resalta el “carácter administrativo” del procedimiento de cobro y, por otra, dispone la supletoriedad de las normas contenidas en el Código de Procedimiento Civil.

⁵ Según lo prescribe el artículo 181 del Código Tributario, para la tramitación y fallo de las excepciones opuestas por el ejecutado, serán aplicables las disposiciones de los artículos 467, 468, 469, 470, 472, 473 y 474 del Código de Procedimiento Civil, en lo que sean pertinentes.

1.2 Segunda etapa de cobro

La etapa judicial o “de apremio”, se verifica en su totalidad ante la judicatura civil, y tiene por objeto la realización de los bienes embargados. Principia con la solicitud formulada por el abogado de tesorerías ante el tribunal ordinario, en el sentido de que éste se sirva ordenar el remate de los bienes embargados, muebles o inmuebles.

Verificada la subasta, y adjudicados los bienes, el tribunal ordenará girar cheque a favor del servicio de Tesorerías, a efectos de imputar el producto del remate a los impuestos morosos respecto de los cuales se siguió ejecución.

1.3 Características del procedimiento ejecutivo de cobro de obligaciones tributarias de dinero

Según se ha fallado por nuestra Corte Suprema “el cobro ejecutivo previsto en los artículos 168 a 199 del Código Tributario es un procedimiento contencioso, de carácter especial en cuanto se aplica a las obligaciones tributarias de dinero; extraordinario desde el punto de vista de su estructura, porque difiere sustancialmente del juicio ejecutivo contemplado en el Código de Procedimiento Civil; compulsivo o de apremio dado que se inicia ante la inercia del deudor de solucionar espontáneamente la obligación; se fundamenta en una obligación indubitada cuya existencia consta en un título ejecutivo y se desarrolla en dos etapas: la primera ante el Tesorero Comunal y el Abogado Provincial del Servicio de Tesorería y la segunda, ante el respectivo Juez de Letras en lo Civil”⁶.

A partir de la citada definición jurisprudencial, podemos afirmar que las particularidades más notorias del procedimiento son, en resumen, las que siguen:

⁶ Corte Suprema, Rol N° 3.500-2019, de 12 de diciembre de 2019.

1.3.1 Su ámbito de aplicación es restringido, toda vez que ha sido establecido para perseguir el pago de una determinada clase de obligaciones, cuáles son las obligaciones tributarias en dinero, no obstante que, por expresa disposición del legislador, sea aplicable a otra clase de acreencias fiscales.

1.3.2 Es un procedimiento extraordinario o especial, por cuanto tiene una estructura propia y particular de tramitación, diferente de otros procedimientos ejecutivos⁷.

1.3.3 Se trata de un procedimiento compulsivo o de apremio, por medio del cual se busca obtener el cumplimiento forzado de una obligación que el deudor no solucionó voluntariamente.

1.3.4 El título ejecutivo que le sirve de fundamento es la nómina de deudores morosos, emitido por el propio servicio de Tesorerías y dotado de mérito ejecutivo por el solo ministerio de la ley.⁸

1.3.5 Su tramitación consta de dos etapas: la primera, que se desarrolla ante el juez sustanciador y el abogado del servicio de Tesorerías; y la segunda, que se tramita ante el tribunal civil competente.

⁷ Con seguridad, la especialidad a la que se alude constituye el aspecto central del procedimiento. Ésta se manifiesta en una serie de normas que dicen relación, entre otras, con la forma de notificar y requerir de pago al deudor, el embargo de bienes, el remate de bienes raíces, la publicidad, etc. En todas ellas es posible distinguir un factor común: la preeminencia que el legislador ha dado al interés fiscal por sobre el de los contribuyentes.

⁸ Tal como lo explica Riquelme Alvear, la nómina de deudores morosos que emite el servicio de Tesorerías no se condice con la definición que tradicionalmente se ha dado al título ejecutivo, por cuanto ésta “podría no cumplir con el carácter de indubitado, toda vez que puede ser ejecutado aun cuando se encuentre pendiente un procedimiento de reclamación, que en caso de acogerse a favor del contribuyente, en forma total o parcial, modificaría su contenido o afectaría su existencia”. RIQUELME (2018), p. 14.

NATURALEZA JURÍDICA DE LA PRIMERA FASE O ETAPA DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO

Como ya lo adelantáramos, resulta imprescindible dilucidar la naturaleza jurídica de la primera etapa del procedimiento de cobro de obligaciones tributarias en orden a determinar, a su respecto, la procedencia de los recursos de reposición y jerárquico contemplados en el artículo 59 de la LBPA.

