AAQ 1809

TESIS
DP2002
S34

UNIVERSIDAD CATÓLICA "ANDRÉS BELLO"
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO PROCESAL

EL AMPARO TRIBUTARIO COMO MEDIO JURISDICCIONAL DE PROTECCIÓN AL ADMINISTRADO CONTRA DEMORAS EXCESIVAS EN LA RESOLUCIÓN DE SUS PETICIONES

Trabajo Especial de Grado presentado como requisito parcial para optar al grado de Especialista en Derecho Procesal.

Autor: Abg. Maritza Coromoto Sánchez Avendaño.
Asesor: Abg. Rafael Ortiz Ortiz.

Caracas, Noviembre de 2002

UNIVERSIDAD CATÓLICA "ANDRÉS BELLO"
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO PROCESAL

APROBACIÓN DEL ASESOR

En mi carácter de Asesor del trabajo especial de grado, presentado por la ciudadana Abogado **Maritza Coromoto Sánchez Avendaño,** para optar al grado de Especialista en Derecho Procesal, cuyo título es El Amparo Tributario como Medio Jurisdiccional de Protección al Administrado contra demoras excesivas en la resolución de sus peticiones; considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la ciudad de Caracas, a los 15 días del mes de Noviembre de 2002.

Abg. Rafael Ortiz Ortiz
C.I. No. 6.206.353.

UNIVERSIDAD CATÓLICA "ANDRÉS BELLO"
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO PROCESAL

APROBACIÓN DEL JURADO

EL AMPARO TRIBUTARIO COMO MEDIO JURISDICCIONAL DE PROTECCIÓN AL ADMINISTRADO CONTRA DEMORAS EXCESIVAS EN LA RESOLUCIÓN DE SUS PETICIONES

Por: Abg. Maritza Coromoto Sánchez A.

Trabajo Especial de Grado de Especialización en Derecho Procesal, aprobado en nombre de la Universidad Católica "Andrés Bello", por el jurado abajo firmante, en la ciudad de Caracas, a los _____ días del mes de _____ de _____

Firma: _____

C.I: 6206353

Firma: _____

C.I:

Dedicatoria

Quiero dedicar este trabajo a mi esposo Ruben y a mi hija Alejandra a los cuales he sacrificado a lo largo de mi carrera y que sin la ayuda de ellos hubiera sido imposible lograrlo. Han sido ellos los que me han apoyado en todo momento en cuanto al tiempo que dejo de dedicarles por estar estudiando o trabajando pero que ellos han sabido valorar todo este sacrificio que no termina aquí sino que continuará por el resto de mi existencia.

Reconocimiento

Quiero hacer un reconocimiento muy especial a mi asesor Abogado Rafael Ortiz Ortiz por haberme dado el aliento de estudiar este tema, que si bien en principio no estaba muy convencida de hacerlo, él me abrió el camino y con su consejo me orientó e hizo que por mucho tiempo dedicara y entregara mi cuerpo y alma a esta investigación.

INDICE GENERAL

	Pág.
Constancia de Aprobación del Asesor	ii
Constancia de Aprobación del Jurado	iii
Dedicatoria	iv
Reconocimiento	v
Resumen	viii
Introducción	1
Capítulos	
I. Generalidades sobre el Amparo	3
Breve Reseña Histórica del Amparo Constitucional	3
Consideraciones Fundamentales del Amparo	13
Principios Doctrinales	21
II. El Amparo en materia Tributaria	27
Antecedentes	27
Naturaleza	32
Caracteres de la Acción de Amparo:	37
- Es una acción	37
- Autónoma	37
- Procedimiento Sumario	38
- Procedimiento Judicial y Contencioso	38
- Rompimiento de la Legalidad	38
La Solicitud debe ser Objetiva y formulada por la Parte Agraviada	39

III. Consideraciones Fundamentales sobre el Amparo Tributario 40

Fundamento de la Demanda 40

Elementos Formales: 47

- Forma de la Demanda 47
- Legitimación Activa 48
- Medidas Precautelativas 48
- Efecto Restiturio 51
- Decisión de la Acción 52
- Trámite Judicial 54

IV. Condiciones de Procedencia del Amparo Tributario 56

Objeto 57

Procedimientos 66

Contenido de la Decisión 70

Impugnación de la Decisión 75

Diferencia del Amparo Constitucional con el Amparo Tributario 79

V. Análisis Jurisprudencial del Amparo en materia Tributaria 84

Conclusiones 116

Bibliografía 119

UNIVERSIDAD CATÓLICA "ANDRES BELLO"
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO PROCESAL

EL AMPARO TRIBUTARIO COMO MEDIO JURISDICCIONAL DE PROTECCIÓN AL ADMINISTRADO CONTRA DEMORAS EXCESIVAS EN LA RESOLUCIÓN DE SUS PETICIONES

Autor: **Abg. Maritza Sánchez.**
Asesor: **Abg. Rafael Ortiz Ortiz.**
Fecha: **Septiembre 2002.**

RESUMEN

Esta investigación versa sobre el estudio del Amparo Tributario el cual está establecido en el Código Orgánico Tributario en sus artículos del 215 al 217. Procederá la acción de amparo cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones de los interesados y ellas causen perjuicios no reparables por los medios procesales establecidos en este Código o en leyes especiales. Con este estudio se estableció como el Amparo Tributario es en realidad un medio jurisdiccional para proteger al administrado contra demoras excesivas en la resolución de las peticiones de los mismos. Con respecto a la metodología utilizada se partió básicamente de métodos cualitativos de tipo documental y descriptivo. Se buscaron soluciones y se dieron algunas propuestas para las diferentes incógnitas que se presentaron a lo largo de ésta investigación, llegando a la conclusión de que el Amparo Tributario es una acción prevista por el legislador cuyo objeto está constituido por la inacción o pasividad de la Administración Tributaria, calificada como excesiva, en resolver una determinada petición y la cual causa un perjuicio al interesado.

Descriptores: Medio jurisdiccional, protección al administrado, demoras excesivas, peticiones, resoluciones.

INTRODUCCIÓN

La investigación realizada en este trabajo lleva inserto el tema del "Amparo Tributario" y ha sido estudiado minuciosamente, a través de cada uno de los autores que en sus obras dejan ver la importancia que tiene para los contribuyentes el funcionamiento de la Administración Tributaria.

En este trabajo se utilizó una metodología cualitativa de tipo documental y descriptiva. Documental porque se basa en fuentes bibliográficas y documentales y descriptivas porque se obtuvo, la información precisa sobre el tema en cuestión.

De tal manera que al plantear un problema sobre el Amparo Tributario como es el de si es un medio jurisdiccional de protección al administrado contra demoras excesivas en la resolución de sus peticiones, se puede observar que es un tema que interesa a cualquier afectado por esa demora excesiva en resolver la petición en particular que le cause un perjuicio.

El Amparo Tributario es una acción prevista por el legislador cuyo objeto está constituido por la inacción o pasividad de la Administración Tributaria, calificada como excesiva, en resolver una determinada petición y la cual causa un perjuicio al interesado.

El origen de ésta investigación se puede enfocar en que el Código Orgánico Tributario Venezolano se basó en el Modelo de Código Tributario, que en el contexto de una reforma tributaria para América Latina, preparó el programa conjunto de tributación de la Organización de Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo.

La Exposición de Motivos del Modelo de Código Tributario, expresa que la acción tiende a asegurar contra excesos o abusos de la autoridad, que ha dado excelentes resultados en la Argentina, donde el Tribunal Fiscal de la Nación ha tenido muchas oportunidades de brindar protección en forma eficaz.

La idea central matriz de informe de este trabajo se consigue en una serie de interrogantes que se hacen a cada uno de los autores investigados teniendo una respuesta comparativa entre ellos.

La presente investigación se dividió en cinco capítulos los cuales llevan inserto las generalidades sobre el amparo, el amparo en materia tributaria condiciones fundamentales sobre el Amparo Tributario, condiciones de procedencia y un análisis jurisprudencial exhaustivo.

CAPÍTULO I

GENERALIDADES SOBRE EL AMPARO

Breve Reseña Histórica del Amparo Constitucional

El origen del amparo como medio para proteger los derechos y garantías de los ciudadanos es el principio del enfrentamiento del súbdito contra las arbitrariedades del poder supremo. De manera que son múltiples los esfuerzos de la doctrina universal por encontrar las raíces de esta institución, suelen destacarse innumerables acontecimientos históricos que determinan su nacimiento.

La mayoría de la doctrina discute en aceptar como origen del amparo a las diversas cartas o declaraciones ocurridas en Inglaterra y Estados Unidos de América, en virtud de que estos documentos significaban una limitación a los poderes del soberano en beneficio de los ciudadanos, quedando consagrados en un texto expreso con supremacía sobre los demás actos de ejecución de Poder.

Afirma **Vescovi**, (1988, 465), que la acción de amparo constitucional significa acción de proteger. Conceptúa la acción de amparo constitucional como un remedio para proteger los derechos fundamentales consagrados en la constitución y declaraciones de derechos, hablándose en la mayoría de las legislaciones de un procedimiento breve, sumario, rápido y eficaz, que se da en la medida de la inexistencia de otros medios ordinarios que puedan restablecer la lesión sufrida, ya que el amparo es considerado como un

medio de impugnación extraordinario contra actos u omisiones que lesionen o amenacen con lesionar derechos fundamentales, con el fin de remover obstáculos que impiden el libre y pacífico derecho constitucional.

En principio y conforme al criterio que sostuvo la Corte Suprema de Justicia, en particular la Sala Político Administrativa en sentencia dictada en fecha 24 de Abril de 1972, mediante la cual prohibia a los tribunales darle entrada al amparo constitucional, hizo catalogar y considerar la norma en cuestión como de contenido programático, que señalaba el derecho de todo ciudadano a ser amparado por los tribunales de la República.

Según **Chavero**, (1989, 26), es evidente que antes de las Revoluciones Americanas de 1776 o Francesa de 1789, no se concibe un verdadero control de los derechos del ciudadano a través de un medio expedito conforme con los principios metodológicos y procedimentales que lo rigen actualmente.

Es pues con la consolidación de los principios de legalidad, separación de poder y protección de las situaciones jurídicas creadas cuando se puede hablar, verdaderamente, de una eficaz protección de los derechos fundamentales.

Suelen destacarse como antecedentes del amparo como medio protector de los derechos del hombre: la Carta Magna de Juan sin tierras del 11 de Febrero de 1215, la petición de Justicia de 1627; el Bill of Rights del 13 de Febrero de 1688, todas en Inglaterra: la Justicia Mayor de los Procesos Forales de Aragón en el año 1265; la Declaración de Virginia del 12 de Enero de 1776; la Declaración de los Derechos de Massachussetts de 1780; la misma Constitución de los Estados Unidos de América a través de

las figuras del Writ of error, enjuction, mandamus o hábeas corpus; la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano del 4 de Agosto de 1789 en Francia o más recientemente en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, elaborada, por la Asamblea General de las Naciones Unidas, reunida en París, el 10 de Diciembre de 1948, la cual dispone en el artículo 8 que: "Toda persona tiene el derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución o por la Ley".

Con referencia a lo anterior el constituyente venezolano recoge los principios esbozados por las Declaraciones de Derechos de Virginia en 1776 y la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de Francia en el año 1789. En efecto, desde los mismos inicios de la república esto es desde la primera Constitución de 1811, se consagra la posibilidad de proteger la supremacía constitucional, a través de leyes mecanismos que buscaban consolidar o imponer un estado de derecho. Así, se afirma en este texto fundamental, luego de la declaración de los derechos del hombre en el artículo 199:

> Que todas y cada una de las cosas constituidas en la anterior declaración de derechos, están exentas y fuera del alcance del poder general del gobierno y que contenido o apoyándose sobre los indestructibles y sagrados principios de la naturaleza, toda ley contraria a ellas que se expida por la legislatura federal o por la provincia será absolutamente nula.

Durante el siglo XX conviene resaltar el Proyecto de Constitución Nacional presentado a la Asamblea Nacional Constituyente en 1947, donde se disponía en el artículo 61 la consagración del amparo constitucional de la forma siguiente:

> La Ley dispondría lo necesario para que toda persona en cuyo perjuicio se viole alguna de las garantías contenidas en esta

> Constitución, pueda ocurrir ante la autoridad judicial y ser amparada efectivamente por ésta en forma de que no sufra menoscabo sus derechos, y pueda ejercerlos oportunamente. De igual forma, en la disposición transitoria quinta de la Constitución, se dispuso un procedimiento provisional sólo para el hábeas corpus (amparo a la libertad personal) hasta tanto se dictara la ley especial que lo regulara.

Sin embargo la tesis predominante en el momento de promulgar la Constitución de 1947 fue la defendida por Andrés Eloy Blanco, Quijada y Morales Carrero, en la cual se manifestaba un profundo temor para la práctica del amparo constitucional para proteger los derechos y garantías de rango constitucional, debido a que podía atentarse contra las reformas sociales, agrarias, laborales etc, de la época. De ésta forma quedó consagrado, en ésta carta magna únicamente el hábeas corpus, impidiéndose el control breve y sumario de violaciones de derechos fundamentales distintos de la libertad personal.

Es así como se llega a la Constitución de 1961, en la cual se establece en el artículo 49 el derecho de amparo constitucional en la forma siguiente:

> Los Tribunales ampararán a todo habitante de la República en el goce y ejercicio de los derechos y garantías que la Constitución establece, en conformidad con la Ley.
> El procedimiento será breve y sumario, y el juez competente tendrá potestad para restablecer inmediatamente la situación jurídica infringida.

Sin embargo, el dispositivo del artículo 49 no tuvo una feliz interpretación y desde las primeras decisiones judiciales los tribunales comenzaron a argumentar la ausencia de un texto legal que desarrollará el principio constitucional y la falta de su competencia para conocer de este tipo de acciones.

De esta forma fueron apareciendo diversas decisiones en materia de amparo, sobre todo por parte de los tribunales penales a quienes le estaba atribuido el conocimiento del hábeas corpus, y por ende se pensó que tenían también la competencia para proteger el resto de los derechos y garantías fundamentales consagrado en la carta magna.

Los diversos criterios de interpretación del artículo 49 y de la disposición Transitoria quinta de la Constitución creó un gran desconcierto en la práctica forense, a pesar de varias intervenciones de la Procuraduría General de la República, del Ministerio Público e incluso de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, ésta circunstancia llevó al Fiscal General de la República a solicitar a la Corte Suprema de Justicia a dictar un acuerdo con fuerza obligatoria de conformidad con el 148 de la Ley Orgánica del Poder judicial para dilucidar la duda existente en algunos jueces de Primera Instancia y Superiores en lo Penal de la República sobre la competencia en las acciones de amparo destinadas a proteger derechos constitucionales distintos a la libertad personal.

El acuerdo dictado por la Sala Político Administrativa el 24 de abril de 1972 en el que se dispuso que:

> La competencia de los tribunales de primera instancia y superiores en lo penal de la República, a que se refiere la disposición transitoria quinta de la constitución, se limita exclusivamente al conocimiento del recurso de Hábeas Corpus previsto en dicha norma; y que en consecuencia, toda decisión que no esté apoyada en la competencia de dichos Tribunales o que, invada la atribuida por la Constitución y las leyes, a otros órganos judiciales, constituye una usurpación o extralimitación de atribuciones.

Como puede observarse éste acuerdo se limitaba a prohibir a los tribunales penales que conocieran de acciones de amparo distintos a los

relativos a la libertad personal. Sin embargo fue interpretado, tanto por los jueces de la república como por la gran mayoría de los abogados litigantes, como una negación al derecho de amparo constitucional consagrado en el artículo 49 de la carta magna, es decir, que ni siquiera los otros tribunales de la República excepto los penales competencia para procesar ese medio judicial.

Así pues, con la decisión dictada por el Juzgado Cuarto de Primera Instancia en lo Civil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda recaída en el caso Rondalera, donde se consideró que la prohibición del acuerdo dictado por la sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia sólo concurría a los Tribunales penales y se advirtió que la disposición del artículo 49 no podía ser entendida como una norma programática, sin embargo el amparo fue declarado sin lugar por considerar que se estaba tramitando los medios ordinarios pertinentes para impugnar el acto administrativo.

Esta decisión fue revocada por el Juzgado Superior Octavo en lo Civil y Mercantil de la misma Circunscripción Judicial, el cual acordó el amparo a dicha institución académica.

Así pues, que fue la antesala de la conocida decisión dictada por la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia del 20 de Octubre de 1983, en el caso de Andrés Velásquez, el cual abrió definitivamente las puertas al Amparo Constitucional.

En consecuencia, resaltan diversas decisiones principalmente de la Corte Suprema de Justicia, donde se van delineando las principales características

del amparo constitucional que se recogen más tarde en la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales.

En este sentido, la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías publicada en la gaceta oficial nº 33891, del 22 de Enero de 1988, originó controversias en cuanto a su aplicación en los medios jurídicos y sociales. En efecto, se constituyeron serias divergencias en cuanto al recurso a partir de la Ley que regula invadiendo competencia de otras instancias jurisdiccionales, de modo que se presenta ante el ordenamiento jurídico como un recurso sustitutivo de otros o vías jurisdiccionales de impugnación procesal, de reclamos contra la lesión de derechos subjetivos, lo que constituye una inferencia del recurso de amparo en otras instancias judiciales. Por otro lado hay quienes dicen, que el recurso de amparo, se presenta como un medio de impugnación autónomo y en consecuencia, no se entromete ni inmisnicuye en las otras vías judiciales.

Afirma **Briceño**, (1990, 13), que el recurso de amparo, está concebido como un medio de impugnación jurisdiccional en manos del ciudadano, cuando vea que sus derechos constitucionales han sido infringidos y lesionados por un acto o una actuación del Poder Público o de los particulares, lo que caracteriza el recurso, puesto que la lesión causa un daño constitucional violatorio de las garantías ciudadanas, siendo clasificado como un medio de control de la constitucionalidad.

Es evidente entonces que en este primer capítulo de esta investigación se observa que el amparo constitucional a sufrido algunos cambios y que figuran aspectos novedosos a lo largo de la historia del Amparo Constitucional.

En este orden de ideas **Ortiz**, (1999, 222), establece algunas notas cualificantes del procedimiento de amparo constitucional, las cuales constituyen novedad en el pensamiento constitucional a saber:

> Se reconoce el derecho de toda persona a ser amparada por los tribunales en el goce y ejercicio de los derechos y garantías constitucionales, pero la novedad está en que no sólo se trata de derechos y garantías expresamente previstos en la Constitución, sino también los derechos y garantías previstos en los instrumentos internacionales sobre derechos humanos, se trata de una diferencia importante con respecto de algunas normas constitucionales que se refieren a tratados sobre derechos humanos suscritos y ratificados por la república y las leyes que los desarrollen.

Cabe agregar, que se consagra también como aspecto novedoso, en la propia Constitución que el procedimiento de la acción de amparo constitucional será oral, público, breve, gratuito y no sujeto a formalidad, lo cual no hace más que ratificar las exigencias generales que como principio, se exige a la nueva Justicia Venezolana, tal como se desprende del artículo 26 de la actual Constitución de la República Bolivariana de Venezuela:

> Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de la administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos; a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente.
> El Estado garantizará una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o reposiciones inútiles.

También lo consagrado en el artículo 257 ejusdem:

> El proceso constituye un instrumento fundamental para la realización de la justicia.
> Las leyes procesales establecerán la simplificación, uniformidad y eficacia de los trámites y adoptarán un procedimiento breve, oral y público.
> No se sacrificará la justicia por la omisión de formalidades no esenciales.

Se establece una importante novación en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en el procedimiento de amparo "La autoridad judicial competente tendrá potestad de restablecer inmediatamente la situación jurídica infringida o la situación que más se asemeje a ella".

De acuerdo con los razonamientos que se han venido realizando, resulta indudable que el vigente artículo 27 del texto fundamental encuentra su más inmediato antecedente en la norma constitucional contenida en el artículo 49 de la derogada Constitución de la República de 1961, el cual establecía:

> Los Tribunales ampararán a todo habitante la República en el goce y ejercicio de los derechos y garantías que la Constitución establece, en conformidad con la Ley.
> El procedimiento será breve y sumario, y el Juez competente tendrá potestad para restablecer inmediatamente en situación jurídica infringida.

Cabe observar que el derecho al amparo estaba consagrado en los mismos términos de universatidad subjetiva "Todos los habitantes", mientras que la Constitución vigente señala en su artículo 27: "Toda persona tiene derecho de ser amparada, mientras que por otro lado establece que el procedimiento sería breve y sumario y que el Juez tenía la potestad de restablecer inmediatamente en situación jurídica infringida".

Al respecto **Enrique**, (2000, 27), que la norma antes transcrita consagra dentro del nuevo ordenamiento constitucional el derecho que tiene todo ciudadano de ser amparado por los tribunales de la República Bolivariana de Venezuela, en el goce y ejercicio de sus derechos y garantías constitucionales, cuando estos son lesionados o violados o bien cuando existe una amenaza inminente de ser lesionados o violados, teniendo de esta

manera todo sujeto, el derecho de amparo por medio del recurso que contiene la norma, con el objeto de obtener la restitución inmediata de la situación jurídica infringida o la situación que más se asemeje a ella.

En cuanto al procedimiento, la norma señala que sus características son la oralidad, brevedad, gratuidad y no sujeto a formalidad alguna, elemento último este no contenido en la Constitución de 1961, con lo cual se elimina de este procedimiento todas aquellas trabas formalistas que se veían desarrollando en la doctrina de la extinta Corte Suprema de Justicia y que en ocasiones, tanto la corte como los tribunales de instancia cuando actuaban en sede constitucional, lejos de buscar la verdad acerca de efectivamente se había lesionado o violado un derecho o garantía constitucional o por el contrario si existía una amenaza inminente de lesionarse o violarse un derecho o garantía constitucional, en la mayoría de los casos amparándose en formalismos absurdos declaraban inadmisibles o improcedentes los recursos de amparo.

Igualmente, y en relación a la no exigencia de formalidades, el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, contentivo del acceso a la justicia, contempla que todo ciudadano tiene derecho a acceder a los órganos de administración de justicia para hacer valer y que se le tutelen sus derechos e intereses, debiendo en todo momento el Estado garantizar una justicia sin dilaciones indebidas sin formalismos o reposiciones inútiles.

> Artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela:
>
> Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente. El Estado

> garantizará una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o reposiciones inútiles.

Por su parte el artículo 257 de la nueva Constitución nos establece que en los procesos no será sacrificada la justicia por existir una omisión de formalidades no esenciales.

Artículo 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela: "El proceso constituye un instrumento fundamental para la realización de la justicia. Las leyes procesales establecerán la simplificación, uniformidad y eficacia de los trámites y adoptará un procedimiento breve, oral y público. No se sacrificará la justicia por la omisión de formalidades no esenciales".

De las normas referidas, puede apreciarse claramente que el constituyente quiere que los procesos en general no se encuentren sujetos a formalidad alguna, es decir, que efectivamente la justicia tenga por norte la verdad y que esta no vea mermada su actividad con formalismos innecesarios que obstaculicen la labor jurisdiccional.

