

DERECHO TRIBUTARIO

ARTÍCULO

JUAN CARLOS MÉNDEZ*

I. Hechos Relevantes	558
II. Marco legal de la contribución especial y el procedimiento de impugnación administrativa y judicial	559
III. Controversia planteada en Lilly del Caribe en cuanto al pago jurisdiccional	561
IV. Controversia planteada en Lilly del Caribe en cuanto al agotamiento de remedios administrativos	567
Conclusión	570

EN ESTE TRABAJO ANALIZAREMOS LA DECISIÓN EMITIDA POR EL TRIBUNAL Supremo de Puerto Rico en *Lilly del Caribe v. CRIM* por medio de la opinión mayoritaria del juez asociado, honorable Martínez Torres.¹ La decisión vertida por el Tribunal Supremo atañe a dos casos consolidados presentados por Lilly del Caribe, Inc. (Lilly del Caribe) y por Direct TV Puerto Rico, Ltd. (Direct TV) en contra del Centro de Recaudación de Ingresos Municipales (CRIM) y el Secretario del Departamento de Hacienda (Secretario), ambos sobre la impugnación de la contribución especial sobre la propiedad inmueble para fines residenciales, según incorporada a nuestro ordenamiento mediante la Ley 7 del 2009² (contribución especial).

En *Lilly del Caribe v. CRIM*, el Tribunal Supremo tuvo la oportunidad de atender el requisito jurisdiccional de pago previo que contiene el artículo 3.48 de la Ley de Contribución Municipal sobre la Propiedad (LCMP).³ El Tribunal también tuvo ante sí la oportunidad de aclarar el alcance interpretativo de sus decisiones en *Yiyi Motors, Inc. v. ELA*⁴ y *Municipio de Trujillo Alto v. Cable TV*⁵ sobre

* Profesor Adjunto, Escuela de Derecho de la Universidad de Puerto Rico. El autor reconoce y agradece la valiosa aportación del licenciado Rubén Muñiz Bonilla en la preparación de este escrito.

¹ *Lilly del Caribe v. CRIM*, 185 DPR 239 (2012).

² Ley Especial Declarando Estado de Emergencia Fiscal y Estableciendo Plan Integral de Estabilización Fiscal para Salvar el Crédito de Puerto Rico, Ley Núm. 7 de 9 de marzo de 2009, 13 LPRA § 9401 (2007 & Supl. 2011).

³ Ley de Contribución Municipal sobre la Propiedad, Ley Núm. 83 de 30 de agosto de 1991, 21 LPRA §§ 5001-5120 (2005 & Supl. 2011).

⁴ *Yiyi Motors, Inc. v. ELA*, 177 DPR 230 (2009).

⁵ *Mun. Trujillo Alto v. Cable TV*, 132 DPR 1008 (1993).

la necesidad de agotar remedios administrativos cuando se impugna la capacidad de una agencia de imponer cierta contribución.

En el caso que nos ocupa, tanto Lilly del Caribe como Direct TV estaban inconformes con la totalidad de la contribución impuesta por el Secretario. En resumen, argumentaron que su propiedad no estaba sujeta a la contribución especial debido a que específicamente la ley había delimitado el objeto del tributo y el mismo no era extensible a la propiedad de dichas entidades. En el caso que nos atañe, y según abundaremos más adelante, el Tribunal se distancia de su interpretación amplia en protección de los derechos de los contribuyentes expresada en *Yiyi Motors, Inc.*⁶ En aquella ocasión permitió inclusive una acción interdictal en contra del Departamento de Hacienda (Hacienda) aún cuando, hasta el momento, la doctrina prevaleciente era la planteada en *Cafeteros de P.R. v. Tesorero*,⁷ la cual establecía la improcedencia de presentar dicho recurso cuando existen dudas sobre si el ciudadano es o no es contribuyente. Debido a que la situación fáctica de ambas corporaciones en el caso es distinta, a continuación procedemos a resumirlas brevemente.

I. HECHOS RELEVANTES

En el caso de *Lilly del Caribe*, el Secretario notificó la contribución especial a tenor con las disposiciones de la Ley 7 del 2009.⁸ Oportunamente, Lilly solicitó revisión administrativa y pagó el 40 por ciento de la contribución total notificada. Hacienda, sin embargo, no respondió dentro del periodo de sesenta días que establece la propia ley y Lilly procedió a presentar la demanda en el Tribunal de Primera Instancia (TPI). Posteriormente, Hacienda solicitó la desestimación de la demanda instada alegando que Lilly había incumplido con el requisito jurisdiccional de pago ya que en su caso particular debió haber pagado el 100 por ciento de la contribución por estar en desacuerdo con la totalidad de la misma. Lilly refutó el argumento de Hacienda insistiendo en que tenía la opción de pagar el 40 por ciento de la contribución según permitido por el artículo 3.48 de la LCPM.⁹

El TPI declaró no ha lugar la solicitud de desestimación presentada por Hacienda y concluyó que Lilly no tenía que agotar los remedios administrativos para impugnar la contribución por estar alegando que era una contribución que no debía serle impuesta. Sobre este asunto, es importante notar que Lilly impugnó la totalidad del tributo debido a que, entre otras cosas, sus propiedades no se utilizan para fines comerciales sino industriales. Nos parece importante señalar además que, según el propio Tribunal Supremo, Lilly del Caribe posee un decreto de exención contributiva el cual, luego de un proceso de negociación con

6 *Yiyi Motors, Inc.*, 177 DPR 230 (2009).

7 *Cafeteros de PR v. Tesorero*, 74 DPR 752 (1953).

8 13 LPRA § 9401.