Sobre el particular, existen dos posturas: por un lado, aquella que propugna que la primera fase constituye una instancia administrativa y, por el otro, la que sostiene que, en realidad, nos encontramos frente a un procedimiento de carácter jurisdiccional.

Revisemos, a continuación, las premisas sobre las cuales se han desarrollado ambas hipótesis.

2.1 Carácter administrativo

Esta corriente, sustentada, en términos generales, por la doctrina nacional, y con escaso reconocimiento jurisprudencial hasta la fecha, sostiene que la primera etapa del procedimiento de cobro de obligaciones tributarias de dinero corresponde a una fase de naturaleza administrativa, aduciendo, entre otros, los siguientes argumentos:

2.1.1 La primera fase del procedimiento se tramita ante un órgano de la administración, cual es la Tesorería General de la República⁹.

⁹ De conformidad a lo prescrito en el artículo 1 inciso 2° de la Ley N° 18.575, “la Administración del Estado estará constituida por los Ministerios, las Intendencias, las Gobernaciones y los órganos y servicios públicos creados para el cumplimiento de la función administrativa, incluidos la Contraloría General de la República, el Banco Central, las Fuerzas Armadas y las Fuerzas de Orden y Seguridad Pública, los Gobiernos Regionales, las Municipalidades y las empresas públicas creadas por ley”.

2.1.2 El propio Código Tributario, en su artículo 190, inciso 2°, hace alusión al “carácter administrativo” del procedimiento.

2.1.3 Fue el legislador tributario quien reguló y distinguió expresamente las etapas administrativa y jurisdiccional en el procedimiento de cobro de obligaciones fiscales dinerarias.

2.1.4 La Ley N° 16.617¹⁰, de 1967, “facultó al Presidente de la República para modificar los procedimientos judiciales entonces vigentes por procedimientos administrativos y en ningún caso, para crear un tribunal al interior de la administración”¹¹.

2.1.5 La tramitación del proceso en sede administrativa no constituye instancia y, por tanto, las resoluciones que, en el ejercicio de sus funciones, dicten el Tesorero o el abogado del servicio, no producen el efecto de cosa juzgada, propio de la actividad jurisdiccional¹².

Lo anterior se vería claramente reflejado en el rechazo, que debe ser fundado, de las excepciones por parte del abogado del servicio de Tesorerías, el que no constituiría, en absoluto, una sentencia, sino que solo una opinión, emitida por el antedicho funcionario, sometida al conocimiento y resolución del juez civil, quien será el que dirima en primera instancia el asunto controvertido.

En definitiva, podemos sintetizar esta posición de la siguiente manera: el procedimiento de cobro de obligaciones tributarias de dinero, regido por el Título V del Libro III del Código Tributario, consta de dos fases, una administrativa y otra judicial.

¹⁰ En lo pertinente, el artículo 151 de la citada ley facultó al Presidente de la República para que, en forma progresiva o de una sola vez, procediera a “incorporar al Departamento de Cobranza Judicial de Impuestos del Consejo de Defensa del Estado al Servicio de Tesorerías, pudiendo fijar nuevas normas de dependencia, cambiar denominaciones y modificar la organización de ambas entidades en forma de lograr una efectiva fusión, y para modificar las normas que rigen el cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias de dinero, pudiendo transformar los actuales procedimientos judiciales en procedimientos administrativos, incluyendo el embargo y remate de bienes”.

¹¹ MORALES (2021), p. 31.

¹² GONZÁLEZ (2011), p. 32.

La primera de ellas correspondería a un procedimiento administrativo, en el que el Tesorero respectivo, quien actúa como Juez Sustanciador, instruye el proceso, pero no sería, en caso alguno, un procedimiento jurisdiccional.

Por el contrario, sería en la segunda etapa, judicial o de apremio, en la que es posible constatar la existencia de un juicio propiamente tal y, por cierto, de una real jurisdicción, en virtud de la cual se confieren al tribunal ordinario las facultades de conocer, juzgar y hacer ejecutar lo juzgado¹³.

El Tesorero respectivo (regional o provincial) sólo desarrollaría una función administrativa, por lo que, aunque el legislador lo llame juez, éste no ejercería jurisdicción¹⁴. Se trataría, más bien, del ejercicio de “una potestad eminentemente administrativa, como manifestación de las potestades resolutivas que el legislador ha entregado a la administración del Estado, y en particular, a la administración tributaria”¹⁵.

