

## Comentarios Monográficos

### LA ACCION DE AMPARO EN MATERIA TRIBUTARIA

José Urdaneta Pérez

*Profesor de Finanzas Públicas,  
Universidad Central de Venezuela*

La notoriedad que recientemente han tenido algunas decisiones judiciales en materia de amparo de las garantías constitucionales y la evolución jurisprudencial sobre la admisibilidad del recurso<sup>1</sup>, han puesto de manifiesto la importancia de la figura consagrada en el artículo 49 de la Constitución<sup>2</sup>. Sin embargo, no es mi intención hacer un recuento conceptual, doctrinal o jurisprudencial sobre el recurso de Amparo, sino circunscribirme a la "acción de amparo" prevista en los artículos 208 y siguientes del Código Orgánico Tributario.

La norma legal indicada anteriormente dispone que procederá la "acción" de amparo cuando la administración tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones de los interesados y ellas causen perjuicio no reparable por los medios procesales establecidos en el Código Orgánico Tributario o en leyes especiales. Esta "acción" resulta, independientemente de lo previsto en la Disposición Transitoria Quinta de la Constitución<sup>3</sup>, junto con lo establecido en materia agraria, la única regulación reglamentaria de la disposición constitucional contenida en el artículo 49.

Cabe advertir que el Capítulo IV (artículos 208, 209 y 210) del Código Orgánico Tributario, concerniente a la "Acción de Amparo", se encuentra ubicado dentro del Título V relativo a los "Procedimientos Contenciosos". Tal observación, aun cuando meramente formal, pudiera tener alguna relevancia al tratar de establecer la naturaleza de la "acción" de Amparo, la cual —en principio— se estimaría como una acción de contenido contencioso y contradictorio.

#### 1. *Antecedentes*

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<sup>4</sup> simplemente se expresa que se "establece un procedimiento judicial de amparo", relatando de manera bastante somera cuál es el trámite de la "acción de amparo"<sup>5</sup>, de donde se deduce

1. Véase al respecto el comentario sobre "la reciente evolución jurisprudencial en relación a la admisibilidad del recurso de amparo" por Allan R. Brewer-Carías en *Revista de Derecho Público* Nº 19, julio-septiembre 1984, pp. 207 y ss.
2. El artículo 49 dispone: "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".
3. Referida a la privación ilegítima de la libertad personal y al amparo de la libertad personal (*habeas corpus*).
4. Cámara de Diputados. Secretaría. Exposición de Motivos y Proyecto de Código Tributario en Venezuela, p. 34.
5. *Acción de amparo*. "El Capítulo IV establece un procedimiento judicial de amparo mediante el cual, quienes hayan presentado peticiones a la Administración Tributaria sin haber obtenido oportuna decisión, pueden ocurrir al tribunal competente a fin de que éste, previa soli-

que se regula un procedimiento judicial, en el cual el contribuyente intenta una acción convirtiéndose en actor frente a la Administración que aparece como demandada.

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<sup>6</sup>. De manera que, salvo el carácter novedoso y fundamental que se atribuye a la instauración de una "acción de amparo" en materia tributaria, no encontramos ninguna referencia formal a la naturaleza de la misma.

Sin embargo, no podemos olvidar 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. 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"<sup>7</sup>.

No debería haber dudas, entonces, de que 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, la previsión legal no surge sino hasta 1960 en la llamada ley 15.265, la cual sólo a partir de 1963 incorpora la materia aduanera y en la ley 16.986 de 1966 muy utilizada pero sin relación a la materia tributaria<sup>8</sup>.

Dentro del proceso que venimos reseñando no debemos olvidar que el Modelo de Código Tributario para América Latina fue preparado en 1967, cuando la evolución del concepto que nos ocupa se encontraba en plena expansión y que, como dijimos, la Comisión Redactora del Proyecto Venezolano tomó como elemento esencial de sus trabajos al Modelo de Código Tributario OEA/BID. Sin embargo, se olvidó que el ámbito de aplicación del Código venezolano excluyó la materia aduanera, que precisamente es aquella en la que con más frecuencia se utiliza la "acción" de amparo. En nuestro caso concreto, el artículo 1º del Código Orgánico Tributario exceptúa de la aplicación de las normas del 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 derecho y la política internacionales"<sup>9</sup>.

... citud de informe sobre la causa de la demora, ordene a la Administración decidir el asunto en el término breve y perentorio que le fite". "Vencido el plazo sin que la Administración hubiere dictado decisión alguna, el tribunal dictará la resolución que corresponda en la cual fijará un término a la Administración para que realice el trámite o diligencia, o bien dispensará del mismo al actor, previo afianzamiento del interés fiscal comprometido. De esta decisión no se oirá apelación". Cámara de Diputados. Secretaría. Exposición de Motivos y Proyecto de Código Tributario en Venezuela.

6. Informe de la Comisión Revisora del Proyecto de Código Tributario de Venezuela. Antecedentes Históricos del Proyecto y Comentarios y Observaciones de la Comisión Revisora. Oficio del 21 de diciembre de 1972, p. 26.
7. Reforma Tributaria para América Latina. Modelo de Código Tributario. Preparado por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Unión Panamericana. Secretaría General. Organización de los Estados Americanos. Washington, D.C. 1968. Segunda edición, p. 136.
8. Para un mejor conocimiento de la evolución en el derecho argentino, véase: Carlos María Giuliani Fonrouge y Susana C. Navarrine, *Procedimiento tributario*, 2ª edición actualizada, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1981; así como también. C. M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, Ediciones Depalma, 3ª edición, Buenos Aires 1976.
9. Cámara de Diputados. Secretaría. Exposición de Motivos y Proyecto de Código Tributario en Venezuela.

