

Estado Libre Asociado de Puerto Rico
TRIBUNAL DE APELACIONES
REGIÓN JUDICIAL DE SAN JUAN - CAGUAS
PANEL V

<p>MIGUEL CABRAL VERAS</p> <p>Recurrente</p> <p>v.</p> <p>NEGOCIADO DE IMPUESTO AL CONSUMO</p> <p>Recurrido</p>	<p>KLRA201700167</p>	<p><i>Revisión</i> procedente del Departamento de Hacienda</p> <p>Caso núm.: 2015-PPIVU-3064</p> <p>Sobre: Penalidad personal por dejar de recaudar y entregar en pago el IVU</p> <p>Periodos: 2015-03 y 2015-06 A 2015-08</p> <p>RE: American Parking Systems, Inc.</p>
<p>ROLANDO CABRAL VERAS</p> <p>Recurrente</p> <p>v.</p> <p>NEGOCIADO DE IMPUESTO AL CONSUMO</p> <p>Recurrido</p>	<p>KLRA201700168</p>	<p>Caso núm.: 2015-PPIVU-3065</p> <p>Sobre: Penalidad personal por dejar de recaudar y entregar en pago el IVU</p> <p>Periodos: 2015-03 y 2015-06 A 2015-08</p> <p>RE: American Parking Systems, Inc.</p>

Panel integrado por su presidente, el Juez Sánchez Ramos, la Jueza Grana Martínez y la Jueza Romero García.

Sánchez Ramos, Juez Ponente

SENTENCIA

En San Juan, Puerto Rico, a 9 de mayo de 2017.

El Departamento de Hacienda (“Hacienda”) no recibió, oportunamente, la remesa correspondiente a una contribución cobrada por una corporación a sus clientes (en este caso, el llamado “IVU”). Por tal razón, Hacienda activó un mecanismo mediante el cual se puede dirigir el cobro de la deuda hacia ciertos

funcionarios de la corporación en su carácter individual. No obstante, durante dicho proceso, los funcionarios acreditaron que la corporación ya había saldado la deuda, con las correspondientes penalidades y recargos. De todas maneras, Hacienda determinó que cada uno de los funcionarios debían pagar, como “penalidad”, la totalidad de la deuda que ya la corporación había pagado. La articulación de la controversia conduce inexorablemente a su resolución. Presuntamente por ello, de forma loable, el Procurador General se allanó a la revocación de las determinaciones recurridas, con lo cual estamos de acuerdo, según se explica con mayor detalle a continuación.

I.

En octubre de 2015, los señores Ronaldo Cabral Veras y Miguel Cabral Veras (los “Oficiales”) recibieron, cada uno, una carta (las “Notificaciones”) del Negociado del Impuesto al Consumo del Departamento de Hacienda (el “Negociado”), mediante las cuales se les notificaba que American Parking Systems, Inc. (la “Corporación”) había presentado las planillas del Impuesto sobre la Venta y Uso (“IVU”) correspondientes a marzo, junio, julio y agosto de 2015, sin el correspondiente pago o con pagos parciales. Por consiguiente, se les indicó que, al amparo de la Sec. 6080.02 del Código de Rentas Internas de Puerto Rico, Ley 1-2011 (el “Código”), según enmendada, 13 LPRC sec. 3332, estos habían sido identificados como “personas responsables” por dicha omisión; se les impuso, a cada uno en su carácter personal, una penalidad igual al monto del IVU dejado de remitir, que totalizaba \$126,744.00 (la “Penalidad Personal”).

En noviembre de 2015, cada uno de los Oficiales presentó una querrela (las “Querellas”) ante la Secretaría de Procedimiento Adjudicativo de Hacienda (la “Secretaría”). En síntesis, alegaron que la imposición de la Penalidad Personal por una deuda

contributiva de otro individuo viola el debido proceso de ley y que el cobro de la misma contribución a diversas personas es ilegal.

Por su parte, el 15 de enero de 2016, el Negociado presentó su contestación a las Querellas y reafirmó su posición en cuanto a las penalidades impugnadas. En síntesis, expresó que, luego de una investigación realizada por agentes de rentas internas, se identificó a los Oficiales como presidente y vicepresidente de la Corporación, lo cual los ubicaba, en su carácter personal, como personas responsables por el incumplimiento de la Corporación con su obligación de remitir el pago de IVU correspondiente a los periodos arriba señalados.