Con ocasión de un incidente de abandono del procedimiento, la Corte Suprema recogió la teoría en comento, señalando, en lo que nos interesa, que “en lo relativo al procedimiento de cobro ejecutivo de obligaciones tributarias, el legislador ha regulado precisamente las etapas administrativa y jurisdiccional. Teniendo en consideración que en la primera de ellas el órgano administrativo que sustancia el procedimiento forma parte de la administración del estado, no se ve compelido por plazos fatales en la duración de los trámites, sin perjuicio del derecho de las partes para obtener un pronunciamiento en términos reducidos”, agregando que “la tardanza inexcusable de la Tesorería General de la República ha excedido todo límite de razonabilidad, contrariando diversos principios del derecho administrativo obligatorios para la administración, los que además tienen consagración legislativa”¹⁶.

¹³ BUSTAMANTE (2015), p. 92.

¹⁴ MATUS (2013), p. 212

¹⁵ RIQUELME (2018), p. 68.

¹⁶ Corte Suprema, Rol N° 4.777-2010, de 06 de agosto de 2012.

2.2 Naturaleza jurisdiccional

A diferencia de la anterior, esta teoría propugna el carácter jurisdiccional de la primera etapa del procedimiento de cobro de obligaciones tributarias y, si bien carece del respaldo doctrinario del que goza la postura anterior, ha sido ampliamente acogida por nuestros tribunales, los que, salvo contadas ocasiones, se han inclinado por ella a la hora de resolver los asuntos sometidos a su decisión.

Los fundamentos sobre los cuales se estructura, son los que pasan a expresarse:

2.2.1 Es la ley la que, en reiteradas ocasiones, asigna el carácter de juez al tesorero regional o provincial respectivo, otorgándole competencia para pronunciarse acerca del derecho aplicable a determinados asuntos relacionados con la cobranza coactiva de los impuestos y créditos fiscales.

2.2.2 El tesorero, obrando en su carácter de juez sustanciador, se encuentra dotado de una serie de prerrogativas generalmente reservadas a la judicatura, con la entidad suficiente como para conculcar derechos constitucionalmente garantizados, como el de propiedad, por ejemplo. Tales potestades son, por lo general, ajenas al ámbito administrativo.

2.2.3 La Constitución Política de la República autoriza que la función jurisdiccional sea ejercida no sólo por los tribunales de justicia, sino que también por ciertos órganos que forman parte de la Administración del Estado, facultados por la ley a ejercer tal potestad pública¹⁷.

¹⁷ Al respecto, el Tribunal Constitucional ha señalado que “la función jurisdiccional no sólo la ejercen los tribunales de justicia” y que hay una serie de órganos “que ejercen jurisdicción cumpliendo un rol de tribunales administrativos”. Tribunal Constitucional, Rol N° 3.297-2016, de 05 de diciembre de 2017.

Luego, podemos señalar que, para los partidarios de esta teoría, el asunto se reduce a reconocer que, habiendo regulado el legislador, en ejercicio de sus facultades¹⁸, un procedimiento especialmente destinado al cobro de las obligaciones tributarias e instaurado, al efecto, a un funcionario en calidad de Juez Sustanciador, con sendas potestades, no cabe sino concluir que la primera fase o etapa del procedimiento, reviste el carácter de jurisdiccional.

Siguiendo el orden de ideas expuesto, la Corte Suprema sostuvo que “efectivamente, tal como se ha señalado por esta Corte, los artículos 170, 189 y 193 del Código Tributario otorgan la calidad de juez sustanciador al Tesorero Comunal, entregándole la resolución de materias propias de dicha calidad, ajenas al ámbito administrativo” y que “aun siendo el Tesorero comunal una autoridad administrativa, como es bien sabido -esto último- no obsta a que la ley pueda encomendarle el ejercicio de actividad jurisdiccional”, de manera que “la garantía del debido proceso reconocida en el artículo 19 N° 3, inciso 6°, de la Constitución Política de la República, comprende no sólo a las sentencias emanadas de aquellos tribunales que integran el Poder Judicial tratado en el Capítulo V de nuestra Constitución, sino a "Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción"¹⁹.

De igual modo, el tribunal de casación precisó que la expresión "órgano que ejerce jurisdicción" comprende a cualquier entidad, pública o privada, integre o no el Poder Judicial, con competencia para pronunciar el derecho aplicable a un asunto determinado. En ese sentido, la frase aludida es más amplia que la utilizada en el artículo 76, inciso 1°, de la Constitución, esto es, "los tribunales establecidos por la ley", a los cuales únicamente corresponde el ejercicio de la función judicial, es decir, conocer las causas civiles y criminales, juzgarlas y hacer ejecutar lo juzgado²⁰.

