

Comentarios Monográficos

ALGUNAS NOTAS SOBRE EL AMPARO TRIBUTARIO EN VENEZUELA

Luis Fraga Pittaluga
*Profesor en el Programa Avanzado
de Gerencia Tributaria*

I. FUNDAMENTO

No sólo la actuación expresa de las autoridades tributarias es controlable a través de un órgano imparcial inserto en la Administración de justicia, también son susceptibles de protección las situaciones jurídico-subjetivas que resultan lesionadas cuando la Administración Tributaria permanece silente, inerte o inmóvil ante las peticiones y solicitudes de los particulares.

La mora administrativa es fuente de inseguridad jurídica y ésta es una prolífica matriz para la generación de perjuicios de toda índole en contra de los particulares: negocios que se frustran, oportunidades que se pierden, actividades productivas que se paralizan, proyectos que quedan en suspenso, capitales que quedan anclados sin poder convertirse en fuente de riqueza y empleo, etc. La lista podría continuar *ad infinitum* y sólo quien ha conocido la Administración pública por dentro sabe el universo de situaciones dañosas que el retardo en la tramitación de los procedimientos puede provocar.

La desesperante lentitud de los procedimientos administrativos es algo tan común que hemos llegado a creer que es lo normal; hemos perdido de vista que se trata de una situación perniciosa e inaceptable, que los ciudadanos no debemos soportar y que nadie nos puede imponer. Las causas de esta lentitud pueden ser muchas y difíciles de resolver, sobretodo por la incapacidad absoluta de nuestros gobernantes para hacerlo, por su sempiterna y palmaria ineptitud para siquiera mitigar esta situación; sin embargo, ello no autoriza en modo alguno a que el ciudadano consienta tan odiosa situación y sufra pasivo y resignado los perjuicios de toda índole que derivan de la mora administrativa.

En el ámbito tributario la situación es idéntica, con el agravante de que se trata de una actividad que por su propia naturaleza afecta el patrimonio de los administrados, lo cual exigiría de la Administración una acción más eficaz que hiciera menos gravosa una relación que ya es bastante molesta para el ciudadano común, en especial en un país donde la actividad administrativa prestacional -justificación última del pago de tributos- está en ruinas.

La mora administrativa es antijurídica; viola normas constitucionales y legales expresas y principios fundamentales que informan el procedimiento administrativo ordinario y también el especial tributario.

Por ello, desde que se promulgó el primer Código Orgánico Tributario en 1982, se reguló una acción cuyo objeto es combatir la inercia de la Administración Tributaria en la resolución de las peticiones de los interesados, cuando tales demoras excesivas e injustificadas causen perjuicios no reparables por los medios procesales establecidos en el Código o en las leyes especiales.

A esta acción se le denominó “*amparo tributario*”, término con el cual se mantiene en el Código vigente (1994) en los artículos 215¹ y siguientes.

Esta regulación tiene su origen remoto en el amparo por mora argentino², el cual a su vez influyó a los redactores del Modelo de Código Tributario para América Latina, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID.

En consecuencia, el fundamento primigenio de la acción de amparo tributario es el derecho de representar o dirigir peticiones a los entes de la Administración Tributaria y a obtener oportuna respuesta a las mismas, consagrado en forma genérica en el artículo 67 de la Constitución³ y en forma específica para la Administración Pública en el artículo 2 de la LOPA⁴ y para la Tributaria en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario⁵.

II. OBJETO

El objeto de la acción, como se ha dicho, es obligar a la Administración Tributaria a que resuelva las *peticiones* formuladas por los Administrados. Al referirnos a la Administración Tributaria aludimos a los diversos entes a los que se aplica el Código Orgánico Tributario⁶, es decir, a todos los entes públicos que fiscalizan, determinan y recaudan tributos regulados, directa u supletoriamente, por el Código Orgánico Tributario (*V.gr.* SENIAT, Municipios, INCE, etc.).