El 24 de mayo de 2016, se celebró la vista administrativa. Por un lado, los Oficiales presentaron una certificación de deuda que acreditaba que, al 6 de mayo de 2016, la Corporación había remitido la totalidad del IVU correspondiente a los periodos señalados, más penalidades y recargos. En consecuencia, argumentaron que procedía la eliminación de la Penalidad Personal, pues lo contrario equivaldría a permitir que Hacienda pudiera cobrar tres (3) veces la misma deuda. Sostuvieron que la sección 6080.02 del Código no autoriza la imposición de una penalidad en casos de pagos completos (aunque tardíos), pues dicha sección tiene el único propósito de asegurar el pago del impuesto cobrado y no remitido. En apoyo, los Oficiales hicieron referencia a la interpretación que el *Internal Revenue Services* (“IRS”) y los tribunales federales han hecho de la Sección 6672 del Código Federal de Rentas Internas, 26 USC sec. 6672 (el “Código Federal”), la cual fue utilizada como guía al redactar la nuestra.

El Negociado, por su parte, sostuvo que la penalidad dispuesta en la Sec. 6080.02, *supra*, no constituye una contribución o impuesto adicional sino la consecuencia de violar las disposiciones del Código. En síntesis, planteó que, para la

fecha en que se le notificó a los Oficiales la imposición de la Penalidad Personal, la deuda por concepto del IVU para los periodos objeto de la controversia estaba pendiente de pago. Reiteró que el posterior pago efectuado por la Corporación no subsanó la violación incurrida por esta al dejar de remitir al Departamento de Hacienda el IVU retenido dentro del término dispuesto en la sección 4042.03(a) del Código.

Luego de varios incidentes procesales, el 20 de diciembre, notificadas el 22 de diciembre de 2016, la Secretaría dictó dos (2) Resoluciones (las “Resoluciones”) mediante las cuales confirmó las Penalidades Personales impuestas. Razonó que ni la Sec. 6672 del Código Federal, *supra*, ni ninguna otra disposición legal federal, prohíbe la imposición de la penalidad en controversia en casos donde se hayan remitido tardíamente las contribuciones adeudadas. Añadió que dicha restricción es una política interna “autoimpuesta” del *Internal Revenue Services* (“IRS”). Por consiguiente, concluyó que “nada impide que [Hacienda] tome una determinación distinta al IRS sobre el alcance que tiene la penalidad bajo la Sec. 6080.02 del Código”.

Inconformes, el 10 de enero de 2017, mediante escritos separados, los Oficiales solicitaron la reconsideración de dichas determinaciones. Transcurrido el término de quince (15) días contemplado por ley (3 LPRA sec. 2165), sin que hubiese actuado la Secretaría, el 24 de febrero de 2017, los Oficiales presentaron los recursos que nos ocupan, los cuales fueron consolidados. Los Oficiales reproducen los mismos argumentos presentados ante la Secretaría y, así, formularon los siguientes señalamientos de error:

Erró Hacienda al determinar que procede el cobro de la penalidad personal a pesar de que [la Corporación] pagó la deuda, más intereses, penalidades y recargos.

Erró Hacienda al determinar que la Querrela tenía por objeto el periodo entre septiembre de 2014 y agosto 2015.

II.

Los tribunales tienen que otorgar gran deferencia a las decisiones que toman las agencias administrativas, pues son estas las que, de ordinario, poseen el conocimiento especializado para atender los asuntos que les han sido encomendados por ley. *Camacho Torres v. AAFET*, 168 DPR 66, 91 (2006). Se presumen correctas las determinaciones de hecho emitidas por las agencias administrativas y estas deben ser respetadas a menos que quien las impugne presente evidencia suficiente para concluir que la decisión de la agencia fue irrazonable de acuerdo con la totalidad de la prueba examinada. *Íd.*

Además de la deferencia que se le brinda a las determinaciones de hecho de las agencias administrativas, la aplicación e interpretación que hacen las agencias, de las leyes que le corresponde administrar y poner en vigor, también merece deferencia independientemente de que exista otra interpretación razonable. *Asoc. Fcias. v. Caribe Specialty et al.* II, 179 DPR 923, 940-942 (2010). Claro está, no cabe hablar de deferencia judicial cuando nos encontramos ante una interpretación estatutaria que afecta derechos fundamentales, resulta irrazonable o conduce a la comisión de injusticias. *Costa, Piovanetti v. Caguas Expressway*, 149 DPR 881, 889 (1999). Asimismo, “cuando la agencia interpreta el estatuto que viene llamado a poner en vigor de forma tal que produce resultados contrarios al propósito de la ley, dicha interpretación no puede prevalecer”. *IFCO Recycling v. Aut. Desp. Sólidos*, 184 DPR 712, 745 (2012); *Orsini García v. Srio. de Hacienda*, 177 DPR 596, 642 (2009); *Asoc. Tulip/Monteverde v. J.P.*, 171 DPR 863 (2007). En estos casos, la revisión judicial se limita a determinar si la agencia actuó arbitrariamente o de manera tan irrazonable que su actuación constituye un claro abuso de discreción. *Henríquez v. Consejo de Educación Superior*,