Asimismo, el máximo tribunal ha fallado que “para la adecuada resolución del arbitrio en estudio, conviene tener en cuenta el carácter jurisdiccional de la función desarrollada por el

¹⁸ “La designación de un tribunal llamado a conocer de un asunto es de competencia del legislador. Y no porque se entregue esa competencia a una autoridad administrativa se produce una vulneración del derecho a un juez independiente e imparcial”. Tribunal Constitucional, Rol N° 3.297-2016, de 05 de diciembre de 2017.

¹⁹ Corte Suprema, Rol N° 3.717-2019, de 09 de agosto de 2019.

²⁰ Corte Suprema, Rol N° 4.100-2019, de 29 de agosto de 2019 y Rol N° 22.880-2019, de 03 de marzo de 2020.

Tesorero Regional o Provincial que instruye la primera etapa del procedimiento de cobro regulada en el Título V del Libro III del Código Tributario, toda vez que, como ha resuelto antes esta Corte (SCS Rol N° 24.892-14 de 18 de mayo de 2015), el mencionado funcionario público, al despachar el mandamiento de ejecución y embargo contra el deudor, actúa “en el carácter de juez sustanciador”, según expresamente indica el inciso primero del artículo 170 del Estatuto Tributario”, agregando, en concordancia con lo anterior, que “el artículo 177 del mismo cuerpo legal señala que si no concurren los elementos previstos en la indicada norma para oponer la excepción de no empecer el título al ejecutado, el juez sustanciador la desechará de plano, aludiendo al mismo Tesorero Regional o Provincial.”²¹.

Aún más, conociendo de un recurso de casación en el fondo, la Corte resolvió que “el proceso de cobranza tramitado en el expediente administrativo seguido ante el Tesorero Comunal respectivo y luego ante la Abogado Provincial pertinente “es de naturaleza jurisdiccional, y está sometido al tribunal competente llamado por ley a conocer de tal asunto”²².

El Tribunal Constitucional, por su parte, ha señalado que “la función jurisdiccional es genérica y omnicomprensiva respecto de todos aquellos órganos que resuelven conflictos que afectan bienes y derechos de las personas, aunque no sean propiamente “tribunales” e incluso no formen parte del Poder Judicial”²³. Y en otra sentencia, ha señalado que “no resulta ajeno al accionar del Servicio de Tesorerías el desarrollo de una función jurisdiccional, desde que la intervención del mismo y sus funcionarios se hace efectiva en un contexto de resolución de un conflicto”²⁴.

Requerido su pronunciamiento, y siguiendo la línea esbozada por la Corte Suprema y el Tribunal Constitucional, la Contraloría General de la República dictaminó que debía abstenerse de emitirlo “toda vez que, acorde a lo previsto en el artículo 6°, inciso tercero, de la ley N° 10.336, sobre Organización y Atribuciones de la Contraloría General de la República, se encuentra

²¹ Corte Suprema, Rol N° 12.222-2019, de 02 de junio de 2022.

²² Corte Suprema, Rol N° 12.362-2011, de 28 de enero de 2013.

²³ Tribunal Constitucional, Rol N° 616-2007, de 06 de septiembre de 2007.

²⁴ Tribunal Constitucional, Rol N° 8.880-2020, de 17 de marzo de 2021.

impedida de intervenir e informar en asuntos que estén sometidos al conocimiento de los Tribunales de Justicia, como ocurre en la especie, puesto que sobre la materia existe un procedimiento ejecutivo especial que se encuentra actualmente en tramitación”²⁵.

²⁵ Contraloría General de la República, Dictámenes N° 78.593, de 25 de octubre de 2016 y N° 13.609, de 18 de abril de 2017.

PROCEDENCIA DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS DE LA LBPA²⁶ EN LA PRIMERA ETAPA DE COBRO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Entre las consecuencias que se siguen de adherir a una u otra teoría, se encuentra la posibilidad de impugnar, por medio de los recursos previstos en el artículo 59 de la Ley N° 19.880, las resoluciones dictadas en la primera etapa del procedimiento de cobro de obligaciones tributarias.

Así, para los partidarios de la teoría “orgánica”, es decir, para aquellos que sostienen que la primera etapa del procedimiento es de naturaleza puramente administrativa, resulta perentorio reconocer, a la luz de lo prescrito en el artículo 1 de la LBPA, que los recursos de reposición y jerárquico, contemplados en el artículo 59 de la misma ley, son plenamente procedentes, por cuanto la legislación supletoria aplicable a un procedimiento administrativo especial, es la propia LBPA.

