

El derecho al plazo razonable en procedimientos administrativos tributarios: el caso chileno

The right to the reasonable period (time) in administrative tax trials: the Chilean case

Hugo Osorio Morales¹ - Víctor García Yzaguirre²⁻³

El artículo identifica problemas de indeterminación y desigualdad en la aplicabilidad del derecho a ser juzgado en un plazo razonable en los procesos de reclamo de liquidaciones y de cobranza de obligaciones tributarias en Chile. Asimismo, presentamos posibles medidas para solucionarlos.

Palabras clave: Plazo razonable, tributos, indeterminación, imprescriptibilidad, desigualdad.

The article identifies problems of indeterminacy and inequality in the applicability of the right to be judged within a reasonable time in Chilean tax trials. We also present possible measures to solve them.

Keywords: Reasonable period (time), tax, indeterminacy, imprescriptibly, inequality.

RESUMEN / ABSTRACT

¹ Abogado, Master of International Taxation, University of Sydney; Magíster en Tributación, Facultad de Economías y Negocios, Universidad de Chile; Doctorando en Derecho, Universidad Austral de Chile. Juez Tributario y Aduanero de la Región de Los Ríos. Profesor de Economía y de Derecho Tributario de la Universidad Austral (Chile). Dirección postal: Arauco 730, Valdivia, Chile. Correo electrónico: hugo.osorio.morales@gmail.com. <https://orcid.org/0000-0002-8918-4170>

² Abogado, Doctor en Derecho, profesor de carrera de Derecho de la Universidad de Los Lagos (Chile). Dirección postal: Fuchslocher 1305, Osorno, Chile. Correo electrónico: garciayzaguirre@gmail.com. <https://orcid.org/0000-0002-4662-2919>

³ Los autores desean agradecer a Álvaro Núñez Vaquero, Carla Israel Guzmán, Carla Iuspa Santelices, Valentina Crovetto Sánchez, Antonio Faúndez Ugalde, y a los integrantes del Semillero de Investigación *Legal and Right* de la Universidad de Los Lagos.

Artículo recibido el 28 de marzo de 2022 y aceptado el 5 de junio de 2022.

Introducción

El presente artículo tiene por objeto reconstruir la forma en que la Corte Suprema chilena⁴ ha entendido la aplicabilidad del derecho al plazo razonable en los procesos fiscales para, a continuación, identificar los problemas que impiden una adecuada protección del derecho al plazo razonable en el contexto tributario. En específico, identificaremos dos problemas: i) un problema de indeterminación sobre cuándo el tiempo transcurrido en el proceso jurisdiccional de reclamo y cobranza puede ser considerado razonable; y ii) un problema de desigualdad entre contribuyentes que se encuentran, en los aspectos que parecen relevantes, en idénticas situaciones. A partir de la reconstrucción e identificación anterior, el artículo formula propuestas que pretenden iniciar (y/o reactivar) discusiones entre los tributaristas que puedan ser útiles para resolver estos problemas⁵.

Para alcanzar estos objetivos vamos a realizar los siguientes pasos. Partiremos por presentar un ejemplo ficticio de cómo opera el derecho al plazo razonable en el contexto tributario chileno (sección I). Esto nos permitirá, como veremos, ver la relevancia de esta discusión y sus dimensiones. Tras ello, vamos a aclarar, brevemente, cómo opera el proceso de determinación, impugnación y cobro de tributos con especial atención a cómo se interrumpen y suspenden los plazos de prescripción de las acciones fiscales. Luego de esta reconstrucción vamos a identificar la forma en que la Corte Suprema ha entendido el derecho al plazo razonable en contextos de cobro de tributos (sección II). Aclarados dichos puntos, identificaremos los problemas que se derivan de la situación descrita y propondremos algunos posibles pasos para resolverlos (sección III).

I. Plazo razonable en el derecho tributario: un problema pendiente

El problema que nos interesa analizar puede ilustrarse comparando el devenir de dos contribuyentes hipotéticos que llamaremos C1 y C2. Ambos fueron fiscalizados por la Administración tributaria⁶, detectándose que usaron facturas falsas para rebajar su carga tributaria. En consecuencia, el fisco noti-

⁴ La jurisprudencia examinada corresponde al período 2014 a la actualidad.

⁵ Es importante advertir que el trabajo no analizará el problema del derecho a plazo razonable desde una perspectiva dogmático-constitucional. Para una discusión sobre la materia, junto a una discusión sobre la experiencia comparada entre Chile y Brasil, ver, Faúndez-Ugalde, 2019, 687-702. La razón por la que no realizamos tal análisis es porque creemos que, para tal ineludible discusión es necesario, previamente, tener claridad sobre el problema y su urgencia.

⁶ En Chile existen tres organismos encargados de la gestión del sistema tributario: el Servicio de Impuestos Internos, el Servicio Nacional de Aduanas y la Tesorería General de la República. Aunque sus funciones son diversas (respectivamente: aplicar y fiscalizar la tributación interna; vigilar y fiscalizar el comercio internacional de mercaderías para recaudar los tributos vinculados a ello; y, realizar las cobranzas), a lo largo del trabajo se hará referencia a todos ellos, indistintamente, utilizando los términos "fisco", o "Administración tributaria", salvo que se precise que se hace referencia a uno en particular.

ficó a cada uno de los contribuyentes una liquidación de impuestos⁷ por los tributos evadidos⁸. Asumimos que, como es habitual, se optó por cobrar los impuestos, pero no iniciar una causa criminal. Las liquidaciones fueron, en el caso de C1, por \$10.000.000 y, en el caso de C2, por \$100.000.000. Tanto C1 como C2 reclamaron ante los tribunales en contra de las liquidaciones. En ambos casos, luego de ocho años de tramitación, los tribunales de primera instancia dictaron sentencia, rechazando los reclamos y confirmando las pretensiones del fisco.

Como se puede ver, la situación de ambos contribuyentes, salvo por la diferencia de los montos liquidados (que se origina, simplemente, en que C2 utilizó más facturas falsas), era hasta este punto, idéntica. Antes de describir su devenir divergente, es necesario hacer algunas referencias preliminares al ordenamiento jurídico chileno (a lo largo del artículo se proporcionarán mayores detalles sobre la regulación nacional pertinente):

(i) Primero, cuando un contribuyente reclama de una liquidación de impuestos, el fisco queda impedido de girar los tributos mientras se encuentre pendiente el plazo para reclamar ante los tribunales de tal liquidación. Si se presenta el reclamo, el impedimento se mantiene mientras el juicio no se resuelva. Correlativamente, mientras dure el impedimento para girar los impuestos, se suspende el plazo de prescripción en contra del fisco para materializar el giro.

(ii) Segundo, una vez que se giran los tributos (lo que el fisco puede hacer cuando queda a firme la sentencia que rechaza el reclamo o, si no se presentó reclamo, cuando venza el plazo para hacerlo), comienza a correr un nuevo plazo de prescripción en contra del fisco, en este caso, de la acción de cobro. Este plazo se interrumpe cuando se inicia la cobranza fiscal. La interrupción se mantiene mientras dure la cobranza y tal cobranza se puede mantener de forma indefinida, inmovilizada, por largos años.

(iii) Tercero, cuando finalmente un contribuyente paga los impuestos establecidos en una liquidación de impuestos, debe sumar a ellos los recargos legales, esto es, el reajuste, intereses y multas previstos para el pago con retraso. Estos recargos son extraordinariamente elevados, de manera que, si el juicio de reclamo y/o la cobranza han sido prolongados, el monto adeudado suele verse multiplicado.

(iv) Finalmente, en cuarto lugar, la Convención Americana de Derechos Humanos (en adelante, CADH), en el artículo 8.1, señala que toda persona tiene derecho a ser oída dentro de un plazo razonable. Este dere-

⁷ Para simplificar la discusión que sigue se asumirá que la pretensión fiscal queda siempre fijada a través de una liquidación de impuesto, obviando las otras actuaciones en que ello puede hacerse (por ejemplo, resolución o giro inmediato).

⁸ A lo largo del trabajo, y para evitar reiteraciones, se utilizarán indistintamente los términos "impuestos" y "tributos".

cho no se aplica solo a los juicios criminales, sino también a los juicios en que se discuten derechos y obligaciones fiscales.

Aclarado lo anterior, podemos describir los diversos caminos (tributarios) de ambos contribuyentes. En el caso de C1, la sentencia quedó firme y el fisco procedió a girar los impuestos con los recargos correspondientes al tiempo de tramitación del juicio. El giro, considerados tales recargos, alcanzó los \$30.000.000. A continuación, el fisco inició (antes de que se agotara el plazo de 3 años para ello) la cobranza ejecutiva de la deuda fiscal. La notificación de la cobranza interrumpió el plazo de prescripción en contra del fisco, situación que se mantuvo por 10 años. Finalmente, el fisco detectó que C1 era acreedor de un beneficio fiscal, o que había adquirido un inmueble. Procedió, en consecuencia, a retener el beneficio o a embargar y ejecutar el bien, imputando las sumas así obtenidas a la deuda pendiente. La deuda para entonces, con los recargos legales, alcanzaba los \$60.000.000.

En el caso de C2, caben dos posibilidades, ambas con el mismo resultado: la prescripción de la obligación tributaria.

(i) La primera hipótesis es que, frente a la sentencia que rechazó su reclamo, C2 presentó una apelación que también perdió y luego, recurrió a la Corte Suprema por la vía de la casación. Si bien la Corte Suprema rechazó la casación, observó que el juicio había demorado un tiempo excesivo, declarando que ello violaba el derecho a que el juicio se resolviese en un plazo razonable. En consecuencia, la Corte sostuvo que la norma que ordena la suspensión de la prescripción no debía ser aplicada. Esto llevó a que la deuda tributaria quedase prescrita.

(ii) La segunda hipótesis es que C2, luego de perder el juicio, no apeló. Esto llevó a que el fisco, al igual que en el caso de C1, girase los impuestos con los recargos del tiempo del juicio, por un total de \$300.000.000. A continuación, el fisco comenzó la cobranza, interrumpiendo el plazo de prescripción de la acción de cobro. Transcurridos 10 años, la deuda se había elevado a \$600.000.000. En este caso, sin embargo, C2 (a diferencia de C1) contrató un abogado particular que demandó al fisco pidiendo que se declarase la prescripción de la acción de cobro. La demanda escaló hasta la Corte Suprema la que, observando que la cobranza había tomado 10 años, declaró que ello resulta incompatible con el derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable. En consecuencia, declaró que el procedimiento ejecutivo de cobro se había vuelto ilegítimo y, en consecuencia, no había interrumpido la prescripción de la acción de cobro. Esto llevó a que la deuda de \$600.000.000 quedara prescrita.

Como se puede ver, para cada una de las hipótesis relacionadas con C2 la Corte ha introducido jurisprudencialmente una limitación: (i) si el juicio de reclamo de las liquidaciones tarda un plazo que no es razonable, entonces debe inaplicarse la regla que suspende el plazo de prescripción (primera

hipótesis de C2); y (ii) si la cobranza tarda un plazo que no es razonable, ella se vuelve "ilegítima", por lo que debe entenderse que no interrumpió la prescripción al momento de su presentación, lo que lleva a que la obligación tributaria prescriba (segunda hipótesis de C2).