9 *Lilly del Caribe v. CRIM*, 185 DPR 239, 242-44 (2012).

el gobierno de Puerto Rico a través de las agencias concernidas, presumiblemente establece el marco contributivo aplicable a las operaciones en Puerto Rico de dicha compañía. Posteriormente, el Tribunal de Apelaciones (TA) desestimó la demanda por entender que Lilly incumplió con el requisito de pago jurisdiccional antes descrito.¹⁰

En el caso de Direct TV, esta presentó una demanda contra Hacienda impugnando la contribución especial que le había sido impuesta alegando que Hacienda no tenía autoridad legal para imponer una contribución mediante carta circular.¹¹ Al igual que Lilly, pagó el 40 por ciento de la contribución notificada. Hacienda no respondió dentro de los 60 días que le concede la ley y Direct TV presentó demanda en el TPI. Hacienda solicitó la desestimación argumentando que la opción de un pago jurisdiccional parcial sólo está disponible a aquellos contribuyentes que acepten parte de la contribución impuesta y rechacen otra parte, permitiéndoles pagar el 40 por ciento de la porción con la que no estuvieron de acuerdo.¹²

El TPI indicó que al planteamiento sobre falta de autoridad legal de Hacienda para imponer la contribución especial le era de aplicación la doctrina esbozada en *Municipio de Trujillo Alto v. Cable TV*, en donde el Tribunal Supremo había determinado que cuando un contribuyente cuestiona la autoridad legal de un municipio para imponer una contribución, no es necesario agotar los remedios administrativos.¹³ Hacienda recurrió al TA quien se negó a expedir el certiorari solicitado indicando que la norma establecida en *Municipio de Trujillo Alto v. Cable TV*, disponía de la controversia planteada.¹⁴

II. MARCO LEGAL DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL Y EL PROCEDIMIENTO DE IMPUGNACIÓN ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL

El artículo 22 de la Ley 7 del 2009, según enmendado por la Ley 37 del 2009, añadió el subtítulo CC al Código de Rentas Internas de 1994 (Código),¹⁵ comprendido por las secciones 3701 a 3708, las cuales regían lo relativo a la imposición de la contribución especial sobre propiedad inmueble utilizada para fines residenciales y comerciales (contribución especial).¹⁶ La sección 3701(a) del Código establecía el carácter temporal de la contribución especial al disponer que la misma “se impone para los años económicos 2009-10, 2010-11 y 2011-12 o hasta

¹⁰ *Id.* en las págs. 243-44.

¹¹ Véase Departamento de Hacienda de Puerto Rico, *Carta Circular de Rentas Internas Número 09-08, Revisión Administrativa e Impugnación Judicial de la Contribución Especial Temporal sobre Propiedad Inmueble*, 28 de septiembre de 2009, disponible en <http://www.hacienda.gobierno.pr/downloads/pdf/cartas/CC09-08.pdf>.

¹² *Lilly del Caribe*, 185 DPR en las págs. 244-46.

¹³ Véase *Mun. Trujillo Alto v. Cable TV*, 132 DPR 1008 (1993).

¹⁴ *Lilly del Caribe*, 185 DPR en las págs. 245-46.

¹⁵ Código de Rentas Internas de Puerto Rico de 1994, Ley Núm. 120 de 31 de octubre de 1994, 13 LPRA §§ 8006-9750 (2007 & Supl. 2011).

¹⁶ *Id.* §§ 9401-9408 (derogadas 2011).

que se recaude la suma agregada de seiscientos noventa millones (\$690,000,000) de dólares, lo que ocurra primero”.¹⁷ Con la aprobación del Código de Rentas Internas de 2011, la contribución especial fue derogada.¹⁸ Por ello, la misma sólo fue de aplicación para los años fiscales 2009-2010 y 2010-2011.

La sección 3701(b) del Código dispone que “[e]l Secretario tasará y cobrará la contribución especial conforme al mismo procedimiento y sujeto a las mismas limitaciones y derechos provistos por la [LCMP], para la tasación y cobro de la contribución sobre la propiedad en Puerto Rico”.¹⁹ Conforme a lo dispuesto en la Carta Circular 09-07 (CC 09-07)²⁰ y en la Carta Circular 09-08 (CC 09-08),²¹ las disposiciones relativas a las solicitudes de revisión administrativa e impugnación judicial establecidas en el artículo 3.48 de la LCMP, según interpretadas por lo dispuesto en el Reglamento de Procedimiento Administrativo para Impugnar la Notificación de Contribuciones sobre la Propiedad Inmueble (Reglamento 7221),²² aplican a la contribución especial.

Por su parte, dicho artículo 3.48 de la LCMP,²³ titulado Revisión administrativa e impugnación judicial de la contribución sobre la propiedad inmueble, lee como sigue:

Si el contribuyente no estuviere conforme con la notificación de la imposición contributiva emitida . . . podrá solicitar por escrito una revisión administrativa . . . siempre y cuando el contribuyente, dentro del citado término:

- (1) Pague al Centro de Recaudación la parte de la contribución con la cual estuviere conforme y un cuarenta por ciento (40%) de la parte de la contribución con la cual no estuviere conforme, o;
- (2) pague al Centro de Recaudación la totalidad de la contribución impuesta.

El contribuyente que solicite una revisión administrativa, según se dispone en esta sección, no podrá acogerse al descuento por pronto pago dispuesto en la

¹⁷ *Id.* § 9401 (derogada 2011).

¹⁸ Véase *id.*

¹⁹ *Id.*

²⁰ Departamento de Hacienda de Puerto Rico, *Carta Circular de Rentas Internas número 09-07, Contribución especial temporal sobre propiedad inmueble*, 28 de agosto de 2009, <http://www.hacienda.gobierno.pr/downloads/pdf/cartas/CC09-07.pdf>.

²¹ Departamento de Hacienda de Puerto Rico, *Carta Circular de Rentas Internas número 09-08, Revisión administrativa e impugnación judicial de la contribución especial temporal sobre propiedad inmueble*, 28 de septiembre de 2009, <http://www.hacienda.gobierno.pr/downloads/pdf/cartas/CC09-08.pdf>.