Lo anterior respondería a que el procedimiento de cobro de obligaciones tributarias, en lo que respecta a su primera fase, constituye un procedimiento administrativo especial, de manera que el cuerpo normativo a aplicar supletoriamente es la Ley N° 19.880 y no el Título I del Libro III del Código de Procedimiento Civil, el que solo deberá aplicarse en lo que resulte compatible con tal carácter.

Sobre el valor supletorio de la LBPA, resulta útil recordar que, según se ha manifestado por la doctrina, la Ley N° 19.880 se aplica, entre otros, a aquellos procedimientos que, si bien han sido regulados en extenso por el legislador, carecen de una normativa específica respecto de un determinado aspecto, como podría ser, por ejemplo, el relativo a los medios de impugnación²⁷.

²⁶ Sobre el particular, cabe hacer notar que la Ley N° 19.880, de 2003, vino a regular los medios de impugnación generales de los actos administrativos, en cuanto a su objeto, plazos, forma de interposición, y la relación de los recursos administrativos con las vías de impugnación judicial. FLORES Y AGUIRREZABAL (2022), p.215.

²⁷ FLORES Y AGUIRREZABAL (2022), p.217.

Luego, aun cuando el legislador no consagró en forma expresa la procedencia de los mismos, resultaría lógico que, tratándose de un procedimiento administrativo, pueda el ejecutado impugnar aquellas resoluciones que le conciernen mediante los recursos que la ley en forma genérica franquea a todo administrado, en especial si se considera que la LBPA debe aplicarse en forma supletoria al procedimiento regulado en el Título V del Libro III del Código Tributario.

En este sentido se pronunció nuestro máximo tribunal, al señalar que “el procedimiento, en el cual ocurrieron los hechos que fundan el presente recurso, es de carácter administrativo, toda vez que precisamente se encuentra en dicha fase, de acuerdo a lo prescrito en el artículo 190 del Código Tributario. Deben aplicarse, por tanto, las normas contenidas a ese efecto en la Ley N° 19.880”²⁸.

Ahora bien, si se estima que la primera fase del procedimiento de cobro reviste el carácter de jurisdiccional, como sostiene la teoría que denominamos “funcional”, la Ley N° 19.880 no tendría aplicación y se debería recurrir, por tanto, en virtud de lo dispuesto en los artículos 2 y 190 del Código Tributario, a las normas de derecho común contenidas en el Código de Procedimiento Civil, entre las que se encuentran, por cierto, aquellas relativas a los medios de impugnación de las resoluciones judiciales.

En otras palabras, las normas a aplicar en forma supletoria serían las disposiciones comunes establecidas en el libro I del Código de Procedimiento Civil, dentro de las cuales se encuentran aquellas que consagran y regulan el recurso de apelación.

Lo recién expuesto no solo guardaría relación con lo estatuido en el artículo 2 del Código Tributario, que establece que "en lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplican las normas de derecho común contenidas en leyes generales y especiales", sino que concordaría, igualmente, con lo dispuesto en el artículo 148 del mismo Código, que prescribe que "en todas aquellas materias no sujetas a disposiciones especiales del presente Libro, se aplicarán, en cuanto

²⁸ Corte Suprema, Rol N° 21.894-2021, de 15 de julio de 2021.

fueren compatibles con la naturaleza de las reclamaciones, las normas establecidas en el Libro Primero del Código de Procedimiento Civil".

A lo anterior debe agregarse que los recursos consagrados en el artículo 59 de la LBPA, corresponderían a medios de impugnación de los "actos administrativos" y no de resoluciones judiciales, como serían las decisiones que, en el ejercicio de sus labores, dictan los funcionarios del servicio de Tesorerías.

3.1 Nuestra postura

Resulta indispensable recordar, antes de cualquier otra cosa, que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 76 de la Constitución Política de la República, "la facultad de conocer de las causas civiles y criminales, de resolverlas y de hacer ejecutar lo juzgado, pertenece exclusivamente a los tribunales establecidos por la ley".

Ahora bien, lo cierto es que, dentro de nuestro ordenamiento jurídico, existen una serie de normas que, en mayor o menor medida, reconocen el ejercicio de una determinada actividad jurisdiccional por parte del juez sustanciador, dentro del procedimiento de cobro de obligaciones fiscales.

Entre dichas disposiciones, podemos citar el artículo 13 del Estatuto Orgánico del Servicio de Tesorerías, el cual señala, en su literal a), que corresponde a los tesoreros respectivos ejercer "las funciones de jueces substanciadores".

A su vez, el artículo 170 inciso 1° del Código Tributario ha facultado al tesorero para despachar, en su calidad de juez sustanciador, el correspondiente mandamiento de ejecución y embargo, premuniéndolo de una potestad eminentemente jurisdiccional, reservada, en los procedimientos ejecutivos tradicionales, a los tribunales ordinarios.