Consideraciones Fundamentales del Amparo

Dentro de las garantías constitucionales de naturaleza jurisdiccional que realizan una función aseguradora de modo directo e inmediato en el ordenamiento jurídico, el amparo ocupa un lugar importante para caracterizar como una garantía constitucional de lo que se entiende por tal.

Afirma **Araujo**, (1987, 99), que un concepto tradicional, identifica las garantías constitucionales con los derechos de la persona humana consagrados en las disposiciones constitucionales, de acuerdo con la corriente clásica que se origina en la revolución francesa de 1789, según la cual, los derechos naturales se transformaban en garantías en cuanto se consignaran en las disposiciones de las cartas fundamentales.

Sin embargo, después de una lenta evolución, tanto la doctrina como la legislación, abandonaron paulatinamente esta significación, si se toma en primer término, la elaboración de las garantías de derecho público, entre las cuales se incluían las de carácter jurídico, como instrumentos, inclusive jurisdiccionales, para la tutela de los derechos fundamentales y en segundo término, la posterior explicación de la doctrina respecto a las garantías preventivas y represivas, al estimar que las primeras tienden a evitar las violaciones de las disposiciones constitucionales, mientras que las segundas sirven de freno a la arbitrariedad del Estado.

De acuerdo con esta evolución son numerosos los autores en considerar que las verdaderas garantías de la Constitución y específicamente, de los derechos fundamentales, consisten precisamente en su protección jurisdiccional. En consecuencia, debemos considerar que en doctrina, y aún en nuestro texto constitucional, es preciso entre los derechos consignados en la Constitución y las garantías de los mismos, que no son otra cosa que los medios procesales por medio de los cuales es posible su protección y eficacia, y es en este sentido que entiende la mayoría nacional el amparo.

A partir de la promulgación de la Constitución de 1961, el amparo planteó varias interrogantes, entre las cuales, posiblemente la más importante fue dilucidar si tal garantía estaba o no vigente. El mismo texto constitucional que

proclama los derechos y garantías, comporta, con frecuencia una remisión a disposiciones legislativas. Esto es lo que acontece en el artículo 49 cuando señala que los tribunales ampararán a todo habitante de la República, en conformidad con la Ley, dando origen a dos posiciones contrarias en relación con el ejercicio del amparo.

La primera es defendida por quienes sostienen la tesis denominada restrictiva, y se basa en la ausencia de la ley reglamentaria, donde destacan a su vez los razonamientos siguientes:

Una interpretación gramatical ha llevado a un importante sector de la doctrina a proponer, sobre la base de la distinción entre normas programáticas y operativas que el artículo 49 de la Constitución sólo, estableció un programa, sin darle carácter operativo, inmediato, por haber condicionado el amparo a la posterior reglamentación legislativa, cuando indica expresamente que el mismo se ejercerá en conformidad con la Ley. Por tanto, se sostiene, hasta que esa ley se dicte no se puede tramitar el amparo, excepto obviamente, el de la libertad personal, que por definición es un aspecto particular de aquél.

También se asegura la intención del proyectista, cuando en la exposición de motivos dice:

> En cuanto al amparo, se establece solamente el principio general, para que la ley lo reglamente, pero o fin de no dejar en suspenso su eficacia hasta la promulgación de la ley respectiva, se consagra en las disposiciones transitorias, el derecho de hábeas corpus, reglamentándose de manera provisional.

Finalmente, hay quienes sustentan una posición restrictiva con fundamento en la distinción entre derechos y garantías a que hemos aludido,

para deducir que siendo el Amparo una garantía expresa que, consagra el artículo 49 de la Constitución de 1961, no puede invocarse el aparte in fine del artículo 50, ejusdem, que sólo hace mención de los derechos, vale decir, los que siendo inherentes a la condición humana, no figuran en la Constitución y por tanto es a éstos únicamente a los que no afecta en su ejecución la falta de ley reglamentaria.

La segunda por el contrario señala que las garantías existen y protegen a las personas por el sólo, hecho de estar consagradas en la Constitución, independientemente de las leyes reglamentarias.

Un argumento adicional, lo afirma la propia exposición de motivos en un párrafo que olvidado por quienes mantienen la posición restrictiva dice:

> Incorpora el texto fundamental al de aquellas constituciones que basan el sistema de las garantías sobre la noción esencial de la persona humana y se deja fuera de toda duda la interpretación de que no pueden quedar las garantías a merced de que exista o no una legislación que explícitamente las consagre y reglamente.

En efecto, hay que manifestar que un precepto constitucional nunca puede consolidarse como una regla que tenga sólo repercusiones morales, sin consecuencias fácticas, generadora de derechos públicos subjetivos, porque ello supondría utilizar la Constitución en un sentido puramente ideológico, lo que definitivamente no es el caso de la Constitución del 61.

Es bien sabido que la Constitución es prodiga en referencias a las leyes que habrán de desarrollarla, pero tales remisiones que podemos constatar no tienen por objeto negar su vigencia. De ahí que el empleo de la expresión en conformidad con la ley, no significa otra cosa que la necesidad, de la interpositio legislatoris no para reconocer el Amparo sino, como las propias

palabras de la Exposición de motivos indican, para que la ley reglamente, en términos que permitan su plena aplicabilidad, su inmediata eficacia.

Es por esto que se debe asentar con absoluta explicitud, que la Constitución tiene vigencia normativa, inmediata y directa, como impone deducir de su artículo 250, que ciertamente contiene una disposición son precedentes en nuestra legislación constitucional cuando dice: Esta Constitución no perderá su vigencia si dejare de observarse por acto de fuerza o fuere derogada por cualquier otro medio distinto del que ella misma dispone.

Esa vigencia implica que todas las normas constitucionales, y de ahí que el artículo bastase por sí solo vincular a los Tribunales y demás sujetos públicos o privados. No hay posibilidad alguna, por tanto, de distinguir entre preceptos de aplicación directa y meramente programática, como tampoco desconocer la distinción entre derechos y garantías establecidos en la Constitución.

Por otro lado, indica **Montoya**, (1998, 1), que los antecedentes del amparo constitucional datan en principio del año 1947. En la Constitución aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente el cinco de Julio de ese año sólo se desglosan de manera, efímera los llamados deberes y derechos individuales y sociales, tal como lo disponen los artículos 20 al 28 del mencionado texto, pero no encontramos disposiciones similares a aquellas contenidas en los artículos 49 y 50 de la Constitución de 1961.

Las garantías individuales están consagradas en los artículos 29 al 46. Ahora bien el artículo 32 del indicado texto legal desglosa el Hábeas Corpus. Estas dos palabras latinas quieren decir: que traigas tu cuerpo o que tengas

tu cuerpo. Con estos dos vocablos comienza el texto de la famosa Ley Inglesa aprobada por el parlamento de ese país en 1679.

Luego, en la Constitución Nacional de 1953, la cual surgió en un sistema de fuerza no existe ningún desarrollo en materia de amparo constitucional. Más bien queda, reducido el campo conceptual de la Constitución de 1947 por motivo del sistema imperante. El referido texto constitucional fue suscrito por el presidente de la época el día 15 de Abril de 1953.

Al igual que diversos analistas y apasionados de la materia se considera que la Declaración Universal de los Derechos Humanos dictada por la Asamblea General de Naciones Unidas el 10 de Diciembre de 1948 podría ser la fuente orientadora del artículo 49 de la Constitución Nacional de 1961. Dicha declaración determina: "Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los Tribunales nacionales competentes que le amparen contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución o la ley".

Antes de la Constitución de 1961 lo que existía era el amparo constitucional como un recurso, pero no como una auténtica acción, ya que siempre eran tanto su solicitud como su trámite, aplicación y ejecución de carácter extraordinario. La Constitución del 23 de Enero de 1961 consagra el amparo constitucional en los artículos 49 y 50, dentro de los llamados derechos o disposiciones generales que engloban los artículos 43 al 50. Los derechos sociales aparecen plasmados en los artículos 58 al 71. Los derechos sociales aparecen plasmados en los artículos del 72 al 94. En referencia a los derechos económicos éstos aparecen insertos en los artículos 95 al 109 y finalmente, los derechos políticos se encuentra en los artículos 110 al 116.

Es importante resaltar el hecho cierto de que la Constitución de 1961 consagra en su parte dogmática todo un mosaico de derechos, los cuales resultan obligantes para un Estado que se precie de ser garante de los derechos humanos. Tal es el caso del artículo 58 del texto constitucional que establece: "El derecho a la vida es inviolable, ninguna Ley podrá establecer la pena de muerte, ni autoridad alguna aplicarla".

Por otra parte el artículo 59 de la Constitución de 1961 consagra el derecho que tiene toda persona de ser protegida contra perjuicios a su honor reputación o vida privada. En cuanto concierne a la libertad y seguridad, el constituyente formuló una serie de supuestos legales en el artículo 60 de esta Constitución que van desde el postulado según el cual nadie podrá ser preso o detenido, a menos que sea sorprendido infraganti, sino por medio de una orden escrita emitida por un funcionario autorizado para ello, pero obviamente siempre y cuando sean cumplidas todas las formalidades legales.

Surgen en la Constitución de 1961 modalidades desarrolladas como aquellas inherentes a las discriminaciones fundamentales, en la raza, el sexo, el credo o la condición social de las personas, pues ellas no están permitidas dentro de nuestro derecho positivo, gracias a la precisión especifica del artículo 61 del texto constitucional. Dicha Constitución consolidó los derechos de elevada importancia uno de ellos es el atinente al derecho a la defensa, y el otro el derecho a la salud. El primero contenido en el artículo 68 se determina que toda persona deberá ser juzgada por sus jueces naturales y además, que la condena o pena aplicable debe estar contenida de manera preexistente en la Ley.

El segundo es el derecho a la salud. Las corrientes más modernas del derecho constitucional apuntan entre sus objetivos esenciales al estudio del fenómeno del poder, el estado de derecho y sus instituciones así como los derechos y garantías ciudadanas y su protección. El amparo en principio procede, cuando de tramitarse y decidirse la pretensión de protección por la vía ordinaria pueda causar al agraviado un daño ineparable o de difícil separación.

El amparo constitucional comienza a ser regulado con la promulgación de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales lo que constituyó adelanto significativo en el orden social y jurídico venezolano. La Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales regulaba el artículo 49 de la derogada Constitución de 1961 con la finalidad e intención de alcanzar que los ciudadanos y administrados posean los medios o recursos jurisdiccionales idóneos para obtener del poder judicial una decisión que satisfaga sus intereses.

La Constitución de (1999), establece en su artículo 27 al Amparo Constitucional de la siguiente manera:

> Toda persona tiene derecho a ser amparada por los Tribunales en el goce y ejercicio de los derechos y garantías constitucionales, aún de aquellos inherentes a la persona que no figure, expresamente en esta Constitución o en los instrumentos internacionales sobre derechos humanos. El procedimiento de la acción de amparo constitucional será oral, público breve, gratuito y no sujeto a formalidad y la autoridad judicial competente tendrá potestad para establecer inmediatamente la situación que más se asemeje a ella. Todo tiempo será hábil y el Tribunal lo tramitará con preferencia a cualquier otro asunto. La acción de amparo a la libertad o seguridad podrá ser interpuesta por cualquier persona y el detenido o detenida será puesto bajo la Custodia del Tribunal de manera inmediata, sin dilación alguna. El ejercicio de este derecho no puede ser afectado en modo

alguno, por la declaración del estado de expresión o de la restricción de garantías constitucionales.

Como se puede observar la Constitución de (1999), estable el amparo constitucional de una manera más amplia e incluye en su procedimiento los términos oralidad, gratuidad, público y no sujeto a formalidad, los cuales no aparecen en la derogada Constitución.

Afirma **Ortiz**, (1999, 109), que el artículo 3 de la Ley Orgánica de Amparo sobre derechos y garantías dispone: "También es procedente la acción de amparo, cuando la violación o amenaza de violación deriven de una norma que colida con la Constitución". En este caso, la providencia judicial que resuelva la acción interpuesta deberá apreciar la inaplicación de la norma impugnada y el Juez informará a la Corte Suprema de Justicia acerca de la respectiva decisión.

La acción de amparo también podrá ejercerse conjuntamente con la acción popular de inconstitucionalidad de las leyes y demás actos estales normativos, en cuyo caso, la Corte Suprema de Justicia, si lo estima procedente para la protección constitucional, podrá suspender la aplicación de la norma respecto de la situación jurídica concreta cuya violación se alega mientras dure el juicio de nulidad.

Principios Doctrinales

Para hacer un análisis doctrinal sobre el amparo, se debe tomar en cuenta los diferentes caracteres principales que estudian su perfil.

Afirma **Ruan**, (1986, 73), que la acción de amparo tiene carácter subsidiario, pues procede de la imposibilidad para el solicitante de obtener protección eficaz a través del ejercicio de otro medio legal coincide ésta afirmación con el carácter extraordinario de la acción que se ha inferido de la interpretación del artículo 49 de la Constitución de 1961. En efecto, no procederá el amparo para impedir o hacer cesar la ejecución de un acto administrativo ilegal, por que en tal supuesto existe la posibilidad de pedir la suspensión de los efectos del acto administrativo como derivado del recurso contencioso administrativo de anulación, pero sí habría lugar al amparo frente a las vías de hecho de la administración.

No procedería el amparo en aquellos casos en que fuera posible el ejercicio de algún interdicto posesorio. El amparo, en sentido estricto no sería procedente frente a las leyes y reglamentos porque el Ordenamiento Constitucional prevé acciones ordinarias en contra de los mismos y la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia excluye la posibilidad de suspensión provisional de sus efectos.

Este carácter subsidiario ha sido confirmado en la sentencia de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia de fecha 20 - 10 - 83, referente a acción de amparo intentada por el partido Político Causa Radical en contra del acto administrativo del Consejo Supremo Electoral. Tiene el mérito esta decisión de haber reconocido la aplicabilidad de la institución del amparo prevista en el artículo 49 de la Constitución, aunque no haya sido dictada todavía la ley reglamentaria de la misma.

De modo que el amparo en Venezuela procede contra los actos del Estado y de los particulares, porque la norma constitucional no distingue a respecto. En este punto al amparo venezolano se distancia del amparo

mexicano, que sólo procede frente a actos del poder público, y se acerca al amparo argentino, en el cual es perfectamente a las agresiones de particulares. No sólo el Estado podría vulnerar los derechos y garantías constitucionales también los particulares podrían hacerlo.

En ese sentido el amparo supone la existencia de una amenaza seria al derecho del reclamante. La amenaza del derecho del reclamante debe ser arbitraria o de manifiesta ilegalidad no excluye la arbitrariedad en los modos de ejecución.

De modo que el amparo no procede cuando cesa la amenaza o la perturbación, porque su objeto es la protección de una cierta situación jurídica en un momento determinado y no la declaración permanente del derecho.

La acción de amparo procede en los casos de acción, omisión o amenaza lesivas para un sujeto.

En tal sentido afirma **Escobar**, (1986, 68), que la acción de amparo procede en los casos en los cuales, por no obtenerse una acción oportuna y eficiente del Estado, puede causarse un daño grave e irreparable a un derecho constitucional. Esto es importante especialmente en países como Venezuela en donde la práctica es que la administración rara vez responde con prontitud a las instancias o reclamos de los administrados. A este respecto es conveniente mencionar aquí la existencia del llamado recurso por omisión de acto debido a recurso en carence, previsto en la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia en su artículo 42, ordinal 23 y artículo 182, ordinal 1º, destinado a obligar a los funcionarios nacionales, estadales y

municipales a adoptar aquellos actos que por ley sean procedentes, cuando se hayan abstenido injustificadamente de hacerlo.

La viabilidad del amparo requiere de una clara definición de competencia judicial, a fin de dar orden a la atención de los reclamos ciudadanos e impedir el caos en el Poder Judicial. No es lógico que jueces civiles o penales deban pronunciarse en casos administrativos o tributarios, o que éstos últimos puedan intervenir en asuntos civiles y penales.

Debe haber afinidad entre la materia del amparo y de las acciones ordinarias en forma tal que corresponda el amparo al juez que habría de conocer de la acción ordinaria que mayor relación tenga con el asunto planteado.

El juez del amparo tiene la potestad, vale decir, el poder y el deber, de restablecer inmediatamente la situación jurídica infringida, como prescribe el segundo aparte del artículo 49 de la Constitución de 1961. Esta característica de la acción excluye la posibilidad de procedimientos prolongados, como serían normalmente los procedimientos ordinarios, los cuales resultarían incompatibles con la necesidad de protección inmediata en la generalidad de los casos.

Al respecto, se debe entender que el Juez es sujeto activo que interviene en la relación procesal constitucional, y es aquí donde debe hacerse una critica constructiva en cuanto a su función en los procesos de amparo llevados antes de la entrada en vigencia de la nueva Constitución.

Con relación a lo anterior afirma, **Enrique y Dorgi**, (2000, 51), existe una problemática que surge en relación al juez, y es precisamente la

interpretación, el alcance y la finalidad con que se observan los amparos constitucionales, dado que pareciera que éstos tejen una red de formalismos tendientes a cerrar la posibilidad del ejercicio de la acción, dejando en un segundo plano el verdadero ideal de justicia, como los es la composición o restablecimiento del orden constitucional alterado. Pero es que no sólo los jueces de instancia sino la extinta Corte Suprema de Justicia a creado un nivel de formalismo tan grande en materia de amparo, que su acceso se tornaba dificultoso. Debido a esto los jueces de instancia por no mantener criterios propios o por temor a sentar criterios, se escudaban en los formalismos errados creados por la extinta Corte.

El juez de amparo debe ser un sujeto de criterios amplios, o mejor dicho, con criterios. Debe conocer la norma y aplicarla a cada caso en concreto dejando a un lado los formalismos que entorpecen su actividad, ya que la necesidad humana, social o colectiva se encuentran por encima de estos.

Debe evitar las interpretaciones estrictas y literales, adaptando la norma a cada caso concreto en forma flexible, ya que la norma constitucional no siempre va a regular todos los supuestos de hecho y derecho que puedan presentarse, más cuando la propia Constitución señala que el establecimiento de los derechos y garantías constitucionales consagrados en la misma no es restrictiva de otros derechos no previstos.

En fin el juez no puede basar la justicia en formalismos que conducen a una errada administración de la misma y lo que es peor, a un desconocimiento del derecho del ciudadano, por el contrario debe apreciar cada caso en concreto, aplicando la norma necesaria y siendo flexible en su interpretación, solo así puede encontrarse y aplicar una buena justicia.

Con la creación de la nueva Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, tal como se ha venido señalando, se eliminan los formalismos, con lo que se busca un proceso rápido, breve, sumario, eficaz, oral, y repetimos, sin formalismos, y precisamente esta viene siendo la posición adoptada por la sala constitucional del tribunal supremo de justicia, así como por la propia sala de casación civil, que más una posición, es la adaptación de los procedimientos a las previsiones constitucionales que deben reinar tanto en el proceso de amparo como en todo proceso jurisdiccional.

CAPÍTULO II

EL AMPARO EN MATERIA TRIBUTARIA

Antecedentes

Para comenzar a tratar el amparo en materia tributaria como base de esta investigación se requiere tomar como antecedente inmediato de la acción de amparo y su fundamento legal la institución correspondiente del derecho tributario argentino, regulada principalmente por la Ley nº 11683 T.O. 1974 de la República Argentina, que contiene los principios generales que rigen la Tributación Federal de ese país. Puede decirse entonces que tanto el amparo general como el amparo tributario en Venezuela se han configurado siguiendo los modelos correspondientes del derecho argentino, sin que ello signifique dejar de reconocer la vinculación histórica de la institución con la tradición latinoamericana, que tuvo su punto de partida en el derecho mexicano.

La acción de amparo prevista en el Código Orgánico Tributario que recibida casi textualmente por el legislador venezolano del Modelo de Código Tributario preparado con el patrocinio de la Organización de Estados Americanos, señalando la Exposición de Motivos de ese Modelo:

> Que la acción de amparo puede ser intentada por cualquier persona física o jurídica, aunque no fuera contribuyente o responsable. Tiende a asegurar contra excesos o abusos de la autoridad y es un procedimiento sumario, muy rápido, que ha dado excelentes resultados en la Argentina, donde el Tribunal Fiscal de la Nación ha tenido muchas oportunidades de brindar protección en forma eficaz.

Afirma **Ruan**, (1986, 9), que el estudio de la acción de amparo en el Código Orgánico Tributario debe ser umbilicado con la institución que le ha servido de matriz, es decir, con la institución del amparo constitucional, a fin de poder captar el significado integral de esa acción, y permitir la plena realización del espíritu, propósito y razón del legislador.

De modo que, el amparo puede ser concebido como un medio judicial expedito y rápido destinado a impedir o hacer cesar la realización de actuaciones u omisiones arbitrarias.

Destaca en esta noción la característica fundamental del amparo, que es la de servir de protección, normalmente jurisdiccional, porque también existen fórmulas de amparo administrativo contra la arbitrariedad, entendida ésta última como toda conducta carente absolutamente de justificación jurídica, matizada con la agresión y la sorpresa. En este sentido, el amparo tiende a identificarse más con un efecto suspensivo de la acción arbitraria antes que con un efecto excitante del comportamiento legalmente debido, pero esto no debe conducir al error de excluir de su objeto las omisiones ilegitimas que lesionen arbitrariamente la esfera de un sujeto.

Históricamente, el amparo se inspira en los interdictos posesorios civiles con los cuales puede ser establecido un cierto paralelismo, tanto por lo que respecta a los interdictos que hacen cesar conductas violatorias de la posesión, perturbación y despojo como aquellos que tienden a obligar a un sujeto a adoptar iniciativas encaminadas a proteger la posesión de otro. Se plantea este paralelismo en la idea de que tanto en el amparo como en los interdictos se busca proteger una situación de hecho cierta, aparentemente legítima, en un momento determinado, sin que ello signifique el esclarecimiento y declaración permanente de los derechos en juego, en

ambas hipótesis como modo de impedir el atropello y la arbitrariedad y sin perjuicio de que sean dilucidadas con posterioridad las cuestiones petitorias o de fondo.

En el génesis de la institución se encuentra en primer lugar, el amparo mexicano, que es una creación peculiar del ordenamiento constitucional de ese país, el cual consiste esencialmente en un control de la constitucionalidad de los actos del Poder Público, surgido históricamente de la ausencia de un proceso ordinario para juzgar de la conformidad constitucional y legalidad del derecho constitucional brasileño, figura similar al amparo mexicano no obstante que presenta un perfil particular. Pero más que todo, se debe hacer mención del amparo argentino, figura actualmente legislada pero surgida de la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación Argentina. Destaca en la concepción de ésta última figura al ser una protección extraordinaria, de los derechos garantizados en la Constitución para ser utilizada frente a la conducta del Estado y de los particulares en aquellos supuestos en que dichos derechos no puedan ser amparados por los medios judiciales ordinarios.