Es importante observar que la única diferencia entre C1 y C2 es que el primero, por desconocimiento, desaliento o falta de recursos económicos para litigar ante los tribunales superiores, no continuó el juicio de reclamo ante la Corte Suprema; o bien, y por las mismas razones, una vez iniciada la cobranza, no pidió que se declarase la prescripción. El problema que la Corte Suprema pretendió abordar con su decisión no se ha resuelto: aunque C1 no es juzgado en un plazo razonable y su cobranza se ha extendido por un plazo superior a 10 años, sufre la retención de los beneficios y el embargo y ejecución de sus bienes. En cambio, C2, que se encuentra en la misma situación, no paga tributo alguno. Además, no solo se ha dado un tratamiento desigual a C1 y C2, sino que existe indeterminación sobre cuál es el plazo razonable.

A efectos de entender de mejor manera esta problemática veamos, brevemente, cómo se determinan y cobran los tributos en el contexto chileno y cómo la Corte Suprema ha entendido la aplicabilidad del derecho al plazo razonable en dichos ámbitos.

II. Determinación y cobro de tributos y el derecho a ser juzgado en un plazo razonable

Esta sección describe algunos elementos del derecho vigente en Chile en relación a la fiscalización y cobro de tributos y al derecho a ser juzgado en un plazo razonable en materias impositivas. Se trata de un enfoque estrictamente descriptivo, de manera que no se pretende presentar un discurso prescriptivo sobre la forma en que creemos que la materia debería estar regulada o concretizada. En primer lugar, describiremos brevemente las normas chilenas que regulan la prescripción de las acciones fiscales para fiscalizar y cobrar tributos y la suspensión e interrupción de tales plazos. Enseguida, describiremos la tesis de la Corte Suprema de que ni la suspensión ni la interrupción operan cuando ha transcurrido un determinado tiempo. Finalmente, se procederá a un análisis meta-jurisprudencial sobre la jurisprudencia de la Corte Suprema chilena en la materia.

1. Prescripción de las acciones de fiscalización y de cobro

Si la Administración tributaria chilena, luego del correspondiente procedimiento de fiscalización, detecta diferencias de impuestos, procederá a dictar liquidaciones de impuestos en donde se consignan las obligaciones tributarias adeudadas. Para realizar esta fiscalización, la administración cuenta con un plazo que, dependiendo del tipo de tributo y del caso que se trate, puede ser de 3 o 6, años contados desde la expiración del plazo en que el contri-

buyente debió efectuar el pago⁹. Vencidos estos plazos, la acción de fiscalización queda prescrita, de manera que el fisco queda impedido de liquidar los tributos. Si el contribuyente no reclama de la liquidación, o si habiendo reclamado, pierde, el fisco emite un giro de impuestos. Comienza entonces a correr un nuevo plazo de prescripción que es siempre de 3 años, transcurrido el cual, no puede materializarse la cobranza porque la acción para ello (la acción de cobro) se encuentra prescrita¹⁰.

Cabe observar que, conforme a la ley chilena, los tribunales deben anular o eliminar de oficio los actos reclamados que correspondan a revisiones efectuadas fuera de los plazos de prescripción¹¹, y el Servicio ha instruido a sus funcionarios que deben abstenerse de continuar el procedimiento de fiscalización si las diferencias detectadas se extienden más allá de tales plazos¹².

2. Procedimiento de reclamo, cobranza y recargos

¿Qué sucede si un contribuyente considera que el Servicio se ha equivocado en la determinación de tributos que indica una liquidación de impuestos? En tales casos, los contribuyentes pueden presentar reclamaciones ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante, TTA¹³). La interposición del reclamo ante el TTA impide que el fisco gire los impuestos, imposibilidad que se mantiene mientras no se resuelva la controversia¹⁴. En contrapartida, durante todo este período, el plazo de prescripción de la acción fiscal se suspende¹⁵.

Por otra parte, si no se presenta un reclamo, o si se presenta, pero es finalmente rechazado, el fisco queda habilitado para emitir un giro de impuestos, con el que puede iniciar el procedimiento de cobro ejecutivo de la obligación tributaria. El procedimiento de cobranza es administrativo, pero en el caso de que el ejecutado presente excepciones que no son acogidas por el fisco, o si este solicita la aplicación de apremios, o si se pretende ejecutar bienes embargados, la materia es conocida por un tribunal ordinario¹⁶.

⁹ Se trata de la prescripción de la acción de fiscalización. Conforme al artículo 200 del Código Tributario, será de 3 años por regla general y de 6 si se trata de un impuesto sujeto a declaración cuando no fue presentada o la declaración presentada fue maliciosamente falsa.

¹⁰ Prescripción de la acción de cobro, artículo 201 del Código Tributario.

¹¹ Ver artículo 136 del Código Tributario.

¹² En particular, instruye que no debe procederse a la citación liquidación o giro de los impuestos. Ver Circular 73 de 2001, punto 2.2.2.

¹³ A dichas controversias se les aplica el Procedimiento General de Reclamaciones, en específico los artículos 123 a 148 del Código Tributario.

¹⁴ Aunque esta imposibilidad no se presenta necesariamente en todos los casos, si es la regla general. Ver, artículo 24 del Código Tributario.

¹⁵ Artículos 24, 200 y 201 del Código Tributario. Cabe observar que ambas acciones, la de fiscalización y la cobro, comienzan a correr desde el momento en que expira el plazo legal en que debió efectuarse el pago de impuesto. La notificación al contribuyente del acto reclamable (generalmente una liquidación de impuestos), interrumpe el plazo de la acción de cobro y comienza a correr otro plazo que es siempre de 3 años. Este nuevo plazo, a su vez, se interrumpe cuando se inicia la cobranza.

¹⁶ No, curiosamente, un TTA. Artículos 169 a 199 del Código Tributario.

Es importante observar que, si finalmente el contribuyente pierde el juicio de reclamo de liquidaciones o se ejecuta la deuda, se aplicarán los recargos legales por todo el tiempo que duró el juicio y la cobranza. Estos recargos incluyen no solo el reajuste, sino multas e intereses de mora elevados. Esto suele llevar a que, transcurridos algunos años, el monto adeudado total supere varias veces la obligación tributaria primitiva¹⁷.

El resultado práctico de lo anterior será que la demora en la tramitación de un litigio originado en la reclamación de un contribuyente, o en el procedimiento de cobro, suele multiplicar la deuda tributaria. Esta situación dio lugar a que la Corte Suprema reaccionara frente a los dos casos. Esta reacción se puede describir en dos momentos sucesivos.

(i) Primera reacción: solución parcial

La Corte Suprema, antes de aplicar el derecho a ser juzgado en un plazo razonable, mostró su preocupación por la duración tanto de los juicios tributarios como de las cobranzas. Adoptó, en consecuencia, diversas soluciones parciales en ambos procedimientos. Así, por ejemplo:

(i) En los juicios tributarios, declaró que si la demora se originaba en la invalidez del procedimiento (que debía reiniciarse), no resultaba procedente el cobro de multas e intereses, aunque sí los impuestos adeudados y su reajuste¹⁸.

(ii) En los juicios de cobranza, señaló que, si bien el inicio de la cobranza interrumpía la prescripción de las acciones del fisco, esto no suponía que a continuación no comenzara a correr un nuevo plazo pues ello equivaldría a consagrar la imprescriptibilidad de la acción de cobro tributaria. En consecuencia, sostuvo que, a continuación de la interrupción, comenzaba a correr un nuevo plazo de 3 años¹⁹.

(ii) Segunda reacción: solución total

En un segundo momento, la Corte Suprema fue más allá: sostuvo que cuando los juicios tributarios (reclamos o cobranzas) se prolongaban de forma excesiva, se violaba el derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable que consagra el artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos

¹⁷ El reajuste e interés de mora se regulan en el artículo 53 del Código Tributario. Es importante destacar que el interés es de un 1,5% mensual por cada mes o fracción de mes, sin límite. A ello se agregan las eventuales multas que se aplican también conforme a la cantidad de meses de retraso y dependen de los tributos y circunstancias de cada caso. Las multas se encuentran reguladas en el artículo 97 N° 2 y N° 11 del Código Tributario. En el caso de las multas, y a diferencia de los intereses penales, la ley establece que ellas no pueden superar un 60% de los impuestos adeudados. Dado que, cuando se presenta un reclamo la mayor parte de los recargos se generan, precisamente, por el tiempo en que la prescripción se encontró suspendida por el litigio; y que, en el caso de cobranzas, ocurre otro tanto; puede entenderse que la elevada cuantía de los recargos apunta tanto a propender al pronto pago de los tributos como a desincentivar la litigación.

¹⁸ Ver, por ejemplo, *Sociedad Inmobiliaria e Inversiones López y Lispergueir Ltda. con Servicio de Impuestos Internos* (2010).

¹⁹ Ver, por ejemplo, *Banco de Chile con Inmobiliaria Paso Nevado Ltda* (2012).

Humanos (CADH). El efecto, como se verá enseguida, no es que no se apliquen los recargos legales, sino que las acciones fiscales queden prescritas.

3. Derecho al plazo razonable: reconocimiento

La CADH, en el artículo 8.1, señala que toda persona tiene derecho a ser oída dentro de un plazo razonable. Si bien el tratado se refiere especialmente a los juicios criminales, enseguida indica que la garantía cubre también aquellos juicios en donde se determinen los derechos y obligaciones "de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter"²⁰.

La Corte Suprema chilena, como se adelantó, determinó que tanto los juicios de reclamo de liquidaciones como las cobranzas judiciales debían ser llevadas a cabo con observancia del contenido protegido del derecho a ser oído en un plazo razonable²¹. Este punto despierta, de inmediato, tres preguntas: (i) ¿cuál es el contenido protegido de este derecho?, (ii) ¿qué métodos pueden ser empleados para determinar dicho contenido y cuál, de todos estos, deberíamos usar?, y (iii) ¿cuál es la autoridad que ofrece respuesta a las dos preguntas previas con carácter vinculante para los operadores jurídicos?

Para cumplir con los propósitos del presente artículo nos vamos a concentrar en la pregunta sobre cuál es la autoridad que toma este tipo de decisiones y qué ha decidido en relación a la identificación del derecho al plazo razonable²². Respecto a la primera, no hay margen de duda: en materia de derechos, las autoridades que determinan su contenido (con carácter definitivo, pero no por ello infalible²³) son los órganos de cierre de una discusión jurisdiccional. A nivel interregional, lo es la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH) y, a nivel de derecho chileno, la Corte Suprema²⁴.