-
1. Artículo 215 “Procederá la acción de amparo cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver peticiones de los interesados y ellas causen perjuicios no reparables por los medios procesales establecidos en este Código o en leyes especiales”.
 2. “El artículo 164 de la Ley 11.683 instituye el recurso de amparo ante el Tribunal Fiscal de la Nación, por mora de la administración fiscal en realizar trámites o diligencias que le son requeridas por el administrado, con perjuicio de los derechos de éste. No se trata de un remedio procesal instituido para atribuir competencia al Tribunal Fiscal a efectos de entender en una controversia y resolverla, sino 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. El amparo legislado en la ley 11.683 no persigue otra finalidad que la de obligar a la D.G.I. o a la A.N.A. a la realización de un trámite, o si éste se pudiera obviar, a librar al administrado afectado de realizarlo. Pero queda excluida toda posibilidad de que se condene a la Administración a pronunciarse en un sentido o en otro”. Spisso, R., *La tutela judicial efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal*, DEPALMA, Buenos Aires, 1996, pp. 169-170.
 3. Artículo 67 CN: “Todos tienen derecho de representar o dirigir peticiones ante cualquier entidad o funcionario público, sobre los asuntos que sean de la competencia de éstos y a obtener oportuna respuesta”.
 4. Artículo 2 LOPA: “Toda persona interesada podrá, por sí o por medio de su representante, dirigir instancias o peticiones a cualquier organismo, entidad o autoridad administrativa. Estos deberán resolver las instancias o peticiones que se les dirijan o bien declarar los motivos que tuvieren para no hacerlo.”
 5. Artículo 111 COT: “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 (...*omissis*)”.
 6. De acuerdo con el artículo 1 del COT, sus disposiciones “...son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de ellos. Para los tributos aduaneros este Código se aplicará en lo atinente a los medios de extinción de las 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 este Código; para los demás efectos se aplicará con carácter supletorio. También son aplicables a las obligaciones legales de índole pecuniaria establecidas a favor de personas de derecho público no estatales, siempre que no existan disposiciones especiales. Las normas de este Código regirán igualmente, con carácter supletorio y en cuanto sean aplicables a los tributos de los Estados y Municipios”.

En segundo lugar, 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 antes por mandato del artículo 67 de la Constitución y que ha sido desarrollada en el ámbito tributario por el artículo 111 del Código Orgánico Tributario, como antes se ha señalado.

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 conocimiento 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.

Como 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 frente a 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 al 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.

El amparo tributario no es un mecanismo procesal expedito para atacar las *decisiones o actuaciones* de la Administración Tributaria que afectan los intereses personales, legítimos y directos de los interesados; para tales propósitos existen otros medios dispuestos por el ordenamiento jurídico (recurso jerárquico, recurso de revisión, acción contencioso tributaria, amparo constitucional, etc.). 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.

III. NATURALEZA JURÍDICA

Sobre la naturaleza jurídica del amparo tributario han habido posiciones diversas. Para un sector de la doctrina, especialmente para quienes podríamos calificar como los precursores en el estudio del tema y a quienes se debe la difusión de este particular mecanismo procesal, el amparo tributario guarda una estrecha conexión con el amparo constitucional; incluso se ha pensado en la aplicación supletoria de las normas que sobre éste contiene la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales. Otros en cambio han vinculado el amparo tributario con el recurso por abstención o en carencia.

a.- En efecto, se ha sostenido 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. Asimismo se ha dicho que dicha acción no sólo puede ser intentada con respecto a la “inercia” de la administración en resolver una petición del interesado, sino que puede irradiar su protección hasta las *vías de hecho y otras arbitrariedades* cometidas por las autoridades tributarias⁷.

7. Ruan Santos, G., “El amparo tributario en Venezuela” en *Revista de la fundación Procuraduría General de la República*, N° 1, Caracas, 1986, pp. 69 y ss.

Esta posición tiene, a nuestro modo de ver, una justificación *sobradamente razonable* en tanto que, para el momento en que fue sostenida, ni el amparo constitucional ni, por supuesto, el amparo tributario, habían alcanzado el desarrollo que tienen hoy en día en nuestro país.

En su oportunidad, era perfectamente válido entender que el amparo tributario no fuera más que una especie del amparo constitucional, no sólo porque así lo sugería la *homonimia* entre ambas figuras, sino porque se trataba de un mecanismo procesal breve y sumario que permitía al particular defenderse contra la violación del derecho constitucional de petición y que fue, como hemos dicho, una traslación hecha del Modelo de Código Tributario para América Latina, que a su vez había tomado muy en cuenta el amparo por mora argentino.

Ahora bien, nos atrevemos a sostener que hoy día estos criterios podrían ser revisados, vista la evolución experimentada en nuestro ordenamiento jurídico con respecto a estas acciones y no habría, tal vez, mayores inconvenientes en sostener que, en verdad, el amparo tributario es una figura autónoma del amparo constitucional, con la cual sólo comparte el nombre y un origen común. Lo cierto es que ambas figuras tienen notables diferencias, entre las cuales cabría destacar:

i) El amparo constitucional tiene por objeto proteger a los justiciables contra los actos, hechos u omisiones que violen o amenacen violar derechos y garantías consagrados en la Constitución; en cambio, el amparo tributario no tiene por objeto proteger contra la violación o amenaza de violación de garantías y derechos constitucionales, sino únicamente compeler a la Administración Tributaria a decidir una petición que ha sido sometida por un administrado a su consideración.

ii) 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, previsto en el artículo 42 de la Constitución de 1961, se desarrolla, sin embargo, pretorianamente, a partir del 20 de octubre de 1983, con el *leading case* Andrés Velázquez (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 1987.

iii) 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.

iv) La sentencia en el amparo tributario sólo puede ordenar una conducta positiva por parte de la 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 efectos restablecedores, pudiendo ordenar al agraviante conductas positivas o abstenciones.

v) El amparo constitucional se intenta contra actos, hechos u omisiones de la Administración Pública en general, central y descentralizada, nacional, estadal o municipal y del poder legislativo nacional, estadal y 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.