120 DPR 194, 210 (1987); *Murphy Bernabe v. Tribunal Superior*, 103 DPR 692, 699 (1975).

En resumen, la deferencia reconocida a las agencias debe ceder cuando: (1) la determinación administrativa no está basada en evidencia sustancial; (2) el organismo administrativo ha errado en la aplicación o interpretación de las leyes o los reglamentos que se le ha encomendado administrar; (3) cuando el organismo administrativo actúa arbitraria, irrazonable o ilegalmente, realizando determinaciones carentes de una base racional; o (4) cuando la actuación administrativa lesiona derechos constitucionales fundamentales. *IFCO Recycling*, 184 DPR a la pág. 744.

III.

Concluimos que la responsabilidad personal de los Oficiales por la deuda de la Corporación cesó una vez dicha entidad pagó el total del IVU adeudado, más los intereses, penalidades y recargos aplicables.

Un estatuto debe interpretarse teniendo en consideración los fines que persigue, y en tal forma que la interpretación se ajuste al fundamento racional o fin esencial de la ley y la política pública que lo inspira. *Vazquez v. Administración de Reglamentos y Permisos*, 128 DPR 513 (1991); *Esso Standard Oil v. A.P.P.R.*, 95 DPR 772 (1968). En materia contributiva, este tipo de legislación no debe ser interpretada de forma extensiva, sino en forma justa de acuerdo con sus propios términos. *IFCO Recycling*, 184 DPR a las págs. 741-42; *Yiyi Motors v. E.L.A.*, 177 DPR 230, 250 (2009); *Café Rico, Inc. v. Mun. de Mayagüez*, 155 DPR 548, 559 (2001). "[C]omo cuestión de umbral es menester remitirnos al texto de la ley". *Lilly del Caribe, Inc. v. Gloria E. Santos Rosado*, 185 DPR 239, 252 (2012). Así pues, "cuando el legislador se ha manifestado con

un lenguaje claro e inequívoco, el texto de la ley es la expresión por excelencia de toda intención legislativa". *Íd.*

Como parte de nuestro sistema tributario, el Estado les requiere a los comerciantes cobrar a sus clientes un impuesto sobre las ventas y uso ("IVU") y remitir lo recaudado a Hacienda, no más tarde del décimo (10mo) día del mes siguiente al que ocurrió la transacción. 13 LPRA secs. 32025 y 32102-03. Para lograr aumentar la captación de este impuesto, entre otras medidas, la Asamblea Legislativa incorporó a nuestra legislación contributiva, en el 2011, un mecanismo alternativo de recaudo codificado en la Sec. 6080.02 del Código, *supra*. En lo aquí pertinente, la referida sección dispone lo siguiente:

(a) *Penalidad.*— Toda persona responsable, según descrita en el inciso (b) de esta sección, estará sujeta personalmente, en adición a cualquier otra penalidad establecida en este Código, a una penalidad igual a la cantidad total de la contribución evadida, dejada de recaudar, dejada de retener, dejada de depositar, dejada de ser reportada o dejada de ser entregada por la entidad o persona (según dicho término se define en la sec. 33089 de este título) sujeta a dicha obligación por cualquier parte de este Código. [...] (Subrayado nuestro)

(b) *Personas responsables* --

(1) Todo principal oficial de operaciones, presidente, principal oficial financiero, principal oficial de contabilidad, contralor y todo oficial sirviendo en una posición similar, de una entidad o persona (según dicho término se define en la Sección 6030.19 de este Código) con la obligación de recaudar, retener, dar cuenta de y entregar en pago cualquier contribución o impuesto establecido por cualquier Subtítulo de este Código;

(2) Toda persona cuya responsabilidad, deber, función u obligación en una entidad o persona (según dicho término se define en la Sección 6030.19 de este Código) sea la de recaudar, retener, depositar, dar cuenta de, o entregar en pago cualquier contribución o impuesto establecido por cualquier Subtítulo de este Código, que a sabiendas dejare de recaudar o de dar cuenta de y entregar en pago, fielmente, dicha contribución, en la forma y términos establecidos en cualquier Subtítulo de este Código; y

(3) Toda persona que a sabiendas intentare de algún modo evadir o derrotar cualquier contribución impuesta por cualquier Subtítulo de este Código o el pago de la misma. 13 LPRA sec. 33332.

