**TFA No. 539-S-2019. SALA SEGUNDA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO**. San José, a las once horas con treinta minutos del dieciséis de octubre del dos mil diecinueve.

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por la señora **[...]**cédula de identidad No. [...], en su condición de apoderada generalísima sin límite de suma de la empresa **[...] SOCIEDAD ANONIMA** cédula jurídica No. [...] contra de la resolución **No.SF-AU-11-R-641-15**de las ocho horas con catorce minutos del seis de mayo de dos mil quince, referente a la sanción del artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. (**Expediente No.15-06-340**).

**RESULTANDO**

**1-)** Que mediante resolución No.4-11-031-012-008-533-03del veinticuatro de mayo del 2013, la Administración Tributaria de San José Este, le comunica a la recurrente que de acuerdo con los autos, se tienen por acreditados los hechos constitutivos de la infracción administrativa por incumplimiento en el suministro de información, según requerimiento individualizado No.1-11-031-12-231, la cual se encuentra debidamente tipificada en el artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios -en adelante Código Tributario- por lo que la contribuyente se hace acreedora de una multa pecuniaria por la suma de ¢4.234.704.60 (cuatro millones doscientos treinta y cuatro mil setecientos cuatro con sesenta céntimos), la cual corresponde al 2% de los ingresos brutos declarados en el período fiscal 2012 (Folio 24).

**2)-**Que inconforme con lo resuelto en la resolución No.4-11-031-012-008-533-03antes citada, la interesada interpuso recurso de revocatoria, el día 27 de junio del 2013, dentro del plazo legal establecido al efecto, exponiendo las razones de su inconformidad (folios 29 al 35).

**3)-**Que mediante resolución sancionatoria No.SF-AU-11-R-641-15de cita, la Administración Tributaria declaró sin lugar el recurso de revocatoria interpuesto. Adicionalmente, le advierte a la contribuyente del derecho que le asiste para presentar el recurso de apelación para ante este Despacho en el plazo de 05 días hábiles, a partir de la notificación de la presente resolución (folios 37 a 47).

**4)-**Que el 12 de junio del 2015, la interesada presenta escrito mediante el cual interpone recurso de apelación para ante este Tribunal, manifestando su inconformidad contra lo resuelto (folios 48 a 56).

**5)-**Que la oficina de origen, mediante la resolución No.SF-AU-11-R-882-15de las ocho horas con seis minutos del diecisiete de junio del dos mil quince, conoce del recurso y emplaza a la apelante para que se apersone para ante este Despacho, en un plazo de 30 días, si lo tiene a bien, y aporte los alegatos y las pruebas que estime pertinentes en defensa de sus derechos (folio 57).

**6)-**Que el expediente administrativo es recibido en este Tribunal, el día 26 de junio del 2015 (folio 61).

**7)-**Que la recurrente se apersona ante esta Sala el 31 de julio del 2015, y el 28 de octubre del 2016 y reitera su disconformidad con la resolución dictada (folios 62, 64 y 65)

**8)**-Que este Despacho mediante Inter-IM-032-2015 del siete de setiembre del 2015, suspende el dictado de la resolución final, hasta tanto no se resuelvan las Acciones de Inconstitucionalidad pendientes sobre el artículo 83 del Código Tributario, interpuestas ante Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. (Folios  63)

**9)** Que en los procedimientos se han observado las prescripciones de Ley, y

**CONSIDERANDO**

**I.- OBJETO DEL RECURSO DE APELACIÓN.**Elrecurso de apelaciónes para que se anule  o revoque la resolución recurrida, al considerar la recurrente que la misma contiene vicios de nulidad absoluta por faltar a sus elementos de motivación del acto, y además es violatoria de los derechos y garantías de los contribuyentes. (Folio 48 a 56, 42, 64 y 65)