Esta diferencia no parecía haberse asumido totalmente en la jurisprudencia de instancia y por ello la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político Administrativa, ha debido colocar punto final a esta discusión que hoy ya ha sido, en nuestra opinión, zanjada. En sentencia de fecha 29 de enero de 1997, bajo la ponencia de la Magistrado Dra. Hildegard Rondón de Sansó, se ha sostenido lo siguiente:

“Está planteado como punto previo que ha de analizar la Sala, cuál es la verdadera naturaleza de la acción ejercida en autos, esto es, si se trató de una acción de amparo constitucional o de un amparo tributario.

Al respecto, es menester recordar que en anteriores oportunidades y en una primera aproximación al tema, la Sala ha sostenido en forma categórica la necesidad de tener en cuenta que -a pesar de la homonimia existente entre ambas instituciones- se trata de figuras que no pueden ser confundidas (...)

Al respecto, considera conveniente la Sala precisar en esta 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 aquélla.

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.

Así las cosas se observa que el sujeto pasivo en un procedimiento de amparo tributario es exclusivamente la “*Administración Tributaria*”.

Por lo que respecta al supuesto de hecho exigido por la norma hay que señalar que procede sólo ante la inacción (“*demora*”) de la Administración Tributaria en relación con una “*petición*” formulada por algún interesado. Pero debe tenerse en cuenta que no ha de ser cualquier demora o falta de pronunciamiento fuera del lapso que esté establecido, ya que el legislador exige que se trate de una demora “*excesiva*” (art. 215 COT), 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 (art.216 COT, *in fine*).

De la misma forma cabe advertir que, a los efectos de la figura comentada, carece de relevancia el rango legal o sublegal de la disposición que prevé el plazo incumplido, así como tampoco la posee la índole o naturaleza de los derechos que resulten lesionados por la inacción de la Administración Tributaria (constitucionales, legales o sublegales), pues tales extremos no forman parte de los elementos procesales del amparo tributario ni constituyen el objeto debatido en el mismo, sino que, basta tan sólo demostrar la demora excesiva ya que es éste, y no otro, el elemento que -en las condiciones anotadas- exige el legislador.

De lo dicho también se colige claramente que el Amparo Tributario no procede contra cualquier inacción u omisión en la que incurra la Administración Tributaria, sino que ésta ha de estar necesariamente referida y vinculada a una “*petición*” que le haya sido formulada y que no hubiese obtenido respuesta en el plazo previsto, ni con posterioridad, a pesar de haber sido instado o urgido en tal sentido. 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 (*Vid.* Rondón de Sansó, Hildegard, *La Acción de Amparo Contra los Poderes Públicas*, pág. 49).

Además, la demora excesiva ha de producir “perjuicios no reparables por los medios procesales establecidos en el Código Orgánico Tributario o en leyes especiales” (art. 215 COT). Desde el punto de vista procesal debe referirse la existencia de normas expresas que atribuyen el conocimiento de los “amparos tributarios” a los Juzgados Superiores Contencioso Tributarios (en primera instancia) y en alzada a esta Corte Suprema de Justicia (art. 220 COT).

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. Ciertamente, 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 COT).

Finalmente, importa reiterar el hecho de que -a pesar de su denominación y de que constituye una vía legal especial 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”.

Hemos abusado en la extensión de la transcripción textual, porque nos parece que el fallo resume con claridad la verdadera naturaleza del amparo tributario, señala con toda precisión cuáles son sus presupuestos, sus peculiaridades procedimentales y el alcance de la decisión respectiva.

b.- Como antes hemos anotado, un sector de la doctrina y también alguna jurisprudencia, ha identificado el amparo tributario con el recurso por abstención⁸. Sobre lo anterior, la jurisprudencia ha dicho lo siguiente:

“La causa de dicha acción es el incumplimiento de un deber legal por parte de la Administración, de modo que, el fin que persigue el recurrente es el de que aquélla de cumplimiento al mismo y no propiamente salir de una incertidumbre respecto a una situación jurídica respecto de la cual se cree titular o de un interés legítimo que dice tener. No se trata pues, de una simple declaración (...) sino de una condena a que la Administración cumpla un deber que no cumplió a pesar de estar obligada a ello. En efecto, la satisfacción del interés del recurrente no se lograría con una declaración de un derecho o de un interés legítimo, sino que si la Administración no cumple voluntariamente, el acto se ejecute forzosamente mediante los poderes ejecutivos de que está dotado el juez para lograr aquella satisfacción. En este sentido, también en el recurso de abstención el juez puede sustituirse a la Administración si ésta no da cumplimiento a lo decidido con fuerza definitivamente firme. Un ejemplo típico de esta acción lo es el llamado amparo tributario, que mas que un amparo es un recurso de abstención, puesto que lo que pretende es obtener el cumplimiento de una prestación legalmente debida por la Administración, que el juez puede cumplir en lugar de aquella, si después de la sentencia todavía la Administración es remisa en cumplir con la condena. Por tanto, para esta Corte no se trata de una acción meramente declarativa sino de condena porque la declaración del derecho o del interés, lleva aparejada la ejecución forzosa si el demandado no cumple con lo sentenciado”⁹.

