

LA PRESION TRIBUTARIA Y EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Luis Hernández Berenguel
Profesor de Derecho Tributario
Pontificia Universidad Católica del Perú

En agosto de 1990 se inicia de manera clara una legítima preocupación por aumentar la presión tributaria en el Perú. Lamentablemente, las diversas medidas legislativas y, en general, la multiplicidad de normas tributarias que desde entonces se han promulgado sólo han buscado una mayor recaudación y no han mostrado preocupación alguna por regular adecuadamente los derechos de los deudores tributarios en garantía de la seguridad jurídica.

El procedimiento contencioso tributario no es, por supuesto, una excepción. En las normas a que está sujeto dicho procedimiento, se aprecia el poco interés en preservar esos derechos.

En el presente trabajo pretendemos exponer las situaciones concretas, sin agotarlas, en que ello resulta visible, después de algunos comentarios sobre la presión tributaria y sobre la orientación de las normas tributarias identificada con un exclusivo afán recaudatorio.

1. LA PRESION TRIBUTARIA: CONCEPTO Y FORMAS DE MEDIRLA

La presión tributaria sirve para medir hasta qué punto los tributos que se aplican en un determinado país resultan tolerables para sus ciudadanos. Dicha presión suele expresarse mediante un índice de referencia.

Todo sistema tributario debe apuntar a que los ciudadanos soporten las cargas tributarias en razón de sus respectivas capacidades contributivas, de forma tal que dichas cargas sean repartidas entre ellos en forma equitativa. Si a un sistema bien diseñado se le agrega una adecuada administra-

Desde 1990 se han tomado una serie de medidas destinadas a aumentar la presión tributaria en el Perú. Sin embargo, dichas medidas sólo se han preocupado por lograr una mayor recaudación, dejando de lado la salvaguardia de los derechos de los deudores tributarios en garantía de la seguridad jurídica. Esta situación de indefensión del contribuyente se ve agravada en el caso del procedimiento contencioso tributario. El autor, destacado tributarista, analiza en estas páginas el modelo peruano de procedimiento contencioso tributario; el mismo que, en su opinión, prescinde de los derechos de los contribuyentes y los desalienta en el ejercicio de su legítimo derecho a iniciar y seguir un procedimiento contencioso tributario con pluralidad de instancias, sin pago ni otorgamiento de fianza bancaria previos, para que se resuelva con autonomía, dentro de los plazos de ley y por órganos conformados con personal especializado con gran experiencia en materia tributaria.

ción de tributos y una alta conciencia tributaria, a la par que un respeto irrestricto de los derechos de todo deudor tributario, el resultado será un oportuno y cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro de una presión tributaria perfectamente soportable por los individuos, entidades y empresas.

La forma más corriente de medir la presión tributaria resulta de comparar lo recaudado anualmente por el Estado por concepto de ingresos tributarios con respecto al Producto Bruto Interno (PBI) del mismo período. En tal hipótesis, la presión tributaria se expresa mediante un porcentaje.

Existen, sin embargo, otras formas de determinar la presión tributaria. Una de ellas introduce un nuevo elemento para efectos de aplicar la fórmula reseñada en el párrafo precedente. Ese nuevo elemento podría denominarse "mínimo de vida", que no es otra cosa que el ingreso mínimo indispensable para que los ciudadanos de un país puedan vivir decorosamente, razón por la cual dicho mínimo no puede estar afecto a tributo alguno. En otras palabras, cada ciudadano sólo debe ser contribuyente respecto de los ingresos que superen el monto mínimo que les resulta necesario para vivir decorosamente.

Bajo esta segunda fórmula, por lo tanto, del PBI se resta el mínimo de vida. Luego se compara el total recaudado por concepto de tributos en el período materia de medición, expresando dicha comparación en términos porcentuales.

Resulta claro que frente a las mismas cifras de PBI y de tributos recaudados, con la primera fórmula se obtiene una presión tributaria menor que la que reflejaría la aplicación de la segunda fórmula.