**II.- CRITERIO DE LA ADMINISTRACIÓN**: En lo que interesa, la Oficina Tributaria se pronuncia en los siguientes términos: **“***…****Nulidad de la resolución.****No obstante, por ser de previo y especial pronunciamiento, inicia esta Administración Tributaria con el estudio del incidente de nulidad planteado por la reclamante, de la siguiente manera: Efectuando un estudio de los autos, procedimientos y documentos de interés, llega a la conclusión esta Oficina Investigadora, que en el ejercicio de la potestad fiscalizadora del Estado, manifestada a través de la Administración Tributaria, se han cumplido y respetado las normas y principios que nuestro ordenamiento jurídico establece para casos como el de referencia, cada uno de los procedimientos encuentra su sustento, en las normas tributarias creadas por el legislador, para tramitar de forma eficiente y eficaz, todos aquellos casos como en el presente, cuando se demuestre la existencia en el incumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias, deberes formales establecidos en el artículo 83 del CNPT, a los que están llamados todos los contribuyentes, con el fin de contribuir con el sostenimientos de las cargas públicas de una forma equitativa. En virtud de lo anterior, al encontrarnos en presencia de un proceso transparente y a todas luces cumplidor de la ley, caracterizado por el debido cumplimiento de la normas tributarias, en estricto apego al principio de legalidad, regulado por el artículo 11 de la Constitución Política y mismo numeral de la Ley General de la Administración Pública, de aplicación supletoria según el artículo 155 del Código Tributario, se evidencia que en ningún momento se ha dejado en estado de indefensión a la impugnante, por el contrario, han sido respetadas en todo sentido, cada una de las etapas que le concede el ordenamiento jurídico para ejercer su derecho de defensa como a bien lo considere, pudiendo aportar en sustento de su dicho, las pruebas pertinentes que considere son necesarias para fundamentar sus apreciaciones. Al respecto ha manifestado el Tribunal Fiscal Administrativo:****“INCIDENTE DE NULIDAD ABSOLUTA:****Por tratarse de un incidente de previo y especial pronunciamiento, este Tribunal pasa a pronunciarse en primer término en relación con este extremo del recurso y al respecto estima necesario tener presente que la declaratoria de nulidad, aun cuando se haga de oficio, es de carácter extraordinario y debe reservarse para aquellos casos en que sea evidente la indefensión, situación que no es la de autos, sino que, todo lo contrario, la contribuyente ha contado con todas las oportunidades procesales y con las garantías del debido proceso para ejercer la defensa de sus intereses, según estime conveniente. La doctrina y jurisprudencia han definido como elemento común, la noción de indefensión que se le haya infringido al contribuyente, dentro de los parámetros que contempla el debido proceso. En el subjúdice, no se vislumbra ningún indicio que lleve a concluir que al incidentista se le causó perjuicio alguno para ejercer su derecho de defensa. Al contrario, en virtud de las garantías procesales que el proceso tributario le concede al administrado, fue que éste planteó, dentro del término de ley, su escrito de impugnación, y en él, el incidente que se conoce. Tome en cuenta el representante de la interesada, que en sus escritos, no expone mayores argumentos ni aporta pruebas que demuestren que se le ha colocado en estado de indefensión, única razón para decretar la nulidad alegada, sino que, únicamente se limita a invocarla alegando que la sentencia recurrida no está ajustada a derecho ni al mérito de los autos.  En este sentido estima el Tribunal que lo procedente es declarar sin lugar el incidente de nulidad interpuesto.****” No. 386-S-2009. SALA SEGUNDA TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO****. San José, a las nueve horas cuarenta minutos del veintinueve de octubre del año dos mil nueve. En conclusión, la contribuyente ha contado, desde el inicio del procedimiento de determinación de la obligación tributaria, con todas las posibilidades para ejercer su derecho de defensa conforme a la ley; de la misma forma, tuvo bastas opciones de aportar al proceso las pruebas idóneas en defensa de sus intereses. En la misma línea de ideas, desde el inicio del procedimiento sancionador, esta Oficina Fiscalizadora ha otorgado a la impugnante las posibilidades de ejercer su defensa ante los hechos acaecidos, demostrándose de esta forma, todo un procedimiento en respeto de las garantías de la contribuyente y así, un debido proceso reflejo del buen cumplimiento de las normas tributarias. Como analizaremos más adelante en la presente resolución, la sanción de mérito, fue el producto del incumplimiento del artículo 83 del CNPT por parte de la contribuyente, misma que se resume en el incumplimiento del requerimiento de información a terceros, se dio inicio al proceso que nos ocupa, mismo que adquiere firmeza con el agotamiento de la vía administrativa. Finalmente, en virtud de que como ha sido demostrado, de conformidad con el artículo 147 del mismo cuerpo legal todos los procedimientos se encuentran conforme a derecho y al mérito de los autos, rechaza esta Administración Tributaria el incidente de nulidad planteado, y en su lugar, ratifica en todos los extremos la Resolución Sancionatoria por Artículo 83 del CNPT cuestionada.****Causa eximente de responsabilidad.****Es oportuno indicar, que en el proceso de fiscalización, la Oficina Auditora solicitó a la contribuyente la presentación de la información requerida mediante el Requerimiento de Información a Terceros Nº 1-11-031-12-231, notificado el 5 de marzo del 2013, como se desprende de los folios 1 al 3 del expediente sancionador. Sin embargo, esta información debió haber sido entregada en los 10 días hábiles posteriores a su notificación,  se levantó Acta de Hechos en la que se estableció que la información solicitada  no fue presentada por parte del contribuyente. Con respecto a lo que señala la reclamante que “la información se encuentra en el formulario D-151 y que la empresa no  cuenta con la información como fue requerida y que según el detalle no es necesaria para efectos de la contabilidad”…La Administración señala que tiene la facultad para solicitar información previsiblemente pertinente para efectos tributarios como es el caso, de conformidad con el articulo 105 y 128 del CNPT inciso b). Por lo  cual conllevo a que la Administración Tributaria estimara que ha habido una infracción a la obligación de conformidad con el artículo 83 inciso del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Esta Oficina estima importante hacer mención sobre el tema de la naturaleza jurídica de las distintas  sanciones por infracciones administrativas que contiene  el Capítulo II de nuestro Código Tributario, el Tribunal Fiscal Administrativo ha señalado lo  siguiente:  “…****III.-****Que avocado este Tribunal a la resolución del recurso de apelación interpuesto, entra a conocer de las objeciones del apelante, en carácter de órgano contralor de legalidad de los actos de la Administración Tributaria, y al respecto estima pertinente hacer algunas consideraciones en relación con la imposición de sanciones administrativas en el sistema tributario costarricense. Al respecto, debemos tener presente que el ordenamiento administrativo tributario sancionatorio de nuestro país, ha tipificado dos tipos de infracciones, a saber:****a)****infracciones por incumplimiento de deberes de****carácter formal****y****b)****infracciones por el incumplimiento de obligaciones de carácter****sustantivo o material****. En cuanto a las****Infracciones de carácter formal****, el legislador patrio ha establecido una serie de sanciones consistentes en multas fijas, que se aplican en presencia de infracciones simples y aparecen tipificadas, entre otros, en los artículos 78 y siguientes del Código Tributario. En estos casos se trata de multas fijas que se aplican en forma casi automática, ante el incumplimiento de deberes formales, en cuyo caso, la labor de la Administración Tributaria consiste en una simple constatación del incumplimiento, y la única posibilidad de exculpación del contribuyente, queda reducida a que demuestre la existencia de alguna circunstancia eximente de responsabilidad. De hecho, debido a que estas conductas no están vinculadas a una defraudación concreta a la hacienda pública, el monto de la multa no puede ser determinado con referencia a una suma proporcional al menoscabo económico.