

## DERECHO TRIBUTARIO

### ARTÍCULO

CARLOS E. DÍAZ OLIVO\*

Introducción .....	565
I. <i>Alcalde Gobierno Municipal de Guayama v. ELA</i> .....	566
A. Opinión.....	566
B. Análisis.....	568
II. <i>Lukoil pan Americas, LLC v. Municipio de Guayanilla</i> .....	572
A. Opinión.....	572
B. Opinión disidente .....	574
C. Análisis.....	576
Conclusión .....	582

### INTRODUCCIÓN

EN UN ANÁLISIS DE TÉRMINO PREVIO, PLANTEAMOS QUE EL TRIBUNAL SUPREMO parecía asumir una postura de mayor sensibilidad y receptividad a los planteamientos presentados por los contribuyentes.<sup>1</sup> Al así hacerlo, el Tribunal mostraba renuencia a brindar deferencia automática a los reclamos del Estado en el ejercicio de su poder de tributación.

La tendencia que en aquel entonces percibíamos no fue incidente pasajero, pues su curso ha continuado acentuándose y afirmándose en años recientes.<sup>2</sup> Las

---

\* Catedrático, Escuela de Derecho de la Universidad de Puerto Rico. El autor reconoce y agradece la ayuda en la investigación, cotejo y revisión de este escrito de María del Carmen Muñoz y Laneyscha Echevarría.

1 Véase Carlos E. Díaz Olivo, *Derecho Tributario*, 81 REV. JUR. UPR 525 (2012).

2 Desde la decisión de *Yiyi Motors*, hasta el momento en que se emiten las opiniones de los dos casos objeto de este análisis, el Tribunal Supremo emitió doce opiniones escritas en las que atendió controversias de índole contributiva. *Yiyi Motors, Inc. v. ELA*, 177 DPR 230 (2009). De este total, en seis de estas opiniones el Tribunal falló a favor del contribuyente. Estos casos son: *El Día, Inc. v. Mun. de Guaynabo*, 187 DPR 811 (2013); *Pepsi-Cola Mfg. Int'l Ltd. v. Mun. de Cidra*, 186 DPR 713 (2012); *Pfizer Pharm., Inc. v. Mun. de Vega Baja*, 182 DPR 267 (2011); *Picorelli López v. Dept. de Hacienda*, 179 DPR 720 (2010); *Interior Developers, Inc. v. Mun. de San Juan*, 177 DPR 693 (2010); *Orsini García v. Srio. de Hacienda*, 177 DPR 596 (2009). Hubo otras cinco opiniones en las que el Tribunal rechazó la postura del contribuyente. Estos casos son: *Muñiz Burgos, Inc. v. Mun. de Yauco*, 187 DPR 665 (2013); *Lilly del Caribe v. CRIM*, 185 DPR 239 (2012); *Ortiz Chévere v. Srio. de Hacienda*, 186 DPR 951 (2012); *Shell Chem. Yabucoa, Inc. v. Srio. de Hacienda*, 187 DPR 109 (2012); *Danosa Caribbean, Inc. v. Neg. Asist. Contrib.*,

dos decisiones objeto de este análisis, *Alcalde Gobierno Municipal de Guayama v. ELA y Lukoil Pan Americas, LLC v. Municipio de Guayanilla*, son un ejemplo manifiesto de esta nueva postura que institucionalmente parece haber adoptado el Tribunal, tanto en el ámbito de la tributación estatal como municipal.<sup>3</sup>

En momentos en que muchos sectores de nuestra sociedad cuestionan y se sienten abrumados por la carga económica que le representa la imposición de contribuciones nuevas y más onerosas, resulta interesante la posibilidad de que la Rama Judicial ofrezca al ciudadano el foro y los remedios que no encontró en las ramas políticas de su gobierno.

## I. ALCALDE GOBIERNO MUNICIPAL DE GUAYAMA V. ELA

### A. Opinión

En *Alcalde Gobierno Municipal de Guayama v. ELA*, el Departamento de Hacienda de Puerto Rico notificó al municipio de Guayama una deficiencia contributiva relacionada con el pago de arbitrios respecto a una serie de actividades llevadas a cabo en el teatro municipal.<sup>4</sup> El Municipio acudió al Tribunal de Primera Instancia en solicitud de sentencia declaratoria y planteó que el cobro de los arbitrios solicitados por el Departamento de Hacienda no procedía porque los municipios de Puerto Rico no están obligados a pagar contribuciones al Estado en conformidad a lo dispuesto en la *Ley de municipios autónomos de Puerto Rico*.<sup>5</sup>

El Departamento de Hacienda solicitó la desestimación de la acción presentada, al argumentar que el Tribunal carecía de jurisdicción debido a que el municipio de Guayama no agotó el procedimiento administrativo provisto en el Código de Rentas Internas de 1994 (CRI). Según este procedimiento, el Municipio podía acudir al Tribunal cuando culminara el proceso administrativo.<sup>6</sup>

El Tribunal de Primera Instancia desestimó la acción presentada por el Municipio al concluir que el ni *injunction* ni el mecanismo de sentencia declaratoria pueden utilizarse para impedir el cobro de una contribución cuando el contribuyente tiene un remedio adecuado en ley. El Municipio acudió ante el Tribunal de

---

185 DPR 1008 (2012). El caso de *Compañía de Turismo*, aunque de naturaleza contributiva, no involucra realmente a un contribuyente, sino que giraba en torno a una disputa entre el Gobierno central y el municipio de Vieques. *Compañía de Turismo de PR v. Mun. de Vieques*, 179 DPR 578 (2010).

<sup>3</sup> *Alcalde Gobierno Municipal de Guayama v. ELA*, 2015 TSPR 16; *Lukoil Pan Americas, LLC v. Mun. de Guayanilla*, 2015 TSPR 39.

<sup>4</sup> *Alcalde Gobierno Municipal de Guayama*, 2015 TSPR 16.

<sup>5</sup> *Ley de municipios autónomos del Estado Libre Asociado de Puerto Rico*, Ley Núm. 81 de 30 de agosto de 1991, 21 LPRA §§ 4001 - 4958 (2014).

<sup>6</sup> El Tribunal Supremo aclaró que las disposiciones aplicables al caso según el Código de Rentas Internas del 1994 quedaron inalteradas conforme con el nuevo Código. La razón por la que se menciona el Código de Rentas del 1994 responde al periodo contributivo en el cual se presenta la alegada deficiencia. Véase *Alcalde Gobierno Municipal de Guayama*, 2015 TSPR, en la pág. 3 n.2. Véase también Cód. REN. INT. § 6010.02, 13 LPRA § 33002 (2012).

Apelaciones y este foro confirmó lo resuelto por el Tribunal de Primera Instancia, al intimar que el Municipio debía ceñirse al proceso dispuesto en el CRI.

El Municipio, inconforme con lo resuelto, presentó un recurso de *certiorari* ante el Tribunal Supremo. Este foro, mediante una opinión emitida por el juez asociado Estrella Martínez, revocó la sentencia dictada por el Tribunal de Apelaciones al resolver que no era necesario cumplir con el proceso administrativo dispuesto en el CRI para impugnar la deficiencia contributiva en controversia. La juez asociada Oronoz Rodríguez concurrió con el resultado, y la juez asociada Rodríguez Rodríguez disintió, ambas sin emitir opiniones escritas.