Es indudable que entre ambas figuras existen numerosos puntos de conexión, en particular en cuanto concierne a la causa y el objeto de la pretensión. En cuanto a la causa de la pretensión, en ambos casos es la inactividad de la Administración frente a una petición del administrado, la que provoca el ejercicio de la acción.

En cuanto al objeto, ambos mecanismos procesales están dirigidos a forzar la respuesta de la Administración. No obstante, entre ambas acciones existen importantes diferencias:

-
8. Sobre este particular mecanismo procesal, consúltese por todos: Humberto Romero-Muci. “Contribución al estudio de la acción en carencia en el contencioso administrativo venezolano” en *Revista de la Fundación de la Procuraduría General de la República*, N° 4, Caracas, 1991.
 9. Cf. S. CPCA, 19-02-87, caso: Inmacolata Lambertini, bajo la ponencia del Magistrado Dr. Román José Duque Corredor.

i) El amparo tributario sólo puede intentarse contra la omisión de respuesta de órganos enclavados en alguna Administración Tributaria. El “recurso” por abstención procede contra la inactividad de los órganos de la Administración Pública, en su más amplio sentido (*i.e.* incluso las abstenciones de entes que no forman parte de la Administración Pública pero a los cuales la ley les ha confiado el ejercicio de ciertas potestades administrativas, podrían ser objeto del recurso por abstención).

ii) El amparo tributario procede ante la violación de la obligación genérica o específica, según sea el caso, de dar respuesta a todas las peticiones y solicitudes planteadas por los administrados ante las Administraciones Tributarias. En el “recurso” por abstención el administrado tiene que demostrar que la Administración tiene respecto a él una obligación concreta de respuesta, que esta obligación está prevista en la ley y que ha sido incumplida¹⁰. Como se ve, el amparo tributario abraza la doble ilicitud que comporta la inactividad administrativa según la más autorizada doctrina¹¹; de un lado, sirve para contrarrestar la obligación *genérica* que tiene todo funcionario de actuar y, del otro, procede para asegurar el cumplimiento de la obligación *concreta* de actuar en un sentido específico. Por el contrario, el recurso por abstención sólo actúa en el último caso señalado.

iii) La procedencia del amparo tributario requiere demostrar que la demora ha sido *excesiva* lo cual debe acreditarse *in limine* mediante la consignación de los escritos con los cuales se ha instado la solución del asunto ante la Administración Tributaria. En el caso del recurso por abstención sólo es necesario demostrar que se ha requerido a la Administración la realización de determinada conducta, que la ley le ordena cumplir y que tal obligación no ha sido satisfecha.

iv) El amparo tributario tiene una regulación muy precisa dentro del Código Orgánico Tributario, caracterizada por su brevedad y por la ausencia total de incidencias. En el caso del recurso por abstención no existe una regulación adjetiva específica y aunque en un principio los tribunales contencioso administrativos aplicaron el procedimiento del amparo tributario, hoy se han decantado definitivamente por la aplicación del procedimiento previsto en la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia para el recurso de nulidad contra los actos administrativos de efectos particulares¹².

En nuestra opinión y conforme a todo lo expuesto, el amparo tributario es una *acción autónoma* contra la inactividad de la Administración Tributaria frente a las peticiones de los administrados, que tiene presupuestos procesales propios y distintos a los del amparo constitucional y a los del recurso por abstención, que se plantea entre los administrados y la Administración Tributaria ante unos tribunales especializados y con un trámite adjetivo específico, regulado en el Código Orgánico Tributario. No es preciso, pues, buscar sinonimias con otros mecanismos procesales para descubrir la naturaleza jurídica de la acción de amparo tributario.

IV. LEGITIMACIÓN PASIVA Y ACTIVA

Los legitimados pasivos de la pretensión de amparo tributario son, como ya lo hemos indicado, 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 u supletoriamente, por el Código Orgánico Tributario.

10. Araujo Juarez, J, *Principios generales del derecho procesal administrativo*, Vadell Hermanos, Caracas, 1996, p. 298.

11. Romero-Muci, H. O.c., p.21.

12. *Cf.*, ss., CSJ/SPA, 28-02-85, caso: Eusebio Vizcaya vs. Municipalidad del DF del Edo. Miranda; CPCA, 28-09-82, caso: IMPROTUR, CSJ/SPA, 04-03-87, caso: Alfredo Yanucci vs. Municipalidad del Distrito Sucre del Estado Miranda. Autorizada doctrina se pronuncia en cambio por la aplicación del procedimiento previsto para el amparo tributario, *Vid.* Romero-Muci, H. O.c., pp. 132 y ss.