De la doctrina del amparo constitucional y bajo el influjo de espíritu libertario de esa institución matriz se debe interpretar el objeto y alcance de la acción de amparo regulada en el Código Orgánico Tributario, con la finalidad de extraer de las normas legales que la encierran el máximo potencial de protección para el ciudadano, principalmente en sus derechos fundamentales de petición y defensa.

En ésta concepción reside la esencia del amparo y no en los caracteres de acción u omisión de la agresión o en el hecho de que la arbitrariedad se

concrete en actos jurídicos o en actos materiales, o en la circunstancia de que se infrinjan directa o indirectamente las normas de la Constitución.

En Venezuela no existía hasta la promulgación del Código Orgánico Tributario ningún antecedente legislativo o judicial de la interposición de una acción de amparo contra actos emanados de la administración tributaria o contra las actuaciones u omisiones de la misma que lesionen derechos de terceros.

En la Exposición de Motivos del Código Orgánico Tributario simplemente se expresa que se:

> Establece un procedimiento judicial de amparo, relatando de manera bastante somera cual es el trámite de la acción de amparo, de donde se deduce que se regula un procedimiento judicial en el cual el contribuyente intenta una acción convirtiéndose en actos frente a la administración que aparece como demandada.

Al respecto afirma **Urdaneta**, (1986, 31), que dentro del proceso de formación legislativa del Código Orgánico Tributario tiene especial relevancia el informe de la comisión revisora, que conceptúa la materia tratada como novedosa. De manera que, salvo el carácter novedoso y fundamental que se atribuye a la instauración de una acción de amparo en materia tributaria, no se encuentra ninguna referencia formal a la naturaleza de la misma.

Sin embargo, se debe recordar que el Código Orgánico Tributario Venezolano se basó en el modelo de Código Tributario que en el contexto de una reforma tributaria para América Latina, preparó el Programa Conjunto de Tributación, (OEA BID), Organización de Estados Americanos y el Banco Internacional de Desarrollo. La exposición de motivos del Modelo de Código Orgánico Tributario expresa que: "La acción tiende a asegurar contra

excesos o abusos de la autoridad que ha dado excelentes resultados en la Argentina, donde el tribunal fiscal de la nación ha tenido muchas oportunidades de brindar protección en forma eficaz".

Así pues, la inclusión de la acción de amparo, en el Modelo de Código Tributario para América Latina y como consecuencia, en el proyecto venezolano, tiene su origen en la evolución que el instituto tuvo en el derecho argentino. En dicho país el amparo en general, como recurso ciudadano es de creación pretoriana, habiendo sido aceptado en los años 1957, 1958 en la jurisprudencia de los hoy día famosos casos Siri y Kot.

Sin embargo se olvidó que el ámbito de aplicación del Código Venezolano excluye la materia aduanera, que precisamente es aquella en la que con más frecuencia se utiliza la acción de amparo. El artículo del Código Orgánico Tributario exceptúa de la aplicación de las normas de mismo a los tributos aduaneros, con lo cual la acción de amparo sería sólo aplicable al resto de los tributos.

La exclusión referida se estimó conveniente en vista de que: "La legislación aduanera protege intereses no sólo de naturaleza tributaria, sino también de carácter económico, sanitario, de seguridad, etc, así como por su estrecha dependencia del derecha y la política internacional". De manera que, se excluye la utilización de la acción de amparo en materia aduanera, donde precisamente ha dado origen a la evolución más marcada, aun cuando podrá usarse de manera supletoria.

En consecuencia, el antecedente directo de la inclusión de una acción de amparo en materia tributaria está dado por la evolución de la institución en el derecho argentino plasmado en el Proyecto de Código Tributario para

América Latina, aún cuando en Venezuela se ha limitado el ámbito de aplicación de las normas del código tributario y, por lo tanto, de las figuras e institutos que regula. Por consiguiente debe hacerse notar que en Venezuela se han suscitado decisiones en materia de amparo de garantías constitucionales, pero la posible aplicación de la norma constitucional del artículo 49 de la Constitución de 1961 en materia tributaria no se prevé sino en el Código Orgánico Tributario.

Naturaleza del Amparo Tributario

El Amparo Tributario tiene su naturaleza en el Código Orgánico Tributario desde su primera entrada en vigencia en el Ordenamiento Jurídico en el año de 1983 y no se aleja de lo que se conoce en el campo Contencioso Administrativo como un Recurso por abstención o negativa contra el negligente siendo la finalidad de la misma sino brindar sus derechos e interés por un no actuar del Estado cuando la Ley lo obliga a ello.

En este sentido los Tribunales Especiales de lo Contencioso Tributario establecen que:

> El amparo es una institución de base constitucional consagrada por el Código Orgánico Tributario, cuya finalidad primordial es la de reparar un derecho lesionado o bien proteger los derechos del administrado evitando se le causen lesiones por la demora excesiva en que incurra la Administración Tributaria en resolver peticiones de los interesados, pero en modo alguno debe con ello vulnerarse el interés fiscal.

En efecto, podría una petición oportuna por parte de la administración tributaria origine el ejercicio de la acción de amparo, resultar en definitiva temeraria e improcedente y existiendo, se dificultaría su recaudación si no ha sido oportunamente garantizado su pago, situación, que evidentemente

causaría un perjuicio al Fisco Nacional no siendo, éste el querer del legislador al consagrar la acción de amparo a favor de los administrados.

Con respecto a lo anterior el artículo 210 del Código Orgánico derogado establecía:

> El Tribunal al acordar el amparo solicitado procederá a fijar un término perentorio a la Administración Tributaria para que realice el trámite o diligencia que requiere el demandante, o bien, dispensará éste de efectuar dicho trámite o diligencia, en cuyo caso exigirá el afianzamiento previo del interés fiscal comprometido no facultándose en modo alguno a la autoridad judicial para eximir al peticionante de la Constitución de garantía suficiente a favor del Fisco Nacional en caso de darse el segundo supuesto fáctico previsto en la norma supra indicada.

El artículo 215 del Código Orgánico Tributario establece las condiciones de Procedencia para la acción de amparo tributario. En primer lugar se tiene como condición que la administración tributaria incurra en demoras excesivas en resolver las peticiones de los interesados.

En segundo lugar que esas demoras causen un perjuicio, y en tercer lugar que dicho perjuicio no sea reparable por los medios procesales establecidos en el código o en leyes especiales. Para conocer el contenido de esta condición de procedencia, resulta conveniente precisar por una parte, que debe entenderse por demoras excesivas y por la otra el alcance de la noción de interesado.

El deber jurídico de la administración tributaria es el de resolver los asuntos que le hubiese sido atribuido conforme al ordenamiento jurídico, al cumplir con este deber se provoca el nacimiento de una relación obligación derecho en la Administración y el interesado, derivada de una actuación

administrativa, la cual cuando se produce oportunamente, se ajusta al derecho y a los niveles de eficiencia deseables en todo actuar administrativo.

De tal manera que del artículo 215 del Código Orgánico Tributario, se deriva la obligación que tiene la Administración Tributaria de resolver un asunto o petición determinada dentro de criterios de temporalidad, sin incurrir en demoras excesivas.

En principio el Amparo Tributario estaba regulado por el Código Orgánico Tributario de 1983 en sus artículos 208, 209 y 210, refiriéndose a una acción y el aparte único del artículo 209 ejusdem, disponía que la demanda deberá atender determinadas circunstancias.

Con referencia a lo anterior **Giuliani**, (1981, 15), afirma que en todo caso, el juicio de amparo, recurso o acción la diversidad terminológica es consecuencia de la distinta visión que se tenga de la institución su objeto será siempre el mismo:

> Forzar la realización del trámite pendiente que no obstante ser de orden administrativo, debe tramitarse por vía judicial. Lo característico de la acción de amparo es que no se trata de impedir, paralizar o evitar la ejecución de un acto notoriamente ilegal y lesivo; en sentido estricto no se pretende amparar o cubrir una actuación pública o privada, sino todo lo contrario.

Al respecto **Bielsa**, (1962, 105), considera que la acción de amparo entonces es un medio procesal que inicia una instancia de carácter sumario, ante el supuesto de la norma legal que no es otro que la mora de la administración tributaria. De manera que puede afirmarse que es erróneo calificar como recurso el trámite tendente u obtener el amparo de un derecho, aún cuando presupone un proceso sumario de características procesales determinadas. Pareciera que la diferencia que pudiera

encontrarse entre recurso y acción viene dada por la naturaleza del acto contra el cual se promueve. En el amparo se cuestiona la lesión de un derecho o garantía.

En consecuencia según **Ibañez**, (1969, 34), aún cuando se hable generalmente de recurso de amparo, no existe tal ni en forma excepcional; se requiere una demanda como exteriorización del derecho de acción. Afirma este autor que: " El amparo es el derecho de accionar que se devuelve en el campo del derecho procesal civil y su meta de sumariedad y rapidez, también es propio del mismo".

El hecho de que la acción de amparo se tramite mediante un procedimiento sumario, no es suficiente para calificarla como recurso. Este último es una garantía constitucional o legal y jamás un mero procedimiento formal. La de amparo es una acción autónoma en especial en materia tributaria de derecho público, que contiene, tal como se ha expresado por la doctrina, toda la potencia del impulso de la pretensión para que el poder judicial actúe en consecuencia restaurando la libertad o derecho desconocidos, en consecuencia es una gran garantía dotada de un procedimiento sumarísimo y excepcional.

Después de lo anterior expuesto, expresa **Lazzarini**, (1964, 116), que la acción de amparo en tanto que procedimiento contencioso, supone una contradicción entre la pretensión del ciudadano y la postura de la administración; pero, mediante ella no se impugna un acto administrativo, sino que dicha acción someterá a la decisión judicial la inactividad de la administración que causa un daño irreparable al tercero. Por otra parte, se intenta ante un órgano judicial y no ante un órgano administrativo, diferenciándose de los recursos administrativos que puedan interponerse

directamente ante la jurisdicción contenciosa, porque en estos últimos es necesario haber transitado o agotado, previamente, la vía administrativa.

El Código Orgánico Tributario se refiere a una acción concreta que se traduce en una demanda. La acción es la posibilidad jurídica de acudir a un Órgano Jurisdiccional a fin de obtener una sentencia sobre el asunto planteado y para algunos conlleva el derecho de obtener tal decisión. Así la acción en abstracto no es sino la libertad del individuo de obrar ante la acción o inacción de otro sujeto y se materializa mediante la petición de juicio por un sujeto determinado. La acción se concreta mediante una demanda que da inicio al procedimiento y de éste deriva toda la actividad procesal que ha de conducir a la sentencia o decisión del asunto planteado.

De todo lo antes expuesto considera **Carrió**, (1959, 35), que no queda duda que la acción de amparo es una verdadera acción en el sentido procesal del término, que se concreta mediante la demanda que solicita la actividad administrativa. Por lo tanto desde un punto de vista estrictamente formal, la acción de amparo en materia tributaria estaría más cercana a la injuctión del derecho anglosajón que el amparo propiamente dicho concedido como garantía de la libertad individual o como medio para paralizar o evitar la ejecución de un acto notoriamente ilegal que violenta algunas de las garantías ciudadanas consagradas en la Constitución. Así la injuctión, al igual que la acción de amparo es una orden judicial, que puede dirigirse tanto a un funcionario como un particular , para que haga u omita algo y tiene por objeto impedir que la conducta de quien recibe la orden judicial lesione en forma irreparable un derecho del solicitante, que no se encuentra protegido adecuadamente por los remedios comunes.

Caracteres de la acción de Amparo

Una vez analizada la naturaleza del Amparo Tributario, se estudiará los caracteres que la particularizan deduciendo que se trata de una acción autónoma, de carácter excepcional, tramitada en un juicio sumario, mediante un procedimiento contencioso, interpuesto por la parte afectada.

En este sentido **Urdaneta**, (1986, 35), afirma que dentro de los caracteres de la acción de amparo tributario se encuentran las siguientes:

Es una acción, de carácter que se deduce de su propia naturaleza, en cuanto se diferencia de cualquier otro recurso sea administrativo o contencioso administrativo.

Autónoma, es decir, no supone el ejercicio de ningún derecho o el agotamiento de los recursos en vía administrativa. Por otro lado, la acción de amparo no suple la negligencia del agraviado o afectado, ni los procedimientos administrativos. Además de autónoma es un remedio excepcional, por lo que la existencia de un procedimiento o vía legal excluye la utilización de la acción de amparo.

En tal sentido, como se ha expresado por parte de la doctrina, la acción de amparo no puede ser utilizada para violentar situaciones producto de procesos donde se discute sobre la interpretación de una norma tributaria o para que, en general, sirva a propósitos que ordinariamente no tendría, como sería el interferir con procedimientos judiciales que se trasmitan ante otro juez.

Conceptuada como remedio excepcional, lo importante consiste en decidir si existe o no remedio procesal adecuado para solventar la situación planteada, bastando que el juez considere que existe otro remedio legal para que la vía del amparo quede excluida.

Se dilucida mediante un procedimiento sumario, caracterizado por su extrema sencillez, brevedad y economía. Sin embargo, en ocasiones dichos procedimientos no tienen de tales sino el nombre, y en general, se tiende a organizarlos equiparándolos a un proceso ordinario, porque la cantidad de asuntos que se plantean ante los tribunales competentes pueden traer como consecuencia que a los juicios de amparo no se les dé la preeminencia que tienen.

Además de sumario, el procedimiento es judicial y contencioso, se desarrolla ante un órgano jurisdiccional, se decide mediante una sentencia judicial y en su trámite se contrapone la posición del contribuyente con la administración tributaria. La de amparo es una acción cuya finalidad es paralizar la arbitrariedad o evitar la lesión irreparable del derecho.

En consecuencia, el juez tendrá casi siempre la obligación de considerar si la administración ejerce, mediante el acto o trámite que se impugna, una facultad reglada o discrecional, si la facultad es reglada procederá, sin lugar a dudas, la acción de amparo, en caso contrario, cuando la facultad es discrecional, habrá que demostrar la negligencia e inercia de la administración.

Debe existir el rompimiento de la legalidad porque si la inacción o tardanza de la administración, aún cuando ello produzca un daño al contribuyente o interesado, es consecuencia del cumplimiento estricto de la

norma o del trámite legalmente establecido, no debería prosperar la acción de amparo.

La solicitud debe ser objetiva y formulada por la parte agraviada, en tal sentido la solicitud o demanda no puede contener elementos o apreciaciones subjetivas, sino que deberá establecer circunstancias concretas y objetivas. Por otro lado, en tanto que remedio contra la violación de garantías constitucionales por la persona afectada, sin que un tercero no agraviado pueda solicitar el restablecimiento de la situación jurídica violentada.

CAPÍTULO III

CONSIDERACIONES FUNDAMENTALES SOBRE EL AMPARO TRIBUTARIO

Fundamento Jurídico

El Amparo Tributario tiene su fundamento jurídico en la actual Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en la Ley Orgánica sobre Amparo y Garantías Constitucionales y en el Código Orgánico Tributario.

La acción de amparo es una acción destinada a restablecer el derecho lesionado. Acción que tiene por finalidad el restablecimiento de la situación jurídica afectada, procede contra todo acto administrativo, vías de hecho, abstenciones u omisiones que violen o amenacen con violar un derecho o garantía constitucional, cuando no existe un medio procesal breve, sumario y eficaz acorde con la protección constitucional.

Hasta la fecha de entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario, el 31 de enero de 1983, sólo existían disposiciones operativas sobre el recurso o acción de amparo y en materia agraria. El aporte del Código Orgánico Tributario es muy importante en éste sentido, el mismo prevé la opción del contribuyente de utilizar la vía gubernativa o la contenciosa y la obligación de la Administración de resolver toda petición que se le formule en un plazo de treinta días, los cuales, a la vez que constituyen valiosos elementos en

defensa del sujeto pasivo, tiende a agilizar al mismo tiempo los trámites fiscales en beneficio de todos.

Tanto el Código Orgánico Tributario de 1983 en su artículo 208 y el Código Orgánico Tributario de 1992 establecen de acuerdo a la procedencia de la acción de amparo tributario lo siguiente: "Procederá la acción de amparo cuando la administración tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones de los interesados y ellas causen perjuicios no reparables por lo medios procesales establecidos en este Código o en leyes especiales".

Con respecto a lo anterior **Montoya**, (1998, 316), afirma que la acción de amparo debe ser interpuesta por ante el tribunal competente, sino es el tribunal competente, éste lo debe recibir y remitirlo al competente por la persona afectada, mediante escrito razonado en papel común, especificando las gestiones realizadas y el perjuicio que ocasiona la demora, presentará igualmente copia de escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite.

Si la acción apareciere razonablemente fundada el tribunal requerirá informes sobre la demora y fijará un término breve y perentorio para la respuesta. Vencido éste lapso, el tribunal dictará la resolución que corresponda en amparo del derecho lesionado, fijando un término a la administración tributaria para que realice el trámite o diligencia o defensa del mismo acto, previo afianzamiento del interés fiscal comprometido.

La decisión podrá ser apelada dentro de los diez (10) días continuos. Existe la condenación en costa que no excederá del diez por ciento (10%) del valor del recurso o demanda. La acción de amparo no procede en los

casos de infracciones sancionadas con penas privativas de la libertad. Esto corresponde a la Jurisdicción penal ordinaria.

Por otro lado, en cuanto al juicio ejecutivo es una forma especial ordinaria, el cual el legislador lo ha incluido entre los procedimientos especiales contenciosos.

Según **Borjas**, (1984, 80), el Juicio Ejecutivo en el antiguo derecho español:

> Procedía a favor de aquellos acreedores que mostrasen a los alcaldes y justicias cualquiera carta, contratos públicos y recaudos ciertas obligaciones que tuviesen contra alguna persona, y conforme a el tenían derecho a que dichas autoridades las cumpliesen y llevasen a debida ejecución, con tal que estuviesen vencidos los plazos de los pagos, sin oír ni considerar legítimas las excepciones que contra tales contratos fueren alegadas a menos de ser las de pago promisión o pacto de no pedirlo, falsedad, usura, temor o fuerza.

Así pues, que no existe en nuestro Derecho Procesal un verdadero juicio ejecutivo como en el Derecho antiguo de España. En este último se decide, en juicio sumario, si debe proceder o no al remate de los bienes embargados por el demandante que funda su libelo en título que paraje ejecución, y se verificará dicho acto en caso de fallo afirmativo, lo cual no obsta para el demandado pueda hacer enseguida ventilar en juicio ordinario la controversia así decida breve y sumariamente.

Dentro de las ventajas del Juicio Ejecutivo figuran:

- Economía Procesal.
- Celeridad Procesal.

- No disminuye las Garantías del Acreedor.
- No atropella los Derechos del Deudor.

Con respecto a los requisitos del Juicio Ejecutivo, debe existir una obligación de pagar una cantidad líquida de dinero con plazo cumplido, o de hacer alguna cosa determinada.

Otro requisito es que la obligación conste de instrumento público u otro documento auténtico que pruebe clara y ciertamente dicha obligación.

Carnelutti, (1997, 65), lo define:

> Como el instrumento integral que prueba la pretensión del actor. El documento público es aquel que ha sido autorizado con las solemnidades legales por el Registrador, un Juez u otro funcionario o empleado público que tenga facultad para darle fe pública en el lugar donde el instrumento se haya autorizado. El documento auténtico es aquel documento firmado previamente y reconocido luego ante un juez, debiéndose protocolizar ante una oficina de registro para que adquiera carácter público.

El Juicio Ejecutivo se encuentra consagrado en el Código Orgánico Tributario en el artículo 197 que dispone:

> Cuando los créditos a favor del Fisco Nacional por concepto de tributos, sanciones, intereses o recargos, no hayan sido pagados al ser determinados y exigibles, se demandarán judicialmente siguiendo el procedimiento previsto en este capítulo.
> A tal efecto, constituirá título ejecutivo los documentos que evidencien los créditos antes mencionados, los cuales al ser presentados en juicio aparejan embargo de bienes.

Para que los documentos mencionados en el artículo 197 del Código Orgánico Tributario tengan carácter de ejecutivo deben reunir las siguientes condiciones:

- Expresión de lugar, fecha de la emisión y plazo o fecha para el pago.
- Identificación del deudor y su domicilio tributario.
- Indicación precisa del concepto y monto del crédito con especificación, en su caso, del tributo y ejercicio fiscal que corresponda, tasa y período del interés.
- Expresión del nombre y firma del funcionario que emitió el documento.

Por otro lado **D`ascoli**, (1998, 62), opina que en cuanto al fundamento jurídico de la acción de amparo el sistema judicialista de la jurisdicción contencioso administrativa tiene sus bases en la Constitución de la República la cual atribuye competencias a unos órganos judiciales especializados, diferentes de la Jurisdicción Ordinaria Civil y Penal, para conocer del ejercicio de acciones y procedimientos dirigidos a resolver los litigios que puedan surgir entre los particulares y los órganos de la administración pública, en el ejercicio de sus actividades.

Así, el objeto principal del control judicial administrativo es garantizar la juridicidad de la actuación de los entes públicos, su apego al ordenamiento jurídico. Esta vigilancia dirigida a garantizar una sujeción de la administración al bloque de la legalidad no impide que el control judicial administrativo garantice igualmente los derechos e intereses legítimos de los particulares.

De esa regulación constitucional se desprende los cuatro aspectos que soportan ésta jurisdicción especial, la universalidad del control de los actos administrativos mediante el cual toda la actuación de la administración estará sometida a una revisión judicial cuando sea contraria al ordenamiento jurídico, es decir, el ejercicio de un control cuando por cualquier motivo se

contraríe el derecho, la posibilidad que tienen los particulares de ejercer un conjunto de recursos y acciones para acceder a la justicia administrativa; el establecimiento de una tutela judicial dirigida a proteger los derechos e intereses del ciudadano frente a la actuación de la administración. También la asignación del Juez Contencioso Administrativo de amplios poderes de tutela de los derechos subjetivos, de las libertades constitucionales y de los legítimos intereses detenten los administrados.

Con referencia a lo anterior, afirma **Moles**, (1989, 30), que ésta amplitud de la administración pública para garantizar su estricto apego al ordenamiento jurídico está fundamentado en la contrariedad al derecho. En efecto, la acción tutelar realizada por el poder judicial abarca cualquier infracción jurídica, sea producida por los vicios del acto administrativo, por la lesión de los derechos subjetivos o intereses, por los daños y perjuicios derivados de la responsabilidad de la administración o por el incumplimiento de obligaciones públicas, de dar o de hacer, estos supuestos determinarán las acciones y pretensiones de los accionantes y los pronunciamientos judiciales.

El contenido y alcance de un control judicial dirigido a garantizar una legalidad administrativa en sentido amplio, determina que la actuación de la administración debe inexorablemente ceñirse al mandato de la Constitución y la Ley, no pudiendo por tanto sus órganos adoptar conductas que lesionen los derechos subjetivos, las libertades constitucionales o los intereses legítimos de los administrados.

Este impedimento de contradecir el orden jurídico permite afirmar que la inactividad administrativa puede ser considerada fuente de lesión a los derechos e intereses de los particulares, y en consecuencia, sujeta a la tutela

judicial y en consecuencia, sujeta a la tutela judicial. En otras palabras, el control de la actuación administrativa estaría referido, no sólo a las manifestaciones formales, expresas o escritas concretadas a través de actos administrativos, sino también aquellas derivadas de la pasividad o inactividad ilegítima de sus órganos, permitiéndose por tanto un Control Judicial por la inacción de la administración.