****Infracciones de carácter sustancial:****Junto con las sanciones por el incumplimiento de deberes de****carácter formal****, el legislador patrio, ha establecido otras sanciones por****infracciones graves****de carácter sustancial, como aquellas a las que se refiere el artículo 81 del CNPT, que en el párrafo 6° sanciona la omisión o inexactitud de información por parte del contribuyente, con una multa equivalente al 25% de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar o el saldo a favor, según el caso, liquidado en la determinación de oficio, y el monto declarado por el contribuyente o responsable o el del impuesto determinado cuando no se haya presentado declaración. Igualmente, en el párrafo 9° establece como una conducta agravante, el hecho de que la falta de ingreso por****omisión o inexactitud****se haya hecho induciendo a error a la Administración o mediante cualquier forma de engaño, en cuyo caso la sanción sería de un 75%. Así bien, la infracción establecida en el párrafo 6° y sancionada con una multa del 25% de la suma adeudada al fisco, requiere únicamente de una conducta culposa por parte del infractor, es decir, es sancionable incluso a título de mera negligencia en la atención al deber de cuidado, en cuyo caso, la única posibilidad de exculpación del contribuyente consiste en la demostración de que su conducta obedeció a una errónea pero razonable interpretación de los hechos o de la norma. Por el contrario, la infracción tipificada en el párrafo 9° del mismo artículo 81, y que sanciona con una multa equivalente al 75% de la suma adeudada, al contribuyente que haya inducido a error a la Administración mediante cualquier forma de engaño, requiere necesariamente la existencia de una conducta dolosa por parte del infractor. Establecidas así las cosas, la figura prevista**en el párrafo 6° del artículo 81 del Código Tributario que establece una multa por****omisión o inexactitud****en las condiciones antes analizadas, puede ser legal y válidamente aplicada, incluso a título de mera negligencia, en el tanto sanciona conductas simplemente culposas, de conformidad con lo establecido en el artículo 71 del mismo Código, que expresamente dispone que las infracciones administrativas son sancionables, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. No obstante, en el caso de las infracciones administrativas sancionadas en el párrafo 9° de cita, siempre se requerirá que el infractor haya actuado en forma dolosa al pretender inducir a error a la misma Administración, mediante cualquier forma de engaño…”****(No. 385-2006 Tribunal Fiscal Administrativo a las horas  del treinta y uno de agosto del 2006)****Conforme lo expuesto, y siguiendo el criterio jurisprudencial citado, nos encontramos que la infracción administrativa, objeto de las presentes diligencias, como es el “****Incumplimiento en el suministro de información****“, la cual se trata de una infracción por incumplimiento de un deber de carácter formal, que como se ha señalado, se trata de multas fijas que se aplican en forma casi automática, donde la labor de la Administración Tributaria consiste en una simple constatación del incumplimiento, que está acreditado en  autos, desde la propuesta motivada que marca el inicio del presente procedimiento, visible a  folio 4 del presente expediente, como lo fue que la contribuyente****[...] SOCIEDAD ANONIMA****, no presentó la información requerida en el requerimiento de información a terceros. La única excepción para eximir de responsabilidad al infractor, sería que el  mismo demostrare que no obstante haber tomado todos los cuidados, previsiones y diligencias propias de un buen padre de familia, en el cumplimiento de sus deberes formales, el incumplimiento se produjo por razones de fuerza mayor o caso fortuito, como causas de exculpación,  eximentes de responsabilidad, situación que no es la de autos****.****En conclusión,**se tiene  como demostrado que el intervenido, no presentó la información requerida por la Administración tributaria, por lo que puso en peligro el bien jurídico tutelado con todo el régimen de infracciones Administrativas tributarias contenida en el Código Tributario, como lo es las facultades de fiscalización y verificación de los tributos, establecidas en favor de la Administración Tributaria. Fue precisamente, el hecho de no brindar información, que la contribuyente está incumpliendo un deber formal y burlando el objetivo de los requerimientos de información, previstos en el artículo 104 del Código Tributario. El incumplimiento citado, está expresamente previsto en el Código Tributario, en su artículo 83, tal y como ha quedado claramente definido en líneas anteriores, por lo que ante la falta de argumentos de defensa de la inconforme y por estar ajustada a derecho la sanción a imponer por un monto de ¢4.234.704.60, se procede a confirmar la resolución sancionatoria por artículo 83 del CNPT No.4-11-031-12-008-533-03.****Aplicación de la sanción más favorable.****En cuanto a la normativa señalada por la reclamante para la aplicación de la sanción más favorable, no corresponde en nada mencionar la Directriz DGT-D-012-2012 del 29 de octubre del 2012, “ Lineamientos sobre la publicidad de los proyectos de reglamentación de conformidad con la reforma introducida por Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, Ley No. 9069 del 28 de setiembre del 2012, al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley Nº 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas” . En cuanto a los artículos 83 y 169 del CNPT, la Administración Tributaria se pronunció con la promulgación de la Ley 9069 del 28 de setiembre del 2012, en vista de que la nueva Ley no incluye normas transitorias, que permitan resolver conflictos que puedan surgir entre las disposiciones de la antigua normativa y la nueva, simplemente dispone “ Rige a partir de su publicación”, por lo que se podría razonar que todas las modificaciones introducidas por la Ley Nº9069 rigen a partir de su publicación. No obstante, la iniciación de la vigencia de la ley está regida tanto por el principio relativo a la vigencia inmediata. Lo anterior debe ser objeto de análisis, por cuanto, esta ley plantea un cambio de normas de naturaleza procesal y de fondo, sin prever disposición transitoria al respecto. Dicha omisión incide directamente en el principio de seguridad jurídica y por ende, en la certeza de las relaciones jurídicas y la confianza de los contribuyentes, que debe saber “a qué atenerse”, de allí la importancia de fijar los límites temporales de las nuevas normas. El principio de irretroactividad de la ley consiste en afirmar que la ley no debe normar los hechos y situaciones jurídicas que han tenido lugar antes de que adquiera vigencia la nueva regulación. Desde este punto de vista, resultaría prohibida la aplicación de las normas modificadas por la Ley No. 9069 a situaciones nacidas con anterioridad a la referida norma. Sin embargo, el artículo 34 de cita, deber ser analizado a la luz de la interpretación que le ha dado la Sala Constitucional a los principios contenidos en dicho numeral, en relación con la derogación o abrogación de las leyes o normas procesales y de fondo y vigencia en el tiempo. En lo que nos interesa al caso en cuestión que establece la diferencia entre norma sustantiva y norma procesal, en la cual la sustantiva establece derechos u obligaciones y la diferencia de la norma procesal regula el ejercicio de esos derechos y obligaciones y castiga la infracción a los mismos. Como se puede observar el dimensionamiento de la directriz DGT-D-009-012 procede aplicar la sanción vigente en el artículo 83 del CNPT, correspondiente a la Ley 9069 de fecha 28 de setiembre del 2012 denominada Ley de Fortalecimiento a la Gestión Tributaria y de acuerdo con lo expuesto por la reclamante, no se configura causa eximente de responsabilidad en la aplicación de la sanción más favorable anterior, sino la vigente, por ser un aspecto formal y es de aplicación inmediata a todos los procesos*…” (Folios 40 a 46).-

