

**HONORABLE MAGISTRADO PRESIDENTE DEL PLENO DE LA CORTE****SUPREMA DE JUSTICIA:**

En mi condición de Procuradora General de la Nación y con el fin de dar cumplimiento a la providencia de 15 de abril de 2016 de la Sala, visible en las fojas 84 y 85 del presente cuadernillo, procedo a emitir concepto en torno a la demanda de inconstitucionalidad presentada por el licenciado **Publio Ricardo Cortés Carvajal**, en su calidad de Director General de la **DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS** del Ministerio de Economía y Finanzas, para que se declare inconstitucional la Resolución N° TAT-RF-046 de 20 de agosto de 2015, dictada por el Tribunal Administrativo Tributario.

ANTECEDENTES

El examen del escrito que contiene la demanda de inconstitucionalidad permite identificar cuatro argumentos básicos sobre los cuales se sustenta la acción, a saber:

PRIMERO: Que la firma forense **MORGAN & MORGAN**, representante judicial del contribuyente **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**, desarrollador del Centro Comercial **MULTIPLAZA PACIFIC**, presentó ante el Tribunal Administrativo Tributario, recurso de apelación contra la Resolución N°201-13133 de 14 de noviembre de 2012 y su acto confirmatorio la Resolución N°201-3409 de 8 de abril de 2013, ambas dictadas por la **DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS** del Ministerio de Economía y Finanzas, que identificó la aplicación de un esquema abusivo del uso de los incentivos fiscales por dicha persona jurídica y le exigió el pago de 1.6 Millones de Balboas, en concepto de incumplimiento del

deber formal de declarar el impuesto sobre la renta, intereses y recargos, entre los años 2003 a 2011, como agente retenedor solidariamente responsable, sobre dineros remesados al acreedor COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED, responsable tributario domiciliado en las Islas Vírgenes Británicas.

SEGUNDO: Que el Tribunal Administrativo Tributario a través de la Resolución N° TAT-RF-046 de 20 de agosto de 2015, decidió la alzada y decretó, por un lado, la “nulidad absoluta parcial” del cobro de 1.2 Millones de Balboas, en concepto de impuesto sobre la renta, intereses y recargos, del dinero remesado a COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED, entre los años 2003 a 2008, por preclusión del término para la emisión de la Resolución N°201-13133 de 14 de noviembre de 2012 y su acto confirmatorio la Resolución N°201-3409 de 8 de abril de 2013, conforme al artículo 720 del Código Fiscal; y, por otra parte, revocó las resoluciones recurridas, en cuanto al cobro de los B/.414,916.26 restantes, relacionado al periodo comprendido entre los años 2009 a 2011, porque el contribuyente COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC., está amparado por el incentivo de exoneración del impuesto sobre la renta, causado por intereses devengados por los acreedores que ofrezcan financiamiento al proyecto Centro Comercial MULTIPLAZA PACIFIC, debido a la vigencia del Registro Nacional de Turismo R.J.D. N° 95/99, tal como autoriza el literal c del artículo 18 del Decreto Ejecutivo N° 73 de 8 de abril de 1995, que reglamenta las disposiciones de la Ley N° 8 de 14 de junio de 1994, por la cual se promueven las actividades turísticas en la República de Panamá.

TERCERO: Que de acuerdo al activador constitucional, la Resolución N°TAT-RF-046 de 20 de agosto de 2015, dictada por el Tribunal Administrativo Tributario, infringe la garantía del debido proceso legal, porque el artículo 720 del Código Fiscal regula una especie de nulidad originada por prescripción, prevista para casos en que el contribuyente declara, luego el Fisco revisa y emite una

liquidación adicional; razón por la cual, la aplicación de dicha disposición desconoció que el artículo 737 del Código Fiscal y el artículo 183 del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre 1993, establecen un término de prescripción especial de 15 años, para el impuesto sobre la renta que se cobra por retención, desatendiendo así los trámites legales aplicables al caso concreto, ante la práctica de una auditoría integral que reveló la omisión del agente retenedor de presentar la declaración del pago de impuestos de una persona no residente, hacer las retenciones y realizar los pagos correspondientes.