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, aun 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 último, 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 en materia tributaria no se prevé sino en el Código Orgánico Tributario<sup>10</sup>.

## 2. Naturaleza de la acción de amparo

Independientemente de lo expuesto en el punto anterior, el fundamento de la acción de amparo en Venezuela es la disposición constitucional del artículo 49 que, de acuerdo a lo expuesto por la Corte Suprema de Justicia, ha sido objeto de divergente interpretación tanto por parte de la doctrina como de la jurisprudencia nacionales, pues mientras algunos consideran que se trata de una norma simplemente programática cuya aplicación —salvo lo dispuesto en la Disposición Transitoria Quinta— queda diferida hasta tanto se dicte la Ley especial que regule la materia, otros estiman que la ausencia de instrumento legal no impide el ejercicio del recurso de amparo, invocándose, en apoyo de este último criterio, el aparte del artículo 50 de la Constitución que establece: “La falta de Ley reglamentaria de esos derechos, no menoscaba el ejercicio de los mismos”<sup>11</sup>. Por otra parte, se estima que la figura consagrada en el artículo 49 indicado es un recurso; sin embargo, el Código Orgánico Tributario la denomina “acción” y en las diversas sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, se confunden ambos conceptos, cuando se dice que se “ejerció acción o recurso de amparo”<sup>12</sup> o se le asimila a una demanda, cuando se dice que se “demandó... el amparo de su derecho”<sup>13</sup> o que intentó “formal demanda de conformidad con lo establecido en el artículo 208 y siguientes del Código Orgánico Tributario”, o que se admitió “la presente Acción de Amparo”<sup>14</sup>.

Los artículos 208, 209 y 210 del Código Orgánico Tributario se refieren a una “acción” y el aparte único del artículo 209 *ejusdem*, dispone que la “demanda” deberá atender a determinadas circunstancias.

En todo caso, sea juicio de amparo, recurso o acción —la diversidad terminológica es consecuencia de la distinta visión que se tenga de la institución<sup>15</sup>— su objeto será siempre el mismo: forzar la realización del trámite pendiente que, no obstante ser de orden administrativo, debe tramitarse por la vía judicial. Lo característico de la “acción de amparo tributario” es que no se trata de impedir, paralizar o evitar la

10. El Código Orgánico Tributario, promulgado el 1º de julio de 1982, entró en vigencia el 30 de enero de 1983.

11. Véase al respecto la sentencia Nº 006, de fecha 23 de noviembre de 1983, dictada por el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso-Tributario.

12. Sentencia Nº 006, del 23 de noviembre de 1983, dictada por el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso-Tributario.

13. Sentencia Nº 24, del 30 de marzo de 1984, dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso-Tributario.

14. Sentencia Nº 15, del 12 de abril de 1984, dictada por el Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso-Tributario.

15. Carlos María Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine. *Procedimiento tributario*. Segunda edición, Depalma, Buenos Aires 1981.

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.

La de amparo es, entonces, 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 a obtener el amparo de un derecho, aun 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<sup>16</sup>.

En consecuencia, aun 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. El amparo es el derecho de accionar que se desenvuelve en el campo del derecho procesal civil y su meta de sumariedad y rapidez, también es propio del mismo<sup>17</sup>.

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<sup>18</sup>; en consecuencia, es una garantía dotada de un procedimiento sumarísimo y excepcional<sup>19</sup>.

En nuestro caso concreto, las regulaciones sobre la "acción de amparo" constituyen el Capítulo IV del Título V del Código Orgánico Tributario relativo a los "Procedimientos Contenciosos": Dicho Título se refiere a figuras tan disímiles como el recurso contencioso tributario, el juicio ejecutivo, las medidas cautelares y la acción de amparo; asimismo se establecen una serie de "disposiciones generales". Ahora bien, 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, por lo que —en principio— no se la calificará de recurso 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<sup>20</sup>.

16. Rafael Bielsa, "El recurso de amparo". Revista Jurídica Argentina *La Ley*, año 1962, t. 105.

17. Manuel Ibáñez Frochm, *Tratado de los recursos en el Proceso Civil*. Cuarta edición. *La Ley*, S.A. Editora e Impresora, Buenos Aires 1969.

18. Bartolomé A. Fiorini, "El recurso de amparo", Revista Jurídica Argentina *La Ley*, año 1959, t. 93.

19. José Luis Lazzarini, "La acción de amparo y el proyecto del Poder Ejecutivo Nacional". Revista Jurídica Argentina *La Ley*, t. 116. *La Ley* S.A. Editora e Impresora, Buenos Aires 1964.

20. Francisco Ramos Méndez, *Derecho Procesal Civil*, Librería Bosch, Barcelona, España 1980.

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.

En el análisis hecho, no queda duda de 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 "injunction" del derecho anglo-sajón que al amparo propiamente dicho concebido 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 "injunction", al igual que la acción de amparo, es una orden judicial, que puede dirigirse tanto a un funcionario como a 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 <sup>21</sup>.