²⁰ Otros tratados internacionales y también la doctrina, al tratar la garantía en estudio, suelen centrarse en materias penales, pero ocasionalmente incluyen todo tipo de materias. Ver artículo 14.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, artículo 6.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

²¹ Este resultado es consecuencia de haber aceptado que los derechos humanos operan como criterios de validez material de los actos estatales. Para los efectos de este artículo vamos a tomar este punto como presupuesto. Ver, por todos, PRIETO SANCHÍS 2004, 47-72.

²² Resulta interesante observar que el concepto de "plazo razonable", además de vago, está sujeto a consideraciones valorativas, es decir, a la aprobación o desaprobación de quien hace la calificación. El punto es importante porque, sea que se afirme que los conceptos valorativos tienen un contenido informativo del que puede afirmarse su verdad o falsedad, o que se sostenga que este tipo de conceptos apuntan a la pura aprobación de quien los usa, por lo que son inverificables o infalsables; lo cierto es que establecer si un procedimiento judicial tuvo o no una duración razonable, dependerá necesariamente de las características del caso particular que se analice. Para una discusión sobre estos puntos ver, MORESO 2009, 211-212.

²³ HART 1994, 177-179.

²⁴ Para los efectos del presente trabajo no entraremos en la discusión sobre si el órgano de cierre en Chile es la Corte Suprema o el Tribunal Constitucional. Dado que la Corte Suprema se ha ocupado de la discusión sobre el plazo razonable en sede tributaria, entenderemos que ella es el órgano de cierre de esta discusión.

Al respecto, la Corte IDH, recurriendo a los criterios del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, ha señalado que el alcance del derecho al plazo razonable y su eventual violación en casos particulares dependerá de tres elementos: (i) la complejidad del asunto, (ii) la actividad procesal del acusado, y (iii) la conducta de las autoridades judiciales²⁵. Dicha definición ha sido empleada por la Corte Suprema para determinar la aplicabilidad del derecho al plazo razonable en el contexto tributario en un conjunto de sentencias que analizaremos en la siguiente subsección.

4. Determinación del contenido del derecho. Presupuestos metodológicos

La Corte Suprema se ha pronunciado en numerosas oportunidades sobre el contenido protegido del derecho al plazo razonable y los límites que impone tanto a los juicios sobre reclamo de liquidaciones como a las cobranzas de impuestos.

A efectos de analizar estas decisiones, vamos a utilizar, en parte, la metodología propuesta por Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin, en específico, su modelo de desarrollo lógico o sistematización²⁶. Esto es, vamos a identificar el conjunto de consecuencias lógicas de cada una de las normas identificadas a efectos de: (i) determinar su alcance; y (ii) verificar si el sistema que conforman es completo (carece de lagunas normativas), consistente (carece de antinomias en sentido lógico), e independiente (no hay dos normas que regulen el mismo caso individual).

Para llevar a cabo la sistematización, necesitamos realizar algunas precisiones. Este es un instrumental analítico claro y preciso para resolver problemas normativos conforme a un determinado sistema normativo. Por problema normativo se entiende la pregunta sobre cuál es la calificación jurídica de una determinada acción. Al respecto, para los propósitos de este artículo, vamos a analizar cómo la Corte Suprema ha resuelto dos problemas normativos: (i) ¿en qué circunstancias debe un operador jurídico inaplicar la regla que suspende la prescripción de la acción de cobro de tributos?; y (ii) ¿en qué circunstancias debe un operador jurídico inaplicar la regla que interrumpe la prescripción de la acción de cobro de tributos?

A efectos de ofrecer una respuesta, este modelo emplea cinco criterios de análisis vinculados entre sí: universo del discurso, universo de acciones, universo de propiedades, universo de casos y universo de soluciones. Veamos cada una de estas de manera breve.

- (i) Por “universo del discurso” se hace referencia a las situaciones en las que puede darse la acción o acciones sobre cuya calificación jurídica nos

²⁵ *Caso Genie Lacayo vs. Nicaragua* (1997), párrafo 77.

²⁶ ALCHOURRÓN y BULYGIN 1971, Cap. IV. Para un estudio profundo ver NÚÑEZ VAQUERO 2017, Cap. II. Utilizaremos las tesis de estos autores debido a su enorme impacto en la teoría del derecho y por referencia imprescindible para entender qué es un sistema normativo y cómo sistematizar normas.

preguntamos y sabemos cuáles son debido a que comparten una determinada propiedad.

(ii) Por “universo de acciones” se hace referencia al conjunto de acciones respecto de las cuales nos hacemos la pregunta sobre su estatus deóntico.

(iii) Por “universo de propiedades” se hace referencia al conjunto de propiedades normativamente relevantes que deben ser verificadas a efectos de determinar la calificación jurídica de la acción. Por propiedad se hace referencia a la descripción de un cierto estado de cosas o situación. Estas pueden ser relevantes o irrelevantes. Es relevante si su presencia o ausencia conlleva un tipo diferente de calificación normativa. Es irrelevante si su presencia o ausencia no incide en la calificación normativa.

(iv) Por “universo de casos” se hacer referencia al conjunto de combinaciones posibles entre la presencia y ausencia de las propiedades relevantes.

(v) Por “universo de soluciones” se hace referencia al conjunto de respuestas a la pregunta sobre cómo está calificada normativamente la realización y la omisión de esa acción.

5. Determinación del alcance del derecho a ser juzgado en un plazo razonable en juicios de reclamo de liquidaciones

Veamos qué sistemas normativos ha creado la Corte Suprema con relación a la inaplicabilidad de la suspensión del plazo de prescripción de las acciones fiscales que interesan. Al respecto, cabe anotar que la posición de la Corte Suprema con relación a la aplicación de la garantía del plazo razonable en juicios tributarios puede dividirse en tres momentos. Veámoslos.

(i) *Primer momento: reconocimiento de la aplicabilidad del derecho al plazo razonable*

La Corte Suprema, en sentencia de 14.04.2014²⁷, acogió una casación basándose en una vulneración al derecho a ser juzgado en un plazo razonable. En este fallo, la Corte no fijó un plazo máximo aceptable para la suspensión de la prescripción, pero sí afirmó que debía tomarse como referencia la prescripción adquisitiva extraordinaria (duración de 10 años). En cualquier caso, el pronunciamiento dejó sin aplicación la regla que ordena la suspensión –indefinida– de la prescripción, lo que implicó que la acción fiscal quedó inmediatamente prescrita.

La Corte Suprema, de esta manera, formuló una nueva norma dentro del sistema jurídico. Creemos que la mejor manera de presentarla de forma canónica sería de la siguiente manera: “si el proceso de reclamo de tributos

²⁷ Corte Suprema, 14.04.2014, Rol 5165-13.

excede el plazo razonable, entonces está prohibido aplicar la suspensión de la prescripción”²⁸.

Esto resuelve un primer problema de indeterminación: aclara que los operadores jurídicos tributarios tienen como límite material de sus actos el contenido protegido del derecho al plazo razonable²⁹. Esto supone que ningún acto de cobro de tributos puede ser llevado a cabo en plazos no razonables. Esta primera respuesta jurisdiccional, si bien valiosa, originó nuevos problemas: ¿de qué manera podemos identificar, con precisión, el alcance o aplicabilidad de este derecho?, y estos “operadores jurídicos tributarios” ¿deben ser entendidos como la propia Corte Suprema, los TTA, la Administración tributaria, alguno de estos, o todos ellos?

(ii) *Segundo momento: la aplicabilidad del plazo razonable depende de un análisis caso a caso*

La multiplicación y judicialización de casos empezó a exigir a la jurisdicción hacerse cargo de la necesidad de especificar los alcances del plazo razonable. La Corte Suprema, en sentencias de 10.06.2015, 10.09.2015 y 29.11.2016³⁰, realizó modificaciones relevantes sobre el contenido protegido de este derecho. Estas llevan a construir un universo de casos, un universo de propiedades, y formular reglas que concretizan el derecho al plazo razonable en el contexto tributario. La Corte Suprema sostuvo que la CADH no determina qué debe entenderse por plazo razonable y no resultaba procedente fijar en términos abstractos un plazo máximo para la duración de la suspensión porque tal declaración no es función de la Corte en el sistema jurídico³¹. En atención a ello, mantuvo que la determinación de las condiciones de aplicación del plazo razonable debía ser establecidas por cada intérprete³². Para ello, la Corte Suprema sostuvo que debía evaluarse lo siguiente: i) complejidad del asunto; ii) diligencia de las autoridades judiciales; iii) actividad procesal del contribuyente; y iv) si la tramitación tuvo una duración excesiva³³.

²⁸ Por “aplicar la suspensión de la prescripción” hacemos referencia a que un aplicador del derecho no pueda usar la norma que regula dicha suspensión en la justificación de su decisión.

²⁹ Dicho de manera alternativa, la Corte Suprema ha señalado que los contribuyentes son titulares del derecho al plazo razonable en contextos de cobro de tributos.

³⁰ *Hormazábal Calderón Hugo con Servicio de Impuestos Internos* (2014), *Distribuidora Don Francis S.A. con Servicio de Impuestos Internos* (2014) y *Alid Aleuy Ricardo con Servicio de Impuestos Internos* (2015).

³¹ En relación a este punto cabe resaltar que la Corte Suprema pudo tomar en cuenta el artículo 27 de la Ley N° 19.880, el cual regula que los procedimientos administrativos no pueden tardar más de seis meses. Dicho artículo es una forma de regular, en el contexto nacional, el derecho a que los procedimientos administrativos tarden un plazo razonable. Sin embargo, la Corte Suprema no tomó en cuenta este artículo lo cual deja implícito que es una norma externamente inaplicable al caso. En virtud a ello, este artículo (y la literatura que ha generado) formará parte de nuestro análisis, pues no pretendemos hacer un estudio del derecho al plazo razonable en el derecho administrativo chileno, sino solo en cómo la jurisprudencia tributaria lo ha entendido.

³² Ver, en particular, *Hormazábal Calderón Hugo con Servicio de Impuestos Internos* (2014), c. 6°.

³³ *Hormazábal Calderón Hugo con Servicio de Impuestos Internos* (2014), c. 6° y 10° y *Alid Aleuy Ricardo con Servicio de Impuestos Internos* (2015), c. 4° y 5° A.

Como vemos, estos criterios son una aplicación de los criterios propuestos por la Corte IDH al contexto tributario³⁴.

Estos criterios nos permiten formular las siguientes reglas:

(i) Regla 1: Si proceso de reclamo de impuestos posee una complejidad elevada, las autoridades judiciales no actuaron diligentemente; contribuyente actuó de forma diligente; y la tramitación tuvo una duración excesiva, entonces obligatorio inaplicar la suspensión del plazo de prescripción.

(ii) Regla 2: Si proceso de reclamo de impuestos no posee una complejidad elevada, las autoridades judiciales actuaron diligentemente; la actividad procesal del interesado no fue adecuada; o es el caso que la tramitación no tuvo una duración excesiva, entonces prohibido inaplicar la suspensión del plazo de prescripción³⁵.