**III.- ARGUMENTOS DEL RECURRENTE.**Que para fundamentar su recurso de apelación ante este Tribunal, la contribuyente indica principalmente lo siguiente: -Que la resolución sancionadora dictada por la Administración Tributaria, con fundamento en el artículo 83, violenta las disposiciones contenidas en el Código Tributario, sobre los elementos esenciales del acto administrativo y  los derechos y garantías de los contribuyentes, específicamente los artículos 176, 187 y 188, los cuales procede a transcribir (folios 48 y 49). –Alega falta de antijuridicidad de la conducta sancionada, para lo cual transcribe parte de las resoluciones 3929-95 de la Sala Constitucional, el fallo No.1270-2009 de la sección sexta del Tribunal Contencioso Administrativo, así como el Dictamen No.C-079-2001 de la Procuraduría General de la República, y agrega que la sanción es aplicada de manera automática, por lo cual deviene en ilegal y contraria a los principios del derecho penal. –Que la conducta analizada no produjo daño alguno al bien jurídico tutelado, porque la información solicitada por la Administración  se encontraba en poder de ésta, mediante la declaración D-151, así como la información sobre importaciones y exportaciones que constaban en los Registros de la Dirección General de Aduanas y el sistema TICA. –Para ello cita la ley No.8220 de Protección al Ciudadano del exceso de Requisitos y Trámites Administrativos,  y transcribe el artículo 171 del Código Tributario. (Folios 49 al 53). -Señala **falta de la necesaria demostración de culpabilidad**, por contravenirse el debido proceso y el principio de inocencia consagrados en el Código Tributario y nuestra Constitución Política, al hacerse una aplicación automática y no demostrarse la actuación culposa. **Falta de aplicación de los criterios de proporcionalidad y razonabilidad**. En este apartado alega la representante de la empresa que la sanción administrativa es irracional y desproporcionada, y en ese sentido trae a colación la sentencia No.1290-90 de la Sala Constitucional y el fallo de la Sala Tercera No.666-1999. Además cita las sanciones de los artículos 78 y 79 para decir que éstos contemplan sanciones a las que aplica medio salario base, a diferencia de la sanción del artículo 83 que se refiere a un 2% de los ingresos brutos, y como mínimo 10 salarios base (53 y 54). **Causa eximente de responsabilidad**. Considera la interesada que la información que fue requerida oportunamente mediante el requerimiento de información notificado, ha sido presentado en el tanto la información que se solicita se encuentra detallada en el formulario D-151 denominado “Declaración Anual Resumen de Clientes Proveedoras y Gastos Específicos”, donde es posible verificar y determinar el nombre de los proveedores nacionales, y los montos de las compras. -Que la  información que ha sido solicitada a la empresa, fue presentada oportunamente en la declaración D-151, donde es posible verificar la información solicitada, y en la parte de importaciones y exportaciones, ésta se encuentra en la Dirección General de Aduanas. -Que la situación antes descrita permite afirmar la existencia de una causa eximente de responsabilidad, pues como contribuyente no se encuentra obligada a lo imposible, debido a que la información en su detalle general ya fue entregada oportunamente a la administración, según el desglose de las compras y proveedores durante los periodos 2009, 2010 y 2011. **Aplicación de la sanción más favorable.** Considera la representada de la empresa, que la Administración tiene un grave error técnico, en cuanto a la solicitud de la aplicación de la sanción más favorable, al señalar que no tiene relación con la aplicación de la causa eximente de responsabilidad, siendo que para los períodos 2009, 2010 y 2011 la sanción era más favorable, y la solicitud de información tienen incidencia en estos períodos anteriores al 2012. -Que específicamente cuando se invoca la aplicación de la sanción más favorable, se está haciendo valer un derecho constitucional, y ahora además incorporado expresamente en el CNPT como un derecho del  contribuyente, en el tanto, la información que se solicita corresponde a periodos fiscales anteriores, en donde la normativa aplicable era otra, y para este caso específico la sanción es más favorable para el contribuyente. -Que la información solicitada tiene incidencia en los períodos fiscales 2009, 2010 y 2011, en los cuales se encontraba vigente una ley que contemplaba una sanción más benevolente. -Que con la reforma introducida por la Ley 9069 Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, vigente a partir del 28 de setiembre del 2012, no solo reformó la cuantificación de la sanción establecida en el artículo 83 del CNPT, sino también se incorporaron derechos de los contribuyentes, cuyo artículo 169 que en caso de infracciones y sanciones tributarias tendrán efectos retroactivos la norma más favorable.- Que la representada de conformidad con el artículo 34 de la Constitución Política y el artículo 12 del Código Penal solicita aplicar la sanción que establece el artículo 83 del CNPT antes de ser reformado mediante la Ley de fortalecimiento Tributario, en beneficio de la representada, y considerando que la información que ha sido solicitada tiene trascendencia en periodos fiscales anteriores a la reforma. Que el principio constitucional consagrado en el artículo 36 de la Constitución Política establece, entre otros, que en materia de sanciones se debe aplicar la norma más favorable, en caso de una reforma que incida en el mismo hecho punible. Por otra parte, indica la empresa que esta Sala se encuentra imposibilitada para dictar la resolución final del presente caso, en razón de la acción de inconstitucional existente, sobre el artículo 83 del Código Tributario. –Finalmente, en escrito presentado ante este Despacho el 28 de octubre del 2016, la recurrente indica que debe tenerse presente el fallo No.TFA-503-P-2016 del 28 de setiembre de este año, que anuló la resolución dictada, por falta de motivación, y solicita se aplique esa jurisprudencia a su caso concreto. **Petitoria**. Solicitan se anule o se revoque la  resolución recurrida. (Folios 48 a 56, 62, 64 y 65).