En cuanto a la legitimación activa, esta corresponde a los *interesados* según el artículo 215 del Código Orgánico Tributario, concepto que el legislador no se ha ocupado de precisar. Por su parte, el artículo 216 expresa que la acción podrá ser intentada por cualquier persona *afectada*. Es legitimado activo, entonces, el *interesado afectado*.

Afortunadamente, el concepto de interesado tiene un adecuado desarrollo tanto en el derecho administrativo formal como en el contencioso administrativo ordinario, del cual, no nos cansamos de repetirlo, el contencioso tributario no es más que una especie con algunas peculiaridades.

En este orden de ideas, el artículo 22 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos define el “interesado” haciendo una remisión a los artículos 112 y 121 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, en la cual se desarrolla el concepto de “interés legítimo, personal y directo”.

Este concepto, sobre el cual hubo alguna confusión en el pasado, ha sido perfectamente delimitado por la doctrina y la jurisprudencia, en especial en el *leading case* CEMEMOSA, en el cual la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo en sentencia de fecha 13-10-88, bajo la ponencia de la Magistrado Dra. Hildegard Rondón de Sansó, sostuvo que la exigencia de la legitimidad en los recursos de nulidad no alude solamente a un interés legítimo en los términos en que este concepto es manejado por la doctrina extranjera, esto es, un interés calificado, sino a una noción muy particular que se manifiesta en las tres notas que el legislador exige deben acompañar al interés, a saber, que sea legítimo, que sea personal y que sea directo.

El que el interés sea legítimo significa, según el criterio de la Corte, en primer lugar, que no sea contrario a derecho y, en segundo término, que el actor se encuentre en una especial situación de hecho frente al acto que lo haga objeto de sus efectos. Que el interés sea personal, lleva consigo que el actor debe ejercer el recurso a título propio y no en beneficio de un tercero. Finalmente, que el interés sea directo, supone que el acto impugnado debe haber sido dirigido en forma inmediata al recurrente de forma tal que la lesión que del mismo recibiera debe derivar del acto en forma no mediatizada, no admitiéndose que el afectado pueda recurrir contra el acto por un efecto secundario o ulterior del mismo.

En consecuencia, el *interesado afectado* será toda persona jurídicamente capaz, natural o jurídica, que por sí o por medio de representante legal debidamente constituido, haya dirigido una petición formal a la Administración Tributaria para que se pronuncie o de respuesta a la misma, sin haber obtenido el señalado pronunciamiento o respuesta de dicha Administración, lo que al causarle un daño no reparable por los medios procesales establecidos en el Código Orgánico Tributario, lo coloca en una especial situación de hecho que lo habilita para intentar la acción de amparo tributario.

No está claro si un *tercero* puede intentar la acción de amparo tributario; entendiéndose por tal, aquél que no ha interpuesto solicitud alguna ante la Administración Tributaria, sino que tiene *interés* en la presentada por otro. Aun cuando el artículo 215 del Código Orgánico Tributario dice que la acción procede frente a las demoras excesivas en resolver las peticiones de los interesados y ello pudiera inducir a pensar que sólo pueden intentar la acción quienes hayan presentado tales peticiones, el artículo 216, *ejusdem*, expresa que la acción podrá ser interpuesta *por cualquier persona afectada*, lo cual pareciera abrir el compás para que usen este mecanismo procesal los terceros afectados por la falta de respuesta de la Administración Tributaria. De asumirse esta conclusión, que parece ser la compartida por alguna reciente doctrina¹³, es claro que el *tercero* habrá de demostrar su legitimación, vale decir, de

13. D'Ascoli Centeno, H. “El amparo tributario: un medio procesal frente a la inactividad o pasividad de la Administración Tributaria”, en *Revista de Derecho Tributario*, LEC, N° 81, Caracas, 1998,

qué forma resulta afectado por la falta de respuesta a la petición presentada ante la Administración Tributaria.

V. REQUISITOS OBJETIVOS PARA SU PROCEDENCIA

1. *La demora excesiva*

Es un presupuesto indispensable de la pretensión de amparo tributario que haya una “demora excesiva” en la respuesta a una petición. No es entonces una acción que proceda frente a cualquier demora, por ejemplo, no procede cuando la falta de respuesta se produce en el caso de un recurso administrativo; debe tratarse, como lo ha dicho la jurisprudencia, de una petición.

En tanto la ley no define lo que es una demora excesiva, ello queda al arbitrio del juez; pero, tratándose de conceptos jurídicos indeterminados, sólo una interpretación justa cabe y, en nuestro criterio, cualquier demora que supere los plazos que la Ley fija a la Administración Tributaria para responder, podría considerarse como excesiva. No obstante, es preciso saber que cuando la ley utiliza estos adjetivos, se abre un campo enorme a la apreciación subjetiva del juez, por lo que la última palabra sobre el particular siempre la tendrá este último.