Bajo tales premisas, el objeto de la Jurisdicción Contencioso Administrativa es amplio, ya que estará representado no sólo por la legalidad de los actos administrativos generales o particulares, sino también por aquellos comportamientos antijurídicos manifestados por la abstención o negativa del funcionario público a actuar, a cumplir un determinado acto conforme a derecho.

Esta interpretación está acorde con los cambios que ha conocido el derecho público, frente a la actuación de la administración. La evolución del estado de derecho, favoreció la incorporación de medios o cauces jurídicos que han permitido al ciudadano romper con el silencio o la inactividad lesiva. En efecto, frente a la inercia administrativa, representada en ocasiones por un no hacer en el marco de sus competencias ordinarias inactividad material o por una inacción dentro de un procedimiento administrativo conllevando, por tanto, a una no respuesta a la petición de un particular, inactividad formal, los ordenamientos jurídicos modernos han previsto mecanismos para proteger los derechos de los administrados frente a esa conducta lesiva.

Al respecto **Nieto**, (1986, 25), afirma que ese comportamiento administrativo inactivo pasivo que pone de manifiesto una ausencia de acto, tiene trascendencia jurídica cuando existe una obligación para la

administración impuesta por una norma, por un acto de auto vinculación o cuando media un derecho del administrado. La inexistencia de un acto administrativo, expreso o tácito, no debe suponer un plus de dificultad para la intervención judicial, porque la inactividad material de la administración, puede implicar una doble infracción a la legalidad. Por un lado, la que eventualmente se derive de su contenido, si éste infringe el ordenamiento jurídico. Y por otro lado, la mera presencia de una inactividad material puede constituir por sí misma una infracción del ordenamiento jurídico, cuando éste le ha ordenado, directa o indirectamente que actúe.

En consecuencia, puede afirmarse que la inactividad material de la Administración ha de ser más vulnerable al control judicial que los mismos actos administrativos.

Elementos Formales del Amparo Tributario

Cuando se habla de elementos formales, se trata lo relativo a la forma de la demanda, la legitimación activa de ésta, las medidas precautelativas, el efecto restitutorio de la acción, el trámite judicial y la apelación de la decisión.

Forma de la Demanda:

Urdaneta, (1986, 42), afirma que la acción deberá presentarse mediante escrito que especificará las gestiones realizadas y el perjuicio que ocasiona la demora. La petición contenida en la demanda debe ser objetiva, debiendo denunciarse la actuación arbitraria y a nuestro juicio, el órgano administrativo de la cual emana. Al escrito contentivo de la acción se acompañarán los documentos, que han dado origen a la solicitud, cuyo trámite se ha prolongado de manera excesiva causando el perjuicio.

La relación de las gestiones realizadas es fundamental porque de ellas se va a desprender su verdadero carácter, dado que, no toda demora da origen a la acción de amparo, sino sólo aquella que causa una lesión o perjuicio no reparable por los medios procesales ordinarios. Por ello el simple retardo de la administración, en forma aislada, no da pie a la interposición de la acción, por cuanto aquél pudiera ser razonable de acuerdo a las circunstancias la descripción del daño causado resulta de suma importancia; para que el Juez pueda establecer la procedencia o no de la acción.

Aún cuando el juez goza de un amplio poder discrecional en ésta materia, se entiende que si el escrito de la demanda adolece de algunos de los elementos señalados, debería rechazarse la admisión de la acción.

Legitimación Activa:

La acción podrá ser interpuesta por cualquier persona afectada en sus derechos subjetivos e intereses legítimos, pero no es necesario que se trate de un contribuyente en el sentido técnico del término.

El carácter de interesado o afectado debe especificarse en el escrito de la demanda, sin que tal situación pueda presumirse.

Medidas Precautelativas:

Cuando el tribunal declare la procedencia de la acción de amparo y dispense al actor afectado de cumplir con un determinado trámite administrativo, deberá exigir el afianzamiento del interés fiscal comprometido.

En tal sentido, aún cuando la expresión utilizada por el código tiene un significado específico dentro de las garantías, se cree que debe entenderse en sentido amplio comprendiendo la fianza, la prenda o la hipoteca. Esto se afirma por cuanto lo que se busca es salvaguardar el interés del Fisco y se entiende que el juez tiene discrecionalidad suficiente para establecer el mecanismo que para cada caso concreto, estime más conveniente.

Al respecto **Moya**, (1998, 321), afirma que las medidas precautelativas en materia tributaria proceden cuando existe riesgo para la percepción de los tributos, intereses o recargos, determinados o no, exigibles por causa de plazo pendiente o por haberse interpuesto algún recurso. La administración tributaria podrá solicitar al tribunal de la causa que decrete medidas precautelativas suficientes a saber:

- Embargo preventivo de bienes muebles.
- Secuestro o retención de bienes muebles.
- Prohibición de enajenar y gravar bienes muebles.

Estas medidas también proceden en caso de multas, cuando quedaran definitivamente firmes mediante resolución.

Con referencia a lo anterior **Rojas**, (1998, 198), observa que en cuanto al requerimiento de las obligaciones tributarias mediante medidas precautelativas, coactivas y de acción ejecutiva el Código Orgánico Tributario regula dos situaciones distintas en los artículos 211 y 97 ejusdem. La administración tributaria como gestora del interés público no debe esperar que el contribuyente se insolvente para pretender ejercer las acciones que la ley le confiere, ya que todos estamos obligados a contribuir a las cargas públicas.

Como puede observarse, la administración tributaria está obligada a establecer y desarrollar un sistema de información y de análisis estadístico tributario, así como a dictar los actos, ya sean necesarios para la correcta aplicación de las leyes tributarias. Esto último es lo que hace el SENIAT cuando publica ciertos avisos en la prensa nacional o boletines dirigidos a los contribuyentes, publicaciones de doctrina.

En consecuencia, la administración tributaria, además debe velar por el cumplimiento de las leyes tributarias, debe fiscalizar actividades de los contribuyentes, aplicar las sanciones pertinentes, resolver las consultas hechas por los interesados, sustanciar y decidir los recursos administrativos, remitir oportunamente los recursos contencioso tributarios a los órganos jurisdiccionales competentes, cuando dichos recursos se interpongan a través de ella.

Cabe agregar, que si bien el contribuyente tiene derecho a ser informado y a ser escuchado, y a no pagar más de lo que está previsto por la ley, tanto él como la sdministración deben actuar conforme a la ley, ella significa que en la aplicación de la legislación tributaria, la administración tributaria se coloca en una posición bivalente, por una parte debe defender los intereses del Estado y por otras debe garantizar los derechos individuales de los ciudadanos, no debe violarlos, y por eso cuando ejerce sus funciones debe actuar con estricto apego a las disposiciones legales.

Con respecto a este punto **Ortiz**, (1997, 201), afirma que las medidas precautelativas en el procedimiento contencioso tributario están previstas en los artículos 211 y siguientes del Código Orgánico Tributario, y presentan la particularidad de exigir un periculum en mora especial constituido por el fundado temor de no pagarse el tributo; también exige la acreditación, en el

proceso del fumus boni juris, constituído por una prueba donde conste el derecho a la percepción del tributo.

En este particular procedimiento se establece que las medidas tendrán una duración de noventa días prorrogables por un período de conformidad con el artículo 213 ejusdem, salvo que se haya intentado el recurso de conformidad con el artículo 189 del mismo texto legal.

Efecto Restiturio:

El efecto de la acción de amparo y de su consecuente declaratoria con lugar, es restituir al afectado en el goce de sus derechos sujetivos lesionados. En tal sentido, el tribunal podrá fijar un término para que la administración realice el trámite desarrollado o podrá dispensar al actor del cumplimiento de la diligencia que dio origen a su solicitud.

De manera que la acción está dirigida a un fin determinado, pero no puede el afectado pretender que mediante el procedimiento señalado se obligue al Fisco al indemnizar los daños y perjuicios que hubiere causado la demora.

En tal sentido, los tribunales han establecido según sentencia Nº 006 del Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de fecha 23 de Noviembre de 1983, lo siguiente: "Cuanto a los daños y perjuicios estimados, éste órgano jurisdiccional aún cuando encuentra que puede ser intentada la acción correspondiente, entiende que no es competente para pronunciarse sobre la materia, que amerita un procedimiento separado, por la vía ordinaria. En consecuencia, la decisión del amparo tendrá un carácter restitutorio pero no indemnizatorio".

Decisión de la acción:

La decisión de la acción de amparo, tiene el efecto antes señalado o por el contrario puede declarar la improcedencia de la acción. Contendrá en el primer caso una orden mandatoria para la administración, ante la cual la administración no podrá oponer excepción alguna y mucho menos negarse a darle debido cumplimiento.

En la práctica lo que sucede es que la administración persiste en la causa que ha dado origen al amparo, obligando al interesado afectado a interponer una nueva demanda de amparo ante el tribunal, lo cual resulta inadmisible y contrario a la naturaleza misma del instituto. Se ha notado que los tribunales de los contencioso tributario en la decisión de amparo declaran al interesado en algunos casos solvente con el pago de los tributos.

Con respecto a lo anterior **Urdaneta**, (1986, 43), afirma que:

> El tribunal competente para conocer de la acción de amparo, en su decisión sólo puede tomar una de las siguientes determinaciones: Fijar un término para que la administración realice el trámite que dio origen al amparo, dispensar al interesado de cumplir dicho trámite que dio origen al amparo, dispensar al interesado de cumplir dicho trámite o declarar improcedente la acción.

Por consiguiente el objeto del amparo es restituir el derecho o garantía violado o eliminar la causa del perjuicio, sin que pueda el Organo Judicial asumir funciones que sólo corresponden a la administración. No puede en consecuencia, declarar solvente a un contribuyente y fijar un lapso de vigencia por lo demás arbitrario de tal solvencia dado que el amparo no puede estar limitado en el tiempo. El amparo es uno y sus efectos no pueden, como pretender algunos interesados ser prorrogados en el tiempo.

Ante la demora de la administración o la contumacia a cumplir con la decisión del Tribunal, lo que procede es la imposición de la sanción pecuniaria que genera la responsabilidad administrativa o disciplinaria del funcionario público ante el cual se ha presentado la solicitud o se ha iniciado el trámite. En tal sentido, los tribunales han estimado procedente incluir en su decisión la imposición de las sanciones previstas en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Sin embargo cabe resaltar que la parte fundamental de la decisión debe estar referida a la determinación de la lesión y a la restitución de la garantía violada y sólo subsidiariamente procederá el establecimiento de los responsables de la demora administrativa. En todo caso la ausencia de decisión del responsable no será óbice para que se restituya al afectado en el goce de sus derechos subjetivos lesionados.

Establece el Código Orgánico Tributario en sus artículos 215, 216 siguiente:

> Artículo 215. Procederá la acción de amparo cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones de los interesados y ellas causen perjuicios no reparables por los medios procesales establecidos en éste Código o en leyes especiales.
> Artículo 216. La acción podrá ser interpuesta por cualquier persona o afectada mediante escrito presentado ante el Tribunal Competente.

Por otro lado, en cuanto a las costas judiciales se ha expresado que en nuestra la legislación venezolana, no se ha contemplado la posibilidad de condenatoria en costas, en acciones o recursos de amparo, dada la naturaleza especial del proceso, su perentoriedad y el hecho de que no existe verdadero litigio ni contención. Establece el Código Orgánico Tributario en si artículo 218 que:

> Declarado totalmente sin lugar el Recurso, la acción o en su caso las excepciones en el juicio de cobro, o cuando éstas últimas no hubiesen sido opuestas y hubiese vencido el lapso para que en la respectiva sentencia la condenatoria en costas del contribuyente o responsable, las cuales no excederán del diez por ciento (10%) de la cuantía del Recurso o acción o de la demanda, según corresponda.
> Cuando, a su vez el sujeto activo del respectivo tributo resulte totalmente vencido por sentencia definitivamente firme, será condenado en costas en los términos previstos en este artículo.
> Cuando el asunto no tenga una cuantía por cualquier persona afectada mediante escrito presentado ante el tribunal competente.

El Tribunal podrá eximir del pago de las costas, cuando a su juicio la parte perdidosa haya tenido motivos racionales para litigar, en cuyo caso se hará declaración expresa de ello en la sentencia.

Los intereses son independientes de las costas, pero ellos no correrán por el tiempo durante el cual esté paralizado el juicio. Por consiguiente la naturaleza de la acción de amparo en materia tributaria y su inclusión dentro de los procedimientos contenciosos tributarios hace que pueda el Tribunal condenar en costas a la administración cuando demuestre que efectivamente el perjuicio que sufre el interesado fue causado por la demora en resolver la situación planteada.

Trámite Judicial:

Debido al carácter sumario del procedimiento de la acción de amparo, deben obrar en el expediente respectivo todos los documentos, pruebas y alegatos que den fundamento al amparo, de manera que el Tribunal decida sin necesidad de consultas o vistas que lo demoren excesivamente.

Una vez presentado el escrito contentivo de la acción de amparo, el Tribunal admitirá si la acción apareciere razonablemente fundada estableciendo, un término breve y perentorio a la administración para que informe sobre la causa de la demora. En algunos, casos analizados se otorga a la administración plazos que oscilan entre 48 y 72 horas para dar oportuna respuesta al órgano judicial y en un caso concreto, se le concedieron a la administración cinco audiencias contadas desde la notificación del funcionario competente de la administración tributaria.

Al vencerse el lapso para informar se haya o no recibido la información, caso en el cual la situación obra en contra de la administración, dentro de los cinco días hábiles siguientes, el tribunal dictará la resolución que corresponda en amparo del derecho lesionado, pudiendo fijar un término para que la administración cumpla la actuación o dispersar del trámite al contribuyente, caso en el cual deberá solicitarse al interesado garantía suficiente en resguardo del Interés Fiscal.

Con respecto a lo anterior el artículo 217 del Código Orgánico Tributario establece:

> Si la acción apareciere razonablemente fundada, el Tribunal requerirá informes sobre la causa de la demora y fijará un término breve y perentorio para la respuesta. Vencido el plazo, el Tribunal dictará la resolución que corresponda en amparo del derecho lesionado, dentro de cinco (5) días hábiles. En ella fijará un término a la Administración Tributaria para que realice el trámite o diligencia o dispensará del mismo al actor, previo afianzamiento del interés fiscal comprometido.
> De la decisión dictada se oirá apelación dentro de los diez (10) días continuos.

CAPÍTULO IV

CONDICIONES DE PROCEDENCIA DEL AMPARO TRIBUTARIO

El Amparo Tributario, se presenta como un útil mecanismo procesal para el control de las infracciones al orden jurídico consumadas por la pasividad administrativa que late en medio de uno de los problemas más complejos y poco estudiados en el Derecho Público que es el de la lucha contra la Inactividad Administrativa.

Cabe señalar que el amparo tributario procede solo ante una inacción, demora de la Administración Tributaria en relación con una petición formulada por algún interesado, pero se debe tener presente que no ha de ser cualquier demora o falta de pronunciamiento fuera del lapso que esté establecido puesto que el legislador exige que se trate de una demora excesiva, lo que ha de suponer el interesado la carga de demostrar que ha urgido el trámite mediante la presentación de copia de los escritos que haya dirigido a la Administración Tributaria según el artículo 216 del Código Orgánico Tributario.

De lo expuesto anteriormente **D´ascoli**, (1998, 68), observa que transcurrido el lapso fijado por las respectivas normas sin que la administración tributaria hubiese resuelto la petición que en distintas ocasiones les fue requerida, el órgano administrativo se ubica bajo una situación de demora calificada por un adjetivo, que según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española expresa algo que excede y sale de la regla, obliga a juez responsable de tutelar que la actuación de la administración se ajuste al derecho y no lesione los derechos de los

particulares a precisar, determinar, si efectivamente ha transcurrido el tiempo debido o prudencial, previsto en la respectiva norma, para que se produzca la respectiva manifestación de voluntada del órgano administrativo. De tal manera que:

> El Juez Contencioso, una vez confrontada la existencia o no de plazo perentorio establecido en el ordenamiento apreciará con racional discreccionalidad los elementos o criterios que le permitan corroborar si se está en presencia de una acción administrativa, vale decir, una demora excesiva lesiva a los derechos del interesado, no reparables por otros, medios procesales previstos en el Código Orgánico Tributario y otras leyes y por tanto objeto de un Amparo Tributario.

Por otra parte el Código Orgánico Tributario en su artículo 111 reconoce un tratamiento similar al de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, regulando las consecuencias que pudieran producirse frente al silencio de la Administración, fijando un plazo de 30 días, a partir de la presentación de las peticiones, para dictar la resolución respectiva; si no lo hiciere, se entenderá denegada la solicitud en cuyo caso los interesados estarían facultados para interponer las acciones o recursos que correspondan.

> **Artículo 111. Código Orgánico Tributario:**
> La Administración Tributaria está obligada a dictar resolución en toda petición planteada por los interesados dentro del plazo de treinta (30) días de su presentación, salvo disposición especial de este código. Vencido el plazo sin que se dicte resolución, los interesados podrán a su sólo arbitrio optar por conceptuar que ha habido decisión denegatoria, en cuyo caso quedan facultados para interponer los recursos y acciones que correspondan.

De la acción de amparo tributario están excluidos aquellos silencios de la administración que conforman los supuestos, previstos en el artículo 171 del Código Orgánico tributario, ya que en éstas situaciones, se estaría bajo las

condiciones del silencio de la Administración interpretado por la ley como respuesta negativa de ésta, silencio, rechazo en virtud de la cual nace para el interesado el derecho de ejercer el recurso contencioso de anulación.

Artículo 171 del Código Orgánico Tributario: "El Recurso deberá decidirse mediante resolución motivada. Vencido el término fijado en el artículo anterior sin que hubiere decisión, el Recurso se entenderá denegado".

El artículo 216 del Código Orgánico Tributario no califica el interés requerido para intentar la acción de amparo tributario, solamente exige para su procedencia que la persona esté afectada por esa demora excesiva en resolver la petición, difiriendo notablemente de la exigencia requerida para la solicitud de las consultas ante la administración prevista en el artículo 157 ejusdem.

El artículo 157 del Código Orgánico Tributario condiciona el ámbito subjetivo del derecho de petición del administrado, a tener un interés personal y directo en una situación determinada que requiera la aplicación de una norma de carácter tributario, asimilándolo, por tanto a lo consagrado en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y en la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, interés legítimo, personal y directo.

Artículo 157. Código Orgánico Tributario:

Quién tuviere un interés personal y directo, podrá consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación de las normas tributarias a una situación concreta. A ese efecto el consultante deberá exponer los elementos constitutivos de la cuestión, que motiva la consulta, y podrá asimismo expresar su opinión fundada.

De lo expuesto anteriormente surge la incógnita si la legitimación activa se exige solamente un interés soportado en una conducta de la administración tributaria, contraria al derecho, que afecte, los derechos subjetivos administrativos del interesado queriendo decir con esto es que para el ejercicio de ésta acción se necesita que el contribuyente se encuentre en una especial situación de hecho, en donde la conducta de la administración configure una infracción del ordenamiento jurídico que vulnera sus derechos subjetivos.

Se pudiera afirmar que el ámbito de legitimación activa es bastante amplio, ya que la admisibilidad de amparo tributario estaría condicionada a demostrar in liminie litis, que por la inacción de la administración tributaria, se ha afectado al accionante en su esfera patrimonial, de éste modo además de los contribuyentes y responsables se les reconocería ese derecho a los terceros interesados.

De acuerdo a lo antes descrito no se puede pretender equiparar el concepto de interesado afectado con el de simple interesado, es decir, a cualquier persona capaz en pleno uso de sus derechos civiles y políticos. Sin embargo, no puede obviarse la amplitud concedida por el legislador, en cuanto a la legitimación activa se refiere para el ejercicio de la acción.

Como segundo supuesto de procedencia de la acción de amparo tributario exigido por el legislador lo encontramos en una conducta administrativa inactiva pasiva, negligente que incumple con el deber de actuar y además tiene que ser fuente de lesión a los intereses particulares, queriendo decir con esto que las demoras, incurridas por la administración tributaria en resolver las peticiones tienen que causarle un perjuicio a los interesados.

Al respecto **Romero**, (1991, 23), coincide con el legislador al afirmar:

> Que el problema de la inactividad es mucho más complejo de que aparenta, quizás porque no se tiene una clara conciencia sobre el particular, que se demuestra con la exigua regulación legislativa para controlar esta parcela de la actividad administrativa en sentido genérico, que en cuanto ilegítima, lesiona silenciosa e indivisiblemente al ciudadano y al orden jurídico en general, con tanto impacto y gravedad como los actos expresos y positivos contrarios al derecho a la ley, simplemente porque el supuesto no esté previsto legalmente o la administración actuó en ejercicio de un poder discrecional, entonces no se puede hablar de arbitrariedad.

En este orden de ideas para que la Administración Tributaria en virtud de la demora excesiva incurrida en resolver una petición determinada, configure un perjuicio el daño causado debe ser intencional, irrazonable imputable exclusivamente a la actitud negligente de la Administración.

Para que proceda la acción de amparo tributario, no sólo basta que esta lesión al derecho de los particulares, resulte de la demora injustificada causante de un perjuicio al particular, sino que también se exige necesariamente la inexistencia de otra vía procesal para salvaguardar los derechos e intereses de ese perjuicio.

Este tercer elemento de procedencia muestra el carácter subsidiario de este medio de protección judicial que tiene el ciudadano frente a la pasividad de la administración tributaria. Esta condición de procedencia limita la actividad ilegítima de la administración tributaria representada por su pasividad, es entendida como manifestación administrativa, susceptible de infringir situaciones jurídicas y, por tanto, constituirse en una conducta que afecta o lesiona al interesado.

Para los fines del amparo tributario lo que caracteriza o califica a un hecho o conducta como lesiva es la ineficiencia o arbitrariedad clara y manifiesta de la administración en resolver una determinada petición prevista o regulada por una norma, que provoca un daño, perjuicio que debe ser en todo caso actual o inminente.

Según **Urdaneta**, (1986, 39), la conducta inactiva puede ser consecuencia de un incumplimiento o negligencia del pretendido agraviado, ya que la actuación está conforme a la ley, no se han cumplido los lapsos o etapas legales, o la demora es imputable al particular amparado, no procedería la acción de amparo, ésta sólo procede contra actos, hechos o acciones manifiestamente ilegales de los que haya derivado una legítima restricción de las garantías del contribuyente. Pero cuando la actividad no se pueda conceptuar como contrario el ejercicio de la acción de amparo tributario, sólo en los casos en los cuales no puedan recurrirse a otras vías procesales previstas en el ordenamiento jurídico.