²² Reglamento de Procedimiento Administrativo para Impugnar la Notificación de Contribuciones sobre la Propiedad Inmueble, Reglamento Número 7221 de 19 de septiembre de 2006 (2006), disponible en <http://app.estado.gobierno.pr/ReglamentosOnLine/Reglamentos/7221.pdf>.

²³ La Ley para enmendar la Ley de Contribución Municipal sobre la Propiedad, Ley Núm. 135 de 17 de julio de 1998, 21 LPRA § 5098(a) (2005 & Supl. 2010), enmendó la LCMP para añadir el artículo 3.48 y establecer el procedimiento de revisión administrativa e impugnación judicial que rige hoy en día. Previo a ser enmendada por la Ley 135, la LCMP disponía un procedimiento de revisión ante los Comités de Revisión Administrativa, sin embargo los mismos nunca fueron implantados.

sec. 5093 . . . excepto cuando pague la totalidad de la contribución impuesta dentro de los términos prescritos por ley para tener derecho al descuento.

. . . .

Si el contribuyente no estuviere conforme con la notificación de la imposición contributiva . . . podrá impugnar la misma ante el Tribunal de Primera Instancia . . . siempre y cuando dicho contribuyente, dentro del citado término:

- (1) Pague al Centro de Recaudación la parte de la contribución con la cual estuviere conforme y cuarenta por ciento (40%) de la parte de la contribución con la cual no estuviere conforme, o
- (2) pague al Centro de Recaudación la totalidad de la contribución impuesta.

. . . .

El contribuyente que desee impugnar la imposición contributiva, según se dispone en esta sección, no podrá acogerse al descuento por pronto pago dispuesto en la sec. 5093 de este título, excepto que pague la totalidad de la contribución impuesta e impugnada dentro de los términos prescritos por ley para tener derecho al descuento.²⁴

Por su parte los artículos IX y XXII del Reglamento 7221 reiteran lo que indica el artículo 3.48 de la LCMP.

III. CONTROVERSIA PLANTEADA EN *LILLY DEL CARIBE* EN CUANTO AL PAGO JURISDICCIONAL

Como mencionamos anteriormente, en el caso de *Lilly del Caribe* las entidades²⁵ objetaron la totalidad de la contribución especial notificada por Hacienda y presentaron una solicitud de revisión administrativa ante el Secretario, previo al pago de 40 por ciento del total de la contribución especial notificada. El Secretario no contestó la solicitud de revisión administrativa dentro del término de 60 días provisto por el artículo 3.48 de la LCMP y las entidades presentaron una demanda ante el TPI. Luego de varios incidentes procesales, el Secretario presentó una moción de desestimación en la que alegó que las entidades no cumplieron con el requisito de pago dispuesto en el artículo 3.48 de la LCMP para que el Tribunal pudiese asumir jurisdicción.

En síntesis, el Secretario planteó que las entidades incumplieron con el requisito jurisdiccional dispuesto en el artículo 3.48 de la LCMP porque, dado que

²⁴ 21 LPRA § 5098(a).

²⁵ Es de notar que en la opinión mayoritaria el Tribunal Supremo se refiere a *Lilly del Caribe* y a *Direct TV* como los *contribuyentes*. Sin embargo, uno de los planteamientos esbozados por ambas entidades es que estas no eran contribuyentes para propósitos de la imposición de la contribución especial. A esos efectos, en este escrito nos referimos a las partes indistintamente como *Lilly del Caribe*, *Direct TV* o las entidades.

habían alegado que estaban en total desacuerdo con la contribución especial, únicamente tenían la opción de pagar la totalidad de la contribución, puesto que el pago del 40 por ciento el legislador lo autorizó únicamente cuando el contribuyente esté de acuerdo con alguna parte de la contribución impuesta y en desacuerdo con otra parte. En otras palabras, que es en esa única situación que el legislador consintió a un pago parcial; por tanto, al no estar de acuerdo con ninguna parte de la contribución, los contribuyentes tenían como única alternativa acogerse al inciso 2 del artículo 3.48 de la LCMP y pagar la totalidad de la contribución especial.

Confrontado con la controversia antes señalada, el Tribunal Supremo, por voz del juez asociado honorable Martínez Torres, interpretó la sección anterior a favor del Estado y en contra de Lilly del Caribe y Direct TV. Siguiendo la interpretación literal del artículo 3.48 de la LCMP promovida por el Secretario, el Tribunal indicó que dicho artículo “contempla dos escenarios: (a) que el contribuyente pague la porción con la cual estuviere conforme y el 40 por ciento con la cual no lo está; (b) que el contribuyente pague todo el tributo, *pues lo impugna por completo*”.²⁶ Preciso el Tribunal que el segundo escenario se configura cuando el contribuyente impugna la contribución completa y que en esas circunstancias viene obligado a pagar la contribución en su totalidad, acogiéndose al 10 por ciento de descuento por pronto pago que contempla el artículo 3.43 de la LCMP.²⁷

Enfatizó el Tribunal que la Asamblea Legislativa utilizó la conjunción y para unir las dos proposiciones que configuran la primera alternativa y la conjunción o para separar la primera opción de la segunda. De lo anterior interpretó que en el primer supuesto se tienen que configurar las dos proposiciones: “[e]star conforme con parte de la contribución e impugnar parte”.²⁸ El Tribunal Supremo interpretó que lo que pretenden Lilly del Caribe y Direct TV es que se añada un tercer inciso al artículo 3.48 que permita pagar el 40 por ciento aunque se esté en desacuerdo con la totalidad de la contribución y que ese proceder podría repercutir en problemas de liquidez para el erario público.²⁹

Resultan curiosas las expresiones del Tribunal sobre la interpretación del texto de la ley y del uso de la conjunción copulativa y cuando en el pasado se ha interpretado que “[l]a conjunción “y” puede ser leída como “o”, o viceversa, cuando ello sea necesario para llevar a cabo el propósito evidente del legislador”.³⁰ Por lo tanto, cabe preguntarse si el propósito evidente del legislador no era más bien expresar una ecuación matemática donde un contribuyente que está conforme con una parte del tributo pague dicha parte más el 40 por ciento de la parte con la que está inconforme. De igual forma, un contribuyente que

²⁶ Lilly del Caribe v. CRIM, 185 DPR 239, 252-53 (2012) (énfasis suplido).