Debe tenerse en cuenta que “excesivo”, de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española¹⁴, es aquello que excede y sale de la regla. En consecuencia, si como establece el artículo 111 del Código Orgánico Tributario, la Administración Tributaria está obligada a dictar resolución de toda petición planteada por los interesados, dentro de los treinta (30) días de su presentación, salvo disposición especial del mismo Código, podría considerarse *excesiva* la demora que se salga de esta *regla*, esto es, que supere los señalados treinta (30) días. Sin embargo, como veremos más adelante, el COT exige como un presupuesto de la acción, que se haya urgido el trámite ante la Administración Tributaria, lo cual hace pensar que el administrado, luego de vencido el plazo ordinario para responder, se ha dirigido a ésta para exigirle la respuesta debida. Además, como el COT se refiere a los escritos, según veremos, pareciera que no es en una sola ocasión que el administrado se va a dirigir a la Administración Tributaria para exigirle respuesta a su petición, sino que será necesario que insista.

2. *Que cause perjuicios no reparables por los medios procesales previstos en el COT*

Además de excesiva, la demora debe causar un perjuicio no reparable por los medios procesales previstos en el Código Orgánico Tributario. No entendemos a qué medios procesales se refiere el legislador porque aquí no puede utilizarse el recurso contencioso tributario porque no hay acto que recurrir y justamente esa es la razón del amparo; tampoco son útiles los recursos administrativos por la misma razón, pues aunque éstos se pueden intentar haciendo uso del silencio administrativo, habrán casos en que el superior jerárquico no podrá subsanar la falta de respuesta de la autoridad inferior.

En consecuencia, por cuanto aparte de los mecanismos señalados no hay en el Código Orgánico Tributario ninguna otra herramienta que permita combatir la inercia o silencio

pp. 59 y ss. “Por lo expuesto, pudiera afirmarse que el ámbito de legitimación activa es bastante amplio, ya que la admisibilidad del amparo tributario, estaría condicionada a demostrar *in limine litis*, que por la inacción de la Administración Tributaria, se ha afectado al accionante en su esfera patrimonial, de este modo además de los contribuyentes y responsables se les reconocería ese derecho a los terceros interesados”. D’Ascoli Centeno cita el gráfico ejemplo del comprador de un inmueble adquirido por el vendedor mediante herencia, el cual espera para protocolizar la compraventa que la Administración Tributaria emita la correspondiente solvencia de impuesto sucesoral.

14. Real Academia Española, vigésima primera edición, voz: “excesivo”.

absoluto de la Administración Tributaria, creemos que lo importante es demostrar frente al juez que la demora excesiva en la respuesta causa un daño de difícil reparación por un mecanismo distinto al amparo tributario. Se trata, pues, de satisfacer dos presupuestos:

i) El primero, la causación de un daño, es decir, la existencia de una disminución o pérdida que experimente el administrado en su patrimonio o acervo material o en su patrimonio o acervo moral, como consecuencia de la inactividad de la Administración.

Este daño puede ser un daño emergente, es decir, la pérdida o disminución patrimonial que deriva en forma inmediata y directa de la inactividad administrativa; un lucro cesante, esto es, la pérdida o disminución de una utilidad o ganancia segura que ha sido frustrada por la inactividad administrativa; o el daño moral, o sea, la afección de tipo psíquico, espiritual o emocional que experimente la persona como consecuencia de la falta de respuesta oportuna de la Administración Tributaria.

ii) El segundo, la difícil o imposible reparación de dicho daño por un medio distinto al amparo tributario. Este presupuesto no podrá ser satisfecho cuando la Administración Tributaria se ha pronunciado ya sobre la petición interpuesta por el administrado, aunque tal respuesta sea negativa, pues entonces los mecanismos procedentes para enervar los efectos de ese pronunciamiento serán otros, distintos al amparo tributario (*V. gr.* recurso jerárquico, acción contencioso tributaria).

3. *Que se haya urgido el trámite*

El legislador ha sido cuidadoso en no abrir la puerta del amparo tributario a los administrados injustificadamente “impacientes” o que tengan la tendencia de abusar de la Administración de Justicia recargándola con trabajo inútil. Por ello, se establece como presupuesto de la acción el que se haya urgido el trámite y que se consignen los documentos que así lo demuestren.

Es un presupuesto procesal de la acción haber urgido el trámite del asunto ante la Administración Tributaria y consignar en el expediente las comunicaciones, que deben ser varias, dirigidas a la Administración Tributaria respectiva solicitándole respuesta sobre la petición efectuada.

Pensamos que el juez, con vista a estos documentos, puede percatarse de lo excesivo de la demora, de tal manera que este presupuesto se conecta claramente con el primero al que aludimos.