Una tercera forma de medir la presión tributaria introduce otro elemento, adicionándolo a los elementos que se toman en cuenta en la segunda fórmula. Ese nuevo elemento evalúa el destino de los ingresos tributarios estableciendo una exigencia de empleo racional de esos recursos, dirigido a la satisfacción de las necesidades públicas. Al aplicar este método de medición, frente a las mismas cifras de PBI y de tributos recaudados, quedaría reflejada una mayor presión tributaria que la que arrojaría la segunda fórmula, si es que el Estado no emplea racionalmente los recursos tributarios que ha obtenido y, por el contrario, parcialmente los ha dilapidado o mal empleado.

La tercera fórmula de medición toma en consideración que los tributos se pagan para que el Estado satisfaga las necesidades públicas, a través de una

adecuada prestación de servicios públicos. Dentro de este orden de ideas, un recurso tributario mal utilizado es, en general, todo aquél que no ha sido empleado para tal satisfacción, o que habiendo sido aplicado para satisfacer necesidades públicas no ha sido adecuadamente explotado con esa finalidad. Se concluye para tal caso que el ciudadano está siendo obligado, de manera irracional, al pago de tributos que el Estado no utiliza bien, por lo que ese sólo hecho determina la existencia de una presión tributaria mayor a la que resultaría de aplicar la segunda fórmula antes expuesta.

El grado de tolerabilidad de los tributos vigentes, entonces, tiene que estar en relación, también, con la decisión del Estado de permitir que los tributos no detraigan de los particulares lo que éstos necesitan, como mínimo, para vivir decorosamente, así como con un empleo racional por el Estado de los recursos obtenidos, además de un irrestricto respeto de los derechos de los contribuyentes.

2. LA PRESION TRIBUTARIA EN EL PERU

La legítima preocupación de los últimos años por aumentar los ingresos de carácter tributario, analizada fríamente y sin tomar en cuenta otros factores, ha dado sus frutos. Los ingresos tributarios han ido subiendo año tras año, según las estadísticas de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT- desde 1990 -en que alcanzaron el 9.43% del PBI- hasta 1995 -en que llegaron al 13.28%-.

Para 1996 se persigue como objetivo llegar a una presión tributaria de 14.1%, y para 1998 se espera obtener una presión del 14.6%, de acuerdo a las exigencias del Fondo Monetario Internacional. Las previsiones para alcanzar estas metas no han sido orientadas al aumento de las tasas impositivas ni del número de tributos, sino más bien al logro de una mayor eficiencia en la administración tributaria y al aumento de la base tributaria ampliando el número de principales contribuyentes de 8,541 a 9,500.

Es preciso aclarar que el único método de medición de la presión tributaria utilizado en el Perú es el que consiste en relacionar los tributos recaudados en un determinado período con el PBI de ese período. No se rebaja previamente del PBI el mínimo de vida ni se tiene en consideración si los recursos tributarios están siendo adecuadamente utilizados. Respecto de este último aspecto, es bueno señalar que en el Perú nunca ha existido una política gubernamental de "rendición de cuentas", que permita a los ciudadanos apreciar cómo se emplean los recursos tribu-

tarios. Esto, a pesar de que los contribuyentes consideran que tales recursos no son adecuadamente empleados en la satisfacción de necesidades públicas y que, para desarrollar un alto grado de conciencia tributaria, es vital que los contribuyentes aprecien que las cargas que soportan son adecuadamente utilizadas por el Estado.

Cabe recordar que en los años anteriores a 1990 la presión tributaria se había reducido en el Perú a niveles sumamente alarmantes. Puede considerarse como una decisión política acertada la de crear la SUNAT como una entidad de Derecho Público interno con plena autonomía, dotándola de recursos materiales muy importantes y de facultades suficientes -en muchos casos, justificadamente consideradas excesivas-.