²⁷ *Id.* en la pág. 253.

²⁸ *Id.*

²⁹ *Id.* en la pág. 254.

³⁰ R. ELFREN BERNIER & JOSÉ A. CUEVAS SEGARRA, APROBACIÓN E INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES DE PUERTO RICO 353 (JTS 1987) (1963).

entienda que su contribución debe ser cero dólares (\$0.00), pague la totalidad de cero dólares (\$0.00) más el 40 por ciento de la contribución con la que está inconforme, que en ese caso sería la totalidad del tributo notificado.

Nótese que de una lectura del artículo 3.48 no surge expresamente que el contribuyente que está en total desacuerdo con la contribución que impugna, únicamente tenga la opción de pagar la totalidad de la contribución según notificada. Por el contrario, más bien parecería que el legislador dispuso las opciones disponibles al contribuyente para que pueda pagar la cantidad que le convenga según las circunstancias de su caso particular. Ahora bien, si el contribuyente quiere acogerse al descuento de 10 por ciento por pronto pago, tiene que pagar la totalidad de la contribución anual notificada por el CRIM o por Hacienda. De lo contrario, perdería el derecho a acogerse al beneficio del descuento de 10 por ciento.

Por lo anterior, la intención del legislador al incluir la opción del pago total de la contribución anual más bien parecería ser el incentivar al contribuyente a acogerse al descuento por pronto pago del 10 por ciento. De esta manera, el contribuyente, a pesar de tener que incurrir en los gastos de solicitar revisión administrativa y/o presentar una impugnación ante los tribunales, y dado que tiene que pagar en base al importe anual y no al semestral, puede aprovechar el descuento por pronto pago,³¹ el cual está disponible para todo contribuyente que pague su contribución según notificada dentro de 30 días a partir de la fecha de la notificación de la imposición de la contribución.³² En ese sentido, el Tribunal pasó por alto el enfoque novel que imprime la LCMP a nuestro ordenamiento contributivo mediante la cual se otorga al contribuyente un incentivo, en este

³¹ En *Villamil Development v. CRIM*, 171 DPR 392 (2007), se dilucidó si el pago jurisdiccional requerido por la LCMP se refiere a la contribución anual o al importe semestral de la misma. El Tribunal Supremo indicó que la controversia ante sí era:

[S]i mediante el Artículo 3.48 el legislador impuso – como requisito jurisdiccional para la revisión administrativa o la impugnación judicial de la contribución impuesta - el pago de la totalidad de la contribución anual notificada o, simplemente, el pago de la parte de la contribución correspondiente a un semestre del año fiscal.

Id. en la pág. 400.

El Tribunal concluyó, luego de un detenido examen de las disposiciones legales en controversia, que el término *totalidad de la contribución impuesta* se refiere a la totalidad de la contribución anual y no a la totalidad de un importe semestral de la misma. Entendió el Tribunal, a tenor con el artículo 14 del Código Civil, que la propia ley establece que la contribución se impone anualmente y que eso significa que sólo se impugna una contribución para cada año fiscal y que el término *contribución impuesta* no puede referirse a otra cosa que no sea la contribución anual. Por lo tanto, nuestro más alto foro resolvió que cuando el legislador hace referencia al término *totalidad de la contribución impuesta* en el artículo 3.48 de la ley, se refiere al pago de la totalidad de la contribución anual notificada por el CRIM, y por consiguiente, para acogerse al 10 por ciento de descuento por pronto pago, previo a presentar una revisión administrativa o impugnación judicial, el contribuyente debe pagar la totalidad de la contribución anual y no un importe semestral de la misma, es decir, la opción (a)(2) del artículo 3.48a. *Id.* en las págs. 401-05.

³² Véase Ley de Contribución Municipal sobre la Propiedad, Ley Núm. 83 de 30 de agosto de 1991, 21 LPRR §§ 5001-5120 (2005 & Supl. 2010).

caso un descuento de 10 por ciento al pagar oportunamente la contribución impositiva. Por el contrario, otras leyes contributivas lo que imponen son intereses, recargos y penalidades para lograr el mismo objetivo.

Como se puede apreciar, del texto del artículo 3.48 no se desprende que un contribuyente tenga que aceptar una fracción de la contribución como válida para poder acogerse al pago parcial de 40 por ciento. Cuando el estatuto hace referencia a la parte con la que se está de acuerdo y a la parte que se objeta no utiliza un lenguaje que implique que el pago parcial está atado inseparablemente al pago de una porción que sí fue aceptada.³³

De lo anterior se podría concluir que la interpretación que acoge el Tribunal lo que en efecto logra es lo que parecería reprobar. Es decir, que por vía judicial se inserte un tercer inciso en el texto de la ley, creando así una limitación que no existe en el estatuto. Ese inciso podría leer así: *El pago parcial del cuarenta por ciento (40%) en el inciso (1) sólo está disponible cuando el contribuyente acepta una parte de la contribución impositiva y paga íntegramente la misma*. Pero este no es el caso. Tal texto no existe. Por el contrario, del texto de la ley no surge que la única opción en casos en que el contribuyente no esté de acuerdo con la totalidad de la contribución lo es el pago total anual de la misma para poder solicitar revisión administrativa. La realidad es que dado que la ley no dispone expresamente lo anterior, la interpretación del texto de la ley debió atenerse al texto expreso de que si no se está de acuerdo con ninguna parte de la contribución impositiva, el contribuyente sigue teniendo las dos opciones que brinda el artículo 3.48.