**IV.- CRITERIO DEL TRIBUNAL. NULIDADES:**Este Despacho como Órgano Contralor de Legalidad de las actuaciones y resoluciones de la Administración Tributaria y de conformidad con los artículos 176, 187 y 188 del Código Tributario, en reiteradas ocasiones ha indicado que concretamente tratándose del procedimiento tributario, la declaratoria de nulidad procede, cuando se está en presencia de lo establecido en el artículo 188 del Código Tributario que dispone: *“Sólo causará nulidad de lo actuado, la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento o la violación del ordenamiento jurídico. Se entenderá como sustancial la formalidad cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión cause indefensión.”*, el cual tiene una redacción similar al artículo 223 de la Ley General de Administración Pública (LGAP). En la instancia jurisdiccional, el Tribunal Contencioso Administrativo, con respecto a las nulidades, ha manifestado:*“…Además, para lo que interesa en la resolución de este asunto, es importante considerar el régimen de nulidad, en tal sentido el artículo 223 LGAP, establece que "Sólo causará nulidad de lo actuado la omisión de formalidades sustanciales", entendiendo por tales aquellas "... cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes o cuya omisión causare indefensión." Esta disposición es fundamental, en el sentido de que si no se demuestran las condiciones de sustancialidad referidas, esto es, que si no se observa que el administrado estuvo de manera real impedido de poder defenderse o que, aplicada la norma procesal infringida habría cambiado el resultado del proceso, no habrá nulidad…”***(Tribunal Contencioso Administrativo Sección Sexta. Resolución 03-2013 de las once horas del 11 de enero del 2013).**Adicionalmente, explica la Sección Cuarta del Tribunal Contencioso Administrativo la figura de la nulidad de la siguiente manera: *“…Para reclamar la nulidad –defecto absoluto- del acto viciado, el reclamante debe señalar el interés para reclamarlo y el perjuicio efectivo (manifestación que podrá prevenirse en caso de omisión). A la par de las afirmaciones anteriores es preciso señalar también que, por principio, los defectos absolutos no son sanables, pero su invalidez solo será declarable si se acredita el interés del reclamante y el correlativo perjuicio a sus intereses. La declaratoria de invalidez se circunscribe al acto concreto salvo que se trate de actos independientes en que deba considerarse el efecto "cascada", pues los actos se concatenan unos con otros, al punto de que no es posible su individualización total. La legislación no escapa a estos conceptos y por ello se han promulgado normas como las que disponen: "Cuando la ley prescribiere determinada forma sin pena de nulidad, el juez considerará válido el acto si realizado de otro modo alcanzó su finalidad" (Artículo 195 del Código Procesal Civil). En igual orientación se señala " Cuando se trate de nulidades absolutas (...) solo se decretará cuando sea absolutamente indispensable su pronunciamiento para evitar indefensión o para orientar el curso normal del procedimiento. Tampoco deberá prosperar si es posible reponer el trámite o corregir la actuación, sin perjuicio de los demás actos procesales" (Artículo 197 del mismo Código). Ambas normas son una manifestación práctica del principio de conservación de los actos procesales, en virtud del cual lo realmente importante no es el origen del vicio procesal, sea este absoluto o relativo, sino que interesa más evaluar sus efectos reales en el proceso. El juez al decidir la exclusión de un acto o etapa procesal, no debe analizar los vicios en su origen, sino en sus efectos, determinando si tales yerros en el proceso han producido irreparable indefensión o no pueden ser subsanables. Por su parte Parajeles Vindas Gerardo, Introducción a la Teoría General del Proceso Civil. Editorial Investigaciones Jurídicas, 2000, página 137 a 139, nos indica que los principios que rigen las nulidades procesales son los siguientes: a) Principio de legalidad o especificidad: no hay nulidad sin texto legal expreso, por lo que la regla general es la validez y la excepción la nulidad. Al respecto Giuseppe Chiovenda, en su libro Curso de Derecho Procesal Civil, Editorial Pedagógica Iberoamericana, 1995, página 408, nos indica que "El legislador francés proclamó el principio de que ningún acto de procedimiento puede ser declarado nulo si la nulidad no está establecida formalmente por la ley. b) Principio de transparencia: No hay nulidad sin perjuicio, esto así porque el derecho procesal moderno no es formalista, para que exista nulidad no basta la sola infracción a la norma, sino que se produzca un perjuicio a la parte, indefensión, violación al debido proceso, por lo que el acto con vicios de forma es válido si alcanza los fines propuestos. c) Principio de la declaración judicial: No hay nulidad sin resolución que la declare, por lo que toda nulidad procesal tiene que ser objeto de declaración judicial. d) Principio de protección: El fundamento de la nulidad es para protegerse contra la indefensión. e) Principio de finalidad: No hay nulidad aunque el acto procesal tenga defectos si ha cumplido su fin, no procede la nulidad por la nulidad misma. …”* (**Voto 002-2015-IV de las dieciséis horas del 15 de enero del 2015**). A mayor abundamiento, es importante señalar que con la reforma introducida al Código Tributario mediante Ley No. 9069 del 10 de setiembre del 2012, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, el legislador introdujo dentro del Título VI, el *“Capítulo III, Garantías Procesales”,*en donde estableció las nulidades en el procedimiento procesal determinativo o sancionatorio tributario, lo que faculta al órgano competente en grado, a anular de oficio o a petición de parte, *prima facie* -antes de conocer el fondo de la controversia- cuando se presenten violaciones procedimentales o derechos a la contribuyente, tal y como lo quiere hacer ver la apelante en los argumentos incoados, lo cual no sucede en el caso de mérito, como se verá más adelante. En mérito de lo anterior, este Órgano Superior Administrativo reiteradamente se ha pronunciado en el sentido de que la nulidad por nulidad misma no existe en el derecho procesal tributario, por cuanto con ello no necesariamente se conforma el estado de indefensión requerido para decretar la nulidad de las actuaciones o actos de la Administración Tributaria. Asimismo, diversos órganos jurisdiccionales y administrativos, han señalado el carácter restrictivo de este instituto procesal, siendo como se indicó, el elemento esencial para considerar que existe mérito a su declaratoria, el que se haya colocado al particular en evidente estado de indefensión, situación que no parece ser la de autos, dado que del análisis del expediente de mérito se desprende que la recurrente ha contado con todas las garantías del debido proceso para ejercer la defensa de sus intereses, según estime conveniente. Queda claro entonces, que como criterio esencial para dirimir las controversias de nulidad, la doctrina y la jurisprudencia han definido como elemento común, **la noción de indefensión que se le haya infringido al contribuyente dentro de los parámetros que contempla el debido proceso.**En el caso concreto, este Despacho no vislumbra ningún indicio que lleve a concluir que a la intervenida se le haya causado perjuicio alguno para ejercer su derecho de defensa; por el contrario, ha contado con las distintas instancias procesales y es en virtud de tales instancias y garantías que el procedimiento tributario le concede a la recurrente, que ésta plantea dentro del término de ley, los memoriales presentados que se conocen. Esta Instancia comprueba además, que todo el proceso desarrollado ha cumplido con las etapas procesales que establece el artículo 150 de cita, ya que en las resoluciones recurridas, se le han indicado a la interesada, los plazos y recursos legales con que cuenta, para presentar los alegatos y pruebas que considerara pertinentes en defensa de sus derechos, mismos que ha utilizado la recurrente como se aprecia en dicho expediente. Nótese entonces que en cuanto a disponibilidad de recursos y plazos, no ha tenido la empresa apelante limitaciones de ningún tipo para el desarrollo de su defensa, por lo que este Tribunal estima que la oficina de origen no ha incurrido en violación alguna de los procedimientos que provoquen un estado de indefensión, motivo por el cual se procedería declarar la nulidad del proceso sancionatorio llevado a cabo. Concretamente, en cuanto a las nulidades alegadas, ésta Sala considera lo siguiente: 1) Presunta violación de los elementos esenciales del acto administrativo, y de la aplicación automática de la sanción. Se le indica a  la intervenida que este  criterio no lo comparte este Despacho, al considerar que tales argumentaciones corresponden a divergencias de mera legalidad respecto al procedimiento llevado por la oficina tributaria, y no incidencias que bajo el instituto de la nulidad en materia tributaria tengan la fuerza suficiente de anular o revocar lo comunicado. Esto es así, por cuanto según se observa, el presente procedimiento sancionatorio tiene como eje central para su aplicación (motivo del acto), la NO atención por parte de la sociedad recurrente del requerimiento individualizado de información a terceros No. 1-11-031-12-231 que le fue comunicado el 05 de marzo 2013, con el cual y con fundamento en las facultades establecidas, el artículo 105 del Código Tributario y 43 del Reglamento del Procedimiento previamente analizadas, la Administración Tributaria le solicita una serie de información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, relacionada a sus proveedores locales e internacionales; motivando tal requerimiento de información, en un procedimiento de actuación de control extensivo tributario –fiscalización- que dicha Oficina realizaba sobre una contribuyente específica relacionada, sea la empresa [...] S.R.L cédula jurídica [...], y cuya base legal es concordante con las potestades que tiene la oficina tributaria para tales fines según se ha indicado. (Folios 1 a 3). No obstante, en virtud de la renuencia de la administrada de hacer entrega de la información, sea dentro o fuera del plazo legal otorgado, la Administración Tributaria de conformidad con los artículos 150 y 83 del Código Tributario, se ve obligada en atención al principio de legalidad administrativa, a iniciarle y ponerle en conocimiento el presente procedimiento sancionador, indicándole en la Propuesta Motivada No. 4-11-031-12-008-531-03 visible a los folios (folios 8 y 9), tanto  los motivos de dicho procedimiento como la posibilidad de presentar los alegatos y las pruebas que considere pertinentes a la cual tiene derecho (contenido del acto). En este sentido, en uso de todos los medios legales correspondientes, la recurrente presenta los escritos de impugnación en defensa de sus derechos; en primer momento, escrito de impugnación ante dicha propuesta  motivada (folios 22 a 15) y cuyos contenidos le fueron ampliamente conocidos en la resolución sancionadora No.4-11-031-012-008-533-03 dictada al efecto (folios 19 a 25); y posteriormente, e inconforme con lo comunicado, recurso de revocatoria debidamente conocido por aquella oficina mediante resolución No.SF-AU-11-R-641-15 visible a folios 37 a 46; fases procedimentales las cuales observa este Despacho, se encuentran apegadas a Derecho, al tener conocimiento la intervenida en todo momento, de los precedentes de aplicación de la sanción, las razones fundamentadas de la