Esto supone que la Corte Suprema crea el siguiente sistema normativo:

Tabla N° 1. Sistematización del segundo momento jurisprudencial

	Complejidad elevada	Autoridades judiciales diligentes	Contribuyente diligente	Tramitación tuvo duración excesiva	Regla 1	Regla 2
Caso 1	+	+	+	+	-	Prohibido inaplicar
Caso 2	+	+	+	-	-	Prohibido inaplicar
Caso 3	+	+	-	+	-	Prohibido inaplicar
Caso 4	+	+	-	-	-	Prohibido inaplicar
Caso 5	+	-	+	+	Obligatorio inaplicar	-
Caso 6	+	-	+	-	-	Prohibido inaplicar
Caso 7	+	-	-	+	-	Prohibido inaplicar
Caso 8	+	-	-	-	-	Prohibido inaplicar

³⁴ Este punto permite resaltar la relevancia e importancia de la jurisprudencia de la Corte IDH en esta discusión. Como vemos (y seguiremos viendo) la Corte Suprema lo que hace es: i) entender que el derecho al plazo razonable es un derecho convencional y que el máximo interprete para identificar su contenido es la Corte IDH; ii) tomar como referencia las decisiones del fuero supranacional para construir sus propias decisiones; y iii) mantener una coherencia entre las decisiones de derecho nacional con las de derecho internacional. En este sentido, dejar de lado la jurisprudencia de la Corte IDH nos llevaría tanto a no entender, adecuadamente, qué es el derecho al plazo razonable, y a no entender qué es lo que está haciendo la Corte Suprema chilena.

³⁵ La diferencia entre la regla 1 y 2 está en el tipo de propiedad y en el conector lógico que las relaciona. Por un lado, las propiedades de la regla 2 son casos complementarios de las propiedades previstas en el antecedente de la regla 1 (en otros términos, está compuesto por propiedades opuestas). Por el otro lado, las propiedades de la regla 1 están relacionadas entre sí por una conjunción. En cambio, las propiedades de la regla 2 están relacionadas entre sí por una disyunción.

Caso 9	-	+	+	+	-	Prohibido inaplicar
Caso 10	-	+	+	-	-	Prohibido inaplicar
Caso 11	-	+	-	+	-	Prohibido inaplicar
Caso 12	-	+	-	-	-	Prohibido inaplicar
Caso 13	-	-	+	+	-	Prohibido inaplicar
Caso 14	-	-	+	-	-	Prohibido inaplicar
Caso 15	-	-	-	+	-	Prohibido inaplicar
Caso 16	-	-	-	-	-	Prohibido inaplicar

Fuente: autoría propia.

Como puede observarse, la Corte Suprema formula un sistema normativo que carece de defectos lógicos (no es inconsistente, no es incompleto, ni es redundante). Sin perjuicio de ello, adolece de un severo problema: su vaguedad³⁶.

Por vaguedad entendemos un problema de indeterminación del lenguaje natural que da cuenta de la duda que posee un hablante nativo o experto respecto a si un concepto es aplicable o no a un determinado objeto. En este sentido, son problemas de las reglas de uso del significado (no dependientes de la información sobre el mundo exterior) que conllevan no tener la certeza, en ciertos casos, sobre si un concepto se aplica o no³⁷.

Las propiedades elegidas por la Corte Suprema generan indeterminación, pues cada una de ellas ha sido formulada con un alto grado de vaguedad. A efectos de mayor claridad, supongamos que un operador del derecho está analizando si un contribuyente actuó en forma diligente. Frente a este caso se pueden presentar tres tipos diferentes de situaciones de aplicación³⁸:

- (i) Situaciones en las que no hay duda de que contribuyente actuó en forma diligente. Por ejemplo, no utilizó estrategias dilatorias.
- (ii) Situaciones en las que no hay duda de que contribuyente no actuó en forma diligente. Por ejemplo, presentó reiterados incidentes dilatorios por lo que fue sancionado por el tribunal que veía el caso; y
- (iii) Situaciones en las que no podemos determinar si un contribuyente actuó en forma diligente o no, es decir, hay dudas no atribuibles a la falta de conocimiento teórico o empírico respecto de si las acciones llevadas a cabo por el contribuyente se subsumen o no en el concepto "diligencia". Por ejemplo, frente a la pasividad del tribunal, solicitó que se reciba la causa a prueba, pero frente a la resolución del tribunal que

³⁶ Pueden identificarse otros problemas. Por ejemplo, dificultades valorativas para determinar el sentido de diligente o complejidad. Sobre estos no profundizaremos en este artículo a efectos de poder ser más claros y precisos respecto al problema de vaguedad.

³⁷ Sobre la noción de vaguedad ver LIFANTE VIDAL 1999, 203-206.

³⁸ RODRÍGUEZ 2002, 365; NINO 2003, 264.

dejó pendiente la solicitud (“autos”), no insistió en la solicitud y transcurrieron numerosos años sin que el punto se resolviera, o dejó pasar 10 años antes de hacerlo, etc.

Frente a los casos de vaguedad los operadores jurídicos poseen discrecionalidad. Es decir, ellos podrán decidir (de manera justificada) si resuelven la vaguedad de forma restrictiva (solo se usarán casos en los que no hay duda sobre la aplicabilidad del concepto) o de forma ampliativa (en caso de duda, se ampliará la aplicabilidad del concepto).

Este punto nos muestra que las cuatro propiedades elegidas por la Corte Suprema (y la Corte IDH) para determinar el alcance del derecho al plazo razonable conllevaron crear discrecionalidad sobre la aplicabilidad de dicho derecho. Esta es solo una manera de señalar que dependerá de los juicios valorativos y preferencias ideológicas de cada operador si se inaplicará el plazo de prescripción de una acción de cobro de tributos³⁹. Ello supone, como es evidente, un alto grado de inseguridad jurídica.

(iii) Tercer momento: entre la aplicación caso a caso y la predeterminación abstracta del plazo razonable

El problema de vaguedad descrito en el apartado anterior fue atendido por la Corte Suprema. Desde el 2017, la Corte⁴⁰ precisó que el derecho al plazo razonable es vulnerado cada vez que la demora del juicio supere el plazo de 6 años de la fecha en que empezó. Esta fue una manera de reemplazar las propiedades expresadas con un alto grado de vaguedad por una propiedad que fuese más precisa.

En otros términos, la Corte Suprema intentó eliminar la discrecionalidad generada antes del 2017, recurriendo a un sistema de verificación binaria que requería establecer solo un punto: si el proceso tardó o no más de 6 años. Este nuevo momento de la jurisprudencia de la Corte, al menos a primera vista, parece ofrecer un universo de casos y propiedades sustancialmente diverso al anterior porque el único elemento que ahora parece estimarse relevante es si la demora de la tramitación superó o no los 6 años. Veamos la sistematización de este punto.

En primer lugar, la Corte Suprema ha reformulado las reglas 1 y 2 de la siguiente manera:

- (i) Regla 1': Si proceso de reclamo de liquidaciones toma más de 6 años, entonces obligatorio inaplicar la suspensión del plazo de prescripción.

³⁹ Dicho de manera más clara: jueces con diversas preferencias valorativas (por ejemplo, pro-fisco y pro-contribuyentes) discreparán sobre cómo se debería resolver cada caso de vaguedad.

⁴⁰ Corte Suprema, *Echavarría Borsotto Fernando con Servicio de Impuestos Internos* (2016); *Consortio Financiero S.A. con Servicio de Impuestos Internos* (2019); *Pesca Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos* (2019) y, *Comercial e Industrial Hochschild S.A. con Servicio de Impuestos Internos* (2018).

(ii) Regla 2': Si proceso de reclamo de liquidaciones no tomo más de 6 años, entonces prohibido inaplicar la suspensión del plazo de prescripción.

En segundo lugar, el nuevo sistema normativo generado a partir de estas reglas es el siguiente:

Tabla N° 2. Sistematización del tercer momento jurisprudencial

	Tramitación toma más de 6 años		Regla 1	Regla 2
Caso 1	+		Obligatorio inaplicar	-
Caso 2	-		-	Prohibido inaplicar

Fuente: *autoría propia*.

Una visión poco caritativa del contraste entre el segundo y el tercer momento podría sugerir, simplemente, que la Corte ha decidido cambiar de criterio jurisprudencial. Ello debido a que decidió utilizar un universo de propiedades diferente. Cómo podemos ver, la sistematización del segundo momento y del tercer momento ponen de relieve que estas son dos maneras muy diferentes de entender cómo determinar qué es un plazo razonable. Ello supondría un serio problema, pues habría producido precedentes contradictorios entre sí⁴¹.

Creemos, sin embargo, que caben mejores lecturas⁴². Es posible entender que la Corte ha empleado las mismas justificaciones para determinar la aplicabilidad del derecho al plazo razonable, pero eliminando el margen de discrecionalidad que podrían tener otros operadores del derecho. Es decir, es posible entender que el contraste entre el segundo y tercer momento se origina en que la Corte Suprema decidió establecer, como criterio de aplicabilidad del derecho al plazo razonable, una generalización probabilística⁴³.

⁴¹ La Corte sustenta el plazo de 6 años en que tal es el plazo legal para que el Servicio pueda fiscalizar a los contribuyentes. En este sentido, el argumento es que, si incluso en el caso de que un contribuyente presente una declaración maliciosa, el plazo máximo en que puede ser fiscalizado es de 6 años; tal debe ser también el plazo máximo de incertidumbre derivado de la prolongación del juicio donde se discute la procedencia de los cobros. El problema de esta posible integración analógica es que parece apartarse de los criterios de la Corte de IDH (que, como se ha visto, considera diversos elementos) y no considera que mientras que la fiscalización suele depender de la actividad de la Administración (que cuenta con poderosas herramientas para operar en dichos plazos), la del juicio puede ser consecuencia de diversos factores, tales como la complejidad de la materia o actitud dilatoria del reclamante. En este sentido, por ejemplo, ver *Consortio Financiero S.A. con Servicio de Impuestos Internos* (2019), c. 8°.

⁴² No solo es posible una lectura más caritativa, sino que esta es necesaria. Este tercer momento también puede ser entendido asumiendo que la Corte Suprema decidió dejar de lado la jurisprudencia de la Corte IDH para crear su propio criterio de aplicabilidad del derecho al plazo razonable para casos tributarios. Esto supondría que en Chile el derecho al plazo razonable está jurisprudencialmente desprotegido por no satisfacer los estándares mínimos internacionales fijados por la Corte IDH. Dicho en breve, sería un Estado que actúa en contra de sus administrados. Nos parece que tal situación no describe lo que la Corte Suprema ha intentado hacer y, en cambio, deberíamos buscar entender cómo lo dicho por la Corte Suprema sí es coherente con las obligaciones internacionales.

⁴³ Ver SCHAUER 2004, 87 y 89.