### 3. Caracteres de la acción de amparo

Esbozada, a nuestro juicio, la naturaleza de la acción de amparo, podemos deducir los caracteres que la particularizan, así podemos afirmar que se trata de una acción autónoma, de carácter excepcional, tramitada en un juicio sumario, mediante un procedimiento contencioso, interpuesto por la parte afectada.

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

B. En tanto que acción es *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 tramitan ante otro juez <sup>22</sup>.

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.

C. 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 "ordinarizarlos" 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.

D. 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 contraponen la posición del contribuyente con la de la administración tributaria. La de amparo es una acción cuya finalidad es paralizar la arbitrariedad o evitar

21. Genaro R. Carrió, *Algunos aspectos del recurso de amparo*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina 1959.

22. Genaro R. Carrió, *ob. cit.*

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<sup>23</sup>. A nuestro juicio, si la facultad es reglada procederá, sin lugar a dudas, la acción de amparo; caso contrario —cuando la facultad sea discrecional—, habrá que demostrar la negligencia e inercia de la administración.

E. Debe existir el rompimiento de la *legalidad* porque si la inacción o tardanza de la administración, aun 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.

F. 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 debe necesariamente ser interpuesta directamente por la persona afectada, sin que un tercero no agraviado pueda solicitar el restablecimiento de la situación jurídica violentada.

#### 4. *Ámbito de aplicación. Especial referencia a la materia aduanera*

No debería haber duda en cuanto a que la acción de amparo, en tanto que procedimiento contencioso previsto en el Código Orgánico Tributario, se aplica en las materias que son objeto de regulación en el mismo. En tal sentido, el artículo 1º del Código establece que sus disposiciones son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de ellos, con excepción de los tributos aduaneros, a los cuales se aplicarán con carácter supletorio<sup>24</sup>. Tal circunstancia aparece corroborada con lo dispuesto en el artículo 71 del Código Orgánico Tributario que establece que las disposiciones de este Código (en materia de ilícito tributario) se aplicarán a todas las infracciones tributarias, con excepción de las relativas a las normas aduaneras.

De manera que la acción de amparo en materia tributaria se podrá ejercer en las relaciones del ciudadano-contribuyente con el Fisco, en aplicación de los tributos regulados por el Código Orgánico Tributario, quedando en principio excluida la materia aduanera y los tributos administrados por los municipios. Sin embargo, debemos llamar la atención sobre la exclusión que contempla el Código en su ámbito de aplicación. Tal como se ha dicho anteriormente, nuestro Código Orgánico Tributario es el producto de la adaptación en Venezuela del modelo de Código Tributario para América Latina elaborado por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, el cual no excluye de su aplicación a los tributos aduaneros, sino que establece que sus disposiciones "son aplicables a todos los tributos y a las relaciones jurídicas emergentes de ellas"<sup>25</sup>. Precisamente en los países donde el amparo ha tenido mayor desa-

23. Rafael Bielsa, *ob. cit.*

24. El artículo (1º) excluye del ámbito de aplicación del Código los tributos aduaneros, tal como lo disponen también varios de los códigos tributarios de América Latina. La Comisión Revisora del Código consideró conveniente esta exclusión, en vista de que la legislación protege intereses no sólo de naturaleza tributaria, sino también de carácter económico, sanitario, de seguridad, etc., así como por su estrecha dependencia del derecho y la política internacionales. No obstante, como la regulación aduanera puede presentar deficiencias para resolver determinadas situaciones, el proyecto da a las normas del Código el carácter de supletorias en dicha materia. (Cámara de Diputados. Secretaría. Exposición de Motivos y Proyecto de Código Tributario en Venezuela).

25. Artículo 1º del Modelo de Código Tributario para América Latina. Secretaría General OEA. Washington, D.C. 1968, segunda edición. La exposición de motivos al respecto expresa: "El primer apartado de este artículo propone aclarar que el Código será aplicable a todos los tributos, sin excepción alguna, incluyendo, por lo tanto, los derechos de aduana y gravámenes conexos, cuya regulación legal frecuentemente es objeto de previsiones especiales".

rollo, como es el caso de la República Argentina, su utilización contra las actuaciones administrativas llevó a su formulación en el campo tributario y ha sido su evolución judicial y doctrinaria lo que generó su inclusión en códigos o leyes tributarias.

El auge de la acción de amparo en materia tributaria se basó en las actuaciones de los particulares ante la administración aduanera. Por ello, cuando se aualizan, desde el punto de vista del derecho comparado, los casos de procedencia, nos encontramos fundamentalmente, ante situaciones de tal orden y concretamente la doctrina ha expresado que el remedio (acción de amparo) se utiliza principalmente en dicha materia <sup>26</sup>.

Resulta, pues, inconveniente y contraproducente la exclusión que se efectuó en nuestra legislación. Aun para el supuesto de que se alegara que en materia aduanera la aplicación del Código es supletoria y que la Ley Orgánica de Aduanas no contiene normativas al respecto, quedaría la incertidumbre acerca de la procedencia de la acción de amparo contra la autoridad aduanera y, de ser afirmativa la respuesta, si los tribunales competentes aplicarán el procedimiento previsto en el Código Orgánico Tributario. Independientemente de que se podría suscitar el problema de determinar cuál es el Tribunal competente, si el del Contencioso-Administrativo o el del Contencioso-Tributario <sup>27</sup>.