En cuanto a esto afirma **Linarez**, (1993, 65), que el carácter subsidiario de la acción, coincide con rasgos que caracterizaron la primera etapa jurisprudencial del amparo constitucional, en la cual se consideraba que la misma sólo era admisible sino existían otros medios procesales o cuando no existían medios capaces de reparar los posibles daños aun derecho constitucional como un recurso subsidiario que cedía ante uno principal, no constituyendo por tanto, el medio normal de dilucidar controversias referidas a la legalidad de las actuación de los poderes públicos.

Ese carácter subsidiario del amparo constitucional reconocido en la jurisprudencia desapareció, transformándose en extraordinario; tal

circunstancia no podrá ocurrir con el amparo tributario en virtud del contenido de la norma que lo regula.

A objeto del texto del Artículo 215 del Código Orgánico Tributario se desprende que la conducta omisiva o abstencionista del administración calificada como excesiva colocando a su respectivos órganos en situaciones de incumplimiento de obligaciones específicas derivadas de normas, deben causarle un perjuicio al interesado.

En consecuencia el objeto del amparo tributario está constituida por la inacción o, pasividad excesiva de la administración tributaria, en resolver una determinada petición, pero que provoque un perjuicio al particular interesado. Se persigue con su ejercicio conminar al órgano fiscal a actuar, a ejecutar el trámite o la diligencia correspondiente, de lo contrario podrá dispensarse al administrado a realizarlo u obtenerlo, dispensa que en cualquier caso debe estar acorde con la naturaleza del acto requerido.

Se reafirma este criterio en la sentencia dictada por la Sala Político Administrativa en fecha 29 de Enero de 1997; mostrando el norte u horizonte de actuación de los jueces de esa jurisdicción especial al momento de decidir un amparo tributario.

En efecto y en virtud del avocamiento de oficio acordado por el máximo tribunal, se pronunció sobre la admisibilidad de la acción en los siguientes términos:

> La no expedición de las planillas referidas a cargo del accionante no se derive de una omisión negligente por parte de la administración, tal como lo deduce el accionante, sino de actos administrativos expresos que no han sido atacados en autos y en cuya virtud la mercancía importada fue declarada en estado de abandono y posteriormente,

> fue adjudicada al Fisco Nacional por lo que la pretendida violación de derechos constitucionales, en caso de existir sería imputable a estos actos expresos y no a omisión de la administración tributaria.

En consecuencia, entiende la sala que no existe congruencia ni relación de causalidad entre el elemento denunciante como lesivo de derechos constitucionales y la situación de hecho presuntamente lesivas, falta de expedición de planillas de liquidación de derechos aduanales, lo cual hace inadmisible la acción interpuesta y así se declara.

La Corte Suprema de Justicia, en su tarea de definir los requisitos para admitir un amparo constitucional autónomo contra la conductas omisivas en que incurriere la administración, ha precisado: "Que la omisión o inactividad calificada como absoluta, debe ocurrir ante una obligación genérica de pronunciarse y no antes las obligaciones específicas que le sean señaladas o impuestas por un texto legal."

De este modo a la sala ha expresado su negativa a admitir acciones de amparo constitucional cuando la administración se hubiese abstenido a realizar el acto que estaba obligada por mandato de ley, tal postura resulta de la observancia de los principios que rigen para su procedencia: el de la necesaria violación directa e inmediata de la Constitución y el del carácter extraordinario o especial de la acción de amparo.

En cuanto al objeto del recurso contencioso administrativo de abstención o carencia, la Sala Político Administrativa ha sostenido que el mismo no es ni un acto administrativo ni la indebida ausencia, por vía general, de este ni una ilícita actuación material de la administración, sino la abstención o negativa del funcionario público a actuar, es decir, a cumplir determinado acto en el sentido de actuación del cual el supuesto de hecho se encuentra

previsto en una ley específica, pero ante cuya ocurrencia real y concreta la autoridad administrativa se abstuvo de extraer la consecuencia jurídica que el imperativo legal le impone.

Con referencia a lo anterior **Fraga**, (1998, 11), afirma que el objeto de la acción de amparo tributario, como se ha dicho, es obligar a la administración tributaria a que resuelva las peticiones formuladas por los administrados. Lo primero que debe destacarse es que los sujetos pasivos de la acción son las diversas administraciones tributarias a las que se aplica el Código Orgánico Tributario. Es decir, a todos los entes públicos que fiscalizan, determinan y recaudan tributos regulados, directa o supletoriamente, por el Código Orgánico Tributario.

De acuerdo con el artículo 1 del Código Orgánico Tributario, y su disposición:

> Son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de ellos. Para los tributos aduaneros éste código se aplicará en lo atinente a los medios de extinción de la obligaciones, para los recursos administrativos y jurisdiccionales, la determinación de intereses y lo referente a las normas para la administración de tales tributos que se indican en el proceso, en particular, del órgano administrativo.

No obstante la sumariedad del amparo tributario, la administración tiene el derecho de presentar en el curso de la controversia, su réplica a fin de desvirtuar la afirmaciones y pretensiones del supuesto interesado afectado.

Tal bilateralidad es consecuencia lógica de principios consagrados en nuestra Constitución al garantizar el derecho de defensa en todo estado y grado de la causa de tal manera que es lógico afirmar que estos informes constituyen un instrumento de la administración para desvirtuar las

imputaciones presentadas por el interesado en la demanda que dio inicio al proceso.

Se podría agregar a las características de brevedad, bilateralidad y sumariedad, la simplicidad, concentración, inmediación y el impulso judicial de oficio, lo cuales permitirán al Juez gozar de amplios poderes de ordenación del proceso y de investigación, en virtud del poder discrecional que detecta para apreciar los hechos que configuran esa demora excesiva lesiva a los derechos e intereses de los particulares.

Conviene precisar que la acción está dirigida a contrarrestar una omisión, la falta de respuesta ante una petición, la ausencia de un pronunciamiento debido, derivado de una obligación específica de respuesta prevista en la ley o de la obligación genérica de responder que recae sobre los señalados entes por mandatos del artículo 67 de la Constitución y que ha sido desarrollada en el ámbito tributario por el artículo 111 del Código Orgánico Tributario: " La AdministraciónTributaria está obligada a dictar resolución en toda petición planteada por los interesados, dentro del plazo de treinta (30) días de su presentación, salvo a disposición especial de éste código".

Cabe agregar que ningún otro propósito tiene este mecanismo procesal, de tal manera que a través del mismo no es posible someter a control actos, o actuaciones materiales de la administración tributaria, pues justamente el presupuesto procesal de la acción es la ausencia de toda actuación, la inexistencia de una manifestación de voluntad, de juicio o de cualquier actuación material.

El juez de amparo tributario no tiene otra facultad que constatar si ha habido una ausencia total de respuesta frente a una petición y ordenar que la misma se produzca.

Hechas las consideraciones anteriores es lógico entender, el silencio de la administración tributaria controlable a través del amparo tributario, es el silencio total, o sea, el que existe cuando al frente de una petición no ha habido respuesta alguna, ni en el procedimiento constitutivo, ni en el procedimiento recursivo. Si en la vía administrativa hubo respuesta en el procedimiento de primer grado constitutivo y luego silencio en el de segundo grado recursivo no procede, el amparo tributario, sino el uso de la ficción del silencio rechazo que abre la posibilidad de acudir el juez contencioso tributario. Cualquier respuesta dada por la administración tributaria frente a la petición presentada por el particular, enerva la posibilidad de intentar el amparo tributario.

Como puede observarse el amparo tributario no es mecanismo procesal expedito para atacar las decisiones o actuaciones de la administración tributaria que afecta los intereses personales, legítimos y directos de los interesados; para tales propósitos existen otros medios dispuestos por el ordenamiento jurídico. Significa entonces que el amparo tributario es un remedio frente a la inactividad, absoluta; ergo allí donde hay una decisión, un acto, una actuación material, no hay amparo tributario.

Procedimiento:

La acción de amparo tributario, por su carácter autónomo, de derecho público y subsidiario se tramita en un juicio sumario, mediante un

procedimiento contencioso sencillo, interpuesto por la persona afectada. Contribuyente, responsable o tercero interesado.

La brevedad, bilateralidad y sumariedad, que caracterizan a este procedimiento se encuentra en los artículos 216, 217 del Código Orgánico Tributario. Dicho procedimiento está conformado por tres fases:

- La admisión de la acción, siempre que apareciere razonablemente fundada.
- El requerimiento de informes, en un tiempo breve y perentorio, sobre la causa de la demora o de los hechos que motiven la acción.
- Finalmente, la decisión judicial.

Al respecto afirma **Borjas**, (1947, 157), que siendo el procedimiento breve aquel en el cual por razones de urgencia o por tener un carácter sumario, se hace preciso prescindir de toda dilación que no sea absolutamente inevitable y de cuantas formalidades embaracen su curso rápido y expedito, no hay que el previsto en el Código para el amparo tributario tiene está característica. En efecto, coincide con la jurisprudencia, para que la acción de amparo tributario alcance la eficacia necesaria debe tener la condición del ser urgente, tramitado con celeridad y debe ser resuelto en el menor tiempo posible.

Según lo anterior afirma **Rondón**, (1994, 42), que:

> Esta brevedad en el procedimiento del amparo tributario, motivó a los tribunales de lo Contencioso Administrativo a aplicar antes de la promulgación de Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, las normas del Código Orgánico Tributario, en la tramitación de los amparos constitucionales, y en los procedimientos de las acciones de abstención.

Un sector de la doctrina ha considerado al respecto que asumir tal procedimiento es perfectamente correcto y en forma alguna lesiona el derecho de defensa de la administración, por cuanto el Juez bien puede abrir una articulación probatoria cuando ésta alegue hechos que deben ser probados.

De los requisitos que debe presentar el interesado ante el tribunal para la procedencia de la acción se esencia la sumariedad del procedimiento de la misma al igual que de los términos procesales reducidos para hacer valer los medios de ataque y defensa y de la oportunidad de Juez para decidir.

Para que el tribunal admita la acción, la demanda deberá especificar las gestiones realizadas ante la administración tributaria y el perjuicio que le ocasiona la inacción, debiendo por tanto anexar copia de los escritos que sustente su afirmación. Posteriormente el tribunal en lapso muy breve, dará oportunidad a la Administración de informar acerca de la demora que se le imputa, así como las razones de hecho y de derecho que soportan su actuación o conducta calificada como pasiva, para que seguidamente, también en lapso breve, dicte la decisión correspondiente.

El carácter bilateral deriva de la posibilidad que tiene la administración tributaria para presentar, en un lapso breve y perentorio fijado por el tribunal, los informes respuesta sobre la causa de la demora incurrida, resguardándose así el derecho de la defensa de las partes.

Ante la situación planteada **Fraga**, (1998,27), opina que la acción de amparo tributario debe ser presentada ante los Tribunales Superiores Contenciosos Tributarios, que al ser los competentes para examinar la legalidad de las actuaciones de las Administraciones Tributarias en los casos

de tributos regulados por el Código Orgánico Tributario igualmente deben ser competentes de éstas administraciones según el artículo 216 del Código Orgánico Tributario.

El escrito libelar debe especificar la petición o solicitud que no ha sido respondida por la administración tributaria, las gestiones realizadas ante la misma y sobre las cuales no se ha obtenido respuesta y además debe señalar cuál es el perjuicio que ocasiona al administrado el retardo de esta en responder. Debe acompañarse el libelo copia de los escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite, lo que equivale a decir que es un presupuesto de la acción el que, previamente se haya instado a la administración tributaria.

Vencido este plazo, el tribunal dictará sentencia dentro de los cinco (5) días hábiles, fijando un término para que la administración realice el trámite o la diligencia correspondiente o dispensando del mismo al actor, previo afianzamiento del interés fiscal comprometido.

Por otra parte, y en lo que respecta a las potestades inquisitorias y dispositivas del Juez Contencioso Tributario en general, esto es considerándolo Lato Sensu ya se ha pronunciado el más alto Tribunal de la República de la siguiente manera:

> Como órganos encargados del control de la legalidad de los actos de la Administración Tributaria Nacional; excepto, por lo que respecta a la Tributación Aduanera, cierto es que a los órganos de la Jurisdicción Contencioso Tributaria, corresponde revisar toda actuación administrativa y hacer que se corresponda con las pautas legales establecidas al efecto, facultad ésta que le compete cumplir aún de oficio cuando observe vicios, tanto en los procedimientos seguidos para la emisión de los actos administrativos, como en el cumplimiento de los requisitos para la validez y eficacia de aquellos.

Si bien es cierto que la capacidad adquisitiva de los jueces tributarios obliga a descubrir la verdad de los hechos y demás elementos de juicio necesarios para el esclarecimiento del caso sometido a su consideración y decisión, lo cual se puede conseguir en el curso del proceso, analizando las actas que lo conforman, y si fuera necesario, requerir los datos pertinentes por medio de la figura del auto para mejor proveer que se consagraba en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario, promulgado en 1982.

En este orden de ideas, se observa que el Juez de instancia a quién correspondió el conocimiento del recurso contencioso fiscal ejercido en contra de actos de liquidación emanados de la administración tributaria, fue advertido de la existencia de posibles vicios que afectan la legalidad de aquellos actos impugnados.

Contenido de la Decisión

El artículo 217 del Código Orgánico Tributario precisa los límites del juez al momento de dictar la decisión; ya que el dispositivo de la sentencia sólo puede fijar un término plazo para que el órgano de la administración tributaria realice el trámite o la diligencia omitida, o por el contrario, dispensar el actor de éste trámite o diligencia que había solicitado y el cual la administración omitido, debiendo en este caso solicitar una fianza para preservar el interés del Fisco.

Al respecto **D´ascoli**, (1998, 74), opina que la decisión de amparo tributario tiene un efecto declarativo de condena, por lo que el Juez sólo debe pronunciarse con un mandato dirigido a la Administración para que actúe y resuelva la petición que le formuló el interesado restableciéndole por tanto la situación jurídica preexistente, referida a su derecho de petición frente a la

administración o con la dispensa al interesado de obtener el acto que materializaría su solicitud, es decir, el trámite o diligencia omitido por la administración tributaria.

En este sentido, el efecto de la sentencia de amparo sería, por una parte, declarativo en tanto que implica un reconocimiento del vínculo administrativo preexistente entre el administrado, contribuyente, responsable o tercero interesado y la administración tributaria, y por la otra de la condena, en virtud del pronunciamiento de exigir a la administración el cumplimiento de una obligación de hacer, como es el actuar administrativo, es decir, romper con la inacción o la pasividad de la administración de los ciudadanos.

Al respecto, el Máximo Tribunal ha precisado en sentencia de la Sala Política Administrativa caso Plan Alimenticio Nueva Esparta que: "En cuanto a los poderes que tiene el Juez Contencioso Tributario en materia de amparo tributario, se limitan a fijar un término a la Administración para que realice el trámite o diligencia, solicitada por el actor, o a dispensar a éste de su cumplimiento."

De tal manera que no cabe duda pues que este fallo precisa el alcance y contenido del Juez al momento de decidir, por lo que le estaría impedido al Tribunal Contencioso Tributario, pretender sustituir a la Administración Tributaria en el cumplimiento de los trámites debidos, en virtud de disposiciones normativas de rango legal o sublegal y mucho menos dispensar al particular de actuaciones que conforme al ordenamiento jurídico debe realizar para lograr la correcta actuación de la Administración en la sustanciación de sus peticiones.

En ese mismo sentido **Fraga**, (1998, 29), indica que en el artículo 217 se presenta tal vez, uno de los puntos más controvertidos en el amparo tributario sobre el cual ha imperado cierta confusión. Es sin duda el punto cardinal del amparo tributario establecer hasta donde puede llegar el Juez en su decisión.

Parte de la confusión que existe en torno a este punto, viene de la identificación que se ha intentado establecer entre el amparo tributario y el recurso por abstención. La Jurisprudencia y la doctrina más autorizada entienden que en la decisión del recurso por abstención, el Juez Contencioso puede sustituirse en la administración.

Al respecto, **Romero**, (1997, 165), expresa que la administración y los tribunales cumple con responsabilidades distintas y a la hora de revisar la conducta administrativa, los segundos no poseen la calificación ni la tecnificación para cuestionar ciertas conductas de la administración, particularmente aquellas que se apoyan en elementos metajurídicos.

Sin embargo, la incógnita presentada no reviste mayor dificultad para ser despejada en el ámbito del contencioso de carencia, pues aquí aquellas tiene por sustrato una conducta precisa y concreta, de contornos preclaros, que es obligatoria para la administración por imposición de una norma o cuerpo normativo expreso, que el ente obligado se resiste a cumplir o que simplemente se abstiene de realizar.

En estas circunstancias es perfectamente sostenible que los tribunales de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, facultados como están para declarar la contrariedad a derecho de las conductas administrativas, puedan

también restablecer las lesiones o los bienes jurídicos de los ciudadanos supliendo la inactividad legítima.

De tal manera que lo que pareciera ser muy claro en el caso del recurso de carencia o por abstención, no es lo es tanto en el supuesto del amparo tributario, pues como ya se ha dicho, en el primer caso existe una obligación concreta de responder que viene establecida por la ley, mientras que en el segundo no necesariamente es así, dado que la acción analizada procede contra las violaciones concretas o genéricas de dar oportuna respuesta a las peticiones de los administrados.

Según la doctrina citada se podría decir que cuando existe una norma expresa que ordena a la administración tributaria cumplir un trámite determinado frente a una petición específica del contribuyente, responsable o tercero interesado, en respuesta de la cual y dentro de un plazo prefijado debe emitir un acto de carácter reglado, el Juez Contencioso Tributario podría suplir la inactividad, pero sólo si ello se logra con la dispensa del trámite, otorgando autorizaciones, licencias, solvencias, reintegros o cualquier otro acto administrativo que implique una plena sustitución de la función administrativa.

Cabe agregar que en el caso de la inactividad genérica de la administración tributaria, esto es, aquella que no viola una norma específica en la que se le ordena actuar de un modo predeterminado a dicha administración, sino que contraría la garantía constitucional del derecho de petición, ni siquiera puede haber dispensa del trámite, pues no hay un trámite del cual dispensar al contribuyente, responsable, o tercero interesado. En estos casos, el juez sólo puede proferir una orden conminando a la administración tributara a responder.

Por lo anteriormente expuesto se cree que la decisión del amparo tributario se asemeja , aun cuando no se confunde, con la que se produce en los llamados proceso cautelares autónomos.

Al respecto **Calamandrei**, (1984, 32), afirma:

> Que toda clasificación de los procesos que se funde en los fines que las partes se proponen alcanzar a través de las providencias a que el proceso se dirige, se resuelve en realidad en una clasificación de los varios tipos de providencia, respecto de las cuales los varios tipos de acción o de proceso no son más que un accesorio y una premisa.

Ante la situación planteada se puede hacer una clasificación de los procesos considerados en sí mismos e independientemente de los efectos sustanciales producidos por la providencia a que tienden, cuando se toma como base el criterio estrictamente formal, referido a la figura externa que pueden adoptar, por el modo de expresión y por el orden según el cual están dispuestas en serie las varias actividades de que el proceso se compone; sin embargo, señala, cuando se quiere basar la clasificación de los procesos sobre los diversos efectos sustanciales que pueden derivan del acto jurisdiccional, se cae inadvertida en el defecto lógico que consiste en atribuir al continente la cualidad del contenido.

En relación con esto último el término es usado por la doctrina y resulta útil para la comprensión de aquellos procesos cuya única finalidad es obtener la protección anticipada de un derecho, sin determinar si tal derecho existe.

De acuerdo con lo dicho anteriormente, se puede definir el proceso cautelar como una secuencia temporalmente ordenada de acaecimientos en los cuales los sujetos procesales intervendrán con el objeto de que el órgano jurisdiccional decida, mediante la sentencia respectiva, sobre la procedencia

o no de proteger provisionalmente el derecho del solicitante de la providencia cautelar, en aparente peligro de no ser satisfecho.

Tal como se observa en este tipo de proceso no se persigue resolver un conflicto intersubjetivo de intereses (rectius : litis), sino alcanzar la protección provisional de un derecho amenazado, aún antes de que la existencia del mismo demuestre en un proceso de conocimiento. Ello sin embargo no le roba al proceso cautelar su condición de verdadero proceso, pues en él se presentan todos los elementos necesarios para concebirlos como tal.

En el caso del amparo tributario ocurre algo similar, aunque se trata de dos procesos muy distintos entre los cuales se ha establecido sólo a los fines de recrear una explicación sobre el alcance de la sentencia.

Impugnación de la Decisión

Se evidencia del contenido del artículo 217 del Código Orgánico Tributario que la decisión dictada con ocasión a la acción de amparo tributario es susceptible de recurso de apelación, sin embargo el problema a dilucidar gira en torno al alcance de la misma, es decir, si debe ser oída en un solo o en ambos efectos.

Afirma **D´ascoli**, (1998, 75), que algunos Tribunales Contenciosos Tributarios sostienen el criterio al cual la apelación debe ser oída en un solo efecto; así, en auto dictado por el Juzgado Superior Sexto de los Contencioso Tributario en fecha 23 de julio de 1997, el Tribunal, con fundamento en las disposiciones contenidas en los artículos 7 y 8 del Código Orgánico Tributario, en concordancia con el artículo 102 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, acogió el procedimiento establecido en el

artículo 35 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales:

> Contra la decisión dictada en primera instancia sobre la solicitud de amparo se oirá apelación en un solo efecto.
> Si transcurridos tres (3) días de dictado el fallo, las partes, el Ministerio Público o los Procuradores no interpusieren apelación, el fallo será consultado con el tribunal superior respectivo, al cual se le remitirá inmediatamente copia certificada de lo conducente. Este tribunal decidirá dentro de un lapso no mayor de treinta (30) días.

De la referida decisión judicial comentada en el punto anterior de ésta investigación se evidencia que el referido sentenciador asume erróneamente una identidad entre el Amparo Tributario y el amparo constitucional, considerando por tanto al tributario una especie del género amparo constitucional.

Tal criterio contradice totalmente la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal en fallos dictados en fechas 01-08-90 y 29-01-97, Caso Compañía Inmobiliaria El Sitio C.A. y Caso Plan Alimenticio Nueva Esparta, respectivamente, en los cuales reiteró la diferencia radical entre ambos institutos jurídicos. Así pues, la acción propuesta es la acción de amparo tributario prevista en el Código Orgánico Tributario y no el amparo constitucional contemplado en la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales.

Según se ha visto ambas acciones legales tienen características y procedimientos distintos, en efecto el amparo tributario no requiere de los mismos requisitos procesales de la acción de amparo constitucional y una y otra son dos figuras regidas por leyes diferentes no deber confundirse ni en cuanto a su objeto, ni a su procedimiento, ni a su naturaleza.

Para ratificar ésta posición, en fallo emitido el 29 de Enero de 1997, se afirmó la necesidad de reiterar:

> El hecho de que a pesar de su denominación y de que constituye una vía legal especial y breve, el amparo tributario no es una especie del amparo constitucional previsto en el artículo 49 de la Constitución y desarrollado en la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, toda vez que difiere sustancialmente de éste en cuanto a su fundamento, objeto, procedimiento y naturaleza de sus decisiones.