Al remitirnos al texto de la ley, y de acuerdo con sus propios términos, resulta forzoso concluir que la precitada sección aplica, únicamente, en casos de impuestos no pagados, y no constituye una penalidad por un pago que se hace de forma tardía. En

ausencia de ambigüedad en la letra de una ley, ampliar, por interpretación judicial, el alcance de un estatuto equivale a subvertir el verdadero sentido y propósito del mismo. *Warner Lambert Co. v. Tribunal Superior de P.R.*, 101 DPR 378 (1973).

Por otro lado, resaltamos que la sección en controversia es una medida análoga a una existente en el Código Federal, *supra*. Así surge del Informe Positivo del P. de la C. 3070 de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Representantes del 28 de enero de 2011, el cual, en lo pertinente, reza:

Trust Fund Recovery Penalties:

Se adoptan penalidades civiles como el “Trust Fund Recovery Penalty” del Código Federal y tipifica la retención sin remitir a Hacienda como un delito grave de tercer grado. El “Trust Fund Recovery Penalty” le otorga al Departamento de Hacienda la capacidad para cobrar las contribuciones retenidas **pero no remitidas** de los activos personales de los individuos responsables por no remitir los pagos correspondientes. La penalidad aplicará en los siguientes casos: (énfasis nuestro)

- El individuo es una persona responsable – aquel con el status, deber y autoridad sobre las decisiones financieras de la entidad responsable por retener y remitir contribuciones.
- El individuo deliberadamente falló en retener, contabilizar y remitir las contribuciones que tenía que por ley retener y remitir (como, por ejemplo, al pagar a otros deudores cuando mantenía una deuda con Hacienda).

La disposición incluye una presunción controvertible que el CEO y CFO de un contribuyente delinciente son personas responsables con responsabilidad mancomunada y solidaria para propósitos de la penalidad civil. Tanto la penalidad civil como el delito criminal aplicarán con relación a todas las contribuciones que por ley deben ser retenidas y remitidas a Hacienda, es decir al IVU, a la retención sobre salarios y a la retención a no-residentes. Véase, Informe positivo del P. de la C. 3070, *supra*, págs. 63-64.

Por lo previamente expuesto, acudimos a la jurisprudencia federal interpretativa de la Sec. 6672 del Código Federal, *supra*¹, homóloga a la nuestra.

¹ Esta sección lee como sigue:

§ 6672. *Failure to collect and pay over tax, or attempt to evade or defeat tax*

(a) General rule.--Any person required to collect, truthfully account for, and pay over any tax imposed by this title who willfully fails to collect such tax, or truthfully account for and pay over such tax, or willfully attempts in any manner to evade or defeat any such tax or the payment thereof, shall, in addition to other penalties provided by law, be liable to a penalty equal to the total amount of the tax evaded, or not collected, or not accounted for and paid over. No penalty shall

Al interpretar el alcance de la sección federal, se ha consignado que el propósito de la misma es proteger los ingresos del gobierno y asegurar que se recauden los impuestos que, de otro modo, podrían no ser cobrados. *United States v. Huckabee Auto Co.* 783 F. 2d 1546 (11mo Cir. 1986); *United States v. Graham*, 309 F.2d 210, 212 (9no Cir.1962). Es decir, la referida sección le provee al gobierno federal un **mecanismo alternativo para recaudar los impuestos no pagados por una corporación**. *Íd.* En ese sentido, en *Kelly v. Lethert*, 362 F.2d 629,635 (8vo Cir. 1966), se dispuso:

[...] the very purpose of Section 6672 ... is precisely to afford the Government additional assets for the collection of the unpaid withholdings in the event of an insolvent corporation's failure to pay the tax when due [...]. The result of Section 6672 is thus to make the responsible officers of the corporation, as well as the corporation itself, equally liable as co-debtors to the Government, and the Government may proceed against either in the order best suited in its judgment to collect the unpaid tax.

Cónsono con lo anterior, las cortes federales, de forma reiterada, han expresado que, a pesar de haberse denominado como “penalidad”, la responsabilidad personal estatutaria que dispone la Sec. 6672, *supra*, no es punitiva. *Huckabee Auto Co.*, *supra*, 783 F.2d pág. 1548²; *Monday v. United States*, 421 F.2d 1210, 1216 (7mo Cir.1970); *Cash v. Campbell*, 346 F.2d 670, 673 (5to Cir.1965).