El Tribunal Supremo inició su análisis afirmando que, en materia contributiva, la norma general es que la sentencia declaratoria es improcedente si existe un remedio adecuado en el curso ordinario de la ley. Indicó, sin embargo, que existen circunstancias excepcionales en las que sí puede hacerse uso de la sentencia declaratoria en procesos de naturaleza contributiva. Entre estas excepciones reconoció que el mecanismo puede utilizarse cuando el Estado intenta cobrar impuestos a quien no los adeuda. En tales circunstancias, tanto el interdicto como la sentencia declaratoria constituyen un remedio legal adecuado para hacer valer los derechos del ciudadano e impedir el cobro de una contribución improcedente.

Según el Tribunal, una de las posibilidades en las que puede plantearse que no se adeuda contribución al Estado, es cuando la persona objeto de la notificación de deficiencia no es realmente un contribuyente al amparo de la ley que obliga al pago del impuesto. El Tribunal apoyó esta afirmación en lo resuelto en *Yiyi Motors, Inc. v. ELA* al señalar que, con respecto a la persona que impugnaba la tributación, “resulta irrazonable obligarle a tributar para luego hacerle agotar los mecanismos administrativos y judiciales disponibles”,<sup>7</sup> pues implica malgastar recursos para concluir que no era un contribuyente. Cuando una parte carece de autoridad en ley para imponer un tributo, sostuvo el Tribunal, no es necesario agotar procedimiento administrativo alguno.<sup>8</sup> El Tribunal aclaró que, si existe duda sobre si la parte es un contribuyente, lo que procede es dilucidar la reclamación mediante el proceso ordinario.<sup>9</sup>

El Tribunal procedió entonces a examinar si el Municipio de Guayama podía considerarse un contribuyente sujeto al pago de arbitrios estatales; concluyó que no. El fundamento para tal conclusión aparece en el artículo 1.010 de la *Ley de municipios autónomos*,<sup>10</sup> en donde se dispuso expresamente que los municipios estaban exentos del pago de contribuciones:

---

7 *Yiyi Motors*, 177 DPR en la pág. 279.

8 *Interior Developers, Inc. v. Mun. de San Juan*, 177 DPR 693, 708 (2009). Véase también *Mun. de Trujillo Alto v. Cable TV of Greater San Juan*, 132 DPR 1008 (1993); *Compañía Azucarera del Toa v. Mun. de Toa Baja*, 76 DPR 331 (1954).

9 *Lilly del Caribe v. CRIM*, 185 DPR 239, 256-57 (2012).

10 *Ley de municipios autónomos del Estado Libre Asociado de Puerto Rico*, Ley Núm. 81 de 30 de agosto de 1991, 21 LPRA §§ 4001-4958, 4008 (2014).

Los municipios *no tendrán que pagar contribuciones de clase alguna al Estado Libre Asociado de Puerto Rico* y estarán exentos del pago de derechos y aranceles para la tramitación de toda clase de asunto ante el Tribunal General de Justicia y el Registro de la Propiedad y por los documentos notariales que hubiese de otorgar y cuyo pago correspondiese al municipio. También tendrán derecho a que les expidan gratuitamente las certificaciones que para propósitos oficiales soliciten a cualquier organismo, agencia o funcionario del Estado Libre Asociado de Puerto Rico.<sup>11</sup>

Según el Tribunal, la intención legislativa era eximir a los municipios del pago de contribuciones. El proceso administrativo para la impugnación de deficiencias del CRI de 1994 aplica a aquellos contribuyentes que tienen la obligación de pagar impuestos, pero no a los que no tienen esa obligación.<sup>12</sup>

Por tanto, si una parte no es contribuyente porque el legislador le eximió del pago de contribuciones, no existe entonces la obligación de que agote el procedimiento administrativo. Ante tal realidad, el Municipio podía buscar un remedio judicial para evitar el cobro de la contribución sin tener que agotar el proceso ante el Departamento de Hacienda.

El juez asociado Estrella Martínez concluyó entonces, que el Departamento de Hacienda no puede insistir en que se culmine un proceso administrativo inaplicable e inadecuado, que redundará en el dispendio de fondos públicos innecesarios. Ante tal realidad, los foros recurridos erraron al no disponer del caso mediante sentencia declaratoria.

### *B. Análisis*

En este caso, el Tribunal tomó como fundamento su decisión en el caso de *Yiyi Motors*,<sup>13</sup> y expandió las instancias en que una persona no tiene que agotar el remedio administrativo ante el ente impositor y puede acudir directamente a solicitar remedio inmediato ante la Rama Judicial, ya que no puede considerársele como un “contribuyente”. En *Yiyi Motors*, un Tribunal Supremo agriamente dividido reconoció tal posibilidad respecto al remedio extraordinario del *injunction* y en este caso se reconoció también esta posibilidad con respeto al mecanismo de la sentencia declaratoria. En la opinión mayoritaria, el juez asociado Kolthoff Caraballo indicó que “imponerle al ciudadano el cobro de una contribución, impuesto o arbitrio, al margen de los propios y expresos términos de la legislación contributiva concerniente, sería violentar principios básicos, o de raíces firmes en la jurisprudencia y en el ordenamiento civil”.<sup>14</sup> Más adelante añadió el Juez que “el hecho de que el Secretario de Hacienda haya intentado cobrar contribuciones a

---

<sup>11</sup> *Id.* (énfasis suplido).

<sup>12</sup> Cód. Ren. Int. 1994 § 6002, 13 LPRA § 8022 (derogado 2011).

<sup>13</sup> *Yiyi Motors, Inc. v. ELA*, 177 DPR 230 (2009).

<sup>14</sup> *Id.* en la pág. 250.

quien claramente no es contribuyente ante la ley, constituye una actuación extraordinaria y palmariamente ilegal que un tribunal de justicia no puede refrendar”.<sup>15</sup> Sostuvo además que la prohibición de *injunction* para impedir el cobro de cualquier contribución establecida por ley es efectiva únicamente para cuando quien presenta el *injunction* para impedir el cobro de contribuciones es el contribuyente ante la ley.<sup>16</sup> No obstante:

[S]i un ciudadano logra demostrar con claridad meridiana que no puede ser considerado como un contribuyente ante el tributo que se le ha impuesto, resulta irrazonable obligarle tributar para luego hacerle agotar los mecanismos administrativos y judiciales disponibles. Lo contrario implicaría malgastar recursos del Estado para llegar a la misma conclusión que se pudo haber conocido desde el comienzo mediante la utilización del remedio extraordinario del *injunction*: su condición de no contribuyente. Así se evita que los ciudadanos sean sometidos a procedimientos engorrosos de manera innecesaria. Precisamente, para impedir que el Estado especule erróneamente con la tranquilidad y el dinero de nuestro pueblo este Tribunal ya ha pautado la procedencia del *injunction* en estas circunstancias especiales y excepcionales.<sup>17</sup>

Por otro lado, la opinión mayoritaria en *Yiyi Motors* fue combatida energicamente por el entonces juez presidente Federico Hernández Denton. En su opinión disidente, el Juez Presidente estableció que los planteamientos esbozados en la opinión mayoritaria tenían el potencial de descalabrar el sistema contributivo del País. La veda a utilizar el recurso del *injunction* para impedir la imposición o cobro de cualquier contribución establecida por las leyes de Puerto Rico o de Estados Unidos:

[R]equiere pasar por alto cualquier disputa en cuanto a si del demandante es un contribuyente sujeto al ámbito de la ley, así como en cuanto a la legalidad de una contribución. Sencillamente, tales argumentos no se pueden considerar en un procedimiento de *injunction*.