Idéntica disquisición podría plantearse en materia de tributos municipales.

Por otra parte, aun cuando sobre ello ahondaremos posteriormente, el artículo 107 del Código Orgánico Tributario dispone que la administración tributaria está obligada a dictar resolución en toda petición planteada por los interesados, dentro del plazo de treinta (30) días, salvo disposición especial del Código. Caso contrario, el interesado podrá a su solo arbitrio optar por conceptuar que ha habido decisión denegatoria y podrá interponer los recursos y acciones que corresponda. En consecuencia, siempre habría, en principio, un remedio judicial para la inacción de la administración, quedando la acción de amparo reducida a casos verdaderamente limitados en el ámbito tributario, como no sea las actuaciones derivadas de la autoridad aduanera. Pareciera pues que, al excluirse la materia aduanera del ámbito de aplicación del Código, se ha debido reformular la regulación relativa a la acción de amparo.

##### 5. *Procedencia y sentido del silencio administrativo*

Anteriormente se ha expresado que la acción de amparo procede cuando la administración tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones de los interesados, por lo que el ejercicio de la acción surge como consecuencia del silencio de la administración. De manera bastante simplista se puede expresar que la administración tiene la obligación de pronunciarse en todos los casos que se le planteen y, en algunas oportunidades, está sometida a plazos perentorios para hacerlo; caso contrario, se produce el llamado "silencio administrativo", el cual, para alguna doctrina, no puede interpretarse como una manifestación de voluntad.

En nuestro derecho positivo vigente se ha otorgado al silencio administrativo un carácter denegatorio, salvo que la norma jurídica disponga expresamente lo contrario, por lo que contra el mismo se podrán ejercer los recursos administrativos o jurisdiccionales que procedan.

26. Carlos María Giuliani Fonrouge y Susana C. Navarrine, *ob. cit.*, p. 601.

27. Aun cuando no es el lugar para entrar a debatir o dirimir sobre el particular, en principio, estimamos que el competente para conocer de la acción de amparo será el tribunal que hubiere conocido en razón de materia de actos emanados de la autoridad cuya actividad o actitud se cuestiona. A todo evento, siendo la de amparo una acción de salvaguarda de garantías constitucionales, el órgano jurisdiccional competente —si no fuere un tribunal de lo contencioso-tributario— deberá siempre admitir y conocer del asunto que se le plantee en resguardo de dichas garantías.

La Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos desarrolla el principio del derecho de petición, atendiendo al mismo mediante una regulación específica confiéndole a la inactividad de la Administración el valor de una negativa expresa. En tal sentido el artículo 4 de la Ley Orgánica mencionada dispone que cuando un órgano administrativo no resuelve un asunto o recurso dentro del lapso correspondiente, se considerará que ha resuelto negativamente y, en consecuencia, el interesado podrá intentar el recurso inmediato siguiente, salvo disposición expresa en contrario.

Por su parte, el Código Orgánico Tributario en su artículo 107 contiene una regulación similar, quedando el interesado facultado para interponer los recursos y acciones que correspondan. De la misma manera, el artículo 153 del mismo Código, al establecer los actos contra los que procede el recurso jerárquico, señala aquellos que afectan en cualquiera forma los derechos de los administrados, y el artículo 160 *ejusdem* establece que pasado el lapso de cuatro meses de que dispone la Administración para decidir el recurso jerárquico sin que hubiere decisión, el recurso se entenderá denegado, situación en la cual se podrá interponer, de acuerdo al artículo 174 del Código, el recurso contencioso-tributario.

En otros casos especiales, se plantean plazos específicos para la decisión administrativa, tales como: solicitud de certificaciones de solvencia, consultas a la Administración, comienzo del sumario administrativo; en los que pudiera plantearse un efecto negativo para el contribuyente.

En consecuencia, la acción de amparo procede, en caso de demora excesiva que produzca un silencio-rechazo, sólo cuando contra tal situación no se pueda ejercer acción o recurso que puede operar como un remedio procesal a la lesión causada.

#### 6. *El acto lesivo*

La primera precisión que debemos hacer es que en realidad no se trata de un acto propiamente dicho sino de una circunstancia que afecta o lesiona al interesado (demora excesiva en resolver sobre peticiones). Lo anterior se deja dicho porque la idea de la existencia de un "acto" lesivo pudiera llevar al error de creer que para la procedencia de la acción de amparo es necesario encontrarse ante un acto de la Administración en el sentido estricto del término. En consecuencia, hablamos de acto en un sentido amplio, como todo hecho o acción y no entendido como "acto administrativo".

El acto lesivo para que dé origen a una acción de amparo debe ser la realización efectiva por parte de la autoridad administrativa de un atentado a las garantías del ciudadano, en forma ilegal, que cause un daño irreparable por la vía procesal ordinaria. Sin embargo y a pesar de lo expuesto, los elementos que caracterizan el acto lesivo no pueden ser tomados como expresión genérica de las condiciones que, al concurrir, hacen viable la interposición de la acción de amparo. En realidad, las expresiones "perjuicio sustancial", "daño grave e irreparable", "ataque claro y manifiesto", "peligro inminente", "falta de remedio legal adecuado" resultan de una vaguedad tal que son aplicables a casi cualquier actividad de la Administración. De manera que, lo que va a caracterizar o servir de condición para calificar a un hecho o acción como lesivo es la arbitrariedad; en tal sentido la institución y el procedimiento operan como garantía de los particulares frente a la Administración, dirigidos a evitar la arbitrariedad<sup>28</sup>, la cual debe ser clara y manifiesta.