Hechas estas aclaraciones, y habida cuenta de los escasos y no muy bien atendidos servicios públicos que el Estado nos presta, de la posibilidad de vivir decorosamente con los ingresos que al particular puedan quedarle después del pago de tributos, y del análisis histórico de la presión tributaria en el Perú -elementos todos que deben ser tomados en consideración para establecer si la presión tributaria es o no tolerable en el Perú-, en términos globales -y prescindiendo, por lo tanto y por ahora, de la presión tributaria por actividades económicas e inclusive por individuos- resultaría que en 1995 se habría llegado al máximo de presión tributaria tolerable en nuestro país, si es que el PBI considerado para tal medición es realmente el PBI peruano.

Sobre este último aspecto, parece no haber dudas de que el PBI considerado para medir la presión tributaria es mayor que el verdadero PBI. Muchos afirman categóricamente que el PBI real es solamente de tres cuartas partes del considerado para dicha medición, y si esto es exacto resultaría que la presión tributaria global no habría sido en 1995 del 13.28% -en términos de ingresos tributarios del Gobierno Central-, sino del 17.70%, lo cual ya representaría una presión tributaria excesiva.

El problema se agrava para determinadas actividades económicas, pues la presión no es la misma para cada actividad, y más aún respecto de determinados individuos -básicamente profesionales y trabajadores dependientes- en que puede estar largamente por encima del 20%. Se agrava, además, porque en esta medición no se está considerando el impacto de los tributos que corresponden a los Gobiernos Locales, ni el que sobre los individuos recae como consecuencia de excesivas sanciones pecuniarias establecidas por normas tributarias.

3. COMPARACION CON LA PRESION TRIBUTARIA EN LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA

Recientemente -más concretamente el 27 de setiembre de 1996-, el periódico "*The New Herald*" publicó un interesante artículo de Bruce B. Bartlett sobre la presión tributaria en los Estados Unidos de América.

El articulista básicamente afirma lo siguiente:

Para el segundo trimestre de 1996 los impuestos federales -vale decir que no se incluyen los impuestos estatales-, como porcentaje del Producto Interno Bruto -equivalente al PBI nuestro-, han alcanzado el nivel histórico más alto, redondeando el 20.8% del PBI. Esto significa un total recaudado de \$1,572,500 millones frente a un PBI de \$7,547,600 millones.

Recuerda el articulista que la medición de la presión tributaria anual en los Estados Unidos de América empieza en 1929, mientras que la medición de la presión tributaria trimestral empieza en 1946.

Señala que desde que empezó a medirse la presión tributaria hasta la fecha, sólo durante cuatro años ella alcanzó el 20.5% del PBI. De esos cuatro años, en tres se estuvo en guerra. En plena Segunda Guerra Mundial, en 1943, la presión llegó al 20.5%; en el primer trimestre de 1951, durante la guerra de Corea, alcanzó el 20.6%; en el segundo trimestre de 1969, cuando se impuso el recargo de la Guerra de Vietnam, llegó al 20.7%. Finalmente, no habiendo guerra alguna, en la primera mitad de 1981 la presión alcanzó el 20.7%, atribuible a que la inflación de dos dígitos padecida durante el gobierno de Jimmy Carter determinó que los contribuyentes fácilmente alcanzarán los tramos superiores del impuesto a la renta.

Finalmente, Bartlett niega que sea correcta la afirmación tanto del Tesoro Público como de la Oficina Presupuestaria del Congreso, según la cual la presión tributaria ha aumentado en razón de ganancias más altas de lo esperado ocasionadas por la subida de la Bolsa de Valores.

Conviene destacar que esa presión tan alta se estaría alcanzando cuando los Estados Unidos de América no están interviniendo en ninguna guerra ni están sufriendo una economía inflacionaria, y tampoco es el caso de una mejora sustancial de los servicios públicos que justifique el aumento de la presión.

Nótese que en uno de los países más desarrollados del planeta, que a su vez proporciona mayor cantidad de servicios públicos eficientes, se considera excesiva la presión tributaria del 20.8%.

Comparativamente, en nuestro país, habida cuenta del verdadero PBI, nos estamos acercando a una presión tributaria del 20%, siendo así que el Perú no presta, ni remotamente, los servicios públicos de que pueden disfrutar los ciudadanos de los Estados Unidos de América.