....

Es evidente, pues, que permitir que un litigante cuestione la imposición de una contribución mediante un *injunction* no sólo lesionaría intereses sociales de la más alta jerarquía, sino que presentaría el riesgo de que paralicen los esfuerzos

---

<sup>15</sup> *Id.* en la pág. 274.

<sup>16</sup> *Id.* en la pág. 275.

<sup>17</sup> *Id.* en la pág. 279. De no realizarse el hecho imponible, no nace la obligación de pagar el tributo. En esta misma decisión se indicó que cuando lo que una parte cuestiona es la autoridad de un municipio para imponer un tributo en particular, resulta innecesario agotar el procedimiento administrativo dispuesto en ley. Así el Tribunal resolvió que el demandante, Interior Developers, no cuestionó la cantidad notificada, sino el poder en ley del municipio para imponer el tributo. Por tanto, lo que estaba en controversia era la facultad del municipio para imponer el pago de los arbitrios de construcción y por ello no era necesario que se agotaran los remedios administrativos.

del Gobierno para recaudar fondos. Es decir, la utilización del recurso de *injunction* en tal contexto tiene el potencial de descalabrar el sistema contributivo del país.<sup>18</sup>

La entonces juez asociada Fiol Matta también emitió una opinión disidente en la que señaló que “[e]l remedio extraordinario del *injunction* no está incluido entre los remedios disponibles al contribuyente para cuestionar o impugnar el pago de arbitrios”.<sup>19</sup>

La posibilidad de acudir directamente al Tribunal para impugnar una imposición contributiva sin necesidad de agotar remedios administrativos enfrentó en *Yiyi Motors* la férrea oposición de tres de los siete jueces con los que en aquel entonces contaba el Tribunal. Hoy, con la expansión del número de jueces y la nueva configuración de este foro judicial, la oposición a esta postura parece haberse reducido a una juez y, a lo sumo, tal vez a dos. La juez Fiol Matta que disintió en *Yiyi Motors* parece haber modificado su posición, pues en la decisión del *Municipio de Guayama*, se alineó con la postura asumida por la mayoría del Tribunal. La juez asociada Rodríguez Rodríguez, por su parte, disintió en ambos casos, aunque en esta última decisión lo hizo sin emitir opinión. El juez presidente Hernández Denton alcanzó la edad de retiro, y la nueva juez asociada Oronoz Rodríguez, aunque concurrió con el resultado, no emitió opinión escrita. Por tal razón, no podemos determinar con certeza si en efecto está opuesta en sí al acceso judicial que promueve la mayoría del Tribunal.

Tanto en la decisión de *Yiyi Motors* como en la de *Municipio de Guayama*, el Tribunal aclaró que si existe duda respecto a si la parte es un contribuyente lo que procede es dilucidar la reclamación mediante el proceso ordinario. Sin embargo, en ninguna de las dos decisiones se precisa cuándo en un caso hay duda en cuanto a si la persona que impugna la tributación es o no contribuyente. De lo expresado por el Tribunal, tal parece, que la persona no es contribuyente cuando no está sujeta al impuesto, aunque el Estado plantee que lo está y por ello le notifique una deficiencia contributiva. Este razonamiento, sin embargo, es circular, pues en gran medida la calificación de una persona como contribuyente es el resultado final del análisis y no un instrumento de discernimiento inicial para distinguir quién es contribuyente cuando se suscita la controversia, a fin de facilitar su acceso al foro judicial cuando, en efecto, no lo sea.

Una cosa es que a un ciudadano se le impute una deficiencia por un impuesto que sencillamente no le corresponde pagar.<sup>20</sup> Otra es que el ciudadano cuestione el monto de la deficiencia imputada o si le asiste en su caso particular el derecho a un ajuste por concepto de alguna deducción, crédito o exención. En el primer

---

18 *Yiyi Motors*, 177 DPR en las págs. 297-99 (Hernández Denton, opinión disidente).

19 *Id.* en la pág. 322 (Fiol Matta, opinión disidente).

20 *Id.* en la pág. 279.

caso, la persona definitivamente no es contribuyente y puede impugnar de inmediato en el foro judicial la deficiencia que se le imputa, pero en el segundo caso sí lo es y, como tal, viene obligado a agotar el remedio administrativo.

Con anterioridad a *Yiyi Motors*, la realidad práctica era que, en cualquiera de las dos situaciones antes examinadas, el ciudadano era condenado a pasar por el proceso administrativo. Luego de *Yiyi Motors* y del caso de *Municipio de Guayama*, si el planteamiento es que el ciudadano no es una persona a quien le corresponde pagar el impuesto, este podrá esquivar la inconveniencia de tener que litigar su caso primero en el foro administrativo.

Nos parece que, en realidad, la consideración de política pública detrás de los casos de *Yiyi Motors* y *Municipio de Guayama*, es la insatisfacción y desconfianza del Tribunal con el proceso administrativo. Estos procesos han cambiado desde su concepción original, fundada en una supuesta agilidad y pericia institucional -la cual nunca se hizo realidad- hacia la ineficiencia manifiesta. Para el ciudadano, el proceso administrativo representa un consumo innecesario de tiempo y recursos, sobre todo ante la norma fáctica generalizada de que en estos procesos se falla a favor de la agencia y en contra de la posición del ciudadano.

Entendemos que ha llegado el momento de repensar la conveniencia y necesidad de la doctrina de agotamiento de los procesos administrativos. La doctrina quizás pueda retenerse, redefiniendo su marco de acción para circunscribirlo a aquellas instancias en donde la agencia no es parte en la controversia y solo sirve de foro neutral para dilucidar disputas entre ciudadanos dentro del ámbito pericial del organismo administrativo. Debe eliminarse o desactivarse su aplicación en situaciones en donde es la propia agencia la que acciona contra el ciudadano y, al hacerlo, se convierte en su adversaria en el proceso ante su propia consideración. En tales circunstancias, la agencia es a la vez juez y parte en el proceso. Siendo ello así, no tiene sentido condenar al ciudadano a tener que buscar una revisión interna de la determinación inicial de la agencia ante un oficial examinador o juez administrativo reclutado y remunerado por la propia agencia, con interés particular en la controversia.<sup>21</sup> La agencia, por su propia naturaleza, va a buscar siempre cómo proteger e incluso aumentar y fortalecer su autoridad y no a limitarla, al igual que también procurará sostener su visión y entendimiento sobre la controversia ante su consideración.

En estos casos, resulta ser mejor política pública que la Rama Judicial intervenga sin mayor dilación y resuelva de una vez la controversia sin hacer al ciudadano prolongar su agonía y sus recursos en un proceso interno adicional que, en la inmensa mayoría de los casos, confirmará la posición de la agencia.

---

<sup>21</sup> El profesor Vázquez Irizarry comentó al respecto: “La idea de que una decisión no debe estar en manos de una persona que actúe como *juez y parte* pertenece a las nociones más comunes sobre lo que es un procedimiento justo”. William Vázquez Irizarry, *Derecho Administrativo*, 79 REV. JUR. UPR 647, 664 (2010). Además, explicó la diferencia de cómo funciona el Derecho Administrativo federal al prohibir que en una misma figura converjan las funciones de juez y parte. Sobre el derecho administrativo federal y la separación de funciones del juez, véase WILLIAM F. FOX, UNDERSTANDING ADMINISTRATIVE LAW 246-49 (6th ed. 2012); Administrative Procedure Act, 5 U.S.C. § 554(d)(2) (2012). Véase también, por ejemplo 27 C.F.R. § 71.98 (2015).