CUARTO: Que, según el demandante, el Tribunal Administrativo Tributario también violentó el debido proceso legal al fallar *ultra petita* y decretar de oficio la nulidad del acto administrativo de cobro del impuesto sobre la renta originada en la prescripción de la acción tributaria, porque no hubo alegato de parte a ese respecto, en tiempo oportuno, en ninguna etapa del proceso; y, en consecuencia, se violó el derecho de defensa del Estado, por exclusión de la bilateralidad y el contradictorio, pues el Fisco tras ejercer la función pública recaudadora de tributos nacionales no pudo defenderse de la **prescripción o nulidad decretada**, tema que surgió a iniciativa del Tribunal Administrativo Tributario en la resolución de segunda instancia.

Además, puntualizó que el procedimiento fiscal ordinario no contempla si el juzgador administrativo puede o no declarar de oficio la excepción de prescripción, por lo cual era aplicable por remisión la Ley N° 38 de 31 de julio de 2000, que tampoco regula este aspecto, y el vacío debió ser cubierto con la aplicación del artículo 693 del Código Judicial, que exige su alegación. En añadidura, el activador constitucional arguyó que el procedimiento fiscal ordinario no regula el momento de alegación de las excepciones, razón por la cual tenía aplicación supletoria la Ley N° 38 de 31 de julio de 2000, que exige el trámite incidental y la formalización de la incidencia respectiva dentro de los dos (2) días hábiles siguientes a la notificación

de la resolución que admitió la petición, gestión que no fue cumplida por la contraparte, y de ahí la infracción al debido proceso legal.

Sobre la base de tales argumentos, el actor pretende la declaratoria de inconstitucionalidad de la totalidad de la Resolución N° TAT-RF-046 de 20 de agosto de 2015, emitida por el Tribunal Administrativo Tributario, pues aún cuando reconoce que ésta desecha solo una parte de la pretensión del Fisco, es decir, el derecho a recaudar la suma de 1.2 Millones de Balboas, en impuesto sobre la renta por retenciones, más intereses y recargos, enfatiza que toda la decisión provoca perjuicio al Estado y al interés general de la sociedad.

DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES INFRINGIDAS Y

CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN

El demandante sustentó su posición fundamentado en la infracción de la garantía del debido proceso legal, descrita en nuestro orden constitucional en el artículo 32 de la Constitución Política de la República de Panamá.

Al explicar el concepto de la infracción, el actor planteó específicamente lo siguiente:

"En nuestra opinión, la resolución impugnada emitida por el TAT, ha producido una patente infracción del artículo 32 de la Constitución Política, contenido de la Garantía Constitucional del Debido Proceso legal, desde varias perspectivas, por cuanto el TAT ha juzgado el caso desconociendo abiertamente los trámites establecidos en la Ley, violando el Derecho de Defensa de una de las partes que es el Estado, representado por la DGI, la cual ejerció la función pública recaudadora de tributos nacionales... En resumen, las violaciones del proceso por incumplimiento de los trámites legales, en que incurrió la resolución impugnada son las siguientes:

(1) El TAT, en la resolución impugnada, realiza una interpretación errónea del concepto de «Auditoría Integral». Comete el grave error de asumir que por el hecho de que se revisaron las declaraciones de renta del periodo anual emitidas por el Contribuyente, las reglas de prescripción de ese tipo de impuesto, se hacen extensivas al Impuesto Sobre

la Renta que se cobra por retención, desconociendo que este tipo de tributo tiene su propia regla de prescripción.

(2) El TAT, a través de la resolución impugnada, incurrió en aplicación indebida de las normas de prescripción de la acción del Fisco recogidas en el Código Fiscal. En efecto, pese a que los hechos del caso (retenciones de ISR) apuntan ante la aplicación de normas de prescripción con término de QUINCE (15) años, el TAT aplicó una norma que no es compatible con los hechos del caso y utilizó un término de TRES (3) años de prescripción.

(3) Actuando en contra de la doctrina y del Derecho Procesal Positivo, el TAT reconoció de oficio una excepción de prescripción que no fue alegada por la parte demandada.

(4) La resolución impugnada es una sentencia *ultra petita*, por cuanto reconoció una prescripción que no fue solicitada por la parte demandada.

(5) Liámase Nulidad o llámese Excepción de Prescripción, el tema de la extinción de la acción del Fisco por el transcurso del tiempo era una incidencia basada en hechos anteriores y coetáneos al inicio del caso, la cual fue reconocida por el TAT en la resolución impugnada, violando el procedimiento administrativo de la Ley 38 de 2000, por cuanto el Contribuyente no lo alegó dentro del término de DOS (2) días exigido por esa Ley."

CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Frente a la existencia de actos administrativos que exigen un análisis legalista, como el que el activador constitucional pretende, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia ha planteado reiteradamente el principio de especialidad, subsidiariedad o preferencia de la vía Contencioso-Administrativa sobre la constitucional, de acuerdo al cual la demanda de inconstitucionalidad, al ser una acción autónoma dirigida a la tutela del contenido normativo del Estatuto Fundamental, insta en primer lugar al agotamiento de la jurisdicción Contencioso-Administrativa, para debatir los aspectos de interpretación de índole legal y evitar que la sede de tutela constitucional se convierta en una tercera instancia.

En ese contexto, los precedentes jurisprudenciales han planteado lo siguiente:

... "por razones de índole procesal, específicamente el derecho de defensa, hace que sea recomendable que temas como lo planteado por el accionante constitucional, sean debatido ante la vía contencioso administrativa. Y es que de todos es sabido que la vía contenciosa administrativa es una

jurisdicción, en la cual el derecho constitucional a la prueba y otros derechos procesales pueden ser ejercidos con mayor amplitud, situación que no se da del todo en la vía constitucional, la cual cuenta con procesos como la acción de inconstitucionalidad que no posee técnicamente partes procesales y, por ende, principios medulares del derecho procesal, como la bilateralidad y la contradicción no se encuentran debidamente tutelados.

Observemos lo que la jurisprudencia nos dice al respecto:

«Este acto contenido en la Resolución de Gabinete N-67 de 14 de agosto de 2001 por ser administrativo permite su impugnación a través de los cauces ordinarios que la legislación prevé, nos referimos a la jurisdicción contencioso administrativa.

El Pleno ha sido constante al expresar que este tipo de actos tiene a su disposición la sede contencioso administrativa, a través de la acción de nulidad, de plena jurisdicción o el contencioso de los derechos humanos, por lo que no es viable la acción constitucional intentada... Ahora bien, la legalidad o no de esta acción debe ser dilucida a través de los canales ordinarios correspondientes, pues la acción de constitucionalidad no es un medio de impugnación adicional dentro de un proceso, sino una acción autónoma que le da vida a un proceso nuevo e independiente, y que sólo se debe interponer frente a actos definitivos, ejecutoriados y que no pueden impugnarse por otros medios. En esta oportunidad existe otro cauce idóneo que necesariamente debe utilizarse el accionante para dilucidar la legalidad de la resolución administrativa demandada». Fallo de 15 de junio de 2004" (Corte Suprema de Justicia. Pleno. Fallo de 30 de septiembre de 2015. Ponente: José Eduardo Ayú Prado Canals).

En ese hilo de pensamiento, el numeral 2 del artículo 206 de la Carta Magna instituye la jurisdicción Contencioso-Administrativa para anular los actos acusados de ilegalidad; y el artículo 1238-A del Código Fiscal, tal como resultó modificado por la Ley N° 8 de 15 de marzo de 2010, prevé que en el Procedimiento Administrativo Fiscal, agotada la vía administrativa mediante los recursos de reconsideración y apelación, el contribuyente podrá accionar ante la jurisdicción contencioso-administrativa de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia. Ello, en busca del cumplimiento de los causes ordinarios previstos en la legislación orientados a remediar vicios de ilegalidad, antes que se active la tutela constitucional reservada al examen de violaciones directas y flagrantes a la integridad de la Constitución Política.

El examen de los argumentos básicos que empleó el demandante para sustentar la acción de tutela constitucional permiten reconocer su disconformidad con un tema de legalidad del instituto procesal aplicado en la resolución administrativa demandada, que admite su discusión en sede Contencioso-Administrativa, también a nivel de la Corte Suprema de Justicia, cauce idóneo donde es posible obtener la solución buscada sin forzar la intervención del Pleno de dicha Corporación de Justicia, lo que incide en la no viabilidad de la acción constitucional planteada.