En esta investigación, se ha podido detectar la diferencia sustancial existente entre ambas acciones legales en lo que a su naturaleza, fundamento y objeto se refiere, es por esto que, mal podría acudirse a la analogía que establece el artículo 7 del Código Orgánico Tributario o a la Supletoriedad del artículo 8 ejusdem de los procedimientos previstos en la Ley Orgánica de Amparo: "La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, ni exenciones, exoneraciones u otros beneficios, como tampoco tipificar infracciones ni establecer sanciones."

De tal manera que tampoco se pudiera acudir a la supletoriedad del artículo 8 del Código Orgánico Tributario:

> En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este código o de las leyes especiales sobre la materia, se aplicarán supletoriamente y en orden de prelación, las normas tributarias análogas, los principios generales de derecho tributario y los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines, salvo disposición especial de éste código.

Por cuanto está prevista una norma acorde con la naturaleza de este medio procesal, dirigida a conminar al órgano administrativo tributario a actuar, a ejecutar el trámite o diligencia correspondiente, o en su defecto dispensar al particular de realizarlo y obtenerlo.

De manera, que ante la ausencia de una disposición del Código Orgánico Tributario que expresamente indique bajo que efectos debe ser oída la sentencia dictada con ocasión a la interposición del amparo tributario, se impone acudir a los principios que informa la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

Significa entonces que a falta de disposición expresa en el Código Orgánico Tributario se aplican supletoriamente otras leyes especiales y en orden de prelación, las normas análogas, los principios generales de derecho tributario y los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines salvo disposición especial de este código.

Por todo lo expuesto, se observa que el fundamento jurídico del amparo tributario, se encuentra en el conjunto de medios procesales que conforman el sistema contencioso administrativo, el cual esta dirigido a tutelar por la vía juridisccional, las pretensiones contra la administración. Siendo el amparo tributario de igual manera una acción dirigida a garantizar la juridicidad de la actuación de los órganos administrativos con competencia tributaria, se integra así al sistema contencioso administrativo, y en virtud del expreso mandato contenido en el título V. Procedimiento contencioso capítulo V, disposiciones generales del artículo 223 del Código Orgánico Tributario, el instrumento aplicable sería el Código de Procedimiento Civil, en aquellos que no contravenga las disposiciones expresadas en el Código Orgánico Tributario. Esta remisión se corresponde igualmente con el mandato de aplicación supletoria del Código de Procedimiento Civil. En consecuencia la apelación de la sentencia de amparo tributario debe ser oída en ambos efectos, o disposición del artículo 209 del Código de Procedimiento Civil:

> La nulidad de la sentencia definitiva dictada por el tribunal de la instancia inferior que se halle viciada por los defectos que indica el

> artículo 244 sólo puede hacerse valor, mediante el recurso de apelación, de acuerdo con las reglas propias de este medio de impugnación. La declaratoria del vicio de la sentencia por el Tribunal que conozca en grado de la causa, no será motivo de reposición de ésta, y el Tribunal deberá resolver también sobre el fondo de litigio. Esta disposición no se aplica en los casos a que se refiere la última parte del artículo 246.
> Parágrafo Único: Los Tribunales Superiores que declaren el vicio de la sentencia de los inferiores, apercibirán a éstos de la falta cometida y en casos de reincidencia, le impondrán una multa que no sea inferior a dos mil bolívares ni exceda de cinco mil.

Diferencias del Amparo Constitucional con el Amparo Tributario

En el campo jurídico de la tributación, el amparo tributario no viene a ser una especie de amparo constitucional, sino un medio de acción judicial de excepción a que los contribuyentes se hacen acreedores ante la negligencia en el actuar de la administración tributaria aunado al supuesto en que la ley no prevea algún otro medio de impugnación al mismo amparo tributario para lograr la defensa del derecho constitucional de los particulares.

Al respecto **Fraga**, (1998, 33), indica que en el proceso de amparo tributario no hay un juicio de conocimiento; de hecho ni siquiera existe una incidencia probatoria, porque la misma es innecesaria, dado que el accionante no intenta probar la ilegalidad de un acto administrativo o que tiene derecho a una respuesta afirmativa con respecto a la petición que introdujo ante la administración tributaria.

Por el contrario, el accionante solo debe demostrar que ha interpuesto una petición o solicitud ante la administración tributaria, que ésta no ha sido atendida y que, por ende, hay una demora excesiva en la respuesta

correspondiente, todo lo cual le causa un daño que no puede ser reparado por otro mecanismo procesal previsto en el Código Orgánico Tributario.

Significa entonces que el juez no debe, y no puede porque carece de elemento probatorio para hacerlo entrar a pronunciarse sobre contenido material a que se contrae la solicitud hecha ante la administración tributaria. Debe circunscribirse su decisión a ordenar a la administración tributaria que conteste la solicitud formulada por el administrado o, tal como dice la norma, dispensar a éste, previo afianzamiento de trámite de que se trate, pero siempre que tal trámite sea prescindible.

Como puede observarse el amparo tributario debe mantenerse como mecanismo de protección del derecho de petición frente a las administraciones tributarias. El juicio de amparo tributario no prevé ni admite las operaciones de conocimiento de un proceso ordinario; ante por el contrario, el juez realiza un conocimiento sumario y superficial, similar al que pone en práctica en ejercicio de poder cautelar; para determinar si ha habido una relación del derecho de petición por parte de la administración tributaria, concretándose entonces su decisión a restablecer dicho derecho.

Afirma **Spisso**, (1996,169), la Doctrina Argentina de la cual proviene esta figura ha señalado que el amparo tributario es para proteger los legítimos derechos e intereses de los administrados, cuyo ejercicio se ve obstaculizado por la demora de la administración en la realización de trámites o diligencias.

Así, el amparo tributario no puede perseguir otra finalidad que la de obligar a la administración tributaria a la realización de un trámite, o si este se pudiera obviar, a liberar al administrado afectado a realizarlo, pero queda

excluida toda personalidad de que se condene a la administración a pronunciarse en un sentido u otro.

Indica al respecto **Urdaneta**, (1986,43), que a la misma conclusión ha llegado la poca doctrina patria que se ha ocupado del asunto, a señalar que algunos Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario insisten, por ejemplo, en declarar solvente a un administrado a través de la sentencia del amparo tributario, lo cual no tiene sentido ni fundamento y es contrario a las normas del Código Orgánico Tributario.

Ante tal situación planteada se dice que el tribunal competente para conocer de la acción de amparo, en su decisión, solo puede tomar una de las siguientes tres determinaciones:

> Fijar un término para que la administración realice el trámite que dio origen al amparo, dispensar al administrado de cumplir con dicho trámite o declara improcedente la acción, en consecuencia no puede declarar solvente a un contribuyente y fijar un lapso de vigencia por lo demás arbitrario de tal solvencia, dado que el amparo no puede estar limitado en el tiempo ante la demora de la administración o la contumacia a cumplir con la decisión del tribunal, lo que procede es la imposición de la sanción pecuniaria que genera la responsabilidad administrativa o disciplinaria del funcionario público ante el cual se ha presentado la solicitud o se ha iniciado el trámite.

Se ha expresado recientemente según **D´ascoli**, (1998,75), que la sentencia de amparo tributario sería, por una parte, declarativo en tanto implica un reconocimiento del vínculo administrativo preexistente entre el administrado contribuyente o tercero interesado y la administración tributaria; y por la otra, le condena, en virtud de que se exige a la administración el cumplimiento de una obligación de hacer, como es el actual administrativo, es decir, romper con la inacción o pasividad. De ello se ha deducido que el Juez Contencioso Tributario no puede sustituir a la administración tributaria.

De todo esto se desprende con facilidad que el amparo tributario es una acción distinta del amparo constitucional, del recurso por abstención y de todos los demás mecanismos procesales previstos en el Código Orgánico Tributario para la defensa de los derechos del administrado; acción esta que tiene un proceso muy específico: proteger el derecho de petición de los administrados frente a las administraciones tributarias.

Si este propósito tan concreto es hipertrofiado, la acción será pervertida y su efectividad disminuirá al inundarse los Tribunales Contenciosos Tributarios de acciones de amparo tributario cuya pretensiones subyacentes nada tienen que ver con la tutela de derecho de petición.

Observa **Fraga**, (1998, 262), que el amparo constitucional tiene por objeto proteger a los justiciables contra los actos, hechos y omisiones que violen amenacen violar derechos y garantías consagrado en la Constitución, en cambio, el amparo tributario no tiene por objeto proteger la violación o amenaza de violación de garantías y derechos constitucionales, sino únicamente compete a la Administración Tributaria decidir una petición que ha sido sometida por un administrado a su consideración.

El desarrollo legislativo del amparo tributario es anterior al del amparo constitucional, el primero nace con el Código Orgánico Tributario de 1982, mientras que el amparo constitucional, se desarrolla sin embargo, pretoriamente, a partir del 20 de Octubre de 1983, con el Leading Caso Andrés Velásquez en sentencia de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de justicia y luego adquiere definitiva regulación legal en la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales de 1988.

Como se ha observado la regulación adjetiva en ambos casos es totalmente distinta como puede verse de la simple comparación de las disposiciones del Código Orgánico Tributario y de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales. La sentencia en el amparo sólo puede ordenar una conducta positiva por parte del Administración Tributaria, cuando ésta ha incurrido en una mora excesiva en la resolución de una petición, en cambio la sentencia de amparo constitucional tiene plenos restablecedores, pudiendo ordenar al agraviante conducta positiva o abstenciones.

Otra diferencia la encontramos en que el amparo constitucional se intenta contra actos, hechos u omisiones de la administración Pública en general, central y descentralizada, nacional, estadal o municipal, contra las sentencias y contra los actos, hechos y omisiones de los particulares; mientras que el amparo tributario sólo procede contra las omisiones de respuesta de las administraciones tributarias frente a peticiones de los administrados.

CAPITULO V

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DEL AMPARO EN MATERIA TRIBUTARIA

Sentencia del 30 de Marzo de 1984 dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario. Caso: A, Loges, Juez: Dra. Ilse Van der Velde Hedderich.

> El amparo es una institución de base constitucional consagrada por el Código Orgánico Tributario, cuya finalidad primordial es la de reparar un derecho lesionado o bien proteger los derechos del administrado evitando se le causen lesiones por la demora excesiva en que incurra la Administración Tributaria en resolver peticiones de los interesados, pero en modo alguno debe con ello vulnerarse el interés fiscal.
> En efecto, podría una petición cuya falta de decisión oportuna, por parte de la Administración Tributaria origine el ejercicio de la acción de amparo resultar, en definitiva, temeraria e improcedente y existiendo liquidaciones fiscales comprometidas, se dificultaría su recaudación si no ha sido oportunamente garantizado su pago, situación que evidentemente causaría un perjuicio al Fisco Nacional, no siendo, este el querer del legislador al consagra la acción de amparo a favor de los administrados.
> Es por ello que la disposición contenida en el artículo 210 del Citado Código Orgánico Tributario, dispone imperativamente que, el Tribunal al acordar el amparo solicitado procederá: a la Administración Tributaria para que realice el trámite o diligencia en cuyo caso se exigirá el afianzamiento previo del interés fiscal, comprometido; no facultándose, en modo alguno a la autoridad judicial para eximir al pelicionante de la constitución de garantía suficiente a favor del Fisco Nacional en caso de darse el segundo supuesto fáctico previsto en la norma supra indicada.

En base a la sentencia anterior, el amparo tributario en el campo jurídico de la tributación, no viene a ser una especie de amparo constitucional, sino un medio de acción judicial de excepción a que los contribuyentes se hacen acreedores ante la negligencia en el actuar de la administración tributaria,

aunado al supuesto en que la ley no prevea algún otro medio de impugnación distinto al mismo amparo tributario para lograr la defensa del derecho constitucional de los particulares a dirigir peticiones ante cualquier entidad o funcionario público, sobre los asuntos que sean de la competencia de éstos y obtener oportuna respuestas establecido en el artículo 67 de la Constitución de la República de Venezuela.

Esta sentencia dictada en el año 1984 por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario establece la finalidad de amparo tributario la cual consiste en la reparación de un derecho lesionado o proteger los derechos del administrado, para así evitar que se le causen lesiones por la demora excesiva en que incurra la administración tributaria, en resolver peticiones de los interesados y habiéndose vulnerado en modo alguno el interés fiscal.

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa, 14 de Agosto de 1990, Magistrado Ponente: Dr. Román J. Duque corredor. Caso: Pedro Francisco Grespán Muñoz vs Ministerio de Hacienda. Asunto: Acción de Amparo contra la Abstención o Inactividad del Ministerio de Hacienda.

> En materia Tributaria existe una acción principal a favor de los contribuyentes cuando la Administración incurra en demoras excesivas en resolver sobre sus peticiones, que cause perjuicios irreparables y que no puedan ser evitados por los medios procesales ordinarios (artículos 208 y siguientes Código Orgánico Tributario).
> Se reitera el criterio, sostenido por la Sala Político Administrativa en fecha 23 de mayo de 1998, según el cual no es posible utilizar la acción de amparo como sustitutoria de los recursos precisa y específicamente arbitrados por el legislador en desarrollo de normas fundamentales, para lograr de ésta manera el propósito que se pretende en autos. Si tal sustitución se permitiere, el amparo llegaría a susplantar no sólo esa, sino todas las vías procesales establecidas

en nuestro Sistema de Derecho Positivo, situación en modo alguno deseable ni deseada por el Legislador de Amparo.

En esta oportunidad observa la Sala al respecto que la acción de amparo resulta ser de carácter especial en el sentido que no puede sustituir los recursos y acciones establecidos para reclamar algún derecho constitucional, si sus respectivos procedimientos son a su vez breves y sumarios, o eficaces, para lograr su rápido restablecimiento.

En consecuencia, observa la Sala que en materia tributaria existe una acción principal a favor de los contribuyentes cuando la administración incurra en demoras excesivas en resolver sobre sus peticiones, que cause perjuicios irreparables y que no puedan ser evitados por los medios procesales ordinarios.

En efecto tal acción aparecería para aquel entonces regulada en los artículos 208 y siguientes del Código Orgánico Tributario, precisamente para evitar los perjuicios irreparables, por los medios procesales previstos en el mismo Código, que tal demora pudiera ocasionarles a aquellos.

Esta acción se caracteriza por ser un mecanismo procesal especial de protección, frente a la inacción de la administración de naturaleza sumaria y reparadora de los daños que pueda causar tal inactividad administrativa y tiene por finalidad otorgar una protección jurisdiccional ante la abstención de la Administración, que permite a los órganos contenciosos tributarios evitar los daños que pueda causar tal inactividad, de resultar procedente, fijándose un término a la administración para que cumpla el acto omitido, o dispensando del mismo al actor.

Por último la procedencia de la acción de amparo tributario depende que el perjuicio que cause la no actuación de la administración, no sea reparable por los medios procesales establecidos en éste Código o en leyes especiales. En otras palabras de no existir otro recurso, a través del cual se obtenga la reparación del perjuicio derivado de la abstención administrativa, como alegó el autor en el caso de autos, es posible intentar este medio de amparo típico de la materia tributaria, para lograr el cumplimiento del acto omitido y que por esta razón resulta ser principal frente a la acción de amparo constitucional que se refiere el artículo 5to de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales.

Por lo tanto la Sala declaró inadmisible la acción de amparo ya que no se dio en el caso planteado el presupuesto, general del carácter especial de la acción de amparo constitucional en contra de la abstención o inactividad de la administración a que se contrae el artículo 5to. de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales de que no existía otro medio procesal breve, sumario y eficaz acorde con la protección Constitucional, dado que la acción prevista para ese entonces en el artículo 208 del Código Orgánico Tributario cumplía con tal finalidad.

Sentencia del Tribunal Superior Primero de los Contencioso Tributario del 28 de Febrero de 1991, Ciudad Residencial La Rosa, C.A. Expediente 654 de la Juez: Dra. Ilse Van der Velde Hedderich.

El recurso de amparo por la demora en que incurre la administración tributaria para decidir sobre la solicitud de calificación como urbanizadora:

> En este caso se dio el supuesto fáctico previsto en la disposición contenida en el artículo 208 del Código Orgánico Tributario, al momento de demandarse el amparo por la demora en que incurrió la administración tributaria en decidir acerca de la solicitud de

> calificación como urbanizadora, a favor de la Contribuyente "Ciudad Residencial La Rosa C.A." Sin embargo, al ser requerida, de la Administración Tributaria, la información respectiva por la demora excesiva en que ha incurrido para decidir la solicitud interpuesta por la recurrente, el ente administrativo procedió a emitir, dentro del plazo que le fue acordado para dar respuesta a aquel requerimiento, el oficio Nº HRC-1020-000014, fechado el veintisiete (27) de Febrero de 1991, mediante el cual se informa que, según oficio NºHRC-1570-0001, fechado el veinticinco (25) de Febrero de 1991, la Administración otorga a la Contribuyente recurrente la calificación de urbanista que le fue solicitada al encontrarse cumplidos, a juicio de dicha Administración, los requisitos legales para ello.

Evidentemente, este oficio supra indicado, resuelve la petición cuyo retardo fue el fundamento de la acción deducida por la Contribuyente "Ciudad Residencial La Rosa C.A." En consecuencia, cesó el interés legítimo del recurrente para obtener un pronunciamiento de este Órgano Jurisdiccional.

Sentencia del Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario del 17 de Septiembre de 1991, de la Magistrado Dra. Gisela Parra Mejías, en el juicio de Sucesión de Guido Puzzoli Capezzoni en el Expediente Nº 705

La Procedencia de la acción de Amparo Tributario

En el caso, la Administración no da oportuna respuesta a una propuesta de la recurrente sobre el pago del impuesto sucesoral. Los Bonos de la Deuda Pública como base de un convenio de pago del impuesto sucesoral:

> En este caso se observa que el apoderado de la recurrente propuso a la administración el 26 de Junio de 1991, la aceptación de los bonos de la deuda pública por la cantidad de Bs. 1.455.329,90, a los fines de cancelar la planilla de liquidación sucesoral Nº 4967, de fecha 09 - 11 -88, en virtud de constituir dichos bonos el medio de pago de

> que dispone su poderdante la sucesión de Guido Puzzoli Capezzoni, ya que el único bien de está fue expropiado por la nación y cancelada la indemnización correspondiente en su totalidad mediante bonos de la deuda pública.
> La Administración no dio respuesta a ésta petición en contravención a lo establecido en los artículos 67 de la Constitución Nacional y 107 del Código Orgánico Tributario y es sólo a requerimiento de este Órgano Jurisdiccional que en oficio NºHRC-1020-000069, de fecha 23 de Agosto del año en curso haciendo suyos los planteamiento expuestos por la Dirección Jurídico impositiva, en escrito del 16-08-88, dirigido a la recurrente, expresa al Tribunal que no es procedente admitir el pago del impuesto sucesoral en la forma propuesta.

Consideró el tribunal que la administración tributaria no dio cumplimiento a las normas constitucional y tributaria que la obligan en este caso no sólo a dar oportuna respuesta, sino también a realizar los trámites correspondientes a fin de buscar una solución legal y conveniente a las partes, a los fines de la cancelación del tributo.

Observó el tribunal para aquel entonces que el Código Orgánico Tributario, contempla en sus artículos 58 y 64, en los casos de deudas pendientes de pago, la posibilidad tanto de transacciones como de convenios de facilidades de pago, según sea el caso, previo cumplimiento de los requisito que para ello determinen las leyes; y en este caso si bien es cierto que los bonos de la deuda pública sólo podrán ser utilizados para el pago de cualquier impuesto o contribución nacional, a su vencimiento, el cual se producirá en 1994.

También es cierto que los precitados bonos devengan intereses a la tasa del (11%) anual, lo cual podría servir de base para un convenio de pago. A mayor abundamiento, se observa que la ley sobre sucesiones es tan flexible al respecto que el artículo 99 de la ley permite hasta el pago en especie. Por todas estas circunstancias es inadmisible que la administración pretenda

cobrar coactivamente el impuesto sucesoral, visto que la falta de liquidez de la recurrente proviene de haberle pagado la nación la indemnización del bien expropiado, único declarado por la sucesión, totalmente en bonos de la deuda pública, por lo cual la administración deberá tramitar la petición, adecuándola a la normativa legal.

Sentencia del Tribunal Temporal Superior Primero de lo Contencioso Tributario del 14 de Octubre de 1991, del Magistrado Temporal Dr. Luis Oronoz Berdones, en el juicio de José Danilo Cortez, en el expediente Nº 675.

El recurso de Amparo en materia Tributaria:

> Se observa en este caso si podría una petición cuya falta de decisión oportuna por parte de la administración tributaria de origen al ejercicio de la acción de amparo y resultar, en definitiva, temeraria e improcedente al existir liquidaciones fiscales comprometidas, se dificultaría su recaudación si no ha sido oportunamente garantizado su pago, situación que evidentemente causaría un perjuicio al Fisco Nacional, no siendo éste el querer del legislador al consagrar la acción de amparo a favor de los administrados.

Es por ello que la disposición contenida en el artículo 210 del citado Código Orgánico Tributario, dispone imperativamente que, el tribunal al acordar el amparo solicitado procederá a fijar un término perentorio a la administración tributaria para que realice el trámite o diligencia que requiere el demandante, o bien dispensará a este de efectuar dicho trámite o diligencia, en cuyo caso se exigirá el afianzamiento previo el interés fiscal comprometido, no facultándose, en modo alguno, a la autoridad judicial para eximir al peticionario de la constitución de garantía suficiente a favor del Fisco Nacional en caso de darse el segundo supuesto fáctico previsto en la norma supra indicada.

Ello es así por cuanto la declaratoria de amparo no conlleva una resolución sobre el fondo del asunto cuya falta de decisión administrativa oportuna lesiona el interés del contribuyente.

De tal manera que no es el ejercicio de la acción de amparo la vía pertinente mediante la cual el administrado va a lograr un pronunciamiento del tribunal sobre el asunto de fondo contenido en la petición cuya decisión ha demorado excesivamente e injustificadamente la administración tributaria, por cuanto para ello existen los recursos específicos consagrados y regulados en el Código Orgánico Tributario.

Sentencia de la Sala político administrativa del 19 de Noviembre de 1992, con ponencia del Magistrado Dr. Luis H. Farías Mata, en el juicio de Armando Antonio Fernández Feo, en el Expediente Nº 8.091.

Amparo Tributario su procedencia:

Procede la acción de amparo contra demoras excesivas en que incurra la Administración Fiscal, cuando aquellas no pudieren ser evitadas por otros medios; y, en el presente caso y tal como lo señala el que la administración expidió la planilla D 203 prontamente, sólo que con el monto del impuesto, según el informe fiscal del 13-02-91, era mayor al pagado por el contribuyente, se negó a emitirla hasta tanto se cumpliera el pago, en su criterio faltante. Por estos motivos considera la sala que el amparo tributario no resulta ser el medio procesal idóneo a utilizarse. Así lo alegó la Procuraduría en el escrito de apelación, así lo alegó la Procuraduría en el escrito de apelación y así lo reconoce y declara este Supremo Tribunal, confirmando su tradicional jurisprudencia sobre el punto.