## II. LUKOIL PAN AMERICAS, LLC V. MUNICIPIO DE GUAYANILLA

### A. Opinión

En el caso de *Lukoil Pan Americas, LLC v. Municipio de Guayanilla*, la controversia surgió de la adquisición de combustible por parte de la Autoridad de Energía Eléctrica a la empresa Lukoil que se desembarcó en Puerto Rico a través del puerto de Guayanilla.<sup>22</sup> Lukoil se había organizado en el estado de Delaware y, aunque tenía autorización para hacer negocios en Puerto Rico, no tenía oficinas, empleados ni almacenes en la Isla.

Debido a que Lukoil utilizó las instalaciones del puerto de Guayanilla, este Municipio le notificó una deficiencia en el pago de patentes municipales. Lukoil impugnó, en el Tribunal de Primera Instancia, la deficiencia notificada y alegó que la imposición de patentes municipales no procedía ya que no tenía oficina, establecimiento comercial o presencia física en el Municipio y porque tampoco había almacenado combustible en este Municipio ni en ningún otro lugar en Puerto Rico. Alegó, además, que la imposición de la patente municipal en su caso particular contravenía la cláusula de comercio de la Constitución de Estados Unidos en su estado durmiente.<sup>23</sup>

Tanto el Tribunal de Primera Instancia como el Tribunal de Apelaciones fallaron a favor de Lukoil por considerar que la presencia física en el Municipio constituye un elemento indispensable para que proceda la imposición de patentes. El Municipio acudió al Tribunal Supremo de Puerto Rico. La controversia ante la consideración de este foro judicial era si la *Ley de patentes municipales* requiere presencia física del contribuyente para poder imponerle la contribución o si resulta suficiente su presencia económica.

El Municipio argumentó que el factor determinante para establecer si procede la imposición de patentes municipales es si el evento económico que genera el ingreso ocurre dentro de la jurisdicción territorial municipal. Entendían satisfecho el requisito por el hecho de que Lukoil entregó los productos vendidos a la Autoridad en un muelle ubicado en el Municipio. Lukoil, por su parte, sostenía que la Ley Núm. 113-1974, mejor conocida como la *Ley de patentes municipales*, requiere que el comerciante tenga una oficina o establecimiento comercial en el municipio que impone la contribución y en el caso de entenderse que este elemento no era una exigencia de ley, entonces planteó que la tributación de la actividad sería inconstitucional por estar en conflicto con la cláusula de comercio de la Constitución de Estados Unidos en su estado durmiente.<sup>24</sup>

El Tribunal Supremo, mediante opinión emitida por la juez asociada Pabón Charneco, confirmó a los tribunales inferiores y concluyó que la tributación no

---

<sup>22</sup> *Lukoil Pan Americas, LLC v. Mun. de Guayanilla*, 2015 TSPR 39.

<sup>23</sup> U.S. CONST. art I, § 8, cl. 3.

<sup>24</sup> *Ley de patentes municipales*, Ley Núm. 113 de 10 de julio de 1974, 21 LPRA § 651 - 651z (2014).

procede porque la *Ley de patentes municipales* solo autoriza la imposición de patentes si la persona o comerciante a quien se impone la contribución tiene presencia física dentro de la demarcación territorial del municipio impositor. Las juezas asociadas Rodríguez Rodríguez y Oronoz Rodríguez concurrieron con el resultado sin opinión escrita y el juez asociado Estrella Martínez emitió opinión disidente.

La juez asociada Pabón Charneco inició su exposición reiterando el principio de que nuestro ordenamiento favorece una interpretación amplia del poder de tributación de los municipios.<sup>25</sup> A renglón seguido, condicionó este principio indicando que las leyes de naturaleza contributiva deben interpretarse de forma razonable, teniendo en mente el propósito y la intención del legislador.<sup>26</sup> Las disposiciones contributivas no se interpretarán de forma extensiva, sino de forma justa y conforme con sus propios y términos expuestos. Por ello, cuando del texto de ley no surge con claridad que su propósito es imponer una contribución, los tribunales están obligados a resolver a favor de su no imposición.<sup>27</sup>

El Tribunal destacó que la tributación municipal descansa en el razonamiento de que los negocios situados en un municipio se benefician de la organización local para efectuar sus actividades de interés pecuniario y, por ello, deben contribuir a su sostenimiento.<sup>28</sup> En el caso de la patente municipal, sostuvo que “independientemente de cual sea el caso particular del negocio o industria de que se trate, la Sec. 3 de la . . . [*Ley de Patentes Municipales*] contempla el que haya presencia física en el municipio impositor, ya sea mediante ‘oficinas, sucursales, almacenes u otras organizaciones de industria o negocio’”.<sup>29</sup> Por consiguiente, independientemente del tipo de negocio que se trate, la *Ley de patentes municipales* exige como cuestión de umbral que una persona tenga presencia física, ya sea a través de oficinas, establecimientos comerciales, almacenes o cualquier otro tipo

---

<sup>25</sup> Véase *Pfizer Pharm., Inc. v. Mun. de Vega Baja*, 182 DPR 267, 287 (2011); *Banco Popular de PR v. Mun. de Mayagüez*, 120 DPR 692, 697 (1988).

<sup>26</sup> Véase *Ortiz Chévere v. Srio. Hacienda*, 186 DPR 951, 975 (2012); *Lilly del Caribe, Inc. v. CRIM*, 185 DPR 239, 251 (2012).

<sup>27</sup> *Pfizer Pharm.*, 182 DPR en las págs. 278–79; *Yiyi Motors, Inc. v. ELA*, 177 DPR 230, 250–51 (2009); *B.B.C. Realty, Inc. v. Srio. de Hacienda*, 166 DPR 498, 511 (2005); *Central Coloso, Inc. v. Descartes, Tes.*, 74 DPR 481, 486 (1953).

<sup>28</sup> *Mun. de Utuado v. Aireko Const. Corp.*, 176 DPR 897, 904 (2009); *Banco Popular de PR*, 120 DPR en la pág. 700.

<sup>29</sup> *Lukoil Pan Americas, LLC v. Mun. de Guayanilla*, 2015 TSPR 39, en la pág. 14 (*citando a* 21 LPRA § 651b). Sobre este particular, el Municipio argumentó que por tratarse de una venta, no le aplica la definición general de *volumen de negocios* de la Ley Núm. 113-1974, sino que le aplica la disposición específica que la misma ley establece para el caso de ventas de bienes. La opinión del Tribunal rechazó este planteamiento al expresar que si bien es cierto que la *Ley de patentes municipales* provee diferentes maneras para calcular el volumen de negocios tributable según el tipo de negocio del que se trate, en todas esas definiciones está contemplado que el contribuyente tenga presencia física en algún municipio. Pues, lo que varía, según el tipo de negocio que el contribuyente lleve a cabo, es cómo habrá de computarse el volumen de negocios y a cuáles municipios en los cuales el contribuyente tenga presencia física habrá de pagar la patente municipal de conformidad al principio de prorrateo que permea la ley.

de organización de industria o negocio en el municipio que pretenda imponer patentes municipales por la actividad económica generada dentro de su demarcación territorial. Además de tener presencia física, se requiere que por medio de ella se efectúen actividades con fines de lucro en el municipio impositor.