Esto podría llevarnos a concluir que en el Perú la presión tributaria ha llegado al tope y que no se debería esperar un aumento de la misma. Tal aumento sólo haría tremendamente intolerable el sistema tributario peruano. Es preciso notar que no estamos negando que actualmente sea intolerable -creemos, por el contrario, que lo es-, sobre todo a nivel de ciertas actividades y, especialmente, por individuos.

La intolerabilidad de la presión tributaria actual tiene que ver, a nuestro juicio de manera especial, por el olvido de los derechos de los deudores tributarios.

4. ORIENTACION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS VIGENTES

La permanente preocupación por aumentar la presión tributaria ha marcado de manera muy clara el énfasis de las normas tributarias que se vienen dictando desde agosto de 1990. Este énfasis está puesto, definitivamente, en lograr mayores recaudaciones, objetivo que -como se ha visto- se viene cumpliendo.

En ese empeño, lamentablemente, las normas tributarias sólo miran a una de las partes de la relación jurídico tributaria. Inclusive, respecto de la parte favorecida, sólo se regulan sus facultades mas no sus obligaciones ni responsabilidades.

Es decir, las normas tributarias sólo se preocupan por dotar de las máximas facultades al acreedor tributario y, por lo tanto, al órgano que administra sus tributos.

Además, como quiera que fundamental es que el Gobierno Central obtenga la mayor cantidad de recursos tributarios, las normas tributarias están concebidas especialmente en favor de dicho acreedor -y, por ende, para sus dos grandes órganos administradores de tributos, como son la SUNAT, en el caso de tributos internos, y la Superintendencia Nacional de Aduanas, conocida hoy como ADUANAS, en el caso de tributos aduaneros-, y no de los demás acreedores tributarios que según el artículo 4 del Código Tributario existen en el Perú.

Para la legislación vigente no importa tanto la recaudación que puedan obtener los Gobiernos Loca-

les, los Gobiernos Regionales y las entidades de Derecho Público interno con personería jurídica propia que por ley tienen la condición expresamente asignada de acreedores tributarios.

En esta perspectiva se aprecia un claro olvido de los derechos de los deudores tributarios -la otra parte involucrada en la relación jurídica tributaria- y ningún interés por establecer obligaciones y responsabilidades de los órganos administradores de tributos.

En el deseo de aumentar la recaudación tributaria, hay una clara tendencia al uso y abuso de ingredientes psicológicos notorios, sobre todo a través de la publicidad, destinados a impactar en la población y despertar su temor para generar en ella un súbito deseo de cumplir con las normas tributarias. Un ejemplo de ello es la multiplicidad de cierre de locales por incumplimiento de normas tributarias, con despliegue de fuerza y profusión de carteles de cierre, visibles para cualquier ciudadano que pueda transitar frente a un local objeto de dicha medida.

Lo que hay que lamentar, insistimos, es que todo ello se implemente en desmedro de los derechos de los contribuyentes.

Inacabables son los ejemplos que se pueden dar al respecto. Con absoluta seguridad pueden ser escritas numerosas páginas ilustrando esta situación. No es un trabajo como el presente, por supuesto, el que podría llenar esas páginas, pues en primer lugar el espacio que se nos ha asignado resultaría gigantescamente insuficiente.

5. EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO EN MATERIA DE TRIBUTOS INTERNOS CUYO ACREEDOR ES EL GOBIERNO CENTRAL Y QUE TIENE A SUNAT COMO ORGANO ADMINISTRADOR

Sí es posible, y a eso nos dedicaremos en las líneas que siguen, mencionar algunos casos saltantes, los mismos que por razones de espacio vamos a referirlos exclusivamente respecto al procedimiento contencioso tributario en materia de tributos internos en que el acreedor es el Gobierno Central y que tienen a SUNAT como órgano administrador.

Hacemos la salvedad de que varias de las situaciones a las que vamos a referirnos no son necesariamente privativas de dicho procedimiento cuando él se refiere a los tributos a que aludimos en el párrafo anterior, sino que también alcanzan al procedimiento iniciado respecto de otros tributos. Pero nuevamente razones de espacio nos obligan a circunscribir nuestras apreciaciones a los tributos internos ya

indicados, a fin de evitar precisiones sobre otros tributos cuando nuestros comentarios no son aplicables a estos últimos.

a) Reclamación sin pago previo.