Lo más preocupante de la interpretación del artículo 3.48 que fue adoptada por el Tribunal es que esta podría terminar induciendo a los contribuyentes a hacer representaciones incorrectas directamente al Estado o, cuando menos, a simular su verdadera posición para beneficiarse del pago parcial. Es decir, bajo la interpretación que hace el Tribunal, un contribuyente podría asumir la postura ficticia de estar en acuerdo con una porción nominal de la deuda tasada (por ejemplo, 5 dólares) para entonces acogerse al beneficio de pagar tan solo el 40 por ciento del remanente de la deuda. Dicha consecuencia no puede ser el objetivo del artículo 3.48 de la LCMP; no es cónsono con una sana política pública tributaria, ni es a lo que aspiramos en una sociedad de ley y orden.

Por todo lo anterior, tal parece que lo que realmente pesó en el ánimo de la mayoría del Tribunal fueron los posibles problemas de liquidez para el erario

33 Aquí resulta pertinente recordar que:

En la interpretación de estatutos que imponen contribuciones, es la práctica establecida no extender sus disposiciones, por implicación, más allá del claro alcance del lenguaje usado, o ampliar su radio de manera que comprenda materias que no han sido específicamente señaladas. *En caso de duda, se interpretan estrictamente en contra del Gobierno y a favor del ciudadano.*

B.B.C. Realty v. Secretario Hacienda, 166 DPR 498, 507 (2005) (citando a Gould v. Gould, 245 U.S. 151, 153 (1917)) (énfasis original). Véase además Yiyi Motors, Inc. v. ELA, 177 DPR 230 (2009).

público que pudiera acarrear el que los contribuyentes evadan su obligación presentando acciones de impugnación inmeritorias. Sin embargo, como expresó el juez presidente Hernández Denton en su opinión disidente, dicha preocupación fue ponderada por el legislador y a esos fines es que incluyó el requisito de pago parcial que contempla el artículo 3.48 de la LCMP.³⁴ En específico, expresó:

[E]l Informe de la Comisión de Asuntos Municipales . . . sobre el P. de la C. 1543 . . . explicó que el requisito jurisdiccional discutido “es necesario, ya que en la práctica los contribuyentes obvian el proceso de revisión administrativa, recurriendo directamente a los Tribunales y dejando de pagar la contribución impuesta hasta tanto el Tribunal emita su decisión sobre el caso”. Como puede apreciarse, la preocupación del legislador radicaba en que el contribuyente no pagara cantidad alguna mientras estuviera en curso la acción de impugnación de

³⁴ Previo a la aprobación de la LCMP, el procedimiento de impugnación de la contribución sobre la propiedad se regía por lo dispuesto en el artículo 309 del Código Político. El artículo 309 del Código Político aparecía codificado en la sección 459 del título 13 de LPRA y fue enmendado en múltiples ocasiones hasta su eventual derogación por la LCMP. Bajo el artículo 309 del Código Político, el contribuyente venía obligado a pagar únicamente aquella parte de la contribución sobre la propiedad con la cual estuviere conforme, para poder impugnar el remanente de la contribución. Véase CÓD. POL. art. 309, 13 LPRA §§ 282, 289, 459 (2005).

En el caso de *Cía. Ferroviaria v. Tribl. Contribuciones*, 72 DPR 850 (1951), el Tribunal reconoció que un contribuyente que alegue total exención de la contribución no tenía que pagar para acceder a impugnar la imposición contributiva. Posteriormente, el artículo 309 del Código Político fue enmendado para disponer un procedimiento de revisión ante unos Comités de Revisión Administrativa, sin embargo, los mismos nunca fueron implantados. Estas disposiciones fueron derogadas expresamente por el artículo 7.09 de la LCMP. Véase 13 LPRA § 282. Sin embargo, no se estableció en la nueva legislación un procedimiento de revisión administrativa. Por otro lado, el artículo 3.27 de la LCMP, según aprobado originalmente, disponía que el contribuyente podría solicitar una revisión de la contribución impuesta ante el Tribunal Superior en la forma, dentro del término provisto y previo el cumplimiento de los requisitos en ley; pero no establecía el procedimiento para ello, ni establecía un procedimiento administrativo previo al judicial para que el CRIM pudiera revisar la petición del contribuyente.

Como se puede observar, con la aprobación de la LCMP los Comités de Revisión Administrativa fueron eliminados pero no se estableció un procedimiento de revisión administrativa ni se dispuso un procedimiento claro a seguir para impugnar judicialmente las imposiciones contributivas. Ante el vacío creado con la aprobación de la LCMP y dado que los Comités de Revisión Administrativa nunca se constituyeron, previo a la aprobación de la Ley para Enmendar la Ley de Contribución Municipal sobre la Propiedad, Ley Núm. 135 de 17 de julio de 1998, 21 LPRA § 5098(a) (2005 & Supl. 2010), los contribuyentes que quisieran impugnar la contribución solo podían hacerlo mediante la presentación de una demanda ante el Tribunal Superior sin que se le exigiera ningún requisito previo, incluyendo el pago de alguna parte de la contribución. Véase *id.*

Ante esa situación la Asamblea Legislativa aprobó el Proyecto de la Cámara 1543, el cual posteriormente se convirtió en la Ley 135, con el fin de establecer un procedimiento claro de revisión administrativa e impugnación judicial. La Ley 135 enmendó la LCMP para añadir el artículo 3.48 y disponer el procedimiento de revisión administrativa e impugnación judicial que rige hoy en día. Nótese que de la Exposición de Motivos de la Ley 135 se puede inferir que la intención legislativa al aprobar dicha Ley e insertar el procedimiento que hoy dispone el artículo 3.48 de la LCMP era establecer un procedimiento equivalente o semejante al que disponía la Ley Núm. 235. Véase 21 LPRA § 5098(a). Véase también, Exposición de motivos, Ley para Enmendar la Ley de Contribución Municipal sobre la Propiedad, Ley Núm. 135 de 11 de julio de 1998.