A lo anterior debe agregarse que, según prescribe el inciso 4° del artículo 5 del Código Orgánico de Tribunales, existen tribunales especiales que se rigen por las leyes que los establecen y reglamentan y, en tal orden de ideas, bien podríamos calificar al binomio conformado por el juez sustanciador y el abogado del servicio de Tesorerías, como un tribunal especial establecido por el DFL N° 1, de 1994, del Ministerio de Hacienda.

Asumiendo, como hacemos, que la actividad desarrollada por el servicio de Tesorerías en la primera etapa del procedimiento de cobro, reviste el carácter de jurisdiccional, no cabe sino sostener que la LBPA no tiene aplicación supletoria en este caso y, en consecuencia, los recursos consagrados en su artículo 59, reposición y jerárquico, resultan improcedentes.

Ello no implica, en modo alguno, privar a los contribuyentes del acceso al recurso (entendido este último no solo como la posibilidad nominal de impugnar un determinado acto o resolución, sino que como la real opción de obtener que se declare su antijuridicidad²⁹), pues encontrándonos dentro de un procedimiento jurisdiccional, regido por las disposiciones procesales tributarias respectivas e, igualmente, por el cúmulo normativo establecido para el conocimiento y resolución de los asuntos de relevancia jurídica, resultan aplicables a su respecto todas y cada una de las garantías que integran el debido proceso, dentro de las cuales se encuentra la existencia de una vía de impugnación adecuada³⁰, cuyo objeto es cautelar la justicia de la decisión adoptada³¹.

Sobre este último punto, es útil recordar que, tal como se ha fallado por el Tribunal Constitucional, la garantía del debido proceso reconocida en la Carta Fundamental no establece un procedimiento específico de revisión³² y que “lo relevante es que no haya indefensión”³³. Luego, los medios de impugnación podrán variar de un procedimiento a otro, en atención a la naturaleza y fines del procedimiento en que se establezcan.

²⁹ ARÓSTICA (2017), p. 23.

³⁰ NAVARRO (2013) p. 142.

³¹ Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N° Tributario y Aduanero-131-2020, de 18 de diciembre de 2020.

³² Tribunal Constitucional, Rol N° 2452-2013, de 17 de octubre de 2013.

³³ Tribunal Constitucional, Rol N° 2323-2012, de 09 de enero de 2014.

Finalmente, debe tenerse presente que “aunque nuestra Constitución exige un debido proceso que consagre la revisión de las sentencias, ello no significa que consagre el derecho a la doble instancia”, lo que explica que resolver en única instancia no importe, de por sí, una infracción al debido proceso³⁴.

³⁴ NAVARRO (2013) p. 141.

CONCLUSIONES

El presente trabajo ha pretendido determinar la procedencia de los recursos administrativos consagrados en el artículo 59 de la LBPA dentro del procedimiento ejecutivo reglado en el Título V del Libro III del Código Tributario, para el cobro de las obligaciones tributarias de dinero.

Al respecto, pudimos constatar que la ejecución de dichas obligaciones se desarrolla, en una primera fase, ante la Tesorería General de la República, interviniendo en ella el tesorero respectivo, a quien la ley tributaria otorga la calidad de juez sustanciador, y el abogado del servicio.

En dicho carácter, el tesorero ejerce jurisdicción y se encuentra dotado de una serie de prerrogativas que el legislador le ha conferido en orden a instruir el proceso y, a través del mismo, a obtener el pago de los impuestos fiscales en mora, con sus intereses y sanciones.

A su vez, ambos funcionarios forman parte del tribunal que, a la luz de lo dispuesto en el artículo 76 de nuestra Carta Fundamental, en relación a lo establecido en el artículo 5 del Código Orgánico de Tribunales, hemos calificado de especial, por cuanto ha sido establecido por la ley para conocer, única y exclusivamente, de la primera etapa del procedimiento ejecutivo de cobro de obligaciones tributarias.

Como tuvimos ocasión de analizar, el referido procedimiento, regulado en el Título V del Libro III del Código Tributario, escapa del ámbito de aplicación de las normas de los procedimientos administrativos consagradas en la Ley N° 19.880, pues “no corresponde a un simple procedimiento administrativo desarrollado por un órgano de la administración del Estado”³⁵.

De este modo, no procede impugnar por medio de los recursos consagrados en el artículo 59 de la LBPA, la actividad llevada a cabo por el tesorero y el abogado del servicio de tesorerías,

³⁵ Tribunal Constitucional, Rol N° 8.880-2020, de 17 de marzo de 2021.

en el marco del juicio ejecutivo tributario, habida consideración de que ésta corresponde a una actividad jurisdiccional, propia de un tribunal especial.