Lo primero que habría que decir es que ningún ordenamiento jurídico puede negarle al contribuyente el derecho a impugnar un documento de cobranza de deudas tributarias sin el pago previo de las mismas. La posibilidad de realizar tal impugnación, recurriendo al llamado procedimiento contencioso tributario, radica en el reconocimiento de que el órgano administrador del tributo podría haberse equivocado y estar expresando una pretensión que no está arreglada a la ley y al derecho.

Dentro de este orden de ideas, cuando SUNAT determina la obligación tributaria o aplica una sanción -haciendo uso de sus facultades de determinación y sancionadora, respectivamente- debe expedir una Resolución de Determinación o una Resolución de Multa. Ambas pueden ser reclamadas sin pago previo.

Cuando el contribuyente o responsable reconoce que debe pero no ha pagado lo que debe, SUNAT está facultada para emitir un documento distinto, llamado Orden de Pago. A mérito de este documento, SUNAT se limita a requerir al deudor para que pague lo que él ha declarado que debe. Dentro de este contexto, es natural que el Código Tributario establezca que la Orden de Pago no debe ser reclamada sin pago previo.

Sin embargo, si analizamos el artículo 78 del Código Tributario, que establece los casos en que puede emitirse una Orden de Pago, encontramos que la verdadera naturaleza de la Orden de Pago ha sido alterada, en perjuicio del deudor y en favor de lograr una mayor recaudación y una más alta presión tributaria. En efecto, dicho artículo permite emitir Ordenes de Pago en casos en los cuales lo que tendría que hacer SUNAT es determinar la obligación y expedir Resoluciones de Determinación, lo que haría posible que el deudor, como corresponde, pueda reclamar sin pago previo.

Tal alteración ha llevado, a su vez, a que el artículo 119 del Código Tributario permita reclamar, sin pago previo y en vía de excepción, contra Ordenes de Pago, cuando existan circunstancias que evidencien que la cobranza podría resultar improcedente.

En rigor, una Orden de Pago nunca debe contener un acto de determinación y, por lo tanto, su monto siempre debe ser pagado previamente a cualquier

reclamación, bajo la premisa de que su emisión debe limitarse a exigir al deudor lo que él ha dicho que debe pero que no ha pagado.

b) Los órganos de resolución deben actuar con independencia y autonomía y aplicar la ley y el derecho, resolviendo dentro de los plazos de ley.

Alguien que no sea la parte interesada -es decir, que no sea el propio órgano administrador del tributo- con total independencia y autonomía, debe juzgar, **aplicando la ley y el derecho**, si la pretensión de dicho órgano es o no correcta y si finalmente existe o no una deuda tributaria y cuál es la verdadera magnitud de la misma.

De otro lado, el órgano encargado de resolver debe hacerlo dentro de los plazos que al efecto fija el Código Tributario. Dado que en el procedimiento contencioso tributario normalmente la discusión se centra en cuánto debe pagar un contribuyente o responsable, es vital que concluya dentro de dichos plazos, los que evidentemente están dados en beneficio del deudor y como una garantía para éste. El deudor tiene que estar seguro de que si inicia un procedimiento, éste va a terminar dentro de tales plazos, razón por la cual puede calcular, para el caso que la resolución final no lo favorezca, a cuánto ascenderá como máximo la deuda.

Obsérvese, empero, que en primera instancia va a resolver la propia SUNAT, que actúa como juez y parte, contraviniendo un principio fundamental de derecho. Sólo si el asunto es de pleno derecho, el supuesto deudor puede recurrir directamente en apelación para que resuelva el Tribunal Fiscal.