Ahora bien, asumiendo que la Corte Suprema ha pretendido ser consistente con la Corte IDH y a la vez generar el máximo grado de predictibilidad en la aplicación del derecho, la pregunta que necesariamente debía responder es cuánto tiempo suelen durar los procesos que vulneran el plazo razonable. La respuesta que ha ofrecido es que en la mayoría de los casos en los que la tramitación dura 6 o más años suelen ser supuestos en los que se verifica una complejidad elevada, las autoridades judiciales no actuaron diligentemente; el contribuyente actuó de forma diligente; y la tramitación tuvo una duración excesiva (todas ellas presentes de manera conjunta). Es decir, y bajo esta lectura, la Corte Suprema ha considerado que dicho periodo de tiempo guarda una relación de probabilidad con un estado de cosas incompatible con el plazo razonable. De ser así, este tercer momento se caracteriza por ser un intento de racionalidad de medios/fines: considera que dicho plazo es el mejor medio disponible para evitar una vulneración al plazo razonable. Así entendido, el intento es valioso porque al utilizar la generalización (la prevista en el tercer momento jurisprudencial) como medio para identificar el antecedente de la regla, consigue eliminar los márgenes de discrecionalidad que los criterios de la Corte IDH otorgaban. Así, pasamos de un derecho humano cuya aplicabilidad dependía, en gran parte, de las valoraciones subjetivas de cada aplicador del derecho, a un derecho humano cuya aplicabilidad depende de la verificación de un hecho cierto y comprobable.

Sin embargo, como veremos en el apartado 4, esta respuesta no está exenta de críticas y da lugar a problemas que es necesario abordar.

6. Determinación del alcance del derecho a ser juzgado en un plazo razonable en el cobro ejecutivo de obligaciones tributarias

La Corte Suprema ha señalado que el derecho a ser juzgado en un plazo razonable debe aplicarse también a las cobranzas fiscales. En consecuencia, si una cobranza se prolonga por un período excesivo sin que Tesorería realice gestiones útiles, el procedimiento se vuelve "ilegítimo"⁴⁴, por lo que ya no puede interrumpir de la prescripción de la acción de cobro que dispone el artículo 201, inciso segundo, N° 3 del Código Tributario. Al desaparecer la interrupción, la acción de cobro de la deuda impositiva se extingue por prescripción⁴⁵.

De manera más precisa, la Corte Suprema especificó que el plazo que supera el máximo admisible es de 10 años, tras haber tomado como referencia los plazos máximos de prescripción previstos en el Código Civil⁴⁶.

⁴⁴ La calificación de "ilegítimo" de la Corte Suprema es desafortunada por su ambigüedad. No profundizaremos sobre qué quiso decir, sino que asumiremos que era una manera de expresar una declaración de invalidez del acto administrativo.

⁴⁵ *Behrendsen con Tesorería General de la República* (2019); *Franco Palacios Gloria María con Fisco - Tesorería Regional Metropolitana* (2018) y *Fisco - Tesorería Regional de Temuco con Cabrera Fleta Sandro Antonio* (2019).

⁴⁶ *Fisco - Tesorería Regional de Temuco con Cabrera Fleta Sandro Antonio* (2019), c. 6°.

En este sentido, la Corte Suprema identifica como propiedad relevante que la cobranza dure o no más de 10 años (sin gestiones útiles por parte de Tesorería). De esta forma, creó las siguientes reglas:

- (i) Regla 3: Si cobranza dura más de 10 años, entonces obligatorio inaplicar la interrupción del plazo de prescripción.
- (ii) Regla 4: Si cobranza dura menos de 10 años, entonces prohibido inaplicar la interrupción del plazo de prescripción.

Con estas variables ya podemos reconstruir el sistema normativo creado:

Tabla N° 3. Sistematización del derecho al plazo razonable en materia de cobro ejecutivo

	Cobranza toma más de 10 años		Regla 3	Regla 4
Caso 1	+		Obligatorio inaplicar	-
Caso 2	-		-	Prohibido inaplicar

Fuente: autoría propia.

Al igual que lo mencionado en el apartado anterior, nos parece que la manera más caritativa de entender esta decisión es como una generalización probabilística. Esto es, la Corte Suprema ha considerado que suele ser el caso que la duración de más de 10 años de una acción de cobro satisface los criterios de aplicabilidad del derecho a un plazo razonable establecidos por la Corte IDH. De esta manera, es una jurisprudencia que intenta concretizar las obligaciones internacionales del Estado chileno.

7. Determinación de los deberes para concretizar el derecho al plazo razonable

¿Quiénes tienen oportunidad para proteger el derecho al plazo razonable de los contribuyentes? ¿qué podrían hacer para mejorar el grado de protección? La respuesta a la primera pregunta ya la hemos adelantado. Como hemos visto, tienen oportunidad de proteger este derecho, por lo menos, estas cuatro dependencias públicas: la Corte Suprema, los TTA, el Servicio de Impuestos Internos (en la fiscalización) y la Tesorería General de la República (en los cobros)⁴⁷.

Si tomamos en cuenta lo prescrito en el tercer momento jurisprudencial reconstruido en la sección 2.5 y el de la sección 2.6 anteriores ¿qué es lo que debe hacer un aplicador del derecho tributario al momento de identificar que un proceso de reclamo de liquidaciones acaba de cumplir los 6 años de tramitación o una cobranza que no ha tenido actividad por 10 años? Conforme a lo expuesto, tiene prohibido aplicar la regla que prevé la suspensión del

⁴⁷ El problema, en teoría, podría generarse también en el caso de fiscalizaciones del Servicio Nacional de Aduanas, pero ello, de hecho, no ha ocurrido, motivo por el que no consideramos esta hipótesis.

plazo de prescripción o tiene prohibido aplicar la interrupción de la prescripción, respectivamente. Esto requiere ser clarificado.

(i) *Noción de aplicabilidad*

Para este punto es oportuno analizar la noción de aplicabilidad. Señalar que una norma es aplicable da cuenta del deber del aplicador del derecho (por ejemplo, del juez) de usar una determinada norma N1 en la justificación de su decisión institucional para resolver un determinado caso. Tal deber es impuesto por otra norma N2 del mismo sistema jurídico⁴⁸. Esta forma de entender la aplicabilidad da cuenta de una orden de⁴⁹ emplear otra norma cada vez que se verifique un caso individual que es subsumible en su antecedente. Esta relación implica, como bien han diferenciado Moreso y Navarro, dos nociones relacionadas entre sí: aplicabilidad interna y aplicabilidad externa de las normas generales a casos particulares⁵⁰.

Una norma N1 es internamente aplicable en un espacio-tiempo determinado a un caso particular, siempre que este sea una instanciación o ejemplificación del antecedente de la norma. Como podemos ver, con esta noción se describe la relación entre una norma y un caso individual (caso que es subsumible en el ámbito de aplicación de la norma general). Dicho en términos más precisos: la aplicabilidad interna da cuenta del alcance de las normas, entendiendo dicho concepto como el conjunto de casos a los cuales la norma ha resuelto deductivamente⁵¹.

Una norma N1 es externamente aplicable en un espacio-tiempo determinado a un caso individual que es una ejemplificación del caso genérico C, siempre que se satisfagan conjuntamente las siguientes condiciones: (i) el caso genérico C está previsto en el antecedente de la norma N1, es decir, es internamente aplicable; y (ii) otra norma N2, perteneciente al sistema jurídico, ordena al aplicador del derecho a emplear N1 en la justificación de sus decisiones cada vez que esté frente a una ejemplificación del caso genérico C⁵². La aplicabilidad externa de las normas, en este sentido, es una noción descriptiva de la fuerza de una norma general, esto es, de la aptitud de las normas para operar como premisas normativas en la justificación de las decisiones institucionales. Para ser más precisos, da cuenta del deber que posee un aplicador del derecho de tener en cuenta esta norma general en la solución del caso⁵³. En este sentido, con este concepto podemos describir una relación tríadica entre una

⁴⁸ RODRÍGUEZ y VICENTE 2009, 186.

⁴⁹ En rigor, de una prescripción, pero usamos orden para desambiguar con el caso de la prescripción vinculada a la extinción de las obligaciones fiscales.

⁵⁰ Esta distinción fue introducida inicialmente por MORESO y NAVARRO 1996. Ver, además, RODRÍGUEZ y VICENTE 2009, 190 y ss.

⁵¹ NAVARRO 2005, 118.

⁵² NAVARRO y RODRÍGUEZ 2014, 129; FERRER y RODRÍGUEZ 2011, 61 y BULYGIN 1991, 196.

⁵³ NAVARRO 2005, 108-109.

norma N2 con una norma N1 (impone el deber de aplicarla) a un caso individual que es una instanciación de un caso genérico C.

(ii) *Deber de inaplicar*

Con este instrumental analítico ahora es posible describir qué es lo que, de acuerdo con lo que ha señalado la Corte Suprema, un aplicador debería hacer en el caso planteado al inicio de la sección. Por un lado, durante los primeros 6 años de tramitación de un proceso, es externamente aplicable la norma que suspende el plazo de prescripción de la acción de cobro. Asimismo, durante los primeros 10 años de una cobranza, es externamente aplicable la norma que interrumpe el plazo de prescripción de tal acción.

Sin embargo, transcurrido 6 y 10 años en cada uno de los procesos indicados, la norma externamente aplicable deja de serlo, es decir, los aplicadores del derecho dejan de tener el deber de usarla y, por el contrario, tienen el deber de usar la norma que ordena la prescripción de la acción de fiscalización o de cobro según sea el caso (sea porque no se suspende la prescripción como consecuencia del juicio, o porque no se interrumpe, por la cobranza). Esto nos permite justificar una breve, pero importante conclusión: la protección del derecho a ser juzgado en un plazo razonable incide en la determinación de la aplicabilidad externa de las normas que regulan la suspensión e interrupción de los plazos de prescripción.

Lo señalado hasta este punto es relevante para determinar qué se debe hacer. Ahora, sin embargo, es necesario determinar (a efectos de optimizar el derecho al plazo razonable) quién o quiénes lo deben hacer. En particular interesa establecer de qué forma la Corte Suprema, los TTA, el Servicio, y la Tesorería pueden generar la eficacia de este derecho. Parece sencillo entender que la Corte Suprema debe auto obedecerse en sus criterios jurisprudenciales y los TTA deben seguir las decisiones de la Corte. Sin embargo, no resulta claro qué deberían hacer el Servicio y la Tesorería. Sobre este punto profundizaremos en breve.

III. Problemas pendientes y posibles soluciones

Creemos que la situación analizada en los apartados anteriores genera problemas de indeterminación y desigualdad que pueden, incluso, suponer un incumplimiento de las exigencias impuestas por la CADH en el contexto tributario. A continuación, se examinan estos problemas y se proponen algunas soluciones para hacerles frente.

1. Problema de indeterminación

Si la reconstrucción de la jurisprudencia de la Corte Suprema tanto respecto a la suspensión de la prescripción como del límite temporal de las cobranzas es correcta, entonces constituiría un error pensar que ella ha contradicho o desafiado a la Corte IDH. En realidad, habría adoptado su interpretación, aunque estableciendo plazos de 6 y 10 años a partir de generalizaciones

probabilísticas⁵⁴. Sin embargo, esta propuesta sufre de otro problema que es necesario abordar: supone una prescripción de actuar irracionalmente ante experiencias recalcitrantes⁵⁵.