### B. Opinión disidente

El juez asociado Estrella Martínez escribió una interesante y muy bien desarrollada opinión disidente en la que denunció que la opinión mayoritaria abandona la norma firmemente arraigada en la jurisprudencia previa de que el factor determinante para la imposición de patentes municipales es que el ingreso se produzca como consecuencia de los negocios que la persona desempeña en el municipio, lo cual implica que el ingreso no hubiese sido generado a no ser por las operaciones llevadas a cabo allí.

Estrella Martínez llamó la atención al hecho de que la *Ley de municipios autónomos* establece que “[l]os poderes y facultades conferidos a los municipios . . . se interpretarán liberalmente . . . de forma tal que se propicie el desarrollo e implantación de la política pública enunciada . . . de garantizar a los municipios las facultades necesarias en el orden jurídico, fiscal y administrativo”.<sup>30</sup> Así también, destacó que en cuanto al tipo de actividad y quién debe pagar el impuesto, la *Ley de patentes municipales* dispone que se autoriza a las legislaturas municipales a imponer y cobrar patentes a “toda persona dedicada a la prestación de cualquier servicio, o a la venta de cualquier bien, negocio financiero o a cualquier industria o negocio”.<sup>31</sup> Una disposición similar se encuentra al referirse a las industrias y negocios sujetos a patentes, al establecer que estará sujeta al pago de patentes: “toda persona dedicada con fines de lucro a la prestación de cualquier servicio, a la venta de cualquier bien, a cualquier negocio financiero o a cualquier industria o negocio”.<sup>32</sup>

Sostuvo que estas disposiciones, no condicionan la autoridad impositiva del municipio a que la operación del negocio sea mediante una oficina, sucursal, almacén u otro tipo de organización. Indicó que en interpretaciones previas del propio Tribunal, este no ha vacilado en reconocer que “la autoridad concedida a los municipios es amplia’ y la utilización de las palabras ‘toda persona’, ‘cualquier servicio’, ‘cualquier industria o negocio’ *no permiten que se le dé una interpretación restrictiva*”.<sup>33</sup> Resaltó también, que el Tribunal ha establecido de forma reiterada que el “*factor determinante es que el ingreso se produzca como consecuencia de los*

---

<sup>30</sup> Ley de municipios autónomos de Puerto Rico, Ley Núm. 81 del 30 de agosto de 1991, 21 LPRÁ § 4002 (2014).

<sup>31</sup> *Lukoil*, 2015 TSPR 39, en la pág. 6 (Estrella Martínez, opinión disidente) (citando a 21 LPRÁ § 651b).

<sup>32</sup> Ley de patentes municipales, Ley Núm. 113 de 10 de julio de 1974, 21 LPRÁ § 651c (2014).

<sup>33</sup> *Lukoil*, 2015 TSPR 39, en la pág. 7 (Estrella Martínez, opinión disidente).

*negocios que la persona, natural o jurídica, desempeña en el municipio, lo cual implica que el ingreso no hubiese sido generado a no ser por las operaciones llevadas a cabo allí*".<sup>34</sup>

Afirmó entonces que la *Ley de patentes municipales* estableció una base amplia que consistió en el "volumen de negocios atribuibles a las operaciones en el municipio".<sup>35</sup> Consideró que ese concepto está definido en la propia ley al disponer que "atribuible a la operación" significará: "la totalidad de los ingresos derivados dentro y fuera de Puerto Rico que reciba o devengue una persona relacionada con la explotación de una industria o negocio en Puerto Rico".<sup>36</sup> Esta definición, según el juez asociado Estrella Martínez:

[N]o alude, contempla o requiere que el contribuyente "tenga presencia física en algún municipio", . . . . [l]o único que la Ley de Patentes Municipales instituyó como criterio para el cómputo de la patente es el que la actividad comercial haya producido ingresos por el aprovechamiento de la industria o negocio en Puerto Rico. Para ello, no es indispensable que exista un establecimiento u organización comercial.

. . . . [E]l factor determinante . . . es que éste se produzca como consecuencia de la actividad llevada en el municipio".<sup>37</sup>

Respecto a la decisión de *Lever Bros. Export Corp. v. Alcalde de San Juan*, expresó que el Tribunal no resolvió en esa ocasión que la existencia de presencia física aplique sin excepción alguna. Sostuvo que en este caso se reafirmó que "el factor determinante es si el ingreso se produce como consecuencia de los negocios en el municipio, lo que implica que el ingreso no se hubiese generado a no ser por las actividades llevadas a cabo en el municipio".<sup>38</sup> Insistió una vez más que "el factor determinante será si el evento económico o la fuente del negocio que genera el ingreso están dentro o fuera de la municipalidad"; es decir, si el evento económico "ocurre o se ejecuta dentro de la demarcación geográfica del Municipio".<sup>39</sup>

Requerir en todo momento la necesidad de un local de cualquier tipo para generar ingresos o realizar una operación de negocio equivaldría a adoptar una norma restrictiva en detrimento de la política pública de ampliar la facultad de los municipios para imponer contribuciones y un alejamiento del fin que persigue reconocer una autonomía fiscal en beneficio de los ciudadanos. "Todo ello, en contravención a la norma de que en Puerto Rico, en el caso de patentes municipales,

---

<sup>34</sup> *Id.* en las págs. 7-8 (*citando a El Día, Inc. v. Mun. de Guaynabo*, 187 DPR 811, 823 (2013); *Pfizer Pharm. v. Mun. de Vega Baja*, 182 DPR 267, 289 (2011); *Lever Bros. Export Corp. v. Alcalde S.J.*, 140 DPR 152, 161 (1996); *The Coca Cola Co. v. Mun. de Carolina*, 136 DPR 216, 221 (1994)).

<sup>35</sup> *Id.* en la pág. 8.

<sup>36</sup> *Id.* en la pág. 12 (cita omitida).

<sup>37</sup> *Id.* en las págs. 9-12 (nota omitida).

<sup>38</sup> *Id.* en la pág. 15 (cita omitida).

<sup>39</sup> *Id.* en las págs. 15-16 (cita omitida).

se favorece una interpretación amplia del poder impositivo delegado a los municipios”.<sup>40</sup>

### C. Análisis

La opinión mayoritaria en el caso de *Lukoil* ilustró nuevamente la receptividad del Tribunal a los planteamientos de los contribuyentes y su renuencia -cada vez más acentuada- a viabilizar mediante interpretación jurisprudencial la ampliación de la facultad de tributación del Estado, muy particularmente la de los municipios de la Isla. La sujeción de la autoridad de imponer patentes municipales a la presencia física del contribuyente en la demarcación territorial de un municipio es la exaltación de la forma sobre la sustancia y los efectos prácticos de la transacción. Esta interpretación, definitivamente, constituye un cambio en el enfoque que el propio Tribunal Supremo había adoptado y desarrollado, muy particularmente a partir de la década de los ochenta del siglo pasado, con respecto al poder de tributación del Estado.