Más aún, la lectura de la demanda completa y, en específico, la sección destinada a identificar la disposición constitucional que se considera infringida y el concepto de la infracción hace posible señalar que el activador constitucional no precisa de manera determinada este último requerimiento, sea indicando que aconteció una violación directa por omisión o comisión, una interpretación errónea o una indebida aplicación de la norma constitucional, y en ese sentido la jurisprudencia ha precisado lo siguiente:

“En cuanto al requisito concerniente a las disposiciones constitucionales y el concepto de infracción, el recurrente expresa que el artículo 32 fue violado directamente (f. 7), pero no expresa si fue por omisión, comisión, interpretación errónea o indebida aplicación.

En cuanto a este requisito, la Corte Suprema de Justicia ha señalado en reiterada jurisprudencia:

«...para que se entienda cumplido el requisito en comento (fallos de 8 de abril de 2002 y 27 de noviembre de 1997, por citar algunos) es necesario que se señale en la demanda que contiene la pretensión que persigue la acción constitucional, no solamente la disposición constitucional que contiene el derecho fundamental que estima el actor que ha vulnerado la orden impugnada (de hacer o no hacer), sino ha de contener además, una explicación de la forma, manera o especie de cometerse la violación constitucional denunciada. No se cumple, naturalmente, mediante alegaciones, argumentaciones retóricas o haciendo referencias a aspectos fácticos, sino como se dijo, en una argumentación lógicourídica de la norma impugnada a la luz de los principios que se encuentran en la base de los enunciados jurídicos contenidos en las disposiciones constitucionales. También se cumple utilizando los conceptos clásicos traídos del recurso extraordinario de casación de violación directa, indebida aplicación o interpretación errónea, que operan en este tipo

de procesos constitucionales como un auténtico principio de derecho, sino, además, una clara exposición de la forma o manera en que tales violaciones se han dado, sin que sea suficiente ni baste que conduzcan a determinar el contenido y alcance de la infracción de los derechos fundamentales que se denuncian.» (Sentencia de 11 de septiembre de 2002, 23 de diciembre de 2003, 6 de junio de 2011).» (Corte Suprema de Justicia. Pleno. Fallo de 24 de agosto de 2015. Ponente: Harry Alberto Díaz González).

El demandante explica la concurrencia de lo que denomina la interpretación errónea del concepto de "Auditoría Integral" y la aplicación indebida de las normas de prescripción de la acción del Fisco recogidas en el Código Fiscal (f. 45), lo cual alude a la infracción de una noción o de normas legales, respectivamente, pero la acción de tutela constitucional no está reservada para analizar la violación de ideas o disposiciones previstas en la ley, por lo cual el planteamiento resulta incongruente con el instituto de salvaguardia de la integridad de la Constitución Política.

En atención al criterio jurisprudencial citado, es palmario el incumplimiento del requisito especial previsto por el numeral 2 del artículo 2560 del Código Judicial, pues aunque el demandante identificó una sección de la demanda con el título "concepto de la infracción", la lectura atenta del contenido del apartado no alcanza a precisar si, de acuerdo al actor, la norma constitucional es quebrantada por violación directa (omisión o comisión), interpretación errónea o indebida aplicación, en los términos que exige el precedente indicado, razón por la cual la acción de tutela constitucional analizada deviene inviable.

CONSIDERACIONES EN CUANTO A LOS FUNDAMENTOS DE LA ACCIÓN CONSTITUCIONAL

Sin menoscabo de lo expuesto en líneas anteriores, el gestor de la acción de tutela constitucional destaca en su discurso la infracción de la garantía del debido

proceso legal, cuya noción según la doctrina más autorizada ha sido precisada de la siguiente manera:

“El proceso «es un medio para asegurar en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia», a lo cual contribuyen «el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal». En este sentido, dichos actos «sirven para proteger, asegurar o hacer valer la titularidad o el ejercicio de un derecho» y son «condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquéllos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración judicial». En buena cuenta, el debido proceso supone «el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales». (SALMÓN, Elizabeth y BLANCO, Cristina. El derecho al debido proceso es la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Instituto de Democracia y Derechos Humanos de la Pontificia Universidad Católica del Perú (IDEHPUCP), 1ª. ed., Perú, 2012, pág. 24).