En efecto, cuando el tesorero, y el abogado del servicio, resuelven presentaciones de contribuyentes efectuadas en el marco de un juicio de cobro de obligaciones tributarias, con las limitaciones y garantías indispensables para asegurar un debido proceso y respeto a las normas constitucionales, lo hacen en cumplimiento del mandato que la ley tributaria les ha conferido, sin que el legislador haya establecido la posibilidad de impugnar dicha actividad mediante los recursos establecidos en la Ley N° 19.880, los cuales son, por tanto, improcedentes a su respecto.

Pese a lo anterior, y dado el carácter jurisdiccional de la actuación desplegada, la posibilidad de impugnar las resoluciones que causan agravio, como uno de los presupuestos mínimos del debido proceso, se encuentra suficientemente resguardada dentro de la primera fase del procedimiento de cobro, toda vez que, en razón de lo prescrito en los artículos 2 y 190 del Código Tributario, resultan plenamente aplicables a su respecto las normas de derecho común contenidas en el Código de Procedimiento Civil, entre las que se encuentran, desde luego, aquellas relativas al recurso de apelación.

Por otra parte, debe tenerse en consideración que las disposiciones regulatorias del procedimiento tienen el carácter de normas de orden público, por lo que corresponde interpretarlas restrictivamente, no pudiendo extenderlas a casos o situaciones que no se han contemplado expresamente por el legislador, como se ha pretendido, equivocadamente, por aquellos que sostienen la procedencia de los recursos administrativos de reposición y jerárquico en la primera fase del procedimiento de cobro de obligaciones tributarias de dinero.

Por último, valga consignar la intención de que, aun someramente, el estudio realizado contribuya a despejar las dudas acerca de la naturaleza jurídica de la primera etapa del procedimiento y, en especial, de los medios de impugnación que en ella proceden, e incentive el análisis de este y otros aspectos de la legislación tributaria escasamente tratados por la doctrina nacional.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

ARÓSTICA MALDONADO, Iván (2017): “Acceso a la justicia y tutela judicial efectiva”, en: Derecho Público Iberoamericano. Revista del Centro de Justicia Constitucional (N° 11, octubre de 2017), pp. 13-34. Disponible en: <https://revistas.udd.cl/index.php/RDPI/article/view/83/75> [visitado el 25/01/2024].

BUSTAMANTE ROJAS, Ariel (2015): “El abandono del procedimiento en la etapa administrativa del cobro ejecutivo de obligaciones tributarias en dinero: su procedencia o improcedencia”. Disponible en: <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/130779> [visitado el 21/10/2023].

FLORES RIVAS, Juan y AGUIRREZABAL GRÜNSTEIN, Maite (2022): “Impugnación de los actos administrativos y el contencioso administrativo de reclamación”, en: Revista de Derecho Administrativo Económico (N° 35, enero-junio 2022), pp. 211-238. Disponible en: <https://redae.uc.cl/index.php/REDAE/article/view/50185/42237> [visitado el 21/10/2023].

GONZÁLEZ ORRICO, Jaime (2011): Juicio ejecutivo tributario (Santiago, Editorial Librotecnia).

MATUS FUENTES, Marcelo (2013): “Aspectos orgánicos de la jurisdicción tributaria y aduanera. Comentario crítico a la Ley N° 20.322 con motivo de su entrada en vigencia en todo el territorio nacional”, en: Revista Ius et Praxis (Año 19, N° 1), pp. 195-222. Disponible en: <https://www.scielo.cl/pdf/iusetp/v19n1/art06.pdf> [visitado el 21/10/2023].

MORALES BÓRQUEZ, Claudio (2021): El derecho al debido proceso en la primera etapa del procedimiento de cobro de obligaciones tributarias (Santiago, Editorial Metropolitana).

NAVARRO BELTRÁN, Enrique (2013): “El debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de Chile”, en: Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano (Año XIX, 2013), pp. 121-145. Disponible en: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/anuario-derecho-constitucional/article/view/4027> [visitado el 25/01/2024].

RIQUELME ALVEAR, José (2018): “Deficiencias del procedimiento ejecutivo de cobro de obligaciones tributarias de dinero”. Disponible en: <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/168005> [visitado el 21/10/2023].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: “Educación Fiscal. Importancia de los impuestos en la economía nacional”. Disponible en: <https://www.sii.cl/destacados/educacion/siieduca/aprende-con-nosotros/importancia-de-los-impuestos-en-la-economia-nacional.html> [visitado el 21/10/2023].