la contribución especial. Para atender lo anterior, el legislador quiso asegurar que el erario recibiera, al menos, el 40% de la contribución impuesta.³⁵

El informe sobre el Proyecto de la Cámara 1543 emitido el 12 de junio de 1998 por la Comisión de Asuntos Municipales y la Comisión de Hacienda de la Cámara de Representantes (Informe 1543) ciertamente aclara que una preocupación del legislador era el problema que en la práctica provocaba la impugnación de una contribución, sin que el contribuyente pagara hasta tanto el tribunal emitiera una decisión.³⁶ Ello, a su vez, impedía que el CRIM distribuyera a los municipios correspondientes las cantidades pagadas. De igual forma, se quería desalentar la práctica asumida por algunos contribuyentes de utilizar el proceso de impugnación como un subterfugio para dejar de pagar la totalidad de sus contribuciones.³⁷

No obstante, no se debe perder de perspectiva que del mismo Informe 1543 se desprende que el propósito de la Ley 135 fue salvaguardar el derecho al debido procedimiento de ley de los contribuyentes al facultar al CRIM a proveer el derecho de revisión administrativa al contribuyente antes de recurrir al Tribunal de Primera Instancia. A esos efectos allí se expresó:

La inclusión en la Ley Núm. 83 de un mecanismo de revisión administrativa, otorga al contribuyente los derechos que se conceden bajo las disposiciones del Artículo II, Sección 7 de la Constitución del Estado Libre Asociado de Puerto Rico, que establece que ninguna persona será privada de su libertad o propiedad sin el debido proceso de ley, ni se le negará la igual protección de las leyes. Cónsono con lo establecido por nuestro más Alto Foro Judicial de proveer como requisito el debido proceso de ley a través de un proceso administrativo en el que el contribuyente ejerza su derecho a ser oído y presentar evidencia.³⁸

Se reconoce así el principio firmemente establecido en nuestra jurisprudencia de que el cobro de contribuciones por el Estado no es irrestricto, sino que está sujeto a trámites mínimos de debido proceso de ley, a la exigibilidad y validez de la deuda, y a los términos prescriptivos dispuestos en los diversos estatutos.³⁹

³⁵ Lilly del Caribe v. CRIM, 185 DPR 239, 263-64 (2012) (Hernández Denton, opinión disidente).

³⁶ Informe sobre P. de la C. 1543, 13era Asamblea Legislativa, 3ra Ses. Ord. (PR 1998), disponible en <http://www.oslpr.org/files/docs/%7B533E7693-FD09-403D-AFEE-711491A32Co8%7D.pdf>.

³⁷ Aquí cabe resaltar que, según se desprende de la opinión en *Lilly del Caribe*, los contribuyentes no dejaron de pagar para acudir al tribunal, sino que por el contrario pagaron el cuarenta por ciento de la contribución notificada.

³⁸ Informe sobre P. de la C. 1543, 13era Asamblea Legislativa, 3ra Ses. Ord., en las págs. 2-3 (PR 1998), disponible en <http://www.oslpr.org/files/docs/%7B533E7693-FD09-403D-AFEE-711491A32Co8%7D.pdf>.

³⁹ Carazo v. Srio. de Hacienda, 118 DPR 306, 310 (1987).

IV. CONTROVERSIAS PLANTEADAS EN LILLY DEL CARIBE EN CUANTO AL AGOTAMIENTO DE REMEDIOS ADMINISTRATIVOS

Como hemos señalado, en *Lilly del Caribe*⁴⁰ las entidades cuestionaban en los méritos la autoridad legal del Secretario para imponerle la contribución especial a su propiedad inmueble que, según ellos, era utilizada en actividades no residenciales ni comerciales (i.e., industrial y telecomunicaciones). Reclamaban que se trataba de un intento *ultra vires* por parte de Hacienda de someter a tributación una propiedad y una persona que la ley no los consideraba como sujetos u objetos del tributo. Así y ante el planteamiento de falta de jurisdicción esgrimido por el Secretario, los contribuyentes también levantaron como defensa el que no venían obligados a seguir el trámite administrativo y, por ende, no estaban obligadas a cumplir con el requisito del pago jurisdiccional dispuesto por el artículo 3.48 de la LCMP; toda vez que lo que cuestionan en los méritos es la autoridad del Estado para imponerles el tributo y no el monto del mismo. Se desprende de la opinión que a esos efectos, los contribuyentes fundaron su reclamo en lo resuelto por el Tribunal Supremo en *Yiyi Motors v. ELA*, y en *Municipio de Trujillo Alto v. Cable TV*.⁴¹

La defensa invocada por los contribuyentes de que cuando lo que está en controversia es la autoridad legal del Estado (actuando por conducto de sus entes impositores) para imponer un tributo y no el monto de este, no es necesario seguir o agotar el trámite administrativo, es una doctrina que fue originalmente adoptada por nuestro Tribunal Supremo hace más de cincuenta años en *Compañía Azucarera del Toa v. Municipio de Toa Baja*,⁴² siguiendo lo establecido por el Tribunal de Circuito de Apelaciones Federal en *Buder v. First Nat. Bank in St. Louis*⁴³ y en *Southern Boulevard R. Co. v. City of New York*⁴⁴. Además, el mismo fue reiterado posteriormente por nuestro Tribunal Supremo en *Mun. de Trujillo Alto v. Cable TV*, *Yiyi Motors v. ELA* y en *Interior Developers v. Municipio de San Juan*.⁴⁵

En *Compañía Azucarera del Toa v. Municipio*,⁴⁶ se resolvió que si no hay ley válida que autorice a un municipio a imponer una contribución, es innecesario agotar los remedios administrativos, ya que ello sería inútil. En ese caso, surgió una controversia sobre la procedencia del cobro de patentes municipales ante la existencia de un impuesto insular. El Tribunal resolvió que los municipios carecían de autoridad para imponer las patentes en cuestión por existir un impuesto insular sobre los mismos artículos por lo que no era necesario cumplir con el

40 *Lilly del Caribe*. 185 DPR en la pág. 239.