En *International Harvester v. Secretario de Hacienda*, el entonces juez presidente Trías Monge resaltó el desarrollo de una tendencia a la incorporación de criterios pragmáticos al evaluar la procedencia de una imposición contributiva: “[t]anto en los casos de debido proceso de ley como en los de comercio interestatal, el énfasis ha ido recayendo en el examen del efecto práctico de la contribución y en las realidades económicas envueltas, en vez de en la aplicación automática de formalidades legalistas”.<sup>41</sup>

En lo que respecta al vínculo o nexo que debe tener la actividad o el contribuyente con el estado impositor, el Tribunal expuso lo siguiente:

La[] cláusula[] del debido proceso de ley. . . impone[] dos requisitos para que puedan tributar localmente los ingresos generados por las actividades de un negocio interestatal. En primer término, debe haber “alguna conexión mínima entre tales actividades y el estado impositor”. En segundo lugar, “el ingreso atribuido al estado para fines contributivos debe estar racionalmente relacionado con ‘valores conectados con el estado impositor’”.

. . . .

En lo que respecta al primer requisito, la conexión mínima no tiene que ser exclusivamente, como a veces se ha asumido en forma incorrecta, entre el estado impositor y la persona o entidad en que recae a fin de cuentas la contribución. El nexo puede ser, también, entre el estado impositor y la actividad o transacción tributable. La determinación del nexo mínimo necesario no es un ejercicio mecánico abstracto. Su orientación debe ser eminentemente pragmática. ¿Toca la actividad tributable algún interés o valor legítimo del estado? La cuestión primordial

---

<sup>40</sup> *Id.* en la pág. 17 (citas omitidas).

<sup>41</sup> *Int'l Harvester Co. of PR v. Srio. de Hacienda*, 114 DPR 281, 286 (1983).

es si en la realidad del mundo económico y dentro del sistema federativo en que vivimos, la obligación tributaria es justa o no.<sup>42</sup>

En *Gómez Hermanos v. Secretario de Hacienda*, se extendió la doctrina de los efectos prácticos que se había adoptado en el caso de *International Harvester* respecto a la cláusula de debido proceso de ley al análisis de la validez de una imposición contributiva a la luz de las limitaciones que impone la cláusula de comercio interestatal en su estado durmiente.<sup>43</sup> A tal efecto el Tribunal indicó que “[e]n *Int’l Harvester Co.*, nos referimos a la doctrina de los efectos prácticos, que es la que debe regir el análisis de las cuestiones que anteceden”.<sup>44</sup> Este enfoque pragmático fue reafirmado, una vez más, por el Tribunal en *Columbia Pictures v. Secretario de Hacienda*, en donde indicó:

[E]l énfasis en el análisis de la validez de una contribución frente a las cláusulas constitucionales del debido procedimiento de ley y comercio interestatal se ha alejado de las ficciones legalistas para recaer en el examen de los efectos prácticos y en las realidades económicas envueltas.

....

La corriente moderna, reflejada en decisiones recientes del Tribunal Supremo federal, enjuicia el poder impositivo en diversas áreas –tanto en contribución sobre ingresos como en contribuciones sobre propiedad tangible e intangible– a la luz de contactos mínimos de la entidad, actividad o bien con la jurisdicción impositora. Tiene que existir un nexo racional entre el tributo a ser pagado y los beneficios brindados al contribuyente por las leyes del Estado.<sup>45</sup>

De conformidad con el enfoque pragmático antes expuesto, la opinión disidente del juez asociado Estrella Martínez pudo muy bien haber sido adoptada por la mayoría del Tribunal. Como señalamos anteriormente, su postura es que lo crucial al determinar la procedencia de la patente municipal no es la formalidad de la presencia física, sino la presencia económica en el municipio. Si bien la posición de la mayoría encuentra apoyo en el texto literal de la *Ley de patentes municipales*, la propia ley y la jurisprudencia interpretativa previa, también ofrecían sostén para la postura del juez asociado Estrella Martínez. La mayoría del Tribunal, sencillamente, se negó a reconocerle la autoridad a los municipios de tributar los ingresos meramente sobre la base o fundamento del efecto económico de la actividad en el municipio. Esta interpretación, sin dudas, restringe la autoridad de los municipios

---

<sup>42</sup> *Id.* en la pág. 287 (citas omitidas).

<sup>43</sup> *Gómez Hermanos, Inc. v. Srio. de Hacienda*, 114 DPR 367 (1983).

<sup>44</sup> *Id.* en la pág. 371.

<sup>45</sup> *Columbia Pictures Indus., Inc. v. Srio. de Hacienda*, 114 DPR 749, 754-56 (1983) (citas omitidas). El caso de *Columbia Pictures*, aunque promovido por el Departamento de Hacienda, en realidad versa sobre un problema de tributación municipal, pues la controversia giraba en torno a la imposición de la contribución sobre la propiedad, cuyo importe y recaudo es en beneficio de los municipios de Puerto Rico. La razón de la intervención del Departamento de Hacienda en el caso obedece al hecho que al momento en que se emite la decisión del Tribunal, la Asamblea Legislativa no había creado el Centro de Recaudación de Ingreso Municipales (CRIM) y por consiguiente, la responsabilidad del cobro de la contribución sobre la propiedad recaía sobre este Departamento.

en el contexto contributivo y es también un cambio en la dirección y ritmo de las interpretaciones previas sobre este particular.

La decisión de *Lukoil* también rompe con la simetría que el Tribunal Supremo parecía haber adoptado respecto a la facultad para imponer contribuciones del Gobierno central y los municipios. Como resultado de la delegación amplia de la facultad impositiva que se entendía que el Estado había brindado a los municipios de la Isla en la *Ley de municipios autónomos* y en la *Ley de patentes municipales*, la actividad y los ingresos que el Gobierno central podía tributar mediante la contribución sobre ingresos, igualmente estaban sujetos a tributación en el ámbito municipal a través del cobro de patentes municipales. Luego de *Lukoil*, ciertos ingresos que pudieran estar sujetos a tributación estatal de conformidad a lo resuelto en los casos de *International Harvester*, *Gómez Hermanos* y *Columbia Pictures*, no necesariamente podrían tributarse en la esfera municipal.<sup>46</sup>

No obstante, incluso, en lo que respecta a la autoridad del Gobierno central para imponer tributos, la decisión de *Lukoil* pudiera también tener importantes repercusiones. En dos escolios, uno de ellos en la opinión mayoritaria de la juez asociada Pabón Charneco y en otro en la opinión disidente del juez asociado Estrella Martínez, se desarrolló entre estos jueces un debate paralelo a la controversia central, respecto a las limitaciones que impone la cláusula de comercio interestatal a la tributación estatal. Este debate se suscitó debido a que *Lukoil* en sus planteamientos ante el foro judicial, no limitó su impugnación a la tributación a lo dispuesto en la *Ley de patentes municipales*, sino que además planteó que la imposición de la patente municipal en su caso particular contravenía la cláusula de comercio de la Constitución de Estados Unidos en su aspecto durmiente.

Resulta curioso que en sus respectivos escolios, ambos jueces, reconocieron que no era necesario abordar el aspecto constitucional en vista de que la tributación impugnada en el pleito se invalidaba por la mayoría como resultado de una interpretación del texto de la *Ley de patentes municipales*. Aun así, ambos deciden adelantar sus respectivas posiciones y marcar territorio para el futuro.

En el esolio número dieciséis de la opinión mayoritaria, la jueza asociada Pabón Charneco planteó que:

[L]a teoría esbozada . . . [por] el Juez Asociado señor Estrella Martínez [al efecto de que lo determinante era la presencia económica y no la física], podría tener implicaciones legales adicionales ante el hecho de que *Lukoil* es una compañía foránea sin presencia física u operación alguna en Puerto Rico.<sup>47</sup>

Esto debido a lo resuelto por el Tribunal Supremo federal en el caso de *Quill Corp. v. North Dakota*, respecto a la necesidad de presencia física en el estado impositor.<sup>48</sup> Según Pabón Charneco, la teoría de Estrella Martínez “choca de frente

---

<sup>46</sup> Esta norma de liberalidad respecto a la tributación municipal no aplicaba en casos de leyes especiales, en donde se consideraba que el Estado había ocupado el campo y desplazado la posibilidad de tributación de la actividad por parte de los municipios.