(i) *Plazo ¿razonable?*

Cualquier generalización puede enfrentar experiencias recalcitrantes. Generalizar puede suponer, por un lado, dejar fuera supuestos que bien podrían alcanzar el estado de cosas deseado (experiencia recalcitrante infra incluyente); y, por el otro, incluir supuestos que, por sí mismos, no permiten alcanzar el estado de cosas deseado (experiencia recalcitrante supra incluyente).

Esta idea general, llevada al problema en estudio, permite constatar la existencia de diversos posibles problemas. En efecto, si el antecedente de la norma ordena verificar que el juicio tenga una duración de 6 años (y solo eso) o de 10 años (y solo eso), supone, en ambos casos, prescindir de cualquier particularidad que pueda presentarse en un caso concreto. Naturalmente, es posible que las particularidades de un caso concreto muestren que un plazo menor a 6 y 10 años incluya casos concretos en los que el plazo resulte excesivo para poder proteger el derecho al plazo razonable. Por ejemplo, en procesos de reclamo de liquidaciones, pueden existir casos en los cuales sería pacífico señalar que en el quinto año de tramitación hay una clara vulneración al derecho al plazo razonable (conforme a los cuatro criterios establecidos por la Corte IDH) y, sin embargo, se exige al contribuyente afectado esperar un año más para ver su derecho protegido. De la misma forma, y en cobranzas, pueden existir casos en superado el sexto año de duración hay una clara vulneración al derecho al plazo razonable (conforme a los cuatro criterios establecidos por la Corte IDH), pero que se exige al contribuyente afectado esperar 4 años más para ver su derecho protegido.

Desde luego, pueden presentarse casos inversos. Pensemos en procesos de reclamo de liquidaciones que resuelvan un caso de tan alta complejidad en los que la tramitación deba durar más de 6 años, incluso con una actuación diligente (y agreguemos, cooperante) del Servicio y del contribuyente. En estos casos, bastaría con que el proceso demore 6 años para que se deba inaplicar la suspensión del plazo de prescripción. En el caso de una cobranza, esta hipótesis resulta más improbable porque la tesis de la Corte

⁵⁴ Cabe anotar que un problema de esta argumentación es que no se entregan razones por las que efectivamente tal generalización probabilística es efectiva. Esto es, no se explica suficientemente por qué 6 años (y no cinco u ocho) o 10 años (y no ocho u once) son las elecciones que identifica el mejor medio para satisfacer la finalidad de proteger el derecho al plazo razonable. Sobre esta dificultad no profundizaremos más.

⁵⁵ Utilizamos la noción teórica de "experiencia recalcitrante" por su poder explicativo en el tipo de casos que interesa. El concepto, de amplio uso en la teoría del derecho anglosajona y continental, refiere a casos en los que la aplicación de una regla origina resultados que no resultan óptimos porque, a la luz de su propósito, son sub incluyentes o sobre incluyentes. El uso del término, popularizado por Frederick Schauer, suele utilizarse en la literatura especializada en discusiones sobre cómo entender reglas y principios, la noción de derrotabilidad, y las competencias interpretativas de los juristas. Ver, SCHAUER, 2004.

Suprema es que hayan transcurrido 10 años sin que la Tesorería haya realizado gestión útil alguna. Sin embargo, es posible imaginar casos en que tal inactividad se haya originado en que el contribuyente activamente ocultó sus bienes durante dicho período.

Como vemos, en este tipo de situaciones la decisión de un aplicador del derecho de seguir la decisión de la Corte Suprema sería irracional, pues dejaría de lado características relevantes que, de ser tomadas en cuenta, justificarían un veredicto diferente.

Ahora bien, haber identificado una experiencia recalcitrante solo nos invita a preguntarnos sobre qué hacer en este tipo de situaciones. Al respecto, el aplicador del derecho posee dos alternativas. La primera es asumir y defender el resultado irracional (seguir las reglas creadas por la Corte Suprema), esto es, resolver el caso individual a pesar de que el veredicto no sea correcto. La otra opción es realizar una excepción a la norma, esto es, apartarse (de manera justificada) a efectos de no generar una decisión irracional (en términos anglosajones, supone realizar un *distinguish*). Elegir una u otra dependerá, principalmente, de preferencias valorativas del intérprete⁵⁶.

Lo anterior nos permite arribar a tres conclusiones estrechamente relacionadas. En primer lugar, las experiencias recalcitrantes muestran que la solución de la Corte Suprema no es eficiente. Lo anterior, en el sentido de que para determinar si estamos ante una experiencia recalcitrante o no (en cualquiera de sus dos versiones), es necesario usar los cuatro criterios propuestos por la Corte IDH al caso concreto. Es decir, para saber si es racional o no seguir la norma dictada por la Corte Suprema, es necesario realizar juicios valorativos de la misma manera en que eran prescritos por la propia Corte Suprema cuando consideraba los cuatro criterios mencionados. Esto hace que todo el razonamiento y esfuerzo realizado para fijar los plazos de 6 y 10 años termine en un ejercicio poco eficiente o incluso infértil para generar certeza y eliminar la discrecionalidad judicial.

En segundo lugar, la única manera de evitar que la propuesta de la Corte Suprema colapse con el uso de los cuatro criterios, sería entender que la norma "si proceso dura más de 6/10 años, entonces obligatorio inaplicar la suspensión/interrupción de prescripción" deba ser siempre aplicada, sin importar las consecuencias prácticas que pueda generar. De esta manera, se eliminaría por completo cualquier margen de discrecionalidad de los aplicadores del derecho. Dicho de otro modo, para que la regla prescrita por la Corte Suprema sea eficaz para eliminar la discrecionalidad judicial, los aplicadores del derecho tributario deberían usarla sin importar las consecuencias prácticas que puedan producir, ignorando las experiencias recalcitrantes. Esto, sin embargo, es problemático como veremos de inmediato.

⁵⁶ En síntesis, haber diseñado un antecedente de la manera en que lo hizo la Corte Suprema nos puede llevar, por lo menos en algunas situaciones, a casos de irracionalidad o a casos donde el aplicador del derecho vuelva a tener uso de su discrecionalidad.

En tercer lugar, si se asume que la regla de la Corte Suprema supone ignorar la existencia de una experiencia recalcitrante, ello implica una grave conclusión que no puede ser obviada: supone asumir y defender un resultado irracional que, además, contradeciría la jurisprudencia de la Corte IDH. En efecto, siguiendo la regla en estos términos inevitablemente se presentarán hipótesis en que su seguimiento llevará a la desprotección del derecho al plazo razonable. Esto supone asumir responsabilidad internacional del Estado chileno por no cumplir con los estándares ordenados por el supremo intérprete de la CADH. Que un aplicador del derecho esté ante una experiencia recalcitrante y decida no atender a dicha situación es una actuación que puede ser interpretada como un acto jurisdiccional de decidir ignorar el contenido protegido al derecho a ser juzgado en un plazo razonable. Decidir ignorar los cuatro criterios de la Corte IDH puede suponer que luego dicho intérprete declare que ha habido una violación de deberes internacionales.

Estas tres conclusiones preliminares nos permiten afirmar que la Corte Suprema debe resolver el siguiente dilema: (i) las reglas de plazos deben ser tratadas como reglas fuertes e irrevisables, con el riesgo de obtener resultados irracionales y generar responsabilidad internacional al Estado chileno por vulnerar el derecho al plazo razonable; o (ii) ellas deben ser tratadas como revisables ante ciertos casos (las experiencias recalcitrantes), lo cual, sin embargo, generaría que, (ii.1) en el caso de la suspensión de la prescripción, la regla colapse con aquellos casos en que la decisión es tomada en base a los cuatro criterios ofrecidos por la Corte IDH, de manera que se trataría de una norma que no introduce cambios genuinos a la aplicabilidad del derecho al plazo razonable; y (ii.2), en el caso de la cobranza, se trataría de una formulación inútil para los fines que se propuso, pues no guiaría, por sí misma, la conducta de los aplicadores del derecho.

(ii) Propuesta de solución

Nos parece que las soluciones al problema señalado son de dos tipos: i) acciones a tomar por los TTA y tribunales ordinarios; y ii) acciones a tomar por la Corte Suprema.

(i) Acciones a tomar por los TTA y los tribunales ordinarios

El análisis realizado en la sección anterior nos muestra que la Corte Suprema ha ido cambiando las formas de proteger el derecho al plazo razonable. Además, la Corte IDH bien podría cambiar en el futuro de criterios para determinar situaciones de vulneración al plazo razonable. Ambos aspectos nos muestran una necesidad: que los TTA y los tribunales ordinarios⁵⁷ mantengan una constante y coordinada actualización de los criterios jurisprudenciales de la Corte Suprema y de la Corte IDH en materia de cómo aplicar el

⁵⁷ Reiteramos a efectos de claridad: i) los TTA en los procesos de reclamo de liquidaciones; y ii) los tribunales ordinarios cuando conocen de las excepciones de prescripción presentadas en las cobranzas, o cuando conocen de las demandas de prescripción de la acción de cobro del fisco.

derecho al plazo razonable. Esto permitiría ofrecer a los contribuyentes predictibilidad y certeza sobre la forma y el momento en que entenderán que un proceso deja de tener una duración razonable.

Lo señalado se traduce en la pregunta sobre cómo deberían determinar cuál es la regulación vigente en materia de protección al plazo razonable. Al respecto, nos parece que el mejor instrumental disponible para realizar dicha labor es mediante la sistematización de las normas creadas por la Corte Suprema usando la metodología vista en las secciones 2.5 y 2.6 del presente artículo. De esta forma, los TTA y tribunales ordinarios deberían, para optimizar el derecho al plazo razonable, adoptar una práctica de sistematización de las decisiones de la Corte Suprema y de la Corte IDH a efectos de generar plena determinación sobre cómo regular cada caso que se les presente dentro de su competencia. Esto, por supuesto, sin dejar de lado dos problemas interpretativos que deberán abordarse de manera previa y posterior a la sistematización: i) identificar de manera correcta cuáles son las reglas aplicables en materia de derecho a un plazo razonable; y ii) decidir cómo actuar en caso de experiencias recalitrantes, sin que su decisión conlleve generar violaciones a obligaciones internacionales asumidas por el Estado.

(ii) Acciones a tomar por la Corte Suprema

La Corte Suprema, a efectos de resolver el dilema en el que nos ha dejado, debería revisar sus criterios jurisprudenciales actuales. Si bien este trabajo no pretende hacer un discurso prescriptivo sobre cómo entender el derecho al plazo razonable, sino más bien orientar sobre los pasos que deberían darse para formular ese tipo de tesis; es posible adelantar algunos elementos.

Conforme lo indicado líneas atrás, uno de los principales problemas del Universo de Propiedades identificado por la Corte IDH era la gran discrecionalidad que producía en los aplicadores del derecho. En extrema síntesis, dicha regulación permitía que todo plazo sea razonable o no razonable conforme las consideraciones ideológicas de cada aplicador del derecho al momento de resolver los problemas de vaguedad que producía cada propiedad.