En sentido genérico es arbitraria toda decisión contraria a normas de derecho positivo, en nuestro caso, llevada a cabo por órganos del Estado. Conceptualmente

28. Sobre el particular véase Manuel Ibáñez Frocham. Tratado de los recursos en el proceso civil. Cuarta edición. La Ley S.A. Editora e Impresora. Buenos Aires 1969, p. 108, y Genaro R. Carrió, *Algunos aspectos del recurso de amparo*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1959, p. 22.

arbitrario es el acto contrario a la justicia, basado sólo en la voluntad o el capricho, realizado sin fundamento alguno, o contra las prescripciones legales, o por absurda apreciación de los hechos o el derecho; en definitiva, es el acto fundamentado en el mero capricho del autor del mismo<sup>29</sup>.

Cabe llamar la atención sobre la circunstancia de que el acto arbitrario debe ser contrario a derecho, porque cuando se actúa conforme a la Ley no procede la acción de amparo; por ello es que ésta sólo procede contra actos (hechos o acciones) manifiestamente ilegales de los que haya derivado una ilegítima restricción de las garantías del contribuyente. Pero cuando la actividad no se pueda conceptuar como contraria 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. El concepto de arbitrario supone una actitud irresponsable de los funcionarios públicos por falta de educación cívica, la sumisión irreflexiva a la autoridad o la falta de asesoramiento jurídico.

Sin embargo, una acción, en principio, arbitraria, pudiera no serlo si la autoridad, en búsqueda del fin legal tutelado actuó "razonablemente", entrando en juego un elemento político en la toma de decisiones de la Administración. Por ello se ha dicho que, "cuando los actos son de razonable restricción de un derecho constitucionalizado, no son ilegítimos ni ilegales ni arbitrarios, las mismas, en consecuencia, no habilitan la vía sumaria del amparo"<sup>30</sup>. En todo caso, las medidas utilizadas deben ser adecuadas a los fines legales perseguidos; es decir, deben ser razonables para poder cumplir con el propósito deseado, pero esto nos llevaría a lo que se ha denominado el "control judicial de razonabilidad"<sup>31</sup>, entendiéndolo por razonable lo que se encuentra justificado por los hechos y las circunstancias que le han dado origen.

En nuestro caso, como la acción de amparo procede cuando la Administración incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones de los interesados, es necesario que tal demora sea intencional e irrazonable para que lesione la garantía establecida en favor del contribuyente. La condición de la acción es que la demora arbitraria cause un daño grave e irreparable, situación esta última (irresponsabilidad) que supone la inexistencia de otra vía (que no sea la del amparo) para salvaguardar la garantía lesionada; la imposibilidad de recurrir a otro remedio legalmente estatuido es lo que la formulación jurisprudencial del Consejo de Estado Francés ha expresado como la "inexistencia de recursos paralelos".

#### 7. Procedimiento previo y vías paralelas

Siempre que no exista un trámite administrativo o jurisdiccional que ejercer como previo a la acción de amparo, queda libre la vía para el ejercicio de dicha acción. Esto, claro está, no significa que para intentar el remedio excepcional previsto en el Código Orgánico Tributario sea necesario, previamente, agotar alguna fase de recursos o trámites administrativos o judiciales; por el contrario el supuesto de procedencia de la acción es que tales vías o recursos no existan, tal como lo prevé el artículo 208 del Código mencionado.

Ahora bien, la expresión contenida en el artículo antes señalado, de que el perjuicio causado no sea reparable "por los medios procesales establecidos en este Código o en leyes especiales", debe entenderse en el sentido de que tal "medio procesal" esté reglado en forma legal, porque de lo contrario se estaría cayendo en un exceso. Pero, además, no todo procedimiento, trámite o recurso previsto o regulado legalmente ex-

29. José Luis Lazzarini, "El acto lesivo en el amparo", Revista Jurídica Argentina *La Ley*, t. 115. La Ley Editora e Impresora de Buenos Aires, 1964.

30. José Luis Lazzarini, *ob. cit.*

31. José Luis Lazzarini, *ob. cit.*

cluye la acción de amparo, dado que debemos excluir los recursos, peticiones o representaciones gratuitas que cualquier ciudadano puede realizar ante la Administración; de lo contrario, no habría nunca lugar a la interposición de la acción, por cuanto siempre existiría un procedimiento "previo", al cual el particular tendría acceso en defensa de su derecho o garantía vulnerado.

Por ello es que se ha dicho que no debe existir una vía paralela al amparo; es decir, que cualquier remedio idóneo que pueda tener el administrado, ordinario o extraordinario, para sostener su pretensión ante la autoridad administrativa, cierra la posibilidad de interponer la acción<sup>32</sup>.