<sup>47</sup> *Lukoil Pan Americas LLC v. Mun. de Guayanilla*, 2015 TSPR 39, en la pág. 27, n.16.

<sup>48</sup> *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992).

con la doctrina de la Cláusula de Comercio en su estado durmiente”.<sup>49</sup> Así sugiere, que aunque la tributación en los hechos del caso de *Lukoil* pudiera haberse sostenido de conformidad al texto de la *Ley de patentes municipales*, como quiera el Tribunal hubiera tenido que decretarla inválida por estar encontrada con lo resuelto en el caso de *Quill Corp.*<sup>50</sup>

Por su parte, el juez asociado Estrella Martínez, en el escolio número treinta y cinco de su opinión disidente, cuestionó la aplicación de *Quill Corp.* a la situación de hechos de *Lukoil*. Específicamente, indicó que no está de acuerdo con los términos de la inferencia que hace la opinión mayoritaria cuando concluye que para que exista un nexo sustancial que no viole la cláusula de comercio interestatal, es necesario la presencia de un establecimiento o local comercial en el estado impositor.<sup>51</sup> Según su interpretación, para propósitos de sostener la validez de un tributo estatal a la luz de la cláusula de comercio, lo determinante es la calidad de los contactos que hubo con la demarcación geográfica. Planteó que decisiones posteriores a *Quill Corp.* abren la puerta a tal posibilidad.

El intercambio y combate de posturas que se recoge en los escolios antes referidos es reflejo de un debate profundo que también se ha desarrollado en los Estados Unidos respecto a la vigencia y la extensión de lo resuelto por la Corte Suprema federal en *Quill Corp.*<sup>52</sup> El caso de *Quill Corp.* está íntimamente ligado al caso de *National Bellas Hess v. Department of Revenue of the State Illinois*, pues fue en esta decisión en donde por primera vez la Corte Suprema de Estados Unidos ató el elemento de nexo sustancial con el requisito de presencia física.<sup>53</sup>

En *National Bellas Hess*, se resolvió que un vendedor que recibía órdenes de compra de parte de una persona residente en otro estado de la Unión y que las suplía mediante correo o a través de un porteador público, no podía ser obligado a cobrarle a ese comprador un impuesto sobre uso si el vendedor no tenía algún tipo de presencia física en el estado en donde el comprador reside. Según la Corte, la imposición de tributación en las circunstancias particulares de *National Bellas*

---

<sup>49</sup> *Lukoil*, 2015 TSPR 39, en la pág. 27 n.16.

<sup>50</sup> Cabe destacarse que en la opinión de *Lukoil*, el Tribunal inició su exposición reconociendo que esta empresa está autorizada a hacer negocios en Puerto Rico. Si este en efecto es el caso, eso significa que *Lukoil* accedió a que se le reconociera como que está en Puerto Rico para todos los efectos jurídicos. Por consiguiente, lo resuelto en el caso de *Quill Corp.*, resultaría impertinente pues al solicitar y obtener autorización para hacer negocios, *Lukoil* se sometió a la jurisdicción de Puerto Rico para todos los efectos.

<sup>51</sup> En *Complete Auto Transit, Inc. v. Brady*, la Corte Suprema de Estados Unidos resolvió que deben cumplirse con cuatro requisitos para que los tribunales puedan validar la imposición de contribuciones dentro del comercio interestatal. Estos requisitos son: (1) un nexo sustancial entre la actividad sujeta a la contribución y el estado que la impone; (2) distribución equitativa de la contribución; (3) no se discrimine contra el comercio interestatal; y (4) una relación apropiada entre la contribución y los servicios provistos por el Estado. *Complete Auto Transit, Inc. v. Brady*, 430 U.S. 274, 279 (1977). El debate entre la juez asociada Pabón Charneco y el juez asociado Estrella Martínez giró en torno al primer factor, la naturaleza del nexo sustancial que debe existir con el estado impositor.

<sup>52</sup> *Quill Corp.*, 504 U.S. 298.

<sup>53</sup> *Nat'l Bellas Hess, Inc. v. Dep't of Revenue of the State of Ill.*, 386 U.S. 753 (1967).

*Hess* violaba tanto la cláusula de debido proceso de ley como la del comercio interestatal en su aspecto durmiente.

La improcedencia de esta práctica contributiva se ratificó veinticinco años más tarde en *Quill Corp.* En este caso, la Corte reconoció que al examinar la validez de una imposición contributiva estatal, la exigencia del nexo sustancial está presente tanto en el parámetro de revisión judicial del debido proceso de ley como en el que se utiliza para propósitos de la cláusula de comercio interestatal. Sin embargo, destacó que una tributación estatal puede satisfacer la exigencia del nexo sustancial para efectos de la cláusula de debido proceso de ley, pero no para propósitos de la cláusula de comercio.<sup>54</sup> El nexo con el foro que se requiere bajo esta última disposición constitucional es más intenso que para el primero, pues requiere presencia física en la demarcación territorial del estado impositor.

Posterior a la decisión de *Quill Corp.*, se ha generado un debate académico y judicial sobre la extensión y vigencia de su racional. El primer debate se suscitó respecto a si la exigencia de presencia física aplica a todo tipo de tributación estatal, como podría ser el caso de la contribución sobre ingresos, o si por el contrario se circunscribe únicamente a la imposición de impuestos sobre el consumo, específicamente un impuesto sobre uso y venta.<sup>55</sup>

---

54 Sobre este particular el juez asociado Stevens indicó:

Despite the similarity in phrasing, the nexus requirement of the Due Process and Commerce Clauses are not identical. The two standards are animated by different constitutional concerns and policies.

Due Process centrally concerns the fundamental fairness of governmental activity. Thus, at the most general level, the due process nexus analysis requires that we ask whether an individual's connections with a State are substantial enough to legitimate the State's exercise of power over him. We have, therefore, often identified "notice" or "fair warning" as the analytic touchstone of due process nexus analysis. In contrast, the Commerce Clause and its nexus requirement, are informed not so much by concerns about fairness for the individual defendant as by structural concerns about the effects of state regulation on the national economy.

...

... Thus, "the substantial nexus" requirement is not, like due process' "minimum contacts" requirement, a proxy for notice, but rather a means for limiting state burdens on interstate commerce. Accordingly, contrary to the State's suggestion, a corporation may have the "minimum contacts" with a taxing State as required by the Due Process Clause, and yet lack the "substantial nexus" with that State as required by the Commerce Clause.

*Quill Corp.*, 598 U.S. 312 (citas omitidas) (nota omitida). Así también, señaló que:

Although such comments might suggest that every tax that passes contemporary Commerce Clause analysis is also valid under the Due Process Clause, it does not follow that the converse is as well true: A tax may be consistent with due process and yet unduly burden the interstate commerce.

*Id.* en las págs. 313-14 n.7 (cita omitida).