Creemos que la mejor manera de eliminar este problema no es mediante la generalización probabilística que ha adoptado la Corte Suprema (en la lectura que le hemos dado más arriba a sus sentencias), sino que tomando el camino inverso: especificando las condiciones de aplicación. Entiéndase por "especificar" la inclusión de nuevas propiedades en el antecedente que establecen el dónde, cuándo, por qué, cómo, bajo qué medios, a quién, y el por quiénes se debe o no ejecutar una acción u otros elementos⁵⁸.

En otras palabras, nos parece que la mejor manera de resolver el dilema que enfrenta la Corte Suprema no es respondiendo a la pregunta sobre cuántos años han de ser considerados un plazo razonable. Sino a la pregunta ¿qué condiciones se deberían verificar para identificar una complejidad ele-

⁵⁸ Celano 2012, 270.

vada; una autoridad judicial no diligente; un contribuyente diligente; y una duración excesiva? En suma, necesitamos criterios que permitan someter la inevitable discrecionalidad de los aplicadores del derecho tributario, tanto en materia de reclamo de liquidaciones como de cobranzas. De esta manera, podremos realizar una mejor evaluación de la racionalidad de sus decisiones y aumentar el grado de predictibilidad de sus fallos.

2. Problema de desigualdad e ineficacia

La tesis actual de la Corte Suprema genera, además de un problema de indeterminación, uno de desigualdad e ineficacia. Lo anterior, porque solo aquellos contribuyentes con los recursos, asesorías y conocimientos adecuados pueden obtener una declaración de la Corte Suprema que proteja su derecho a contar con un juicio en un plazo razonable.

La situación anterior obliga a considerar reformas institucionales que inviertan el análisis actual. Esto es, un análisis que no trate de optimizar el derecho al plazo razonable a partir de lo que el contribuyente puede o debe hacer, sino de lo que la Administración tributaria debe hacer de forma oficiosa. De esta manera, personas con y sin conocimientos, o con y sin recursos para litigar contra el fisco, se verían beneficiadas de la misma manera. De lo que se trata, en suma, es de adoptar un comportamiento proactivo por parte del Estado para proteger los derechos de los contribuyentes.

(i) *Omisiones del Servicio y de Tesorería*

¿Quiénes producen situaciones de vulneración del derecho al plazo razonable? Creemos que entre los agentes responsables de la vulneración del plazo razonable se encuentra la Administración tributaria. En efecto, frente a casos de vulneración del plazo razonable, no realizan ninguna medida que permita resolver el problema (es decir, actúan como si tal situación fuese irrelevante). De hecho, el Fisco obtiene beneficios de tal inacción, debido a que logra ejecutar deudas abultadas, no obstante que los juicios en que se discutieron los impuestos, y las cobranzas donde se cobran, han excedido el plazo razonable. A continuación, vamos a problematizar dichas omisiones.

Una primera lectura de la regulación creada por la Corte Suprema para la suspensión e interrupción de la prescripción es que dichas normas no son interna ni externamente aplicables a la Administración tributaria. Es decir, conforme a esta lectura, se trata de normas que regulan el comportamiento de los TTA, tribunales ordinarios, y de la propia Corte Suprema, de manera que toda la discusión sobre quién debe proteger y cómo proteger el derecho al plazo razonable son polémicas propias de la jurisdicción y no de la Administración tributaria.

Nos parece que esta lectura es inaceptable. Supondría que el derecho chileno es adverso a la protección de los derechos de los contribuyentes, particularmente de aquellos que se encuentran en la situación que hemos ilustrado con el ejemplo C1, casos que, como hemos señalado, constituyen la

enorme mayoría de los deudores fiscales. Al contrario, parece racional entender que todas las dependencias del Estado deben contribuir a generar eficacia⁵⁹ del derecho de los contribuyentes a ser juzgados dentro de un plazo razonable. Lo anterior, dado que es una obligación internacional del Estado chileno y debido a que resulta absurdo considerar que una entidad pública es competente para vulnerar derechos de los administrados. Supondría, en otros términos, que los organismos del fisco tienen la potestad de considerar irrelevantes los derechos de una persona. Dado que esta interpretación resulta problemática, asumiremos que la administración tributaria tiene un deber de actuar de tal manera que todos sus actos sean conformes al contenido protegido de los derechos de los contribuyentes y coadyuvar en su eficacia⁶⁰. Desde esta perspectiva, cada contribuyente en Chile es titular al derecho a ser juzgado en un plazo razonable y es un deber del Estado generar eficacia de dicho derecho. No vamos a profundizar en este artículo sobre la dogmática constitucionalista de los derechos, sino que vamos a asumir que los derechos de los contribuyentes poseen una jerarquía material superior por sobre cualquier otra norma⁶¹.

(ii) Regulación posible⁶²

Aunque, como se ha advertido, el objeto de este trabajo no es ofrecer una solución plenamente satisfactoria sobre el problema en análisis, sí nos parece

⁵⁹ "Eficacia" es un término ambiguo. Puede ser empleado en los siguientes sentidos.

1. Eficacia como correspondencia. Esto quiere decir que los destinatarios de una norma se comportan de manera conforme al estado de cosas deseado previsto en ella.
2. Eficacia como acatamiento. Esto quiere decir que los destinatarios de una norma conocen de su existencia y se comportan de manera conforme al estado de cosas deseado previsto en ella.
3. Eficacia como cumplimiento. Esto quiere decir que los destinatarios de una norma conocen de su existencia y es a mérito de tal regulación expresa que deciden comportarse de manera conforme al estado de cosas deseado previsto en ella.

Para este punto seguimos a Navarro 1990 y Hierro 2003. En el presente artículo entendemos la eficacia del derecho al plazo razonable como cumplimiento. Esto quiere decir, que consideramos que los aplicadores del derecho tributarios (Corte Suprema, TTA, tribunales ordinarios, Servicio y Tesorería) deben comportarse de una determinada manera (juzgar en plazo razonable) debido a que hay obligaciones internacionales que así lo prescriben.

⁶⁰ Una lectura inversa podría suponer, por ejemplo, que el Servicio puede (e incluso debe) emplear todas las estrategias posibles para dilatar tanto como sea posible un proceso de cuestionamiento de cobro de tributos, pues de esa manera aumentan las probabilidades de recaudar más dinero a un contribuyente. Esta forma de entender los deberes de comportamiento del Servicio no las discutiremos por ser claramente absurdas.

⁶¹ Las jerarquías materiales son un tipo de relación de ordenación entre normas que se construye mediante la formulación de una tercera norma que establece la superioridad de una sobre otra. En este sentido, en caso de conflicto normativo entre ambas normas, este es resuelto aplicando la norma superior e inaplicando la norma inferior (la norma que ha creado la jerarquía tiene el efecto de crear una prevalencia de una norma sobre otra). GUASTINI 2013 y FERRER y RODRÍGUEZ 2011.

⁶² Consideramos que este es un problema importante que la Administración, la dogmática, y la legislación han de resolver. Por sus dimensiones, dicha problemática requeriría de una investigación más profundidad y centrada en ella. Conforme a nuestro objetivo, para nosotros lo relevante es poder identificar, de manera clara y precisa, el problema de investigación a resolver. En ese sentido, vamos a presentar un elenco de formas de presentar el problema y ejemplificar cómo a partir de ellas es posible formular soluciones posibles.

relevante mostrar en todo su alcance el problema y proponer algunos pasos iniciales que activen una discusión dogmática sobre la materia.

En este sentido, nos parece que uno de los principales problemas existentes en el sistema normativo chileno es no haber explicitado, de manera suficiente, los deberes la Administración tributaria respecto al contenido protegido del derecho al plazo razonable. Para ser más precisos, consideramos que, a la fecha, estamos frente a una laguna técnica⁶³. En efecto, si asumimos que las competencias del fisco están condicionadas a respetar los derechos de los contribuyentes, entonces lo que hace falta es de una norma que prescriba qué acciones deben realizar para dotar de eficacia al derecho al plazo razonable en el ejercicio de sus competencias. Esto es, se requiere una norma que regule la conducta de los funcionarios ante estados de cosas incompatibles con el derecho al plazo razonable.

Cabe de inmediato decir que cualquier medida a adoptar, para que alcance el estado de cosas deseado, supone haber formulado una respuesta al problema de indeterminación identificado en el apartado 3.1. Ahora bien, asumiendo que dicho problema fue resuelto, creemos que la Administración tributaria debe implementar un mecanismo de auto evaluación de su actividad que tome como criterio relevante si esta es vulneradora o no del derecho al plazo razonable de los contribuyentes. La situación actual es que el fisco (de manera consiente o no) se enfrenta (o incluso, produce) casos claros de vulneración al derecho al plazo razonable (tanto en materia de liquidación de tributos como en cobranzas) y frente a ello, decide omitir realizar cualquier medida que suponga revertir tal situación. Creemos que sería idóneo convertir esa omisión en un deber de acción.

Para ello, creemos que la Administración tributaria, en particular, tanto el Servicio de Impuestos Internos como la Tesorería, en todos los casos claros de vulneración al plazo razonable, deberían considerarlos como relevantes, es decir, su identificación debería suponer la activación de deberes funcionariales. En el caso del Servicio, ello supondría crear una regla del tipo "si litigio de reclamo de liquidación de impuestos supera plazo no razonable, entonces obligatorio desistirse de la pretensión". En el caso de Tesorería ello supondría crear una regla del tipo "si orden de cobro de tributos no ha sido ejecutada dentro de un plazo razonable, entonces obligatorio retirar la acción". En ambos casos la acción supone considerar que tal persona no es deudora tributaria. Ello supondría, necesariamente, que la propia Administración tributaria (en ambos casos) realice una evaluación de su actuación tras

⁶³ En este punto seguimos a GUASTINI 2016, 345-46. Por laguna técnica se hace referencia a aquellas situaciones en las cuales dentro del sistema normativo falta una norma que permita generar la eficacia de otra norma. Este es el caso, por ejemplo, de una ley que requiere de reglamentación para poder ser ejecutada por sus destinatarios (hasta que no sea dictado el reglamento, tendremos una laguna técnica, es decir, falta una norma que nos indique cómo realizar nuestros deberes).

un determinado periodo de tiempo que le permita concluir (justificadamente) si está dentro o no de un plazo razonable.

Ahora bien, la solución propuesta presenta dos problemas. En primer lugar, supondría que los funcionarios públicos encargados de velar por el interés fiscal, en virtud del derecho a un plazo razonable, dejen de aplicar reglas legales que amparan tal deber. Esto no solo resulta contra intuitivo, sino, de-
rechamente peligroso porque parecen existir poderosas razones institucionales para negar a la Administración espacios discrecionales frente a las reglas legales equivalentes a los de la judicatura. En términos de Schauer, aunque en el caso de los jueces se suele aceptar un rol creativo frente a las reglas, en el caso de la Administración se espera que tales reglas operen en forma atrincherada⁶⁴. El segundo problema es que, incluso si los órganos estatales establecen un procedimiento que permita considerar la vulneración del derecho que interesa, no parecen existir medios institucionales para exigir su cumplimiento. Veamos ambos problemas por separados.