4. *Que se acompañe prueba de los escritos*

Como acabamos de anotar, haber realizado las gestiones razonables para que la Administración Tributaria responda, es un presupuesto de la acción de amparo tributario y el cumplimiento de dicho presupuesto debe demostrarse *in limine litis* mediante la consignación de los escritos que han sido presentados por el administrado (requiriendo la respuesta de la Administración Tributaria) en el caso concreto.

VI. PROCEDIMIENTO

La acción de amparo tributario debe ser presentada ante los Tribunales Superiores Contencioso 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 Orgáni-

co Tributario, igualmente deben ser los competentes para conocer de las abstenciones de estas Administraciones (art. 216 COT).

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 ésta en responder. Debe acompañarse al libelo copia de los escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite.

Cuando la acción aparezca “razonablemente fundada”, el tribunal va a requerir a la Administración Tributaria que informe sobre las razones de la demora, fijándole al efecto un término breve y perentorio para la respuesta.

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.

En cuanto a la apelación contra la sentencia proferida en el proceso de amparo tributario, este recurso puede intentarse dentro de los diez (10) días continuos contados a partir de la publicación de la sentencia. En nuestro criterio, esta apelación debe oírse libremente, o sea, en ambos efectos, puesto que el Código no establece limitación alguna al respecto y no cabría aquí, por las razones arriba expuestas, aplicar supletoriamente las disposiciones de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, que establece los efectos únicamente devolutivos de la apelación.

En este sentido se ha dicho que el amparo tributario es una acción dirigida a garantizar la juridicidad de la actuación de los órganos administrativos con competencia tributaria, integrándose así en el sistema contencioso administrativo, por lo que, de acuerdo con el mandato expreso del artículo 223 del Código Orgánico Tributario, el instrumento jurídico aplicable a falta de disposición expresa en dicho instrumento sobre los efectos de la apelación en el proceso de amparo tributario, es el Código de Procedimiento Civil¹⁵, el cual dispone en su artículo 290 que la apelación de la sentencia definitiva se oirá *en ambos efectos* (devolutivo y suspensivo), *salvo disposición especial en contrario*.

Vale decir, sólo una norma expresa podría establecer que la apelación en el proceso de amparo tributario se oye en un sólo efecto. Ello obedece a que el principio del doble efecto de la apelación está directamente conectado con la garantía del derecho a la defensa, la cual sólo admite delimitaciones expresamente previstas por el legislador.

VII. CONTENIDO DE LA DECISIÓN

Indica el artículo 217 del Código Orgánico Tributario que en su decisión, el juez fijará a la Administración Tributaria un término para que realice el trámite o diligencia o para dispense del mismo al actor, previo afianzamiento del interés fiscal comprometido. Este es, 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 dónde 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 abstención¹⁶.

15. *Ib.*, p.76.

16. De esta confusión existen casos emblemáticos en los cuales, por ejemplo, la sentencia del proceso de amparo tributario ha servido como sustituto de la licencia para expendio de licores cuya solici-

Como es sabido, la jurisprudencia y la doctrina más autorizada entienden que en la decisión del recurso por abstención, el juez contencioso puede sustituirse en la Administración.

Expresa Romero-Muci que la Administración y los tribunales cumplen 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, agrega, la incógnita comentada (se refiere a la posibilidad de sustitución) 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 criterio de Romero-Muci, en estas circunstancias es perfectamente sostenible que los tribunales de la jurisdicción contencioso administrativa, facultados como están para declarar la contrariedad a derecho de las conductas administrativas, puedan también restablecer las lesiones a los bienes jurídicos de los ciudadanos supliendo la inactividad ilegítima¹⁷.

Ahora bien, lo que pareciera ser muy claro en el caso del recurso en carencia o por abstención, no lo es tanto en el supuesto del amparo tributario, pues, como ya hemos 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.

Posiblemente, y en una aproximación a las reflexiones de la doctrina citada, podríamos 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* de la que habla el artículo 217 del Código Orgánico Tributario.

Por el contrario, no creemos que con base en la señalada norma el juez pueda extender su decisión más allá de la referida *dispensa del trámite*, otorgando autorizaciones, licencias, solvencias, reintegros o cualquier otro acto administrativo que implique una plena sustitución de la función administrativa.

Asimismo, en el caso de la inactividad genérica de la Administración Tributaria, esto es, aquélla que no viola una norma específica en la que se le ordena actuar de un modo predefinido 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 Tributaria a responder.

Nosotros creemos que la decisión del amparo tributario se asemeja, aun cuando *no se confunde en modo alguno*, con la que se produce en los llamados *procesos cautelares autónomos*. Asienta Calamandrei¹⁸ 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 providencias, respecto de las cuales los varios tipos de acción o de proceso no son más que un accesorio y una premisa.

todo no fue respondida a tiempo por la Administración Tributaria.