En consecuencia, cuando ni el Código Orgánico Tributario ni las leyes especiales prevean un medio eficaz en la defensa de las garantías del contribuyente, se abre en forma natural, y sin lugar a dudas, la vía del amparo.

Por otra parte, de lo expuesto se deduce que la acción de amparo no puede suplir la negligencia del agraviado que, al no ejercer los recursos ordinarios en tiempo hábil, debe enfrentarse a actos definitivamente firmes, de igual manera tampoco puede sustituir procedimientos legalmente establecidos. Por ello es necesario que los jueces actúen con extrema cautela para no convertir a la acción de amparo —remedio excepcional— en la regla común.

La razón de ser de la circunstancia anotada, sería la de evitar sustraer de los procedimientos legales pre-establecidos, situaciones que, por su propia naturaleza, precisan de un mayor debate. Sin embargo, es menester determinar el grado de eficacia de las medidas ordinarias, por cuanto si la vía paralela o el medio procesal ordinario trae aparejado un daño grave e irreparable y aparezca clara y manifiesta la ilegitimidad del hecho o acción de la administración, porque tal mecanismo ordinario no subsana el agravio, entonces la acción de amparo procede<sup>33</sup>.

La expresión del Código Orgánico Tributario de que el perjuicio no sea reparable "por los medios procesales establecidos en este Código o en leyes especiales" nos lleva a la siguiente reflexión. El artículo 107 prevé la obligatoriedad de la respuesta de la Administración ante las solicitudes que plantean los interesados, conceptuándose que en ausencia de resolución ha habido denegatoria, quedando abierta la vía para la interposición de los recursos y acciones que correspondan; es decir, de los medios procesales ordinarios. Tales medios son: en fase administrativa, el recurso de revisión, el recurso jerárquico y el trámite para la repetición de pago y, en fase judicial, el recurso contencioso-tributario.

Sin embargo, en otras situaciones, como la solicitud de certificados de solvencia y las consultas a la administración tributaria, el perjuicio no parece claramente delimitado, en los primeros porque si la administración no estuviese en condiciones de otorgar tal certificado, dejará constancia documentada de tal hecho, la cual tendrá igual efecto que el certificado; el perjuicio se causaría si la Administración no expidiera el certificado ni deja constancia documentada de la circunstancia que da origen a su actuación; habría que probar el daño probable o el perjuicio que acarrea tal situación para que proceda la acción de amparo. En el segundo caso —consultas—,

32. Pudiera alegarse que el término "vía paralela" no es adecuado, dado que el mismo puede dar una visión objetiva equivocada, si se piensa que ello significa que corren en líneas paralelas, que no se encuentran y en consecuencia llegan por distintos caminos a fines diversos. No se trata, efectivamente, de vías paralelas que corren separadas y se proponen objetos diversos, sino —por el contrario— convergentes, en el sentido de que partiendo de puntos distintos y por caminos paralelos, se proponen el mismo objeto y llegan a un mismo punto en busca del mismo fin, cual es la reparación del agravio que motivó la acción. Véase al respecto a Manuel Ibáñez Frocham, *Tratado de los recursos en el proceso civil*, Cuarta edición. La Ley S.A. Editora e Impresora, Buenos Aires 1969, p. 123.

33. Al respecto véase: José Luis Lazzarini, "La acción de amparo y el proyecto del Poder Ejecutivo Nacional, en Revista Jurídica Argentina *La Ley*, t. 116. La Ley S.A. Editora e Impresora, Buenos Aires, 1964.

no encontramos causa de perjuicio en ninguna situación dado que el contribuyente siempre podrá actuar de la manera que estime más conveniente.

Existen otras actuaciones ante la administración tributaria que no son de contenido o naturaleza fiscal sino meramente administrativa, como la negativa a aceptar una garantía exigida como medida precautelativa. En tal caso, a nuestro juicio, procede la interposición en vía administrativa de los recursos previstos en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y, en fase judicial, los establecidos en la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia. Esto lo dejamos dicho porque resulta fundamental, como condición, para el ejercicio de la acción de amparo, que el acto lesivo cause un daño grave.

#### 8. *El daño grave*

Anteriormente se ha expresado que una de las condiciones necesarias para que proceda la interposición de la acción de amparo es la existencia de un daño grave, el cual debe ser actual o inminente y no futuro; es decir, no basta con el mero juicio u opinión del interesado sobre la procedencia de la acción, sino que éste tendrá que probar el daño o perjuicio que se le causa, vinculando un daño a la acción de la administración en desmedro de un derecho garantizado por la ley.

El daño debe ser producto o consecuencia de la demora de la administración en resolver sobre una petición o solicitud que se le haya hecho y tal demora debe ser excesiva, calificación que queda en manos del órgano jurisdiccional, aun en contra de la opinión de la Administración. Pero si la demora es imputable al pretendido agraviado, no podrá éste interponer la acción aun cuando sufra un perjuicio, puesto que tal vía no suple la negligencia del interesado que fue remiso en solicitar la reparación del daño que se le causa y que, en consecuencia, sería el único culpable de su agravio.

Por cuanto la materia tributaria está siempre relacionada con un aspecto económico, dependerá de la magnitud económica de la circunstancia o daño para que se califique un daño como grave. Por ello algunos autores —fundamentalmente la doctrina argentina— hablan de la “angustia económica”, en el sentido que el daño o perjuicio debe ser de una magnitud económica tal que pueda calificarse como grave. La “angustia económica” debe ser excepcional como es el remedio que se le opone: la acción de amparo. Por lo tanto, es sumamente peligroso generalizar en materia de amparo, dado que es posible que casos aparentemente iguales no lo sean.