imposición y los fines que del procedimiento sancionatorio (fines del acto), cuales son la protección del bien jurídico tutelado de gestión, administración, control, fiscalización y recaudo eficiente de los tributos (ver folios 44 y 45 sobre el bien jurídico tutelado). Es así, que ante tal panorama, este Tribunal no puede tener como válidas las argumentaciones vertidas por la interesada en el sentido de encontrarnos ante vicios esenciales de procedimiento,en ninguna de las fases del mismo ni la aplicación automática de la sanción, ya que sobradamente se ha determinado el motivo del acto, así como el fin que persigue dentro del contenido de la sanción que se impone, y se ha resuelto cada uno de los reproches que en su defensa ha interpuesto la recurrente en forma motivada. **2) Sobre la aplicación de la Ley 8220 de Protección al Ciudadano del Exceso de Requisitos y Trámites Administrativos en relación a las defensas de la recurrente en cuanto a eximente de responsabilidad:**Observa este Órgano Colegiado, que la interesada en torno a las defensas antes señaladas, insiste en la aplicación a su favor de la precitada Ley 8220, bajo el razonamiento que la información que le es requerida obraba en poder de la Administración Tributaria, ya que la había aportado con la presentación de las declaraciones informativas modelo D-151 Clientes, Proveedores y Gastos específicos de los años que le fueron requeridos, como también en lo que respecta a  sus importaciones registradas en sistema TICA ante la Dirección General de Aduanas. No obstante, si bien es cierto, es posible que parte de la información que le fuera requerida, ya hubiera sido aportada mediante tales mecanismos, de acuerdo con los precedentes normativos en líneas atrás analizados; tal argumento no puede tenerse como válido para que la Administración se abstuviera de hacerle nuevos requerimientos de información a la interesada. Y esto es así, por cuanto al estarse en presencia de un requerimiento individualizado de información fundamentado en los artículos 43 del Reglamento al Procedimiento Tributario y 105 del Código Tributario; debe tenerse presente que el mismo faculta a la Administración Tributaria a *“… requerir información individualizada que resulte previsiblemente pertinente para efectos tributarios, (…) con el fin de procurar la correcta verificación de la situación tributaria objeto de comprobación…*”; siempre y cuando tales requerimientos sean debidamente *“…motivados y notificados al obligado tributario*…”; siendo que la misma normativa prevé que contra tales requerimientos “... no cabe recurso alguno…”, y además, que las únicas defensas o excepciones admisibles ante su incumplimiento corresponderían a *“… la falta de los presupuestos legales necesarios para fundamentar el requerimiento…”;* lo cual no sucede en el caso, por cuanto según se analizó de previo, tanto el requerimiento comunicado como el procedimiento sancionatorio que se conoce se encuentran debidamente apegados a Derecho, y por tanto las defensas invocadas por la interesada no tendrían reparo, tal como acertadamente ha resuelto la oficina a quo. En complemento de lo anterior, de igual forma debe tenerse en cuenta, que a diferencia de las declaraciones informativas como lo sería la declaración informativa modelo D-151, o de los registros consignados en el sistema TICA, el requerimiento individualizado de información no reviste el carácter de la generalidad que sí presentan éstos mecanismos de obtención de información; ya que no se encuentra limitado a criterios generales y/o anticipadamente definidos de suministro, como lo serían el establecimiento específico de tipo de obligados a suministrar la información, la clase de información exigida, su periodicidad, entre otros criterios; sino que se extiende más allá; es decir, aborda en forma individualizada y con mayor especificidad las posibilidades de requerirle  información a un tercero. Así, a modo de ejemplo, en el caso concreto se puede dilucidar, cómo a través del requerimiento individualizado de cita, se le solicita a la interesada suministrar la información de todos sus proveedores locales internacionales, sin restricción de monto y/o naturaleza de las transacciones, como también se le solicita el detalle de sus contactos, los tipos de productos o servicios, entre otras informaciones que NO exige ni la declaración informativa modelo D151 ni la jurisdicción aduanera competente; por lo que su pertinencia tributaria resulta ampliamente válida, ya que de otra manera, la oficina tributaria no podría ahondar en la información que le interesa; siempre y cuando respete el bloque de legalidad que le es exigido. Bajo tales consideraciones, es que este Tribunal concluye que para el caso concreto no le son aplicables las disposiciones de la Ley 8220 que peticiona la recurrente; y al no atender en modo alguno el requerimiento de información que le es comunicado, ni dentro o fuera del plazo, y bien sea en forma parcial -como lo sería el caso de suministrar al menos la información derivada con el tercero fiscalizado  [...]  S.R.L. cédula jurídica 3-102- [...] -, o en forma total como lo que es requerido; con ello es evidente y manifiesta la conducta de resistencia de la recurrente de no suministrar la información que le fue requerida, tal como lo ha demostrado la oficina de origen; conducta que inevitablemente obliga a la oficina tributaria a instaurar el procedimiento sancionador que para tales efectos dispone la Ley; ya que tal conducta restringe las potestades de gestión, administración, control, fiscalización y recaudo eficiente de los tributos, al no poder contar la oficina tributaria en tiempo y forma, con los insumos de información necesarios para poder realizar eficientemente la función pública que le es encomendada. En conclusión, los reparos antes indicados y  que pretende fundamentar la interesada con la aplicación de la Ley No. 8220, en el caso concreto resultan inaplicables, por cuanto implicarían desconocer el instituto del requerimiento individualizado de información como potestad con que cuenta la administración tributaria para solicitar información en carácter de tercero; compartiendo además este Tribunal lo resuelto por la Administración respecto a cada uno de éstos argumentos y que por innecesario no se reiteran, tal como se aprecia tanto en la resolución sancionatoria como la que conoce el recurso de revocatoria indicado. **3) Sobre la presunta indebida interpretación****de la sanción más favorable**: En el mismo sentido de lo hasta aquí resuelto, la recurrente insiste en la presente incidencia, la cual ha sido debidamente conocida y resuelta en instancia previa. Así, tal como lo ha indicado la Administración Tributaria en la resolución sancionadora (ver folios 23 y 24), *“… el hecho de que en unas disposiciones transitorias se disponga que los procedimientos se deben adecuar en la medida de lo posible, a las normas procesales vigentes no implica aplicación retroactiva, sino aplicación inmediata, aspecto aceptado universalmente por la doctrina y la jurisprudencia, siempre y cuando la adecuación afecte aspectos meramente procesales no precluídos y nunca derechos adquiridos; con la advertencia de que, en materia procesal, la norma aplicable normalmente es la vigente en el momento de cumplirse la respectiva actuación, sin que ello pueda interpretarse como una aplicación retroactiva de la ley. Precisamente nuestra jurisprudencia constitucional parte de la tesis tradicional de los derechos adquiridos o de las situaciones jurídicas consolidadas, como límite para la retroactividad de la ley. (…) En lo que nos interesa al caso en cuestión observamos que establece diferencia entre norma sustantiva y norma procesal, en la cual establece derechos y obligaciones y castiga la infracción a los mismos. (…) Solamente no pueden ser afectados por la nueva Ley Procesal los actos ya realizados (etapas precluídas), las situaciones jurídicas consolidadas y los derechos adquiridos. Además indica en cuanto a los aspectos formales, que se regulan aspectos formales y no sustanciales, y que son de aplicación inmediata a todos los procesos, incluyendo los que se encuentran en curso. Como se puede observar el dimensionamiento de la Directriz DGT-D-009-012, procede aplicar la sanción vigente en el artículo 83 del CNPT, correspondiente a la ley 9069, de fecha 28 de septiembre del año 2012, denominada Ley de Fortalecimiento a la Gestión Tributaria, y de acuerdo con lo expuesto por la reclamante, no se configura causa eximente de responsabilidad en la aplicación de la sanción más favorable anterior, sino la vigente por ser un aspecto formal y es de aplicación inmediata a todos los procesos…*”, todo lo cual comparte este Despacho, por cuanto la conducta que se sanciona, precisamente es la del incumplimiento en el suministro de información solicitada a la interesada en el requerimiento individualizado de información de reiterada cita, y que independientemente del tipo de información que al mismo se le haya requerido y de los períodos fiscales a los que se refiera, la sanción aplicable corresponde a la vigente en el momento de darse la infracción, siendo en este caso la regulada en el artículo 83 del Código Tributario establecida mediante la Ley No. 9069 del 28 de setiembre de 2012, como correctamente lo estableció la oficina Tributaria. Así, por lo expuesto, no lleva razón la interesada en la nulidad alegada. **4) Sobre la antijuridicidad de la conducta:**En el caso de autos, tal como se ha analizado ampliamente, se está en presencia de un incumplimiento manifiesto de la interesada en suministrar la información que le fue requerida, y en este sentido, comparte esta Sala el procedimiento llevado a cabo por la oficina tributaria para la imposición de la infracción de cita. Según se ha indicado, la aplicación del procedimiento sancionatorio como el que nos atañe, busca la protección del sistema de recaudación y de la política fiscal, para la aplicación de los recursos de acuerdo a los mejores criterios de justicia y equidad. Es fácilmente verificable que, la conducta reprochada a la recurrente es el incumplimiento a lo dispuesto en el artículo 105 del Código Tributario, norma que impone un deber formal por parte de la obligada de atender el requerimiento supra citado en determinada fecha, reprochándose su incumplimiento de conformidad con lo establecido en artículo 83 del Código Tributario. Es así, que dicha conducta omisiva y de incumplimiento en el suministro de la información, es merecedora de la sanción prevista en dicha norma. Aún más, es el incumplimiento formal el reproche efectuado al tercero requerido, quien con su conducta anómala, afectó a la Administración al no poder la misma, contar en tiempo con su información relativa a terceros, para el procedimiento de fiscalización que estaba efectuando; además de otros aspectos de relevancia tributaria. Adicionalmente, ha provocado que se accionara todo el engranaje administrativo para la instauración del presente proceso, para poder contar con la información pertinente, y sancionar la infracción.  Finalmente, sobre la posible inconstitucionalidad alegada por la recurrente, al referir que se encuentra pendiente de resolver una Acción de Inconstitucionalidad en la Sala Constitucional, se le indica que,  mediante el voto No. 2015-011534 de las once horas cuarenta y cinco minutos de veintinueve de julio de dos mil quince, correspondiente al expediente No. 2013-0007954-0007-CO, fue declara sin lugar la misma. En consecuencia de todo lo anterior, considera esta Sala que se deben rechazar las nulidades interpuestas.