55 Un sector significativo de la jurisprudencia estatal se inclina a circunscribir la exigencia de presencia física de *Quill Corp.* a los impuestos sobre el consumo. Sobre el particular, véase *Geoffrey, Inc. v. Commissioner of Rev.*, 899 N.E.2d 87 (Mass. 2009); *Lanco, Inc. v. Director, Div. of Taxation*, 879 A.2d 1234 (N.J. Super. Ct. App. Div. 2005), 908 A.2d 176, 177 (N.J. 2006); *KFC Corp. v. Iowa Department of*

El racional de *Quill Corp.* ha sido cuestionado y catalogado obsoleto y no adecuado a los nuevos desarrollos tecnológicos y a la realidad comercial actual en donde las ventas a través de medios electrónicos cobran cada vez mayor importancia. Recientemente, el juez Kennedy en una opinión concurrente en el caso de *Direct Marketing Association v. Brohl*, expresó preocupación ante la norma y planteó la necesidad de reconsiderar *Quill Corp.*<sup>56</sup> Sin embargo, el llamamiento de Kennedy sobre este particular no encontró eco en ningún otro de sus ocho compañeros jueces en la Corte Suprema. Más aun, apenas dos meses después del juez Kennedy haber emitido su opinión concurrente en *Direct Marketing*, la Corte emitió otra decisión sobre derecho contributivo en la que citó nuevamente su opinión en el caso de *Quill Corp.*<sup>57</sup> Curiosamente, la decisión de la mayoría escrita por el juez Alito contó con el endoso del juez Kennedy.

Si bien lo expresado por la jueza asociada Pabón Charneco en el escolio dieciséis de la opinión mayoritaria del Tribunal en el caso de *Lukoil* resulta ser *obiter dicta*, no es menos cierto que lo allí expuesto ilumina y en cierta medida nos adelanta, cuál posiblemente habría de ser la posición de la mayoría del Tribunal respecto a la naturaleza de la exigencia del nexo sustancial en el contexto de la cláusula de comercio en su aspecto durmiente. El Tribunal parece entender que, para propósitos de determinar la validez de una imposición contributiva por parte de las autoridades tributarias de Puerto Rico a una persona involucrada en el comercio interestatal, es necesario que la persona con la obligación de pagar o al menos cobrar el tributo tenga presencia física en la Isla, puesto que el hecho de que tenga algún tipo de presencia económica no es suficiente.

Sin embargo, lo expuesto en el escolio dieciséis de la opinión mayoritaria tiene implicaciones mayores respecto a la extensión de facultad impositiva del Estado. Si bien existen fundamentos sólidos para entender que la presencia física continúa siendo un factor necesario para sostener la tributación de una actividad en el comercio interestatal, el Tribunal pudo haber optado por circunscribir tal exigencia solo al impuesto de uso y venta, pero no a otro tipo de impuesto, como hemos visto que lo han hecho otros estados de la Unión. Al no hacer esta distinción y dar a entender que la exigencia de la presencia física desde el punto de vista constitu-

---

Revenue, 792 N.W.2d 308 (Iowa 2010); *MBNA Am. Bank, N.A & Affiliates v. Indiana Dept. of State Revenue*, 895 N.E.2d 140 (Ind. T.C. 2008); *Capital One Bank v. Commissioner of Revenue*, 899 N.E.2d 76 (Mass. 2009). En lo que respecta a escritos académicos sobre el tema véase también a: Walter Hellerstein, *Deconstructing the Debate over State Taxation of Electronic Commerce*, 13 HARV. J.L. & TECH 549, 150, 152-53 (2000); Hans Riefkohl Hernández, *The Internet and Puerto Rico's Taxing Power: How the Dormant Commerce Clause is Affecting Small and Medium Business and What can be Done About it*, 84 REV. JUR. UPR 495, 496 (2015); Michael T. fatale, *State Tax Jurisdiction and the Mythical "Physical Presence" constitutional Standard*, 54 TAX LAW 105 (2000); Megan A. Stombock, *Economic Nexus and non-resident Corporate Taxpayers: How far Will It Go?*, 61 TAX LAW 1225 (2008); James F. Murtha, *Taxing Colonel Sanders: Re-Examining Constitutional Nexus Through the lens of KFC Corp. v. Iowa*, 35 W. NEW ENG. L. REV. 55 (2013).

<sup>56</sup> *Direct Marketing Assn v. Brohl*, 135 S. Ct. 1124, 1134 (2015) (Kennedy, opinión concurrente).

<sup>57</sup> Véase *Comptroller of the Treasury of Maryland v. Wynne*, 133 S. Ct. 1787 (2015) (la decisión en *Direct Marketing* se emitió el 3 de marzo de 2015 y la de *Wynne* el 18 de mayo de 2015).

cional aplica también a la patente municipal, parecería que nuestro Tribunal Supremo extiende esta limitación al ámbito de la contribución sobre ingresos. Decimos esto porque la patente municipal no es otra cosa que una contribución sobre ingresos municipal.<sup>58</sup>

La otra interrogante interesante que surge de este escolio es si lo sugerido por el Tribunal, respecto a sujeción de la tributación de los ingresos al requisito de presencia física, se limita a la esfera de la tributación municipal, o si también es igualmente aplicable a la contribución sobre ingresos que impone el Gobierno estatal. Si este fuera el caso, esto conllevaría la revocación del caso de *Gómez Hermanos*, y del fundamento jurídico allí adoptado, pues en esta decisión se descansó como factor determinante para la tributación de la actividad por Puerto Rico única y exclusivamente en la presencia económica del contribuyente.

## CONCLUSIÓN

Las decisiones del Tribunal Supremo en *Alcalde Gobierno Municipal de Guayama* y *Lukoil* reafirman la postura de mayor sensibilidad y receptividad a los planteamientos articulados por los contribuyentes que ha adoptado en años recientes el Tribunal Supremo de Puerto Rico.<sup>59</sup>

Esta postura puede tener importantes implicaciones en los momentos de extrema complejidad económica por la que atraviesa el Gobierno de Puerto Rico. Las interpretaciones esbozadas en ambos casos abren nuevas oportunidades de acción a los contribuyentes y, a la vez, posiblemente cierran opciones al Estado para allegar determinadas fuentes de ingreso.

Resulta interesante que precisamente en estos momentos de crisis en donde muchos contribuyentes consideran que el Gobierno los ha sobre tributado y que la carga onerosa de los impuestos le afecta en el desarrollo de su vida y de su actividad económica, los ciudadanos puedan encontrar en el Tribunal Supremo un foro que no está dispuesto a allanarse y dar luz verde automática a los impulsos de tributación del Estado, porque está vigilante y dispuesto a examinar la procedencia jurídica con mayor rigurosidad que nunca antes.

---

<sup>58</sup> De ser esta la posición que adopte el Tribunal, la misma también cuenta con apoyo tanto en la doctrina como en la jurisprudencia. Sobre el particular, véase Lucas Humble, *Common Sense and the Commerce Clause: Why elimination of the Physical presence Test for Taxation Defies Both*, 100 KY. L.J. 707 (2012); *In re Wascana Energy Mktg. Inc.*, DTA No. 817866, 2002 WL 1726832 (N.Y. Div. Tax App. July 18, 2002); *Rylander v. Bandag Licensing Corp.*, 18 S.W.3d 296 (Tex. App. 2000); *J.C. Penney Nat'l Bank v. Johnson*, 19 S.W.3d 831 (Tenn. Ct. App. 1999).

<sup>59</sup> *Alcalde Gobierno Municipal de Guayama v. ELA*, 2015 TSPR 16.