17. Romero-Muci, H. O.c., pp. 165-166.

18. Calamandrei, P., *Providencias Cautelares*, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1984, p. 32.

Agrega el maestro que 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 derivar del acto jurisdiccional, se cae inadvertidamente en el defecto lógico que consiste en atribuir al continente la cualidad del contenido.

No obstante lo expresado 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, podríamos intentar 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.

Como fácilmente puede advertirse, 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 se 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 concebirlo como tal.

En el caso del amparo tributario ocurre algo similar, aunque como hemos dicho se trata de dos procesos muy distintos entre los cuales hemos establecido un paralelismo sólo a los fines de recrear nuestra explicación sobre el alcance la sentencia. No queremos decir, por tanto, que el amparo tributario sea una medida cautelar autónoma, lo que queremos expresar es que las decisiones producidas en ambos casos, tienen efectos muy parecidos.

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 sólo 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.

Entonces, es claro que el juez no debe, y no puede porque carece de elementos probatorios para hacerlo, entrar a pronunciarse sobre el contenido material a que se contrae la solicitud hecha ante la Administración Tributaria. Su decisión, en cambio, debe circunscribirse 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, del trámite de que se trate, *pero siempre que tal trámite fuere prescindible*.

Por ello no nos cabe duda que, por ejemplo, otorgar una licencia de licores cuya solicitud no fue contestada a tiempo por la Administración Tributaria, a través de una sentencia de amparo tributario, es una tergiversación total de la figura que se analiza. Tal licencia es otorgada sin determinar si se han cumplido los requisitos previstos taxativamente en la Ley para ello, toda vez que, como ya lo hemos expresado, el proceso de amparo tributario, por su naturaleza, carece de una fase probatoria.

Una decisión como ésta, en la que el juez extiende sus poderes hasta suplir totalmente la función administrativa autorizatoria, trae consigo problemas de difícil resolución. Por

ejemplo, si la licencia proviene de la sentencia, *i.e.* no ha sido otorgada mediante un acto administrativo autorizatorio ¿quién puede revocarla si el administrado deja de cumplir con los requisitos previstos en la ley? Obviamente la Administración Tributaria no puede revocar la sentencia, pero tampoco puede hacerlo el juez; entonces ¿concluiríamos en que la licencia se transforma en una autorización indefinida e irrevocable? Además, como ya se ha expresado, si en el amparo tributario no hay una incidencia probatoria ni el objeto del proceso es ni puede ser que el accionante demuestre que cumple con los requisitos legales para que se le otorgue la autorización ¿Cómo podría entonces otorgarse la señalada licencia sin constatar que se cumplen los presupuestos establecidos en las normas correspondientes para su emisión?

Pensamos que el amparo tributario debe mantenerse como mecanismo de protección del derecho de petición frente a las Administraciones Tributarias; no como un juicio abreviado para obtener autorizaciones, licencias, permisos, etc. El juicio de amparo tributario no prevé ni admite las operaciones de conocimiento de un proceso ordinario; antes por el contrario, el juez realiza un conocimiento sumario y superficial, similar al que pone en práctica en ejercicio de su poder cautelar, para determinar si ha habido una violación del derecho de petición por parte de la Administración Tributaria, concretándose entonces su decisión a restablecer dicho derecho.

Sobre el particular, la doctrina argentina, país del cual hemos copiado esta figura, ha señalado que el amparo tributario no es un remedio procesal instituido para atribuir competencia a los tribunales fiscales a efectos de entender en una controversia y resolverla, sino 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.

Por ello, se ha dicho, resulta ajeno a este recurso la calificación de la conducta de la Administración, en orden a la supuesta arbitrariedad de su cometido; 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 éste se pudiera obviar, a liberar al administrado afectado a realizarlo, pero “...*queda excluida toda posibilidad de que se condene a la Administración a pronunciarse en un sentido u otro...*”¹⁹.

A la misma conclusión ha llegado la poca doctrina patria que se ha ocupado del asunto, al 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. Se dice que 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 administrado de cumplir con dicho trámite o declarar 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*”²⁰.

19. Spisso, R. *La tutela judicial efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal*, Depalma, Buenos Aires, 1996, pp. 169-170.

20. Urdaneta Pérez, J. “*La acción de amparo en materia tributaria*”, en *Revista de Derecho Público*, N° 25, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1986, pp. 43-44.

Recientemente se ha expresado que el efecto de la sentencia de amparo tributario sería, por una parte, declarativo en tanto implica un reconocimiento del vínculo administrativo preexistente entre el administrado (contribuyente, responsable o tercero interesado) y la administración tributaria; y por la otra, de condena, en virtud de que se exige a la Administración el cumplimiento de una obligación de hacer, como es el actuar 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 Tributaria²¹.

De todo lo dicho se extrae 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 ésta que tiene un propósito 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 Contencioso Tributarios de acciones de amparo tributario cuya pretensión subyacente nada tiene que ver con la tutela del derecho de petición.

21. D'Ascoli Centeno, H. O.c., p. 75.