**IV.- CRITERIO DEL TRIBUNAL. FONDO DEL ASUNTO.**Visto el recurso de apelación y de previo a establecer si la actuación de la Administración Tributaria para la imposición de la sanción que nos ocupa, se encuentra apegada a derecho, o por el contrario, las argumentaciones de la representación de la interesada tienen la fuerza suficiente para revocar lo resuelto en instancia previa; este Tribunal estima conveniente analizar los alcances y limitaciones que tiene la Administración Tributaria para requerirle a terceros y sujetos relacionados, la información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, tanto respecto a los presupuestos legales que en dicho sentido otorga el ordenamiento jurídico tributario, como en relación con el ejercicio de los procedimientos de control tributario y el poder sancionatorio tributario del Estado.  **A) DE LOS ALCANCES Y LIMITACIONES DE LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN A TERCEROS CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 105 DEL CODIGO TRIBUTARIO:**De conformidad con la reforma introducida al Código Tributario, mediante Ley No. 9069 titulada “Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria” y publicada en el Alcance Digital No.143 de La Gaceta No. 188 del 28 de setiembre de 2012, el artículo 105 de dicho cuerpo de normas faculta a la Administración Tributaria para que en el marco de las actuaciones de control tributario, pueda requerir a terceros -cualesquiera personas físicas o jurídicas, públicas o privadas- “… *la información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas...”*; entendiéndose dicha información de conformidad con el catálogo de definiciones incorporado en el artículo No. 2, del Reglamento al Procedimiento Tributario Decreto Ejecutivo No. 38277 del 02 de abril de 2014,  como *“… toda aquella información que se requiera para la administración, determinación, cobro o verificación de cualquier impuesto, exención, remesa, tasa o gravamen, o cuando pueda ser útil para el procedimiento de fiscalización o para la determinación de un eventual incumplimiento en materia tributaria de naturaleza penal o administrativa...”*. Obsérvese que tal disposición normativa establece un espectro muy amplio respecto al tipo de información que la Administración Tributaria puede solicitar a los terceros; por cuanto de primera mano, cualesquier información podría ser catalogada de trascendencia tributaria para los intereses del Fisco. Bajo esta línea, en aplicación del principio de seguridad jurídica y el respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes y terceros relacionados, el Legislador Patrio previó que tal requerimiento de información debía ser *“… justificado debida y expresamente, en cuanto a la relevancia en el ámbito tributario”*, limitándose por tanto, a que el ejercicio de esta potestad pública requiriera la necesaria adecuación a las exigencias de todo acto administrativo contenidas en los artículos 131, 132, 133 y 136 de la Ley General de Administración Pública de aplicación supletoria según el artículo 155 del Código Tributario; es decir, preciso en cuanto a su fin, su contenido, motivo y correspondiente motivación según fuera el caso. Ahora bien, el referido numeral 105 del Código Tributario señala además, que dicha información puede ser solicitada por medio de reglamento -requerimiento general-. o bien, mediante requerimiento individualizado; ambos institutos definidos respectivamente en los artículos 42 y 43 del supra citado Reglamento de Procedimiento Tributario; siendo su cumplimiento, una obligación de carácter imperativo para cualesquier tercero requerido. No obstante, la norma exceptúa de la obligatoriedad del suministro de esta información y en carácter de terceros, a las siguientes personas: *“… a) Los ministros del culto, en cuanto a los asuntos relativos al ejercicio de su ministerio. b) Las personas que, por disposición legal expresa, pueden invocar el secreto profesional, en cuanto a la información amparada por él. Sin embargo, los profesionales no podrán alegar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria. c) Los funcionarios que, por disposición legal, estén obligados a guardar secreto de datos, correspondencia o comunicaciones en general. d) Los ascendientes o los descendientes hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad; tampoco el cónyuge del fiscalizado…”*; teniéndose que en estos casos, que si bien la Administración puede requerirles información en condición de terceros; los mismos estarían legalmente facultados para no hacer entrega de  ésta. Ahora bien, en adición a tales exigencias y limitaciones, el Legislador Patrio en los artículos 106 BIS y 106 TER del Código Tributario, incorporó respecto a la información reservada al ámbito bancario y que, por ende, es resguardada en las entidades financieras competentes, un procedimiento especial al cual debe acogerse la Administración Tributaria para hacerse de dicha información, siendo que aún y cuando la misma cumpla con la característica de ser previsiblemente pertinente para efectos tributarios, tanto los terceros como los contribuyentes que al efecto fueran requeridos de esta información, se encontrarían de igual forma, válidamente facultados de prestar resistencia del suministro de la misma, hasta tanto no se haya agotado en forma exitosa por parte de la Oficina Tributaria, el procedimiento específico para su obtención, según los numerales indicados. (**VÉANSE RESOLUCIONES DE ESTE TRIBUNAL NOS. 306-S-2016 Y 305-S-2016, AMBAS DEL 25 DE JULIO 2016**.). Por otra parte, pero bajo la misma línea de razonamiento, no debe perderse de vista que si bien es cierto los “terceros” a los que se refiere el artículo 105 del Código Tributario, podrían presentar a su vez, la condición de ser contribuyentes de determinado régimen impositivo; el mismo cuerpo de normas establece en su artículo 104 cierta información que sólo puede ser solicitada a aquellas personas en estricta condición de contribuyentes, al indicar: “*…104.- Requerimientos de información al contribuyente: Para facilitar la verificación oportuna de la situación tributaria de los contribuyentes, la Administración Tributaria podrá requerirles la presentación de los libros, los archivos, los registros contables y toda otra información de trascendencia tributaria que se encuentre impresa en forma de documento, en soporte técnico o registrada por cualquier otro medio tecnológico. Sin perjuicio de estas facultades generales,  la Administración podrá solicitar a los contribuyentes y los responsables: a) A contribuyentes clasificados, según los criterios establecidos como grandes contribuyentes nacionales o grandes empresas territoriales, los estados financieros debidamente dictaminados por un contador público autorizado, incluyendo las notas explicativas sobre las políticas contables más significativas y demás notas explicativas contenidas en el dictamen del profesional independiente que los haya auditado.  La Administración Tributaria queda facultada para requerirlos, también, a otros colectivos de contribuyentes en los que, por el volumen y la naturaleza de sus operaciones, este requerimiento no les suponga costos desproporcionados. b) Copia de los libros, los archivos y los registros contables. c) Información relativa al equipo de cómputo utilizado y a las aplicaciones desarrolladas. d) Copia de los soportes magnéticos que contengan información tributaria. e) Copia de los soportes documentales o magnéticos de las operaciones de crédito, las compraventas y/o los arrendamientos de bienes y contratos de fideicomiso (financieros u operativos), que se tramiten en empresas privadas, entidades colectivas, cooperativas, bancos del Sistema Bancario Nacional, entidades financieras, se encuentren o no reguladas; sociedades de hecho o cualquier otra persona física, jurídica o de hecho, debiendo identificarse los montos de las respectivas operaciones, las calidades de los sujetos que intervienen y las demás condiciones financieras de las transacciones, en los términos regulados en el reglamento…”.* Nótese que dicha norma establece como objeto “*para facilitar la verificación oportuna de la situación tributaria de los contribuyentes*”, entendida esta actividad como aquella que implica la ejecución específica por parte del Administración Tributaria, de los procedimientos de control tributario establecidos en los artículos 121, 123, 124, 125 y 126 del Código Tributario; y que de conformidad con los regulado en los artículos 120 a 128 y 138 a 167 del Reglamento al Procedimiento Tributario; pueden constituirse en actuaciones o procedimientos de control extensivo (liquidaciones previas) o actuaciones de control intensivo (fiscalizaciones) sobre tales contribuyentes. Así, de esta manera, únicamente en el marco de tales actuaciones específicas de control, la Administración Tributaria podrá requerir a quienes ostenten la categoría de contribuyentes, toda la información al que refiere el citado numeral 104 del Código Tributario de conformidad con el procedimiento que se esté ejecutando. De este modo, se puede concluir que de no estarse ante tales procedimientos, cualesquiera requerimientos de información que realice la Administración Tributaria y que se encuentren fundamentados en el artículo 105 de cita, no podrían abarcar peticiones de información de la enumerada en el artículo 104 señalado; no obstante, cuando dicha información revista el carácter de ser previsiblemente pertinente para efectos tributarios, tales requerimientos en orden a los