A continuación se entera que la propia SUNAT -que es parte al expedir y notificar el documento de cobranza, y juez al resolver en primera instancia-, recobra la condición de parte cuando el expediente se encuentra en última instancia administrativa, pues puede -con arreglo a lo que dispone el artículo 149 del Código Tributario- contestar el recurso de apelación, informar oralmente a través de sus funcionarios ante el Tribunal Fiscal, actuar pruebas y, en general, ejercer todos los derechos que la ley franquea al contribuyente o responsable que ha formulado el recurso de apelación.

El supuesto deudor averigüa, además, que los órganos encargados de resolver no lo hacen dentro de los plazos de ley, no existiendo norma alguna que a sus integrantes o al Estado -que es quien finalmente debe garantizar una rápida administración de justicia-, los haga responsables por la demora. El supuesto deudor queda condenado a esperar que tales

órganos resuelvan cuando puedan hacerlo o cuando quieran hacerlo.

Esto no es todo. Si obtiene resolución desfavorable del Tribunal Fiscal, SUNAT puede -con arreglo a lo previsto en el artículo 157 del Código Tributario- interponer demanda contencioso administrativa para que resuelva la Corte Suprema de Justicia de la República. Además, le dicen al deudor -y esto parece coincidir con la realidad- que en todos los casos en que el Tribunal Fiscal falle en su favor, SUNAT interpondrá dicha demanda, alargándose el tiempo que debe transcurrir para que pueda conocer en definitiva si es que debe y cuánto es lo que debe.

Ese contribuyente averigua, finalmente, que en la Corte Suprema existen expedientes de índole tributaria que tienen varios años en trámite, por lo que entiende que tampoco dicha Corte resuelve dentro de los plazos en que según ley debería hacerlo. Por supuesto que, vencido el plazo que la Corte tiene para resolver, el que no lo haga no determina que se suspendan los intereses moratorios de los tributos y de las multas.

Existen infinidad de expedientes de reclamación que tienen varios años de iniciados, sin que el contribuyente pueda exigir su terminación -no importa la instancia administrativa o judicial en que el expediente se encuentre-, porque no existe norma legal que le permita concretar dicha exigencia o que consagre un silencio positivo.

c) No se suspende el cómputo de intereses moratorios cuando los órganos de resolución no resuelven dentro de los plazos de ley.

Sin embargo, los intereses moratorios del tributo y de las multas no se suspenden pese a que el Estado, en clara violación de sus propias leyes, no ha resuelto al vencimiento de los plazos en que lo debe hacer. El Estado no asume ninguna responsabilidad por su demora, haciéndole ver al contribuyente que él sí puede violar las leyes sin incurrir en responsabilidad alguna.

No vamos a analizar las distintas razones por las que un órgano de resolución no puede finalmente cumplir con resolver en los plazos que la ley exige que lo haga -pocos funcionarios para resolver, escasa infraestructura material y multiplicidad de expedientes-. En definitiva, el Estado es responsable de ello y no debe eludir su responsabilidad.

Lo importante es que el contribuyente empieza a entender -y no está equivocado- que si él incumple

la ley es objeto de severísimas sanciones, pero si el Estado es el infractor no pasa absolutamente nada y, por el contrario, el contribuyente sigue sufriendo el incumplimiento del Estado.

d) SUNAT tiene la facultad de hacer comparecer a terceros, pero el deudor no.

En efecto, en ejercicio de su facultad de determinación de la obligación tributaria, SUNAT puede, según el numeral 4 del artículo 62 del Código Tributario, solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria, otorgando un plazo no menor de cinco días hábiles, más el término de la distancia de ser el caso.

Empero, el deudor tributario que impugna un documento de cobranza, iniciando de esta forma un procedimiento contencioso tributario, no puede -ni en la fase administrativa ni en la judicial- ofrecer en parte de prueba las declaraciones de quienes comparecieron frente a SUNAT respondiendo, por ejemplo, a un pliego interrogatorio.

e) Desinterés por fortalecer la composición de la Sala de la Corte Suprema que debe resolver la demanda contencioso administrativa y por aumentar el número de salas especializadas en materia tributaria.