Por otro lado, en *Newsome v. U.S.*, 431 F. 2d. 742,745 (5to Cir.1970), se razonó lo siguiente en cuanto al alcance de la homóloga sección federal:

While the penalty imposed by section 6672 is distinct from and not in substitution of the liability for taxes owed by the employer, **it brings to the government only the same**

be imposed under section 6653 or part II of subchapter A of chapter 68 for any offense to which this section is applicable.
[...] 26 USC Sec.6672.

² “Despite its denomination as a ‘penalty’ assessment, the statutory liability imposed by Section 6672 is essentially civil in nature. Its basic purpose is the protection of governmental revenue. It provides a remedy to prevent the unnecessary loss of tax funds by permitting the ‘taxing authority to reach those responsible for the corporation’s failure to pay the taxes which are owing”. *United States v. Huckabee Auto Co.* 783 F. 2d 1546 (11mo Cir. 1986) (citas omitidas).

amount to which it was entitled by way of the tax.
(énfasis nuestro).

A una interpretación similar arribó el Undécimo Circuito del Tribunal de Apelaciones de los E.U. al disponer:

[...] it is the policy and practice of the IRS to employ section 6672 as a collection device and to assess the 100% penalty against the “responsible persons” **only when the corporation itself is unable to pay.** (énfasis nuestro) *Huckabee Auto Co., supra*, 783 F.2d a la pág.1548 (citas omitidas).

A la luz de lo previamente expuesto, y por el alto valor persuasivo que reviste la jurisprudencia federal citada, concluimos que, en lo aquí pertinente, la penalidad en controversia no es de carácter punitivo sino una fuente alterna de la cual Hacienda puede recaudar los impuestos (incluyendo recargos, intereses, penalidades, etc.) no pagados por la Corporación. Como corolario, una vez la Corporación pagó la totalidad del IVU adeudado, más los intereses, recargos y penalidades aplicables como consecuencia de remitirse los pagos fuera del término provisto para ello, la responsabilidad de los Oficiales con sus patrimonios personales cesó.

Fortalecen nuestra conclusión las expresiones hechas en *Córdova Dexter v. Sucn. Ferraiuoli*, 182 DPR 541, 554 (2011), al sostener, en lo aquí pertinente, que:

[...] la persona responsable que haya pagado una cantidad mayor a su parte proporcional de responsabilidad por la penalidad establecida en la sección 6672 del Código Federal de Rentas Internas pueda instar una acción a nivel federal bajo la sección 6672, *supra*, o una acción de nivelación bajo el derecho estatal, en aquellos estados en los que se reconozca tal causa de acción.

De esta manera, el Tribunal Supremo reconoció que, en el caso de dos o más codeudores solidarios sujetos a la responsabilidad personal codificada en la homóloga sección federal, el pago hecho por uno de ellos libera de responsabilidad a los demás codeudores frente al Estado, más no así en su relación interna. Así, de acoger la interpretación hecha por la Secretaría, no cabría hablar de la

acción de nivelación reconocida en nuestro ordenamiento jurídico, pues, según razonó dicho organismo administrativo, cada uno de los Oficiales sería responsable frente al Estado del pago del cien por ciento (100%) de la Penalidad Personal impuesta.

Por último, contrario a lo argumentado por el Negociado, nuestra interpretación no facilita la evasión del pago de impuestos. Adviértase que el Código sí contempla y penaliza los pagos realizados fuera de sus respectivos términos. Así, por ejemplo, la Sec. 6030.02 establece que “se cobrarán como parte de la contribución intereses sobre la cantidad no pagada, al tipo de diez (10) por ciento anual desde la fecha prescrita para su pago hasta que la misma sea pagada”. 13 LPRA sec. 33072(a)(1). Además de los intereses, la referida sección provee para el cobro de un recargo por demora, cuya cantidad va a depender de los días de atraso en el pago. 13 LPRA 33072(c)(1)(C).

En fin, concluimos que no se sostiene la interpretación acogida por Hacienda, pues, además de ser ajena al sentido literal de las palabras, es disonante con la intención que surge de la disposición estatutaria en controversia.

IV.

Por los fundamentos anteriormente expuestos, se revocan las Resoluciones recurridas en los recursos consolidados y se dejan sin efecto las Penalidades Personales impuestas a cada uno de los Oficiales.

Lo acuerda y manda el Tribunal, y lo certifica la secretaria del Tribunal de Apelaciones.

La Jueza Grana Martínez concurre sin opinión escrita.

Lcda. Lilia M. Oquendo Solís
Secretaria del Tribunal de Apelaciones