#### 9. *Jurisdicción y competencia*

Dispone el artículo 209 del Código Orgánico Tributario que el escrito contentivo de la acción debe ser presentado ante el “Tribunal competente”.

El Capítulo V del Título V del Código mencionado, relativo a las “Disposiciones Generales”, en el artículo 213 establece que son competentes para conocer en Primera Instancia de los procedimientos establecidos en él, los Tribunales Superiores de lo Contencioso-Tributario; dichos Tribunales son unipersonales y cada uno de ellos, de acuerdo el artículo 214, tendrá competencia en los procedimientos relativos a los tributos regidos por el Código.

De manera que los Tribunales Superiores de lo Contencioso-Tributario son competentes para conocer de la acción de amparo derivada de los trámites relacionados con los tributos que se encuentran dentro del ámbito de aplicación del Código Orgánico Tributario. Quedan, en consecuencia, excluidos los trámites relativos a la materia aduanera y los trámites administrativos cuyo contenido no sea de naturaleza tribu-

taria, siendo competentes en tales supuestos los Juzgados Superiores Civiles, Mercantiles y Contencioso-Administrativos dentro de su respectiva jurisdicción o la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, respectivamente; siguiéndose, al menos respecto del amparo aduanero, el procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario, por aplicación supletoria del mismo. Tal apreciación se sustenta en el hecho de que el propio Código autoriza la aplicación supletoria de sus normas a la materia aduanera y a los tributos de los Estados y Municipios. Además, la falta de regulación legal expresa no puede ser obstáculo para la procedencia del amparo en materia aduanera.

Por el contrario, cuando la situación que origine la demora provenga de la administración tributaria pero no sea de naturaleza fiscal, al intentarse una acción de amparo se seguirá un procedimiento sumario o de urgencia, pero no el previsto en el Código Orgánico Tributario, por cuanto la lesión no proviene de la administración de un tributo.

Sobre el particular planteado cabe mencionar la decisión de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa, del 20 de octubre de 1983<sup>34</sup>, donde se estableció que los Tribunales deben limitar su facultad para admitir "recursos" de amparo de acuerdo con la afinidad que con su competencia natural tengan los derechos que se pretendan vulnerados.

Por otra parte, será competente para conocer de la acción de amparo en materia tributaria cualquiera de los Tribunales Superiores de lo Contencioso-Tributario, sin que sea necesario ocurrir al procedimiento de asignación de casos a través de un Tribunal distribuidor. Ello es así dada la naturaleza de la acción y la necesidad de reparar la lesión en el término más breve posible.

#### 10. *Elementos formales*

Dentro de esta sección trataremos lo relativo a la forma de la demanda, la legitimación activa, las medidas precautelativas, el efecto restitutorio de la acción, el trámite judicial y la apelación de la decisión.

A. *Forma de la demanda.* 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 del caso concreto. En consecuencia, la descripción del daño causado resulta de suma importancia, para que el juez pueda establecer la procedencia o no de la acción.

Aun cuando el juez goza de un amplio poder discrecional en esta materia, entendemos que si el escrito de la demanda adolece de algunos de los elementos señalados, debería rechazarse la admisión de la acción.

34. Véase el texto de la sentencia en la *Revista de Derecho Público* Nº 16, p. 169.

B. *Legitimación activa*. La acción podrá ser interpuesta por cualquier persona afectada en sus derechos subjetivos o intereses legítimos, pero no es necesario que se trate de un contribuyente en el sentido técnico del término<sup>35</sup>.

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

C. *Medidas precautelativas*. Cuando el Tribunal declare la procedencia de la acción de amparo y, por razones que veremos más adelante, dispense al actor afectado de cumplir con un determinado trámite administrativo, deberá exigir el afianzamiento del interés fiscal comprometido. En tal sentido, aun cuando la expresión utilizada por el Código tiene un significado específico dentro de las garantías, creemos que debe entenderse en sentido amplio comprendiendo la fianza, la prenda o la hipoteca. Esto lo afirmamos por cuanto lo que se busca es salvaguardar el interés del Fisco y entendemos que el juez tiene discrecionalidad suficiente para establecer el mecanismo que, para cada caso concreto, estime más conveniente.

D. *Efecto restitutorio*. El efecto de la acción de amparo y de su consecuente declaratoria con lugar, es restituir al afectado en el goce de sus derechos subjetivos lesionados. En tal sentido, el Tribunal podrá fijar un término para que la administración realice el trámite demorado 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 a indemnizar los daños y perjuicios que hubiere causado la demora. En tal sentido, los Tribunales han establecido que "En cuanto a los daños y perjuicios estimados . . . , este órgano jurisdiccional, aun 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, . . ." <sup>36</sup>.

En consecuencia, la decisión del amparo tendrá un carácter restitutorio pero no indemnizatorio.