JURISPRUDENCIA CITADA

Salinas con Servicio de Impuestos Internos (2007): Tribunal Constitucional, 06 de septiembre de 2007, Rol N° 616-2007 (requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad) en: <https://www.tribunalconstitucional.cl/busqueda/jurisprudencia.php>

Tesorería Regional de Antofagasta - Fisco de Chile con Flota Barrios S.A. (2010): Corte Suprema, 06 de agosto de 2012, Rol N° 4.777-2010 (recurso de casación en el fondo) en: <https://oficinajudicialvirtual.pjud.cl/indexN.php#>

Pineda con Tesorería Regional de la Araucanía (2011): Corte Suprema, 28 de enero de 2013, Rol N° 12.362-2011 (recurso de casación en el fondo), en: archivo personal del suscrito.

Eduardo Zegers Larraín con Ministerio Público (2012): Tribunal Constitucional, 09 de enero de 2014, Rol N° 2323-2012 (requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad) en <http://e.tribunalconstitucional.cl/resultado/Inciso--593--5976/>

Julia Bravo Herrera con Instituto de Previsión Social (2013): Tribunal Constitucional, 17 de octubre de 2013, Rol N° 2452-2013 (requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad) en <http://e.tribunalconstitucional.cl/resultado/Inciso--593--5976/>

Gilberto Rudolph Vivanco (2016): Contraloría General de la República, 25 de octubre de 2016, Dictamen N° 78.593, en <https://www.contraloria.cl/pdfbuscador/dictamenes/078593N16/html>

Zamorano con Tesorería Provincial de Ñuñoa (2016): Tribunal Constitucional, 05 de diciembre de 2017, Rol N° 3.297-2016 (requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad) en: <https://www.tribunalconstitucional.cl/busqueda/jurisprudencia.php>

Sociedad Agrícola La Mota (2017): Contraloría General de la República, 18 de abril de 2017, Dictamen N° 13.609, en <https://www.contraloria.cl/pdfbuscador/dictamenes/013609N17/html>

Fisco de Chile con Godoy (2019): Corte Suprema, 03 de marzo de 2020, Rol N° 22.880-2019 (recurso de casación en el fondo), en: <https://app.vlex.com/#search/jurisdiction:CL/22880-2019/vid/causa-n-22880-2019-840954238>

Santa María con Tesorería General de la República (2019): Corte Suprema, 12 de diciembre de 2019, Rol N° 3.500-2019 (recurso de casación en el fondo), en <https://www.jurischile.com/2019/12/sentencia-que-rechazo-solicitud-de.html>

Tesorería General de la República con China Car S.A. (2019): Corte Suprema, 09 de agosto de 2019, Rol N° 3.717-2019 (recurso de casación en el fondo), en: <https://app.vlex.com/#search/jurisdiction:CL/3717-2019/vid/causa-n-3717-2019-809917385>

Tesorería General de la República con Comercial Unimarc S.A. (2019): Corte Suprema, 29 de agosto de 2019, Rol N° 4.100-2019 (recurso de casación en el fondo), en: <https://app.vlex.com/#search/jurisdiction:CL/4100-2019/vid/causa-n-4100-2019-810325225>

Tesorería Regional de Los Lagos con Araneda (2019): Corte Suprema, 02 de junio de 2022, Rol N° 12.222-2019 (recurso de casación en el fondo), en: <https://www.diarioconstitucional.cl/wp-content/uploads/2022/06/1.1.-CS-ROL-N%C2%B012.222-2019.pdf>

Rodríguez con Tesorería Provincial de Las Condes (2020): Corte de Apelaciones de Santiago, 18 de diciembre de 2020, Rol N° Tributario y Aduanero-131-2020 (recurso de hecho), en: <https://a-tributario.cl/wp-content/uploads/2020/12/SENTENCIA-RECURSO-DE-HECHO-ACOGIDO-SALA-11-ABANDONO-TESORERIA-LAS-CONDES.pdf>

Sociedad Educacional Arturo Prat S.A. con Fisco Tesorería Regional de Iquique (2020): Tribunal Constitucional, 17 de marzo de 2021, Rol N° 8.880-2020 (requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad), en: <https://www.tribunalconstitucional.cl/busqueda/jurisprudencia.php>

Esparza con Tesorería Regional de Temuco (2021): Corte Suprema, 15 de julio de 2021, Rol N° 21.894-2021 (apelación protección), en: <https://app.vlex.com/#search/jurisdiction:CL/21894-2021/vid/causa-n-21894-2021-873413665>