Salta a la vista que el demandante interpretó que la resolución N° TAT-RF-046 de 20 de agosto de 2015 emitida por el Tribunal Administrativo Tributario aplicó el instituto jurídico de la prescripción de la acción tributaria; sin embargo, una lectura atenta permite señalar que en realidad dicho ente reconoció la caducidad de la Resolución N°201-13133 de 14 de noviembre de 2012, a cargo de la DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS, por el transcurso del término fijado en la ley; y, en ello no hay infracción alguna al debido proceso legal, porque la caducidad está inspirada en la finalidad de asegurar la producción de determinada conducta dentro de un plazo fatal.

La caducidad como institución procesal es definida a nivel doctrinal en los siguientes términos:

“Confundida en ocasiones con prescripción, es la pérdida de un derecho por falta de actividad dentro del lapso que fija la ley para su ejercicio. Así la caducidad opera tanto para el gobernado como para la administración. Esta manera anormal de concluir los actos administrativos obedece a la inconveniencia práctica de perpetuar la posibilidad de actuar en un determinado asunto. Como figura jurídica, se usa en otras ramas del derecho, puede revestir

ciertas modalidades en derecho comparado y es la ley que fija el término en que ha de operar.” (MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. Dictionarios Jurídicos Temáticos. Volumen 3. 2ª ed. Editorial Oxford, México, 2002, pág. 20).

El tema que es introducido por el demandante a la esfera de control constitucional tiene un tamiz eminentemente legal, ajeno a la estructura propia de la acción de inconstitucionalidad. Habría que decir que en el presente caso, la resolución N° TAT-RF-046 de 20 de agosto de 2015, expedida por el Tribunal Administrativo Tributario, consideró que el artículo 720 del Código Fiscal concede a la DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS el término de tres (3) años, para emitir la resolución que establece liquidaciones adicionales en concepto de impuesto sobre la renta, plazo que tiene inicio según la disposición mencionada a partir de “la fecha de la presentación de la declaración.”

El activador del procedimiento constitucional alegó que COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, como agente retenedor solidariamente responsable, no presentó las retenciones sobre las remesas para el cálculo del impuesto sobre la renta, que debió remitir una vez retenidas, según lo dispuesto por el literal j del artículo 733 del Código Fiscal, dentro de los diez (10) días siguientes a cada pago; y, por ello adujo que no puede confundirse ese término con el de la presentación de la declaración de renta en cada periodo fiscal. Sin embargo, la norma invocada por el demandante se origina como consecuencia del supuesto positivo de la retención de las sumas correspondientes, que no es el que atañe al presente caso, por lo que el análisis propuesto por el actor no es adecuado.

La disposición legal que incumbe a la omisión del agente retenedor es el artículo 735 del Código Fiscal, que contiene la “consecuencia o efecto directo del anotado incumplimiento”, tal cual ha interpretado la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, cuyo alcance es el siguiente:

... "incide en el reconocimiento y la deducibilidad de los costos y gastos para la determinación de la renta gravable y del impuesto causado o a pagar, a los que hace referencia el artículo 697 del Código Fiscal, modificado por la ley 8 de 15 de marzo de 2010." (Corte Suprema de Justicia. Sala tercera de lo Contencioso Administrativo. Fallo de 22 de enero de 2014. Ponente: Víctor L. Benavides P.).

En consecuencia de lo antes expuesto, el artículo 735 del Código Fiscal indica que para considerar deducibles los pagos que generaron la obligación de retener, éstos deben hacerse dentro del mismo periodo fiscal, el cual es descrito por el artículo 705 del texto legal en mención, razón por la cual entre las fundamentaciones de la resolución demandada de inconstitucional se dejó constancia que "por reconocimiento de la propia Administración Tributaria, la auditoría fundamentó sus hallazgos en las propias **Declaraciones Juradas de Renta** presentadas por el contribuyente **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.** para los **periodos fiscales 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010**, y que según sus investigaciones, el Centro Comercial Multiplaza Pacific que construyó sobre la Finca N° 188,848 inició operaciones el **26 de noviembre de 2004**, mientras que el Hotel Courtyard by Marriott, también construido en dicha finca, inició sus operaciones el **3 de diciembre de 2004**." (f. 4 del expediente de primera instancia).

Bajo tales premisas, es palmario que el debido proceso fue honrado por la aplicación de la disposición legal que en materia fiscal reconoce la caducidad de la resolución contentiva de la liquidación adicional del impuesto sobre la renta, porque los hechos demuestran el cumplimiento del requisito de plazo fatal descrito por el precepto invocado por el Tribunal Administrativo Tributario; y ello es además concordante con el hecho que este ente no decretó la caducidad respecto al pago en concepto de impuesto sobre la renta correspondiente a los dineros remesados entre 2009 y 2011, sobre los cuales emitió una decisión de fondo.