41 *Id.* en las págs. 255-59.

42 *Compañía Azucarera del Toa v. Municipio*, 76 DPR 331 (1954).

43 *Buder v. First Nat. Bank*, 16 F.2d 990 (8th Cir. 1927), *cert. denied*, 274 U.S. 743 (1927).

44 *Southern Boulevard R. Co. v. City of New York*, 86 F.2d 633 (2nd Cir. 1936), *cert. denied*, 301 U.S. 703 (1937).

45 *Interior Developers v. Mun. de San Juan*, 177 DPR 693 (2009).

46 *Compañía Azucarera del Toa*, 76 DPR en la pág. 338.

trámite administrativo dispuesto en la Ley de Patentes Municipales para que los tribunales pudieran adquirir jurisdicción.⁴⁷

En *Mun. de Trujillo Alto v. Cable TV*,⁴⁸ el municipio entabló una demanda en cobro de dinero por concepto de patentes municipales no pagadas. El foro de instancia resolvió a favor del municipio y Cable TV recurrió al Tribunal Supremo. El municipio alegó falta de jurisdicción debido a que Cable TV incumplió con los procedimientos establecidos en la Ley de Patentes Municipales que requieren el pago o prestación de fianza, como requisito jurisdiccional para acudir al Tribunal Superior o al Tribunal Supremo. Nuestro más alto foro determinó que Cable TV no cuestionaba el monto de las patentes a ser pagadas, sino la procedencia en derecho de la autoridad del municipio de reclamar dicho pago y que estando en controversia precisamente la autoridad legal del municipio para reclamar el pago y no una controversia en cuanto al monto o cómputo de una patente autorizada por ley, Cable TV no venía obligada a pagar o a prestar una fianza como requisito previo para acudir al tribunal.

En *Interior Developers v. Municipio de San Juan*,⁴⁹ el Tribunal Supremo por voz del juez presidente Hernández Denton, resolvió, amparado en lo resuelto previamente en *Compañía Azucarera del Toa* y en *Cable TV*, que Interior Developers no tenía que agotar los remedios administrativos antes de acudir al Tribunal de Primera Instancia dado que su planteamiento principal era que el municipio no tenía autoridad en ley para imponerle el pago de arbitrios de construcción. El Tribunal fundó su conclusión en la premisa de que la obligación tributaria no había nacido dado que la obra de construcción que allí se pretendió tributar no podía ser considerada objeto del tributo de la contribución cuya imposición se cuestionaba. En *Interior Developers v. Municipio*, el Tribunal Supremo expresó que:

[C]omo el poder de los municipios para imponer contribuciones es delegado, es necesario que la vía judicial permanezca abierta para que las partes a las que se les requiera -sin autoridad en ley- el pago de un tributo, tengan un remedio disponible. Sería fútil e injusto requerir que una parte agote los remedios administrativos cuando alegue suficientemente que un municipio no tiene facultad en ley para imponer el tributo en cuestión.⁵⁰

⁴⁷ En *Compañía Azucarera del Toa*, el municipio le notificó y le impuso la patente municipal a la Compañía Azucarera. Esta pagó la contribución notificada bajo protesta y presentó una demanda ante el antiguo Tribunal Superior reclamando la devolución de lo pagado, sin agotar previamente el trámite administrativo dispuesto por ley. El Tribunal determinó que el municipio carecía de facultad en ley para imponer la patente en cuestión y concluyó que bajo esas circunstancias era innecesario el que se hubiese acudido a la Asamblea Municipal, como condición previa a la presentación de una reclamación judicial, considerando especialmente el hecho de que en ese caso había sido notificada directamente por el Municipio y que cumplió con el requisito de pago bajo protesta para poder presentar una demanda de reintegro. *Id.*

⁴⁸ *Mun. Trujillo Alto v. Cable TV*, 132 DPR 1008 (1993).

⁴⁹ *Interior Developers*, 177 DPR en las págs. 709-10.

⁵⁰ *Id.* en la pág. 711.

En *Yiyi Motors, Inc. v. ELA*,⁵¹ el Tribunal Supremo, por voz del juez asociado Kolthoff Caraballo,⁵² declaró nulo un reglamento promulgado por Hacienda que tenía el efecto de sustituir la base contributiva establecida en el estatuto por una base contributiva distinta. El Tribunal Supremo determinó que a modo de excepción los tribunales pueden ejercer su jurisdicción mediante la concesión de un *injunction* cuando resulta claro que se intenta cobrar contribuciones a quien no es un contribuyente ante la ley.⁵³ Ante el planteamiento de que Yiyi Motors tenía a su haber el procedimiento formal de determinación de deficiencias que establece la sección 6002 del Código⁵⁴ para impugnar las contribuciones que Hacienda intentaba imponer, el Tribunal reiteró que dicho procedimiento estaba disponible únicamente a quien era considerado en contribuyente bajo las disposiciones del Código y quién no es considerado el contribuyente bajo la ley no está sujeto a seguir dicho procedimiento.