presupuestos analizados en líneas atrás, deberán ser debidamente motivados y fundamentados, de tal manera que no se vislumbren extralimitaciones del poder de control tributario del Estado al no fundamentarse la pertinencia de dicha solicitud de información dentro del marco de un procedimiento tributario. **B) DE LOS REQUERIMIENTOS INDIVIDUALIZADOS:**Como se indicó de previo, en los artículos 42 y 43 del Reglamento de Procedimiento Tributario, se establecen los mecanismos para el ejercicio de la facultad de solicitud de información a terceros establecida en el artículo 105 del Código Tributario, potestad que puede resultar de carácter general, pero tales requerimientos no imposibilitan a la Administración Tributaria, a requerir en forma posterior o paralela, tanto a los mismos terceros como a otros de su interés; y pudiéndose realizar tanto  en forma masiva o bien en forma específica, más información de la que al efecto haya solicitado en tales requerimientos, siempre y cuando los mismos se encuentren apegados a Derecho en cuanto a su pertinencia y debida motivación, ya que se presupone que los terceros informantes se reservan información que al efecto podría ser de interés específico para la Administración Tributaria y que no la ha obtenido mediante los requerimientos generales. Es así, que para facilitar el ejercicio de esta última potestad, el artículo 43 del Reglamento de Procedimiento Tributario, prevé el instituto de los requerimientos individualizados de información, indicando: “*…Los órganos competentes de la Administración Tributaria a cargo del control tributario, están facultados para requerir información individualizada que resulte previsiblemente pertinente para efectos tributarios, al sujeto inspeccionado o a terceros relacionados con éste, con el fin de procurar la correcta verificación de la situación tributaria objeto de comprobación. (…) Los requerimientos de referencia deben ser motivados y notificados al obligado tributario. El obligado tributario dispondrá de un plazo de diez días hábiles para cumplir con esta obligación. No obstante, en situaciones de caso fortuito o fuerza mayor o en los supuestos de especial complejidad, a criterio del superior del funcionario a cargo, podrá prorrogarse este plazo hasta por veinte días hábiles adicionales, previa solicitud del obligado tributario. Contra el requerimiento de información no cabe recurso alguno. No obstante, la falta de los presupuestos legales necesarios para fundamentar el requerimiento, puede ser invocada como defensa o excepción en cualquier procedimiento que derive del incumplimiento de la obligación de aportar la información.”*  Nótese que esta norma, en atención a lo expuesto en el apartado anterior, habilita la solicitud de información individualizada tanto en el marco de una actuación tributaria a determinados sujetos (*véanse artículos 121, 123, 124, 125 y 126 del Código Tributario; en relación con los artículos 120 a 128 y 138 a 167 del Reglamento al Procedimiento Tributario);*como la solicitud a terceros relacionados con éstos; siendo que conlleva además, la exigencia de fundamentación y motivación señalada, so pena de que la ausencia de estos últimos presupuestos legales, puede constituirse como defensa o excepción para la no entrega de la información por parte de los requeridos; precisamente, en razón de que tales requerimientos no representen un exceso de poder de control tributario por parte del Estado. **C) SOBRE EL INCUMPLIMIENTO EN EL SUMINISTRO DE LA INFORMACIÓN.**Paralelamente a la potestad de los requerimientos de información establecida en el artículo 105 ibídem, y cuyo ejercicio se regula en los artículos 42 y 43 del Reglamento al Procedimiento Tributario según se ha señalado, el Código Tributario faculta a la Administración a sancionar aquellos terceros requeridos que incumplan con el deber del suministro de información que le sea comunicado. Así, al respecto el artículo 83 de dicho Código establece: “*Artículo 83.- Incumplimiento en el suministro de información: En caso de incumplimiento en el suministro de información, se aplicará una sanción equivalente a una multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de ingresos brutos del sujeto infractor, en el período del impuesto sobre las utilidades, anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de diez salarios base y un máximo de cien salarios base…*” (El subrayado no es del original). Obsérvese como claramente el Código Tributario impone a la Administración Tributaria, el deber de sancionar la conducta incumplidora del suministro de información, en este caso y exclusivamente a los terceros que en calidad de informantes sean requeridos. Así las cosas, se puede afirmar que la Administración Tributaria está ampliamente facultada y de forma irrestricta - ante las sujeciones propias de ley en líneas precedentes indicadas- para solicitar información a terceros y obligados tributarios de interés, bien sea dentro del marco de una actuación de control específica o fuera de éste; por requerimiento general o individualizado; y sancionar aquellas personas que sean contribuyentes o terceros, que no entreguen la información previamente requerida. **D) DEL CASO CONCRETO.**A la luz de los antecedentes normativos vertidos y del análisis pormenorizado de las piezas probatorias que sustentan los autos, considera esta Sala que no le alcanza razón a la interesada en sus alegaciones de fondo, tanto respecto a los argumentos sostenidos en su recurso de apelación, como de la aplicación a su favor del criterio emanado de este Tribunal mediante resolución No.TFA-503-P-2016 de las nueve horas veinticinco minutos del veintiocho de setiembre del dos mil dieciséis; ya que según se observa ese fallo versa sobre una situación diferente a la analizada en autos pues en este caso sí consta en el expediente administrativo la documentación idónea que permite el cálculo del 2% de los ingresos brutos del sujeto infractor para cuantificar y delimitar el  monto de la sanción, además de que su alegato en su mayoría corresponde a una reiteración de las argumentaciones que le fueron debidamente analizadas, debatidas y resueltas en la instancia previa; como también en la resolución sancionatoria No.4-11-031-012-008-533-03 del veinticuatro de mayo del 2013, visible a folios 19 a 25, en la cual se define claramente la imposición de la sanción conforme a las reglas del artículo 83 ibídem, que obliga a la Administración Tributaria al establecer una sanción, motivarla basada en una valoración de los ingresos brutos del sujeto infractor en el período del impuesto sobre las utilidades anterior a aquél en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10 salarios base y un máximo de 100 salarios base (folios 24), siendo este cálculo el que permite determinar con total certeza el criterio cuantitativo de la imposición de la sanción dándole total validez y eficacia al acto administrativo que reprocha la actora. Como necesaria aclaración, es menester señalar que, no obstante mediante la Ley No.9416, de 14 de diciembre de 2016, el artículo 83 ibídem, fue modificado, estableciéndose –en lo que interesa- como base mínima de la sanción, tres salarios base y no diez y manteniéndose siempre como tope cien salarios base; el cálculo efectuado en el particular, se halla dentro del margen previsto por la Ley, siendo que la cuantía de la penalidad impuesta -¢4.234.704.60- es superior a tres salarios base pero no supera los cien salarios base a que refiere dicha norma. Considérese lo anterior, en orden a que el salario base vigente al momento de tipificarse la conducta infractora que se penaliza –período 2013- asciende a la suma de ¢379.400,00. Así, sin entrar en reiteración de lo ya indicado por la oficina a quo, lo cual comparte en su totalidad este Órgano, por ser justa consecuencia y aplicación correcta de las disposiciones legales aplicables –las que incluyen el cumplimiento del procedimiento sancionador dispuesto en el artículo 150 del Código de cita, con estricto respeto al debido proceso y al derecho de defensa de la administrada; elementos que deben prevalecer en todo procedimiento administrativo, máxime cuando de aplicar sanciones administrativas se trate- y dado que los alegatos presentados refieren a nulidades expuestas y atendidas en el apartado correspondiente, considera que al tenerse por demostrado el incumplimiento en el suministro de información requerido en forma individualizada a la contribuyente con el fin de proporcionar la información de terceros que obra en su poder, y mantenerse, aún al dictado de la presente resolución, como incumplidora en el suministro de información, ésta ha lesionado el bien jurídico tutelado, concretamente las facultades de control y fiscalización, y al no existir eximente de responsabilidad alguno, alegado y demostrado por la recurrente, que no permita la imposición de la sanción, no le queda otra alternativa a esta Sala que  declarar sin  lugar el recurso de apelación presentado, confirmando en todos sus extremos la resolución recurrida.

**POR TANTO**

Se rechaza el incidente de nulidad. Se declara sin lugar el recurso de apelación. Se confirma la resolución venida en alzada, de conformidad con los artículos 57 y 75 del Código Tributario, la presente sanción devengará intereses a partir de los tres días hábiles siguientes a la firmeza de la presente resolución.  **NOTIFÍQUESE**.-

Licda. Susana Mejía Chavarría

**Presidente de Sala Segunda**

Magíster Eduardo Zeniuk Orcoyen                 Máster Gerardo Danilo Soto Gamboa