Sentencia de la Sala Político Administrativa del 15 de Diciembre de 1994, con ponencia de la Magistrado Dra. Cecilia Sosa Gómez, en el juicio de George Atencio y otros, en el Expediente Nº 10.413, sentencia Nº 1.114.

Amparo y Recurso Contencioso Tributario

Cuando lo que busca el recurrente con el ejercicio conjunto de la acción de amparo y el recurso contencioso tributario es la suspensión de los efectos del acto administrativo impugnado. Y lo que busca es restablecer una situación jurídica infringida.

En el caso del ejercicio del recurso contencioso tributario y la acción de amparo, este no tiene sentido cuando lo que busca el recurrente es la suspensión de los efectos del acto administrativo impugnado mientras dure el juicio principal, ya que la ejecución del acto de la administración tributaria se suspende de pleno derecho con la interposición del recurso, restableciéndose de esta forma, la situación jurídica presuntamente infringida que hubiere podido causarla.

En el caso planteado se observa que los actores, no buscan por medio de la acción de amparo ejercida, como medida cautelar la suspensión de los efectos de los actos administrativos recurridos, sino más bien pretender restablecer una situación jurídica presuntamente infringida en virtud de la actuación de este medio extraordinario para evitar violaciones de normas constitucionales. Así se declara.

Sentencia de la Sala Político Administrativa del 8 de Enero de 1997, con ponencia de la Magistrado Dra. Hildegard Rondón de Sansó, en el Juicio de Plan Alimenticio Nueva Esparta C.A. en el Expediente.

Amparo Constitucional y Amparo Tributario

- La diferencia entre el amparo constitucional y el amparo tributario.
- La procedencia del amparo tributario.
- La competencia para el conocimiento de los amparos tributarios.
- Los poderes que tiene el Juez en materia de amparo tributario.
- Cuando la acción intentada se deriva de los efectos de actos administrados expresos.
- La evocación cuando se trata de productos perecederos (carne congelada).
- Cuando la administración no expide las planillas de liquidación de los derechos de aduana de la carne importada.

En este caso se analizó como punto previo cuál fue la verdadera naturaleza de la acción ejercida, es decir, si se trató de una acción de amparo constitucional o de un amparo tributario. Al respecto la Sala ha señalado:

> La acción propuesta es la acción de amparo tributario en el Código Orgánico Tributario y no el Amparo Constitucional contemplado en la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales.
> Ambas acciones legales tienen características y procedimientos distintos. En efecto el amparo tributario no requiere de los mismos requisitos procesales de la acción de amparo constitucional y una y otra son dos figuras que regidas por leyes diferentes, no deben confundirse ni en cuánto a su objeto, ni a su procedimiento, ni en su naturaleza.

Vid. Sentencia de esta sala de fecha 1º de Agosto de 1990, caso: Compañía Inmobiliaria El Sitio, C.A, contra Concejo Municipal del Distrito Urdaneta del Estado Miranda, con ponencia de la Magistrado Josefina Calcaño de Temeltas.

Considera la Sala que el amparo tributario constituye un procedimiento especial y breve al igual que el amparo tributario, debe observarse también que no es verdadera acción de amparo en el sentido constitucional de la palabra, ni una especie de aquella.

En efecto, de conformidad con lo previsto en el artículo 215 del Código Orgánico Tributario, el amparo tributario procede cuando se constata una demora excesiva de la administración tributaria en resolver peticiones de los interesados y que de ella se causen perjuicios no reparables por los medios procesales establecidos en el Código Orgánico Tributario o en leyes especiales.

De tal manera que la administración tributaria es el sujeto pasivo en un procedimiento de amparo tributario y el supuesto de hecho procede sólo ante una inacción (demora) de la administración tributaria, relacionada con una petición formulada por algún interesado. Demora que además debe ser excesiva según el artículo 215 del Código Orgánico Tributario, lo cual supone para el interesado la carga de demostrar que ha urgido el trámite mediante la presentación de copia de los escritos que en tal sentido haya dirigido a la administración tributaria.

En consecuencia, debe afirmarse que el amparo tributario no procede contra acciones en sentido positivo ni contra los efectos de actos administrativos de la administración tributaria.

La existencia de normas expresas que atribuyen el conocimiento de los amparos tributarios desde el punto de vista procesal debe referirse a los Juzgados Superiores Contenciosos Tributarios en primera instancia y en alzada a esta Corte Suprema de Justicia art. 220 Código Orgánico Tributario.

En cuanto a los poderes que tiene el Juez Contencioso Tributario en materia de amparo tributario, se limitan a fijar sin término a la administración para que realice el trámite o diligencia solicitada por el actor, o a dispensar a éste de su cumplimiento.

El Código Orgánico Tributario dispone que en la decisión respectiva, en caso de ser procedente la acción, se fijará un término a la administración tributaria para que realice el trámite o diligencia o dispensará del mismo al actor, previo afianzamiento del interés fiscal comprometido art. 217 Código Orgánico Tributario.

A pesar de que el amparo tributario constituye una vía legal especial y breve no es una especie del amparo constitucional previsto en la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, por cuanto defiere sustancialmente de esté, en su fundamento, objeto, procedimiento y naturaleza de sus decisiones.

Observa la Corte en ese entonces que en este caso la Procuraduría General de la República tiene razón cuando alega que la acción intentada en autos fue una acción de amparo constitucional contra una supuesta omisión y no un amparo tributario, tal como erróneamente lo apreció el a quo.

Ciertamente, no cabe duda para ésta Sala que el escrito que encabeza el presente expediente está referido a una pretensión de amparo constitucional,

en cuanto a su fundamento normativo, en cuanto, al rango de los derechos cuya violación se denuncia y finalmente por la pretensión que de ella deduce que es el restablecimiento inmediato de la situación jurídica infringida o la situación que más asemeje a ella.

Así, la situación denunciada por el actor no se debe a una demora excesiva de la Administración Tributaria en entregar las mercancías que se encuentran en la Aduana del Guamache, sino que se deriva de los efectos de los actos administrados expresos.

Resultó forzoso para la Sala concluir que en la sentencia apelada el a quo erró al tramitar y decidir la acción de autos como un Amparo Tributario, cuando lo ejercido por el interesado fue una acción de amparo constitucional con lo cual no se atuvo a lo alegado y probado en autos, no siguió el procedimiento legalmente previsto, en consecuencia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 209 del Código de Procedimiento Civil se revoca la decisión recurrida y se repone en causa al estado en que se admita la acción del amparo constitucional y así se declara.

En atención a la declaratoria anterior, el conocimiento para tramitar y decidir acerca de la acción interpuesta en autos corresponde en primera instancia a un Juzgado Superior Contencioso Tributario, sin embargo, entiende la Sala, que en atención a la especial atención de hecho presente en este caso resulta plenamente justificado y conveniente el ejercicio de la facultad que le confiere el ordinal 29 del artículo 42 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, es decir, avicarse de oficio. En razón del carácter perecedero de la mercancía almacenada (carne congelada) y del tiempo transcurrido desde que llegó a puerto (aproximadamente un año), la Sala

decidió avocarse de oficio al conocimiento y decisión de la acción de amparo constitucional incoada en autos. Así se declara.

Con respecto a la administración de dicha acción, se observa la denuncia hecha por el accionante en su libelo puede reconducirse a una idea central, esta es, que la administración tributaria le habría violado derechos constitucionales al no expedir las planillas de liquidación de los derechos de aduana correspondientes a la carne importada, con lo cual estaría reteniendo en forma ilegítima dicha mercancía. Es decir, atribuye a la administración una conducta negativa, una falta de actuación, que le estaría ocasionado perjuicios en sus derechos constitucionales. En sentido observa la Sala que tal como se señaló uT Supra, la no expedición de las planillas referidas a cargo del accionante no se deriva de una omisión negligente por parte de la administración, sino de los actos administrativos expresos que no han sido atacados en autos.

Concluye la Sala diciendo que no existe congruencia ni relación de causalidad entre el elemento denunciado como lesivo de derechos constitucionales (omisión) y la situación de hecho presuntamente lesiva falta de expedición de planillas de liquidación de derechos aduanales, lo cual hace inadmisible la acción interpuesta y así se declara.

Sentencia del 2 de Agosto de 1999. Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario Industrias Globe Wire ITd, C.A., en Amparo Tributario.

No se admitirá la acción de amparo tributario, para resolver las peticiones que se le hagan, cuando el accionante no acredite ante el tribunal las gestiones realizadas ante la administración tributaria.

Hoy en día se puede afirmar dado el amplio desarrollo doctrinario y jurisprudencial habido sobre la materia, que el amparo tributario es una figura autónoma del amparo constitucional con la cual sólo comparte el nombre y un origen común. Cabe señalar lo plasmado por la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa Sentencia de fecha veintinueve (29) de enero de 1997:

> Al respecto, considera la Sala precisar en ésta oportunidad que si bien es cierto que el amparo tributario constituye un procedimiento especial y breve al igual que el amparo constitucional, también debe observarse que no es una verdadera acción de amparo en el sentido constitucional de la palabra ni una especie de aquella.

En este caso, este tribunal, en acatamiento a lo previsto en los artículos 215 y 216 del Código Orgánico Tributario ya que ha sido criterio constante de ese tribunal que cuando el accionante no acredite las gestiones realizadas ante la administración tributaria y las demoras excesivas en que está incurre en resolver las peticiones que se le hagan y que causen perjuicios que no puedan ser reparados por los medios procesales establecidos en las leyes, no será admitida la acción de amparo tributario.

Sentencia de la Sala Constitucional del 30 de Junio del 2000, con ponencia del Magistrado Jesús Eduardo Cabrera Romero, en el Juicio de Sucesión de Carlos Alberto Domínguez Gómez, en el Expediente Nº 00 -0899, sentencia Nº 654.

Competencia, Potestad Tributaria, Apelación

- La competencia para conocer de la apelación dictada por un Juzgado Superior Contencioso Tributario.
- La apelación ejercida contra una decisión de amparo tributario.

- La potestad tributaria de los Municipios y los Estados.
- La potestad tributaria del Estado.
- El principio de legalidad.
- Las certificaciones de solvencia.
- El amparo tributario.
- El amparo tributario y el amparo constitucional.
- El silencio administrativo negativo.
- Cuando la Administración incurre en las llamadas demoras excesivas.
- El recurso por abstención o carencia.

Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca de su competencia para conocer de la presente apelación, la cual le ha sido sellado y a impuestos al consumo no reservados por la ley al Poder Nacional, ello en un todo conforme a lo pautado en el ordinal 6° del artículo 17 de la Constitución de la República de Venezuela de 1961.

Dicha competencia tributaria también ha sido contemplada en la vigente Constitución, cuando en el numeral 12 de su artículo 156, establece que es de la competencia del Poder Público Nacional "La creación, organización, recaudación, administración, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturadas del tabaco, y de los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución y la ley"; referidos a la competencia exclusiva de los Estados y a los ingresos de los Municipios, respectivamente.

Siendo evidente la existencia de un cuerpo normativo que rige de manera preferente a la relación jurídico tributaria y por ende, a todas las situaciones

que con ocasión a ella puedan suscitarse, así como las acciones o recursos con que cuenta el administrado frente a la actuación u omisión de la administración tributaria que pueda afectar su esfera jurídico subjetiva, resulta imprescindible para esta Sala hacer un análisis del amparo tributario previsto en el Capítulo IV del Título V "Procedimientos Contenciosos" del Código Orgánico Tributario y del amparo constitucional consagrado en el texto fundamental y regulado en una ley especial, como lo es la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, en virtud de que en el presente caso, nos encontramos ante el supuesto de un amparo tributario por el retardo de la administración tributaria de expedir el certificado de solvencia, respecto al pago de un impuesto sucesoral.

Las certificaciones de solvencia pueden ser solicitadas a la administración tributaria por los contribuyentes, responsables o terceros que con interés legítimo, estén obligados a acreditar el cumplimiento de obligaciones tributarias, y la expedición de tal solvencia debe realizarse en el plazo no mayor de tres (3) días, de acuerdo al texto del artículo 153 del Código Orgánico Tributario. Lo anterior, constituye un deber de la administración tributaria, pero ese requisito de certificación que tiene efecto liberatorio respecto de los contribuyentes y responsables. No podrá afectar el libre ejercicio de los derechos consagrados en la Constitución.

De tal manera que independientemente del contenido que tenga esa relación jurídica surgida del ejercicio del poder tributario antes referido, la misma siempre está revestida de una serie de garantías que otorga el texto fundamental a favor de los sujetos pasivos de esa relación, y que de alguna manera se constituyen en restricciones al ejercicio de ese poder de la administración tributaria. Entre esas garantías constitucionales, resaltan los

principios de legalidad tributaria, de no confiscación y de igualdad ante las cargas públicas, previstos en los artículos 224, 102 y 223 de la Constitución de 1961 y recogidos en los artículos 317, 116 y 316 de la Constitución de 1999.

Para sustentar razonablemente la afirmación anterior la Sala estima necesario examinar el contenido de las disposiciones relacionadas con dichas figuras procesales, y a tal efecto, se observa: En la Constitución vigente esta previsto en el artículo 27 lo siguiente:

> Toda persona tiene derecho a ser amparada por los tribunales en el goce y ejercicio de los derechos y garantías constitucionales, aún de aquellos inherentes a la persona que no figuren expresamente en esta Constitución o en los instrumentos internacionales sobre derechos humanos.
> El procedimiento de la acción de amparo constitucional será oral, público, breve, gratuito y no sujeto a formalidad, y la autoridad judicial competente tendrá potestad de restablecer inmediatamente la situación jurídica infringida o la situación que más se asemeje a ella. Todo tiempo será hábil y el tribunal lo tramitará con preferencia a cualquier otro asunto.

En la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales se establece en su artículo 1°, lo siguiente:

> Artículo 1°. Toda persona natural habitante de la República o persona jurídica domiciliada en ésta podrá solicitar ante los tribunales competentes el amparo previsto en el artículo 49 de la Constitución, para el goce y el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales, aún de aquellos derechos fundamentales de la persona humana que no figuren expresamente en la Constitución, con el propósito de que se restablezca inmediatamente la situación jurídica infringida o la situación que más se asemeje a ella.

Por su parte, el Código Orgánico Tributario prevé una acción de amparo dentro del Título denominado "Procedimientos Contenciosos", estableciendo en su artículo 215, lo siguiente:

> Artículo 215. Procederá la acción de amparo cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones de los interesados y ellas causen perjuicios no reparables por medios procesales establecidos en este Código o en las leyes especiales.

Dicha acción de amparo denominada por la doctrina "Amparo Tributario", es un medio judicial previsto en el mencionado Código Orgánico para proteger al administrado del retardo por parte de la administración tributaria de resolver en el lapso legalmente establecido las peticiones o solicitudes que éste le formule, con ocasión de la existencia de una relación jurídico-administrativa en la materia de tributos; figura que está a disposición del administrado desde el 31 de enero de 1983, fecha en la cual entró en vigencia el Código Orgánico Tributario, y a pesar de las reformas del mismo, dicho medio de protección se mantienen en el Código Orgánico Tributario vigente de 1994; mientras que el amparo constitucional es una vía de protección de los derechos y garantías consagrados en la Constitución así como de aquellos inherentes a la persona humana que no figuren en el texto fundamental y en los instrumentos internacionales, que tiene como propósito restablecer la situación jurídica infringida o la situación que más se asemeja a ella, y cuya regulación en ley especial data del 27 de Septiembre de 1988, esto es, en una fecha posterior al cuerpo normativo que regula de manera especial el amparo tributario, no pudiendo entonces afirmarse que éste es consecuencia del amparo constitucional.

El problema de asimilar uno con el otro, o de creer que uno es una especie de un género, parece surgir cuando se cree que el amparo tributario

se prevé como medio de protección del derecho de petición y de oportuna respuesta que tiene el particular, derecho éste consagrado en el artículo 67 de la Constitución de 1961 y hoy en día en el artículo 51 de la vigente Constitución; pues si se parte ya no de la protección de un derecho constitucional como lo es el Código Orgánico Tributario, la distinción existente entre dichos medios judiciales aparece más evidente.

Además, es necesario indicar que por sólo hecho de que en el Código Orgánico Tributario se identifica dicha vía judicial como "Acción de Amparo", no puede considerarse que se está previendo en dicho ordenamiento especial un amparo constitucional o una categoría de éste, pues el amparo como término no es otra cosa que según el Diccionario de la Lengua Española, (1992, 93), "Acción y efecto de amparar o ampararse", esto es, de "Favorecer proteger"; "Valerse del apoyo o protección de alguien de algo"; o "Defenderse, guarecerse", "valimiento, favor o protección".

Según **Cabanellas**, (1990, 28), siendo así utilizado dicho término en otras figuras del derecho como el amparo agrario otorgado por el funcionario administrativo competente en la materia, el interdicto de amparo y el amparo provisional a las personas, sin que las mismas tengan similitud ni relación con el amparo constitucional; además que algunas leyes estadales contemplan el "amparo policial". En cambio, existen medidas de protección previstas en leyes especiales muy parecidas al amparo, en virtud de que tienden a la protección de derechos y garantías, pero que han sido consagradas de modo que puedan ser aplicadas por órganos administrativos competentes, como por ejemplo lo sería el abrigo establecido como medida provisional y excepcional dictada en sede administrativa por los Consejos de Protección del Niño y del Adolescente (artículo 127 de la Ley Orgánica para la Protección del Niño y del Adolescente).

Así pues, considera esta Sala necesario partir de la premisa que cuando la disposición que consagra el amparo tributario se refiere a las demoras excesivas en que incurra la administración tributaria en resolver sobre peticiones de los interesados, no es cualquier petición o solicitud, pues se trata únicamente de aquellas que puedan formular los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, y las cuales debe resolver o responder la administración tributaria, en el lapso que establezca el Código Orgánico Tributario o las leyes especiales que en materia financiera le impongan tal obligación.

Resulta pues, que cuando se considera procedente el amparo tributario, el juzgador sólo debe fijar en su sentencia un término a la administración tributaria para que realice el trámite o diligencia o dispensará del mismo al actor, previo afianzamiento del interés fiscal comprometido. Según el artículo 217 del Código Orgánico Tributario.

Mientras que cuando se estima procedente el amparo constitucional ejercido, el juzgador tiene la posibilidad de ordenar una conducta positiva al ente agraviante de la administración pública, o bien ordenarle que se abstenga de actuar de una determinada forma, de manera que la sentencia que se dicte debe contener, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales: Mención concreta de la autoridad, del ente privado o de la persona contra cuya resolución o acto u omisión se conceda el amparo; determinación precisa de la orden a cumplirse, con las especificaciones necesaria para su ejecución, plazo para cumplir lo resuelto.

Luego, se trata de dos acciones con fines diferentes. La primera es para que se cumpla con una obligación; la segunda preventiva o restablecedora, según los casos.

En esta caso la Sala una vez analizado algunos textos normativos que consagran el amparo constitucional y hechas algunas reflexiones.

En el amparo tributario, el sujeto activo de acuerdo al artículo 216 del Código Orgánico Tributario es cualquier persona afectada, entendiendo que debe estar afectada por la demora en la resolución de la petición que ha formulado; solicitud que debe estar circunscrita al vínculo jurídico que la une con la administración tributaria sea éste en calidad de contribuyente, de responsable o de tercero con un interés legítimo de acreditar una obligación tributaria; y el sujeto pasivo únicamente puede ser la administración tributaria que es la obligada por la ley a resolver en el lapso establecido las peticiones o solicitudes de los contribuyentes o responsables, mientras que en el amparo constitucional el sujeto activo es según la Constitución vigente "toda persona" sin ningún tipo de distinción, y como agraviante no sólo puede ser señalada la administración tributaria, sin la administración pública en general, tal y como está previsto en el artículo 2° de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales.

El amparo tributario se ejerce a través de una demanda en cuyo escrito el solicitante debe especificar las gestiones realizadas y el perjuicio que ocasiona la demora, acompañando los escritos por medio de los cuales ha urgido el trámite; por su parte el amparo constitucional se interpone mediante un escrito o en forma oral, teniendo la carga el accionante de cumplir con los requisitos que señala el artículo 18 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales y de demostrar que su acción no

encuadra en ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 6° ejusdem, que pudieran impedir su administración.

El procedimiento del amparo tributario se circunscribe al requerimiento que hace el tribunal a la administración, en el cual le otorga un término breve y perentorio para que le informe por escrito sobre la causa de la demora, y vencido el plazo dicta dentro de los cinco días hábiles la decisión correspondiente, la cual puede ser apelada dentro de los diez días continuos (artículo 217 del Código Orgánico Tributario). El procedimiento para tramitar el amparo está regulado en la ley que lo rige; sin embargo; el mismo ha sido ajustado a los principios de oralidad, publicidad, brevedad, gratuidad e informalidad que lo inspiran de acuerdo a la vigente Constitución, por esta Sala Constitucional mediante una interpretación vinculante que se hiciera en la sentencia de fecha 1-2-2000, recaída en el caso José Amando Mejía. Del texto de la Ley las discrepancias entre ambos procedimientos, por sólo mencionar una, la verificación de una audiencia oral como acto de inmediación del proceso de amparo constitucional.

El supuesto de procedencia en el amparo tributario es la constatación de una demora excesiva de la administración tributaria en resolver peticiones de los interesados, cuando ella cause un perjuicio no reparable por los medios procesales establecidos en el Código Orgánico Tributario o en leyes especiales, siendo el del amparo constitucional la demostración de que existe la violación o amenaza de violación de derechos y garantías constitucionales.

La decisión del amparo tributario está delimitada por el Código Orgánico Tributario y específicamente debe contener una orden para que la administración tributaria cumpla en un término señalado con el trámite o

diligencia solicitada, no siendo así en el amparo constitucional en cuya decisión el juez cuenta con plenos efectos restablecedores (artículo 27 de la Constitución y 1° de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales), tanto es así que en virtud de lo dispuesto en el artículo 29 de la ley que rige la materia, debe ordenar que el mandamiento dictado sea acatado por todas las autoridades de la República, se pena de incurrir en desobediencia a la autoridad.

La apelación que se ejerza contra la decisión dictada en primera instancia sobre un amparo constitucional sólo se oirá en un solo efecto por disposición expresa de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales (artículo 35), mientras que la decisión que se dicta en primera instancia de un amparo tributario tiene apelación de acuerdo al artículo 217 del Código Orgánico Tributario, pero esta disposición no fija de manera expresa los efectos en que la misma será oída en virtud de lo cual debe el juzgador aplicar supletoriamente según se lo ordena el artículo 223 de dicho Código, las reglas contenidas en el Código de Procedimiento Civil, específicamente el artículo 290 que reza "La apelación de la sentencia definitiva se oirá en ambos efectos, salvo disposición especial en contrario".