En *Lilly del Caribe*, sin embargo, el Tribunal Supremo distingue los hechos del caso de *Yiyi Motors v. ELA*, indicando lo siguiente: (i) Lilly del Caribe utilizó conscientemente la acción de impugnación que concede el art. 3.48 de la LCMP y no un remedio en equidad y, por lo tanto, con ello sujetó su reclamo al requisito jurisdiccional que allí se dispone; (ii) a diferencia del caso de *Yiyi Motors*, en Lilly del Caribe no existe un dictamen judicial final y firme que determine que Lilly del Caribe no es un contribuyente; y (iii) que Lilly del Caribe fue identificada claramente como contribuyente para fines de la contribución especial, por lo

⁵¹ *Yiyi Motors, Inc. v. ELA*, 177 DPR 230 (2009).

⁵² El honorable juez asociado Rafael L. Martínez Torres, quien emitió la opinión del Tribunal en el caso de *Lilly del Caribe v. CRIM*, suscribió una opinión en conformidad en la cual expresó:

Por supuesto, somos conscientes de la magnitud de los problemas fiscales del Gobierno. Sin embargo, tenemos bien claro que la solución a la crisis fiscal no puede ser que el Gobierno cobre arbitrios en contra de la ley. Este Tribunal está para hacer justicia y procurar que todos cumplan la ley, incluso el Gobierno. Somos el más alto Tribunal para hacer justicia en esta jurisdicción y no una colecturía del Departamento de Hacienda.

Yiyi Motors, Inc., 177 DPR en la pág. 293 (Martínez Torres, opinión de conformidad).

⁵³ En específico el Tribunal indicó:

[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 a 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.

Id. en la pág. 279.

⁵⁴ Código de Rentas Internas de Puerto Rico de 1994, Ley Núm. 120 de 31 de octubre de 1994, 13 LPRA § 8022 (2007 & Supl. 2011).

que tenía en el procedimiento dispuesto en el artículo 3.48 un procedimiento adecuado que le garantizaba un debido proceso de ley.⁵⁵

En cuanto al caso de *Municipio de Trujillo Alto v. Cable TV*, el Tribunal Supremo lo distingue indicando que en ese caso se concluyó que el pago de patentes correspondía en su totalidad al Municipio de San Juan y que por tanto no procedía distribuir el mismo entre los municipios donde la empresa brindaba servicios. El Tribunal Supremo expresó que fue en ese contexto excepcional que se determinó que cuando un contribuyente cuestiona la autoridad legal de un municipio para imponer una contribución, no es necesario agotar remedios administrativos. Pasa entonces el Tribunal a indicar que en el caso de la contribución especial la misma fue impuesta por la rama de gobierno con autoridad constitucional para hacerlo: la Asamblea Legislativa, y lo distingue del caso del Municipio de Trujillo Alto pues, según el Tribunal, este no tenía un mandato legislativo expreso.

La diferencia que establece el Tribunal Supremo entre el caso de *Yiyi Motors* y el caso de *Lilly del Caribe* en cuanto a que en *Yiyi* hubo un dictamen judicial previo que determinó que no era un contribuyente, parecería ser un fundamento circular pues si *Yiyi* no hubiese entablado el pleito no hubiese tenido a su haber el dictamen judicial al cual el Tribunal hace referencia. De igual forma parece pasar por alto que en los casos de *Compañía Azucarera del Toa*, *Interior Developers* y *Cable TV*, el Tribunal en el mismo caso atendió primero la legalidad del tributo que se pretendía imponer para luego determinar que el contribuyente no tenía que agotar los trámites administrativos para poder impugnarlo. Por otro lado, debemos suponer que al menos la entidad *Lilly del Caribe* debe haber basado su reclamo de no aplicabilidad del tributo en cuestión no solamente en el uso de la propiedad (comercial v. industrial) sino también amparada en su decreto de exención contributiva el cual, a manera de contrato con el Gobierno de Puerto Rico, establece su realidad contributiva. Parecería entonces que lo que tuvo mayor peso en el Tribunal fueron razones que no quedaron enteramente plasmadas en la opinión. Muy bien pudo haber sido que entendiera que en el caso de la contribución especial, no le resultaba patentemente claro al Tribunal que la misma sólo se hubiese impuesto a cierto tipo de propiedad en exclusión de la propiedad de los demandantes o, tal vez, pesaron nuevamente en el ánimo del Tribunal los posibles problemas de liquidez para el erario público que representaría una decisión adversa para el Secretario.

CONCLUSIÓN

En materias contributivas es un principio reiterado por el Tribunal Supremo que el cobro de contribuciones por el Estado no es irrestricto. Está sujeto a trámites mínimos de debido proceso de ley, a la exigibilidad y validez de la deuda, y a los términos prescriptivos dispuestos en los diversos estatutos. En *Yiyi*

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

Motors v. ELA, el Tribunal Supremo reiteró el principio rector en la interpretación de estatutos contributivos de la siguiente forma:

En la interpretación de estatutos que imponen contribuciones, es la práctica establecida no extender sus disposiciones, por implicación, más allá del claro alcance del lenguaje usado, o ampliar su radio de manera que comprenda materias que no han sido específicamente señaladas. En caso de duda, se interpretan estrictamente en contra del Gobierno y a favor del ciudadano.⁵⁶

A esos efectos, según quedo plasmado en la opinión disidente, Lilly del Caribe y Direct TV hicieron una interpretación razonable del estatuto en cuestión. Por lo tanto, el Tribunal debió darle una oportunidad a estas para que su reclamo fuera atendido en los méritos en lugar de disponer del caso mediante la aplicación de una interpretación restrictiva del requisito de pago previo a la impugnación del tributo. Al así hacerlo, el Tribunal ha dejado desprovistas a las entidades afectadas de presentar sus argumentos sustantivos en contra de la imposición de la contribución especial mediante un debido proceso de ley.

⁵⁶ *Yiyi Motors, Inc.*, 177 DPR en la pág. 251 (citando a *B.B.C. Realty v. Secretario Hacienda*, 166 DPR 498, 507 (2005)).