E. *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 inadmisibles y contrario a la naturaleza misma del instituto.

Hemos notado que insistentemente los Tribunales de lo Contencioso-Tributario en la decisión del amparo, declararan al interesado —al menos en algunos casos planteados— solvente con el pago de los tributos. A nuestro juicio tal declaratoria no tiene ningún sentido ni fundamento y es contraria a lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario. Inclusive se llega al absurdo de declarar que tal solvencia es por un período determinado, lo cual hace que al finalizar dicho término tenga el interesado que solicitar al Tribunal la extensión de la vigencia del amparo, lo cual desvirtúa su naturaleza.

35. El artículo 22 del Código Orgánico Tributario establece que son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de las cuales se verifica el hecho imponible de la obligación tributaria, siendo sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias.

36. Véase al respecto la sentencia N° 006 del Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso-Tributario, de fecha 23 de noviembre de 1983.

El Tribunal competente para conocer de la acción de amparo, en su decisión sólo 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 interesado de cumplir dicho trámite o declarar improcedente la acción. Como ya hemos visto, el objeto del amparo es restituir el derecho o garantía violado o eliminar la causa del perjuicio, sin que pueda el órgano 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 “solven- cia”, dado que el amparo no puede estar limitado en el tiempo.

El amparo es uno y sus efectos no pueden, como pretenden 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 pecu- niarias que correspondan al funcionario o, al menos, han declarado la procedencia de la responsabilidad en que ha incurrido el empleado público y de las sanciones previs- tas 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 ausen- cia de decisión acerca del responsable no será óbice para que se restituya al afectado en el goce de sus derechos subjetivos lesionados.

Por otro lado, en cuanto a las costas judiciales se ha expresado que “en nuestra legislación, 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...”<sup>37</sup>. A nuestro juicio, tal criterio resulta errado. El Código Orgánico Tributario dispone en su artículo 211 que declarado totalmente sin lugar el recurso, “la acción”, etc., se procederá a condenar en costas al contribuyente o responsable; a su vez cuando el sujeto activo resulte vencido, será condenado en costas. No existe pues razón alguna para excluir a la acción de amparo de esta normativa. La naturaleza de la acción de amparo en materia tributaria y su inclusión dentro de los procedimientos contencioso-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.

Por último, es menester expresar que la decisión judicial que resuelva la petición contenida en la acción de amparo, cualquiera que sea su conclusión, no tiene apela- ción alguna.

*F. Trámite judicial.* En su oportunidad hemos referido el carácter sumario del procedimiento de la acción de amparo; por lo tanto, en el expediente respectivo deben obrar todos los documentos, pruebas y alegatos que den fundamento al amparo, de modo tal que el Tribunal decida sin necesidad de consultas o vistas que lo demoren excesivamente.

Presentado el escrito contentivo de la acción de amparo, el Tribunal lo 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 los casos que hemos podido analizar se otorgan a la administración plazos que oscilan entre 48 y 72 horas para dar oportuna respuesta al órgano judicial y, en un caso con-

37. Véase la sentencia indicada en nota 36.

creto, se le concedieron a la Administración cinco audiencias contadas desde la notificación del funcionario competente de la Administración Tributaria. Esta última práctica no nos parece adecuada, dado que se podría producir una demora excesiva en la práctica de la notificación y las audiencias concedidas para informar podrían transformarse en períodos que atentan contra el carácter sumario del proceso.

Vencido el lapso para informar, recibida o no la información —caso en el cual la situación obra en contra de la Administración—, dentro de los cinco días hábiles siguientes (que a nuestro juicio se cuentan por días de audiencias) el Tribunal dictará la resolución que corresponda en amparo del derecho lesionado, pudiendo fijar un término para que la Administración cumpla la actuación o dispensar del trámite al contribuyente, caso en el cual deberá solicitarse al interesado garantía suficiente en resguardo del interés fiscal<sup>38</sup>.

### 11. Conclusiones

De lo expuesto anteriormente podemos deducir que la acción de amparo es una acción dirigida a restituir el derecho de los particulares cuando, ante una solicitud concreta de éstos, la Administración incurra en demoras excesivas que causen un perjuicio grave al solicitante, que no sea reparable por los medios procesales ordinarios.

A nuestro juicio, la inclusión de la acción de amparo en el Código Orgánico Tributario, tendría una razón de ser más arraigada si no se hubiese excluido de su aplicación a los tributos aduaneros, para los cuales parece más adecuada, de donde surgió y obtuvo su desarrollo actual.

A pesar de lo expuesto no podemos negar la importancia que dentro del sistema de derecho positivo venezolano tiene esta acción, la cual, sin duda, ayudará a corregir los vicios de nuestra Administración y mejorará la situación del administrado enfrenado a la Administración Tributaria.

38. Sobre este particular, consideramos de interés citar el siguiente párrafo extraído de la sentencia Nº 15 del Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso-Tributario, de fecha 12 de abril de 1984: "...podría una petición, cuya falta de decisión oportuna por parte de la Administración Tributaria, que diere lugar al ejercicio de la acción de amparo, resultar, en definitiva, temeraria e improcedente y, existiendo liquidaciones 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, fijará un término perentorio a la Administración Tributaria para que realice el trámite o diligencia requerido por el demandante, o bien, lo dispensará del mismo, exigiéndosele el afianzamiento previo del interés fiscal comprometido; no facultándose al juez, en este último caso, para eximir al demandante de la constitución de garantía suficiente a favor del Fisco Nacional.