De acuerdo a su naturaleza, el amparo tributario es una acción de cumplimiento, pues su finalidad es que la administración tributaria cumpla con una obligación que la Ley le ha impuesto, y a través de esta acción se crea en el solicitante una situación jurídica que antes no tenía; mientras que el amparo constitucional es una acción restablecedora, en virtud de que su objetivo es proteger los derechos y garantías constitucionales, de manera que cuando éstos son violados o amenazados de violación dicha acción restablecedora, en virtud de que su objetivo es proteger los derechos y garantías constitucionales, de manera que cuando éstos son violados o

amenazados de violación dicha acción funciona para impedir un daño o restablecer la situación infringida, o una similar a ésta. De esta manera es claro que a través del amparo constitucional no se reclama el incumplimiento de alguna obligación, sino la amenaza de lesión o la violación de derechos o garantías constitucionales.

Esta naturaleza tan especial del amparo tributario, hace evidente la distinción de dicha figura con el amparo constitucional, pues no tiene como fin la protección de derechos y garantías constitucionales; y aun cuando pudiera pensarse que está destinado a proteger el derecho constitucional de petición y oportuna respuesta, ello no es así, por cuanto no toda omisión conlleva la violación de un derecho constitucional, siendo así que el amparo tributario ha sido previsto como un procedimiento contencioso para garantizar la legalidad de la actuación de la administración tributaria dentro de una relación al ejercicio de la potestad tributaria.

Lo antes expresado, conduce forzosamente a que esta Sala se refiera a una disposición estrechamente ligada al derecho constitucional de petición y oportuna respuesta, como lo es el artículo 4º de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, que es del tenor siguiente:

> Artículo 4º. En los casos en que un órgano de la Administración Pública no resolviere un asunto o recurso dentro de los correspondientes lapsos, se considerará que ha resuelto negativamente y el interesado podrá intentar el recurso inmediatamente siguiente, salvo disposición expresa en contrario. Esta disposición no releva a los órganos administrativos, ni a sus personeros, de las responsabilidades que le sean imputables por la omisión o demora.

La disposición antes transcrita consagra el llamado silencia administrativo negativo, que opera como garantía legal para evitar que, una vez vencidos

los lapsos establecidos en la Ley para que la administración se pronuncie o actúe de una determinada forma, el administrado se quede indefinidamente, y en consecuencia pueda agotar los recursos o acciones que el ordenamiento jurídico venezolano le establece para impugnar bien sea la actuación o la omisión del órgano administrativo.

Así pues, cuando el administrado ha ejercido el recurso administrativo de reconsideración y ha vencido el lapso que tiene el órgano administrativo que dictó el acto impugnado, sin que dicho órgano se hubiese pronunciado nuevamente, se entiende que lo ha negado y por tanto ha confirmado el acto recurrido, pudiendo así el afectado interponer en aplicación de los dispuesto en la norma antes transcrita, el correspondiente recurso administrativo, como lo sería el jerárquico. También puede darse el supuesto del silencio respecto al recurso jerárquico ejercido, y en este caso, la denegación entendida por el lapso legal para decidir dicho recurso cobra mayor importancia, al abrirle al afectado el acceso a la vía contencioso-administrativa para que los órganos jurisdiccionales competentes se pronuncien sobre el asunto.

Ahora bien, ese silencio negativo que opera como garantía para el administrado frente al actuar de la administración, no puede conducir a afirmar que los recursos a que puede optar el administrado y que han sido previstos por el legislador en desarrollo de normas fundamentales, se constituyan en la conocida acción de amparo constitucional, ni que contra las omisiones de la administración tenga siempre que ejercerse el amparo constitucional, pues de ser así el amparo sustituiría a casi todas las vías procesales establecidas en el ordenamiento jurídico venezolano, por no ser tan breves, eficaces y sumarias como ella, y ello no ha sido la intención del legislador, toda vez que en la propia Ley Orgánica de Amparo sobre

Derechos y Garantías Constitucionales se ha establecido que no se admitirá la acción de amparo así como se menciona en el artículo 6º, numeral 5º:

> Cuando el agraviado haya optado por recurrir a las vías judiciales ordinarias o hecho uso de los medios judiciales preexistentes", y se ha limitado si procedencia al disponerse en el artículo 5º ejusdem que la actuación de amparo procede contra todo acto administrativo: actuaciones materiales, vías de hecho, abstenciones u omisiones que violen o amenacen violar un derecho o una garantía constitucionales, cuando exista un medio procesal breve, sumario y eficaz acorde con la protección constitucional.

Lo anterior, conlleva a esta Sala a sostener que cuando la administración ha incurrido en las llamadas demoras excesivas, es decir, no haya resuelto una petición o solicitud dentro de los lapsos que el Código Orgánico Tributario o las leyes financieras le establecen, el administrado debe considerar que ha sido resuelta negativamente conforme lo dispone el artículo 4º de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, pudiendo entonces intentar el recurso inmediato siguiente, que en la materia tributaria, ha sido previsto para lograr en vía jurisdiccional que la administración tributaria cumpla con las obligaciones específicas surgidas con ocasión a la relación jurídico - tributaria.

Las abstenciones u omisiones de los órganos del poder público que violen o amenacen violar derechos o garantías constitucionales, específicamente el derecho de petición y oportuna respuesta pueden ser atacadas por medio de la acción de amparo constitucional, tal y como se desprende de los artículos 2º y 5º de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales. Tanto de tal manera que partiendo del hecho de que no toda omisión genera una lesión constitucional, de esta Sala señalar que cuando el legislador previó en el Código Orgánico Tributario el llamado amparo tributario dentro de los llamados procedimientos

contenciosos como lo son el recurso contencioso tributario y el juicio ejecutivo para demandar los créditos a favor del Fisco Nacional por concepto de tributos, lo hizo con la intención de controlar que la administración tributaria cumpla con las obligaciones que dicho código y las leyes fiscales le han impuesto, como lo sería por ejemplo, la de compensar, de oficio o a solicitud del administrado, los créditos reconocidos con deudas tributarias ya determinadas, como lo ordena el artículo 181 del Código Orgánico Tributario en concordancia con el artículo 46 ejusdem; actuación ésta cuya satisfacción no trae la restitución de una situación jurídica más bien una modificación favorable al administrado, pues extinguiría su obligación tributaria al pasar a un estado de solvencia frente a la administración tributaria.

Es evidente el carácter pecuniario que tiene la obligación tributaria, de modo que cuando se prevé el amparo tributario se intenta equilibrar el poder que en la relación jurídico-tributaria ejerce la administración sobre el particular, cuando exige el pago de los tributos legalmente establecidos.

La referida naturaleza del amparo tributario pudiera conllevar a asimilarlo con el recurso por abstención o carencia previsto en el artículo 42, numeral 23, de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de justicia y en el artículo 182, numeral 1º ejusdem, en la medida en que con su ejercicio se pretende que el órgano jurisdiccional ordene a la administración al funcionario competente, cumplir determinado acto previsto de manera concreta y prevista en la Ley.

Sin embargo, es necesario resaltar una vez más, que a través del procedimiento sencillo y eficaz consagrado en el Código Orgánico Tributario para la tramitación del llamado "amparo tributario" únicamente se busca lograr que la administración cumpla con su obligación cuando ha incurrido en "demoras excesivas", esto es, en retraso o retardo intolerable, cuya

justificación el juez va a requerir al órgano tributario conforme al artículo 217 del Código Orgánico Tributario. Mientras que con el recurso por abstención o carencia, el recurrente no sólo puede pretender que el juez ordene a la administración ejecutar determinado acto, sino el recurso puede ser ejercido conjuntamente con acción de amparo constitucional cuando el recurrente considere que la abstención o negativa de actuar le viole algún derecho o garantía constitucional, más aún puede acompañarse este recurso contencioso administrativo a una pretensión de condena para reclamar a la administración los daños y perjuicios ocasionados por su abstención o negativa, como se desprende del contenido de los artículos 206 de la Constitución de 1961 y 259 de la Constitución de 1999.

Este recurso por abstención o carencia no tiene a diferencia del amparo tributario un procedimiento específico para su tramitación; no obstante, se ha aplicado en atención a lo dispuesto en el artículo 102 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia el procedimiento consagrado en dicha Ley para los juicios de nulidad de los actos administrativos de efectos particulares, por tratarse de acciones mediante las cuales se controla la legalidad de la actividad o bien de la inactividad de la administración, en virtud de que el juez contencioso administrativo que conozca de dicho recurso debe determinar previamente a su decisión, la existencia de la obligación de cumplir determinado acto o actuación material, y si en efecto existe una "abstención o negativa", esto es, una pasividad de la administración recurrida a cumplir determinados actos.

Igualmente, difiere el amparo tributario de la acción por carencia o abstención, en lo que respecta al lapso para su ejercicio, pues siendo la última un medio de control de la legalidad se le aplica el lapso de caducidad de seis meses que prevé el artículo 134 de la Ley Orgánica de la Corte

Suprema de Justicia, mientras que la interposición del amparo tributario no tiene un límite de tiempo establecido expresamente en la normativa que lo consagra, de modo que el mismo puede interponerse siempre y cuando se esté en presencia del supuesto de hecho previsto en el artículo 215 del Código Orgánico Tributario, tomando en consideración los lapsos de prescripción de la obligación tributaria establecidos en el artículo 51 ejusdem.

De tal manera que si bien es cierto que ambas acciones son medios genéricos para hacer valer el derecho de defensa, o mejor dicho, para asegurar el ejercicio del derecho de defensa frente a la arbitrariedad del poder público, ambas difieren en que la hipótesis del amparo tributario, éste es un medio de carácter legal frente a los retardos injustificados de la administración tributaria en satisfacer alguna gestión o en tomar determinada decisión solicitada por el contribuyente, mientras que en la hipótesis del amparo constitucional, es un medio de rango constitucional, una verdadera garantía constitucional para defender los derechos y garantías que ese mismo texto confiere al contribuyente; o sea, las fuentes son distintas y el objeto también es distinto.

Dicho lo anterior debe concluir esta Sala, como en una oportunidad lo hizo la Sala Político Administrativa de la entonces Corte Suprema de Justicia, en sentencia dictada el 29 de Enero de 1997, caso empresa Plan Alimenticio Nueva Esparta, bajo la ponencia de la doctora Hildegard Rondón de Sansó, que el amparo tributario no es un amparo constitucional ni tampoco una categoría de éste, toda vez que defiere sustancialmente de éste en cuanto a su fundamento, objeto y procedimiento y naturaleza de sus decisiones.

Siendo ello así, no puede la Sala considerar como erróneamente lo hizo la Sala Político Administrativa de este Tribunal Supremo, que en el presente

caso se trata de una apelación ejercida conforme al artículo 35 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales y cuya competencia correspondería a esta Sala en virtud del criterio que en materia de amparo constitucional ha fijado en la sentencia de fecha 20-01-2000 caso Emery Mata Millán, puesto que se esta ante un amparo tributario en virtud del retardo de la administración tributaria de expedir el correspondiente certificado de solvencia respecto al pago de un impuesto sucesoral; decisión que fue apelada por el Fisco Nacional, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 217 del Código Orgánico Tributario.

De manera que para determinar la competencia en materia de amparo tributario debe necesariamente la Sala atender a lo dispuesto en el artículo 220 del Código Orgánico Tributario, que es del tenor siguiente:

> Artículo 220: Son competentes para conocer en primera instancia de los procedimientos establecidos en este Código, los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, los cuales los sustanciarán y decidirán con arreglo a las normas de este Código inclusive los que en materia tributaria se originen en reparos de la Contraloría General de la República.
> De las decisiones dictadas por dichos tribunales podrá apelarse dentro de los términos previstos en este Código. Para ante la Corte Suprema de Justicia.

En la disposición antes transcrita aparece claramente cuáles tribunales son competentes para conocer y decidir en primera instancia el amparo tributario, más no así la Sala de la entonces Corte Suprema de Justicia competente para conocer en alzada de dicho amparo.

Hoy en día, si atendemos al contenido expreso del artículo 336 de la Constitución promulgada en 1999 que prevé las atribuciones de la Sala Constitucional, y específicamente a la interpretación que esta Sala ha afectado del numeral 10 de dicha disposición, se debe concluir que a la Sala

no le ha sido atribuido el conocimiento de las apelaciones que se ejerzan contra las decisiones dictadas por los Tribunales Superiores Contencioso Tributario en los amparos tributarios ejercidos conforme a los artículos 215 y siguientes del Código Orgánico Tributario.

En virtud de lo anterior y vista la competencia que corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa conforme al artículo 259 del vigente texto fundamental, estima la Sala que, la competencia para conocer en alzada de los amparos tributarios en virtud de la materia debatida, corresponde a la Sala Político - Administrativa, como la máxima instancia dentro de la jurisdicción contencioso-administrativa, y así se decide.

CONCLUSIONES

Después de un estudio profundo a través de los diferentes autores que se mencionan en este trabajo sobre el tema de El Amparo Tributario como medio Jurisdiccional de Protección al administrado contra demoras excesivas en la resolución de sus peticiones, hay que asumir que a pesar de que no se ha escrito mucho, sobre el mismo esta investigación se ha realizado lo más completa posible.

Al comienzo de ésta investigación se realizó un estudio de lo que es el amparo en general, su origen y procedencia haciendo así referencia, tanto a la derogada Constitución de la República de Venezuela de mil novecientos sesenta y uno y a la nueva Constitución de la República Bolivariana de Venezuela aprobada en el año mil novecientos noventa y nueve.

En primer lugar, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, 1961, establece el Amparo Constitucional en su artículo 49: Los Tribunales ampararán a todo habitante de la república en el goce y ejercicio de los derechos y garantías que la Constitución establece en conformidad con la ley.

El procedimiento será breve y sumario y el Juez competente tendrá potestad para restablecer inmediatamente la situación jurídica infringida.

El Amparo Constitucional comienza a ser regulado con la promulgación de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales lo que constituyó un adelanto significativo en el orden social y jurídico Venezolano.

La actual Constitución de 1999, trata al Amparo Constitucional de una manera más amplia e incluye en su procedimiento los términos de oralidad, gratuidad, público y no sujeto a formalidad, los cuales no aparecen en la derogada Constitución. Se reconocen en ésta nueva Constitución el derecho de toda persona a ser amparada por los tribunales en el goce y ejercicio de los derechos y garantías expresamente previstos en la Constitución, sino también los derechos previstos en los instrumentos internacionales sobre derechos humanos, tratándose de una diferencia importante con respecto que se refieren a tratados sobre derechos humanos suscritos y ratificados por la República y las leyes que los desarrollen.

En los capítulos siguientes de esta investigación se entra ya en materia Tributaria haciendo énfasis en el problema planteado con respecto a si el amparo tributario es un medio jurisdiccional de protección al administrado contra demoras excesivas en la resolución de sus peticiones.

En Venezuela, no existía hasta la promulgación del Código Orgánico Tributario ningún antecedente, legislativo o judicial de la interposición de una acción de amparo contra actos emanados de la Administración Tributaria o contra las actuaciones u omisiones de la misma que lesionen derechos de terceros.

El Código Orgánico Tributario Venezolano se basó en el modelo del Código Tributario, que en el contexto de una reforma tributaria para América Latina, preparó el Programa Conjunto de Tributación de la Organización de Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo.

De tal manera que el amparo tributario se presenta como un útil mecanismo procesal para el control de las infracciones del orden jurídico

consumadas por la pasividad administrativa, que late en medio de uno de los problemas más complejos y poco estudiados en el Derecho Público; el de la lucha contra la inactividad administrativa.

Dentro de las condiciones de procedencia del amparo tributario se desprende que la administración tributaria incurra en demoras excesivas en resolver las peticiones de los interesados, que ellas causa un perjuicio y que dicho perjuicio no sea reparable por los medios procesales, establecidos en el Código Orgánico Tributario o en las leyes especiales.

El código Orgánico Tributario exige para la interposición de la acción, de un libelo de demanda en el cual se precisen las gestiones realizadas al respecto y el perjuicio ocasionado por la inacción administrativa; este escrito dará inicio al proceso que concluirá con la decisión judicial correspondiente.

Mediante el amparo tributario lo que pretende el contribuyente es que se obligue a la administración tributaria a realizar el trámite o la diligencia a que está judicialmente obligada que se le condene a un hacer, o a un actuar.

Se puede concluir afirmando que el Amparo Tributario si constituye un medio jurisdiccional contra demoras excesivas en la resolución de sus peticiones, con el cual se persigue conminar al órgano administrativo a actuar, a que ejecute el trámite o diligencia correspondiente, o en su defecto se dispense al particular de realizarlo u obtenerlo.

BIBLIOGRAFÍA

Araujo, J. (1987). **El amparo constitucional en Venezuela.** Barquisimeto. Editores Diario de Tribunales.

Bielsa, R. (1962). **El recurso de amparo.** Revista jurídica Argentina la ley. Nº 105. Buenos Aires.

Brewer, A y Ayala C. (1996). **Ley orgánica de amparo sobre derechos y garantías constitucionales**. Caracas: 5ta edición.

Borjas, A. (1947). **Comentarios al código de procedimiento civil venezolano**. Buenos Aires: Editorial Bibliolatinoaméricana.

_____, (1984). **Comentarios al código de procedimiento civil venezolano.** Caracas: Editorial Piñango.

Briceño, G. (1990,11). **Comentarios de la ley de amparo.** Caracas: Editorial Kinesis.

Buli, E. (1994). **Estudios de derecho constitucional tributario; homenaje al Prof. Roberto Luqui**. Ed. Depalem. Buenos Aires. Argentina.

Calvo, E. (1996). **Código de procedimiento civil de Venezuela**. Caracas: Ediciones: Libra.

Calamandrei, P. (1984). **Providencias cautelares**. Argentina: Editorial Bibliografía Argentina.

Carrió, G. (1959). **Algunos aspectos del recurso de amparo**. Argentina. Editorial: Buenos Aires.

Chavero, R. (1986). **La acción de amparo contra decisiones judiciales.**

Constitución de la República de Venezuela. (1961). Gaceta Oficial de la República de Venezuela. Nº 662. Extraordinario. Enero 23 de 1961.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (2000). Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 5.453. Extraordinario. 24 de Marzo de 2000.

Código Orgánico Tributario (1994). Gaceta Oficial de la República de Venezuela. Nº 4.277. Extraordinario. 27 de Mayo de 1994.

D`ascoli, H. (1998). **El amparo tributario.** Revista de derecho tributario Nº 81. Caracas: Ed. Ligislec. Editores C.A.

_____ (1998). **Potestades de la administración tributaria en el ordenamiento jurídico venezolano.** Caracas: Ed. Ligislec. Editores C.A.

Diccionario Jurídico Venezolano. (1990). Caracas: vitales.

Diccionario de la Lengua Española. (1992). Real academia. Madrid.

Escobar, S. (1986). **El amparo en Venezuela**. Caracas: Editorial Alba SRL.

Escarra, H. (1998). **Ley orgánica de amparo sobre derechos y garantías constitucionales**. Caracas: Editorial biblioteca jurídica S.R.L.

Enrique, H y Jiménez D. (2000). **El nuevo amparo en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**.

Fraga, L. (1998). **La defensa del contribuyente frente a la administración tributaria**. Caracas: Ediciones FUNEDA.

_____ (1999). **Algunas notas sobre el amparo tributario en Venezuela**. Caracas: Editorial FUNEDA.

Giuliani, C. (1981). **Procedimiento tributario**. Buenos Aires: 2da Edición.

_____ (1993). **Derecho financiero**. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Hernández, C. (1996**). Aspectos sustantivos de la obligación tributaria en XXI Jornadas JM Domínguez Escobar**. Barquisimeto: Institutos de Estudios Jurídicos.

_____ (1998). **El seniat y la determinación tributaria**. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.

Ibañez, M. (1969). **Tratado de los recursos en el proceso civil**. Buenos Aires. 4ta edición.

Jarach, D (1993). **Finanzas públicas y derecho tributario**. Argentina: Ed Cangallo.

Lazzarini, J. (1964). **La acción de amparo y el proyecto del poder ejecutivo nacional**. Revista jurídica la ley nº 116. Buenos Aires: Argentina.

Linarez, B. (1993). **El proceso del amparo en Venezuela**. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.

Ley Orgánica de amparo sobre derechos y garantías constitucionales (1988). Gaceta oficial de la República de Venezuela Nº 34.060. Extraordinaria, 27 de septiembre de 1988.

Ley de reforma parcial del código orgánico tributario (1992). Gaceta Oficial de la República de Venezuela nº 4.466. Extraordinario de fecha 11 de Septiembre de 1992.

Mago, O (1998). **El amparo constitucional civil**. Caracas: Editorial Constitución activa.

Montoya, C. (1998). **El amparo constitucional en Venezuela**. Caracas: 2da Edición. Livrosca.

Moya, E (1998). **Elementos de finanzas públicas y derecho tributario**.

Moles, A. (1989). **El sistema contencioso administrativo en Venezuela**. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.

Nieto, A (1986). **La actividad material de la administración veinticinco años después**. Documentación administrativa nº 208. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública.

Ortiz - Ortiz, R (1997). **El poder cautelar general y las medidas innominadas en el ordenamiento jurídico venezolano.** Caracas: Paredes Editores S.R.L.

_____ (1999). **Las medidas cautelares innominadas, estudio analítico y temático de la jurisprudencia nacional**. Caracas: Paredes Editores. S.R.L.

_____ (2001). **La tutela constitucional preventiva y anticipativa**. Análisis de la nueva Constitución Venezolana de 1999 y la evolución jurisprudencial. Caracas: Editorial Fronesis. C.A.

Pierre, O. (1991). **Jurisprudencia de los tribunales de última instancia**. Año III. Caracas: Editorial Pierre.

_____ (1992). **Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia**. Corte plena. Sala Político administrativa. Año XIX. Caracas: Editorial Pierre Tapia.

_____ (1994). **Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia**. Corte Plena, Sala Político Administrativa. Caracas: Editorial Pierre Tapia.

_____ (1997). **Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia**. Corte Plena. Sala Política Administrativa. Caracas: Editorial Pierre Tapia.

_____ (2000). **Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia**. Repertorio mensual de jurisprudencia. Caracas: Edición Pierre Tapia. S.R.L.

Ramírez, A. (1997). **Tributum III**. Revista Venezolana de Ciencias Tributarias. Tomo III. San Cristóbal: Fundación Editorias UCAT.

Ramírez y Garay. (1997). **Jurisprudencia venezolana**. Caracas: Ediciones Ramírez & Garay. S.A.

_____ (1999). **Jurisprudencia venezolana**. Caracas: Ediciones Ramírez & Garay. S.A.

Romero, H. (1989). **Medios de proceder por la vía contencioso administrativa**: Contencioso administrativo en Venezuela. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.

_____ (1991). **Contribución al estudio de la acción de carencia en el contencioso administrativo venezolano**. Revista de la Fundación General de la República nº 4. Caracas: Venezuela.

_____ (1991). **Separata de la revista de la fundación Procuraduría General de la República**. Año 6 nº 4. Caracas.

_____ (1997). **Jurisprudencia tributaria municipal y autonomía local**. Caracas: Editorial jurídica.

Ruan, C. (1986). **El amparo tributario en Venezuela**. Revista de la Fundación Procuraduría General de la República. Nº 1. Caracas: Editorial Arte.

Sainz, F. (1995). **Lecciones de derecho financiero.** Serie de publicaciones de la facultad de Derecho en la Universidad Complutense. Madrid.