Con relación a lo primero, creemos que efectivamente no se puede aspirar a que cada funcionario público directamente decida no aplicar la regla legal. Lo que se requiere es que las entidades fiscales (Servicio de Impuestos Internos y Tesorería General de la República) instruyan a sus miembros en la materia. Como se vio más arriba, esto no tiene nada de extraño. El Servicio ha instruido a sus funcionarios que se abstengan de materializar fiscalizaciones más allá de los plazos de prescripción. La instrucción que se propone sustancialmente hace lo mismo, solo que considerando que, en virtud del derecho al plazo razonable, no opera la suspensión e interrupción de los respectivos plazos.

En relación con lo segundo, para que estas instrucciones sean medios efectivos de protección de los derechos de los contribuyentes, se deben considerar mecanismos complementarios. En primer lugar, un sistema de responsabilidad disciplinaria para todos aquellos funcionarios que no apliquen dichas reglas. Ello generará los incentivos para que sea la Administración tributaria un agente eficiente en la protección del derecho al plazo razonable. En segundo lugar, y dado que la determinación de qué es un plazo razonable supone un ejercicio de discrecionalidad, creemos que la participación de los contribuyentes y el control judicial deben ser coadyuvantes en su determinación. En concreto, la Administración tributaria (el Servicio de Impuestos Internos y la Tesorería) debe admitir presentaciones de los contribuyentes en las que se les solicite evaluar si se ha excedido el plazo razonable, proporcionando las razones que justifiquen sostener que tal vulneración existe. Las respuestas a dichas solicitudes deberían ser revisables por los tribunales competentes y, en particular por los TTA.

⁶⁴ SCHAUER 2012, 86.

Conclusiones

El presente artículo tenía por objetivo cómo la jurisprudencia de la Corte Suprema chilena ha entendido la aplicabilidad del derecho al plazo razonable en los procesos fiscales e identificar los problemas para su adecuada protección. Conforme a lo señalado, el aporte de reconstruir la práctica e identificar problemas está en qué: i) de esta manera podemos describir, de mejor manera, la práctica; y ii) solo de esta manera podremos realizar discursos prescriptivos (eficaces y/o eficientes) sobre qué hacer. Sin el punto i), no cabe la posibilidad de formular adecuadamente el punto ii). Como se señaló al iniciar este artículo, nuestra pretensión es poder realizar el punto i) de la mejor manera posible y ofrecer algunas primeras posibilidades de solución como una forma de incentivar un debate en la dogmática.

Se ha mostrado que la concretización del derecho al plazo razonable en procesos de reclamo de las liquidaciones realizadas por el Servicio y en la duración de cobros de tributos por parte de Tesorería padece de dos problemas. Por un lado, el desarrollo jurisprudencial de la Corte Suprema ha generado un problema de indeterminación sobre cómo identificar cuánto tiempo supone un plazo razonable. Por el otro lado, la regulación competencial actual del Servicio y Tesorería produce un problema de desigualdad e ineficacia, pues hace que dichas dependencias sean omisas frente a casos claros de vulneración al derecho a un plazo razonable.

A manera de propuesta e incitación a abrir una discusión en la dogmática, hemos formulado algunas posibles medidas. Frente al problema de indeterminación hemos propuesto que: (i) los TTA y tribunales ordinarios deberían realizar sistematizaciones (usando la metodología empleada en los apartados 2.4 y 2.5) para determinar el alcance del derecho al plazo razonable de manera conforme a los criterios propuestos por la Corte IDH; y (ii) la Corte Suprema debería tener un nuevo momento jurisprudencial dedicado a especificar (y no generalizar) los criterios establecidos por la Corte IDH.

Frente al problema de desigualdad e ineficacia hemos sustentado que el Servicio y Tesorería deberían implementar deberes de actuación frente a casos claros de vulneración a un plazo razonable. Esto supone establecer deberes de conducta funcional que supongan declaraciones de prescripción de oficio frente a este tipo de casos.

Bibliografía citada

- ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1971). *Normative Systems*. Springer Verlag.
- BULYGIN, E. (1991). Algunas consideraciones sobre los sistemas jurídicos. *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho* (9), 257-270.
- CELANO, B. (2012). True exceptions: defeasibility and particularism. En Ferrer J. y Ratti G.B. (Eds.), *The logic of legal requirements: Essays on Defeasibility* (pp. 268-287). Oxford University Press.
- FAÚNDEZ UGALDE, A. (2019). La tutela jurisdiccional efectiva con relación al derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable en procedimientos tributarios: experiencia com-

- parada entre Chile y Brasil frente a la Convención Americana de Derecho Humanos. *Revista de Investigações Constitucionais* (3), 687-702.
- FERRER BELTRÁN, J. y RODRÍGUEZ, J. (2011). *Jerarquías normativas y dinámica de los sistemas jurídicos*. Marcial Pons.
- GUASTINI, R. (2013). Gerarchie Normative. *Revus: Journal for constitutional theory and philosophy of law* (21), 57-70.
- GUASTINI, R. (2016). *La sintaxis del derecho*. Marcial Pons.
- HART, H.L.A. (1994). *The concept of law*. Clarendon Press.
- HIERRO, L. (2003). *La eficacia de las normas jurídicas*. Ariel.
- LIFANTE VIDAL, I. (1999). *La interpretación jurídica en la teoría del Derecho contemporánea*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- MASSONE PARODI, P. (2013). *Principios de Derecho Tributario. Aspectos Generales* (3ª ed. actualizada y ampliada). LegalPublishing Chile.
- MORESO, J. J. y NAVARRO, P. (1996). Aplicabilidad y eficacia de las normas jurídicas. *Isonomía: Revista de Teoría y Filosofía del Derecho* (5), 119-139.
- MORESO, J. J. (2009). *La Constitución: modelo para armar*. Marcial Pons.
- NAVARRO, P. (1990). *La eficacia del derecho*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- NAVARRO, P. (2005). Acerca de la inevitabilidad de la interpretación jurídica. *Isonomía: Revista de Teoría y Filosofía del Derecho* (22), 99-123.
- NAVARRO, P. y RODRÍGUEZ, J. (2014). *Deontic logic and legal systems*. Cambridge University Press.
- NINO, C. S. (2003). *Introducción al análisis del derecho* (2ª ed.). Astrea.
- NÚÑEZ VAQUERO, Á. (2017). *Teorías normativas de la ciencia y la dogmática jurídicas*. Palestra Editores.
- PRIETO SANCHÍS, L. (2004). El Constitucionalismo de los Derechos. *Revista Española de Derecho Constitucional* (71), 47-72.
- RODRÍGUEZ, J. y VICENTE, D. (2009). Aplicabilidad y validez de las normas del derecho internacional. *Doxa* (32), 177-204.
- RODRÍGUEZ, J. (2002). *Lógica de los Sistemas Jurídicos*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- SCHAUER, F. (2004). *Las reglas en juego. Un examen filosófico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana*. Marcial Pons.
- SCHAUER, F. (2012): Is defeasibility an Essential Property of Law. En Ferrer J. y Ratti G.B. (Eds.), *The logic of legal requirements: Essays on Defeasibility* (pp. 77-88). Oxford University Press.

Normativa citada

- Circular N° 73 de 2001 [Servicio de Impuestos Internos]. La cual imparte instrucciones relativas a la aplicación de las normas de prescripción en el ejercicio de las acciones y facultades del servicio de impuestos internos. 11 de octubre de 2001.
- Código Tributario [CT]. Decreto Ley 830 de 1974. 27 de diciembre de 1974 (Chile).
- Convención Americana Sobre Derechos Humanos. Artículo 8.1. 18 de julio de 1978.
- Convenio Europeo de Derechos Humanos. Artículo 6.1. 3 de septiembre de 1953.
- Ley N° 18.575 de 1986. Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado. 12 de noviembre de 1986. D.O. N° 32.640.
- Ley N° 18.834 de 1989. Aprueba Estatuto Administrativo. 15 de septiembre de 1989. D.O. N° 33.479.
- Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Artículo 14.3. 16 de diciembre de 1966.

Jurisprudencia citada

- Alid Aleuy Ricardo con Servicio de Impuestos Internos* (2015): Corte Suprema, 29 de noviembre de 2016 (Rol N° 37181-2015). Segunda Sala. [Recurso de casación en el fondo].

- Banco de Chile con Inmobiliaria Paso Nevado Ltda.* (2012): Corte Suprema, 26 de marzo de 2013 (Rol N° 6362-2012). Primera Sala. [Recurso de casación en el fondo].
- Behrendsen con Tesorería General de la República* (2019): Corte Suprema, 11 de agosto de 2020 (Rol N° 24994-2019). Segunda Sala. [Recurso de casación en el fondo].
- Comercial e Industrial Hochschild S.A. con Servicio de Impuestos Internos* (2018): Corte Suprema, 13 de julio de 2020 (Rol N° 6242-2018). Segunda Sala. [Recurso de casación en el fondo].
- Consortio Financiero S.A. con Servicio de Impuestos Internos* (2019): Corte Suprema, 06 de junio de 2019 (Rol N° 12501-2019). Segunda Sala [Recurso de casación en el fondo].
- Genie Lacayo vs. Nicaragua*. No 30 45.IACHR Series C. Juicio. Parágrafo 77 (29 de enero de 1997).
- Distribuidora Don Francis S.A. con Servicio de Impuestos Internos* (2014): Corte Suprema, 10 de septiembre de 2015 (Rol N° 16644-2014). Segunda Sala. [Recurso de casación en el fondo].
- Echavarría Borsotto Fernando con Servicio de Impuestos Internos* (2016): Corte Suprema, 10 de enero de 2017 (Rol N° 15929-2016). Segunda Sala. [Recurso de casación en el fondo].
- Fisco – Tesorería Regional de Temuco con Cabrera Fleta Sandro Antonio* (2019): Corte Suprema, 01 de febrero de 2021 (Rol N° 36343-2019). Segunda Sala. [Recurso de casación en el fondo].
- Franco Palacios Gloria María con Fisco - Tesorería Regional Metropolitana* (2018): Corte Suprema, 23 de septiembre de 2020 (Rol N° 28269-2018). Segunda Sala. [Recurso de casación en el fondo].
- Hormazábal Calderón Hugo con Servicio de Impuestos Internos* (2014): Corte Suprema, 10 de junio de 2015 (Rol N° 21647-2014). Segunda Sala. [Recurso casación en el fondo].
- Pesca Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos* (2019): Corte Suprema, 12 de diciembre de 2019 (Rol N° 13373-2019). Segunda Sala. [Recurso de casación en el fondo].
- Sociedad Inmobiliaria e Inversiones López y Lispergueir Ltda. con Servicio de Impuestos Internos* (2010): Corte Suprema, 22 de noviembre de 2012 (Rol N° 695-2010). Tercera Sala. [Recurso de casación en el fondo]