Ninguna de las disposiciones del Código Tributario u otras normas, ha previsto fortalecer la composición de la Sala de la Corte Suprema de Justicia de la República encargada de resolver las demandas contencioso administrativas interpuestas contra resoluciones del Tribunal Fiscal, exigiendo que se integre con vocales de gran experiencia en la materia tributaria. Menos aún ha previsto aumentar el número de salas de dicha Corte especializadas en materia tributaria pese al incremento en el número de demandas contencioso administrativas.

Por el contrario, el Código Tributario ha establecido normas que han permitido que el Tribunal Fiscal quede compuesto de cinco salas, integrándolas con vocales que deben ser profesionales pero que sólo necesitan acreditar cinco años de ejercicio profesional -en cualquier profesión- o diez años de experiencia en la materia. Es importante hacer notar que, en principio, bastan cinco años de ejercicio profesional -en cualquier profesión, por más alejada que esté de la tributación-, para cumplir con el requisito del Código. O, siendo profesional, diez años de experiencia, que podrían computarse -respecto, por ejemplo, de un estudiante de Derecho- desde que trabajó como practicante en materia tributaria.

Nótese que las alternativas para cumplir con el requisito no tienen ninguna relación entre sí. En un caso, ser profesional con cinco años de ejercicio aún cuando fuere en materia totalmente ajena a la tributación. En el otro caso, diez años de experiencia en tributación, aún cuando al momento de postular se tenga un solo día de ejercicio profesional, en cualquier profesión.

En síntesis, parecería que lo único que se ha querido es conformar el mayor número de salas posibles para que se puedan resolver, a su vez, el mayor número de casos posibles, sin que la experiencia de muchos años en la práctica profesional en el campo tributario realmente sea relevante. Esto, independientemente de cuál es finalmente la conformación de dichas salas.

f) Acceso negado a los expedientes.

Desde el 1o. de noviembre de 1992 se encuentra vigente la norma según la cual los deudores tributarios, sus representantes y sus abogados, tendrán acceso a los expedientes para informarse del estado de los mismos -actual artículo 131 del Código Tributario-, previa regulación por la Administración del ejercicio de este derecho.

En la práctica, a la fecha no es posible acceder a los expedientes cuando se encuentran tramitándose ante SUNAT. El acceso a los expedientes que se encuentran en el Tribunal Fiscal es posible pero difícil.

Pues bien, hasta el momento la Administración -para el presente trabajo, SUNAT- no regula el ejercicio del derecho de acceso a los expedientes. Es evidente que esta regulación no está entre las prioridades del órgano administrador. Sin embargo, estamos frente a un derecho fundamental del deudor tributario.

g) El acceso a la Corte Suprema no puede estar condicionado al pago de la deuda o al otorgamiento de una fianza bancaria.

La exigencia de pago previo u otorgamiento de fianza bancaria para recurrir a la Corte Suprema contra resoluciones del Tribunal Fiscal, en muchos casos configura una denegatoria de justicia. Si ello no puede ser cumplido por el deudor, éste queda desprotegido por no poder recurrir a la Corte Suprema.

h) Eliminación de la pluralidad de instancias.

En la fase judicial, se está resolviendo en única instancia. A su vez, en la fase administrativa existen procedimientos de única instancia -por ejemplo, en caso de cierre de local, o multa o suspensión de licencia, permiso, concesión o autorización alternativos al cierre, o de comiso o de internamiento temporal de vehículos-, desalentándolos por la vía de sancionar con el doble de días de cierre o con el pago de una multa del 100% del precio de los bienes objeto de comiso si el Tribunal Fiscal resuelve confirmando la resolución apelada.

6. CONCLUSION

Las normas tributarias vigentes -y, en especial, las normas que están contenidas en el actual Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo 821-, tienen como único objetivo lograr una mayor presión tributaria por la vía de una mayor recaudación, con prescindencia de los derechos de los contribuyentes y desalentándolos en el ejercicio de su legítimo derecho a iniciar y seguir un procedimiento contencioso tributario con pluralidad de instancias, sin pago ni otorgamiento de fianza bancaria previos, para que se resuelva con independencia y autonomía, dentro de los plazos de ley y por órganos conformados con personal especializado con gran experiencia en la materia tributaria.