La distinción entre prescripción y caducidad ha sido enfatizada por la doctrina, en los siguientes términos:

...“mientras la prescripción busca extinguir un derecho que se supone abandonado por no haberlo ejercitado su titular en un tiempo determinado, la caducidad persigue establecer un plazo perentorio dentro del cual puede ejercitarse un derecho. Dicho de otra manera, mientras la prescripción considera las razones subjetivas del titular del derecho para determinar la extinción del mismo –inactividad, negligencia–, la caducidad atiende única y exclusivamente al transcurso objetivo de un plazo específico, sin importar las razones por las cuales el respectivo derecho haya sido ejercido o no por su titular dentro de tal plazo. Por lo tanto, si bien la prescripción y la caducidad se asemejan en cuanto ambas extinguen un derecho y su respectiva acción, la diferencia principal estriba en las causas por las cuales el legislador establece una u otra institución: sancionar la inactividad (negligencia) o establecer un plazo para el ejercicio perentorio de un derecho...”

Si bien a nuestro juicio aquella es la más importante diferencia, Abeliuk sostiene que, además, es posible destacar las siguientes distinciones: (i) en la caducidad prima el interés del legislador de estabilizar rápidamente una situación jurídica, mientras que la prescripción atiende a varios intereses diversos, entre ellos la seguridad jurídica; (ii) la caducidad puede y debe ser declarada de oficio, mientras que la prescripción debe ser alegada; (iii) la prescripción extintiva supone un vínculo jurídico previo, mientras que la caducidad no lo requiere.” (HERRERA VALVERDE, Javier y RUIZ-TAGLE GUTIÉRREZ, Samuel. La caducidad de la Resolución de Calificación Ambiental. Revista de Derecho [Valdivia], Vol. XXVII, N° 1, julio 2014, págs. 171-172).

Estas son las razones fundamentales por las que la caducidad fue decretada de oficio por el Tribunal Administrativo Tributario, lo cual además haya sustento en el último párrafo del artículo 45 de la Ley N° 38 de 31 de julio de 2000 sobre el Procedimiento Administrativo General, que permite la declaración de caducidad, de pleno derecho.

En ese hilo de pensamiento, no existe violación al derecho de defensa del Fisco, porque el artículo 1238-A del Código Fiscal, según las modificaciones introducidas por la Ley N° 8 de 15 de marzo de 2010, contempla la demanda Contencioso-Administrativa ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, para asegurar la bilateralidad y el contradictorio; así como plantear ante esa

jurisdicción el tema estrictamente legal que incumbe al presente caso, donde sería interesante que el activador constitucional solicitara el examen de la legalidad de la decisión de decretar la “nulidad absoluta”, porque conforme al párrafo final del artículo 161 de la Ley N° 38 de 31 de julio de 2000, declarada la caducidad es posible la reapertura del proceso después de transcurrido un año.

Como corolario de lo antes expuesto, recalamos que el Tribunal Administrativo Tributario decretó la caducidad, pues el Fisco por disposición legal tiene tres (3) años para determinar la obligación, exigir su pago y aplicar los recargos e intereses correspondientes. De allí que cualquier cuestionamiento que surja a raíz de esa decisión y que guarden relación directa con aspectos concernientes a la legalidad de dicho acto debe ser sometido al conocimiento de la jurisdicción correspondiente, que en el caso particular y según lo que se ha venido exponiendo, será la contencioso administrativa.

RECOMENDACIÓN DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

Con base a las consideraciones de hecho y de derecho antes expuestas y como quiera que resulta inadecuado el mecanismo de tutela constitucional elegido por el actor, recomiendo a los Honorables Magistrados que integran el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, **declaren no viable** la demanda de inconstitucionalidad presentada por el licenciado **Publio Ricardo Cortés Carvajal**, en su calidad de Director General de la **DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS** del Ministerio de Economía y Finanzas, para que se declare inconstitucional la Resolución N° TAT-RF-046 de 20 de agosto de 2015, dictada por el Tribunal Administrativo Tributario.

Del Honorable Magistrado,



Kenia I. Porcell D.
Procuradora General de la Nación