

DERECHO TRIBUTARIO

ARTÍCULO

CARLOS DÍAZ OLIVO*

Introducción	523
I. <i>Compañía de Turismo v. Municipio de Vieques</i>	524
II. <i>Pfizer Pharmaceuticals v. Municipio de Vega Baja</i>	529
III. <i>Picorelli v. Departamento de Hacienda</i>	534
Conclusión	537

INTRODUCCIÓN

UNA REGLA NO ESCRITA DEL DERECHO TRIBUTARIO ES QUE EN LAS CONTROVERSIAS de naturaleza contributiva el gobierno, de ordinario, tiene todas las de ganar y el contribuyente, las de perder. Esto es así porque en pleitos de esta naturaleza el Estado goza de una presunción de corrección que impone sobre el contribuyente el peso de la litigación.¹ Además, porque los impuestos son el instrumento que viabiliza el sustento y mantenimiento del gobierno; por lo que es necesario viabilizar el flujo regular y continuo de los mismos.² Al fin y al cabo, los tribunales son parte integrante de la estructura gubernamental.³ Como si lo anterior no fuera suficiente, el Derecho Tributario es una disciplina técnica y de difícil manejo para quienes no son peritos en la materia. La tendencia en caso de cualquier duda o incomprensión por parte del juzgador, siempre ha sido resolver la misma en beneficio del Estado.

En decisiones recientes, el Tribunal Supremo, si bien no podemos decir que ha echado a un lado esta norma no escrita, al menos parece estar mucho más receptivo y sensible a los planteamientos del contribuyente. Asimismo, tiende a velar porque el ejercicio del poder de tributación del Estado, tanto en la esfera estatal como municipal, quede circunscrito estrictamente a su ámbito legítimo de acción.

* Catedrático, Escuela de Derecho de la Universidad de Puerto Rico. El autor reconoce y agradece la colaboración y ayuda en la preparación de este escrito de su asistente de investigación Marianne Maldonado Díaz.

1 Carrión Pacheco v. Tesorero de Puerto Rico, 79 DPR 371 (1956).

2 Burnet v. Sanford & Brooks Co., 282 U.S. 359 (1931).

3 R.C.A. Communications v. Gobierno de la Capital, 91 DPR 416 (1964).

Esta mayor sensibilidad del Tribunal para con los planteamientos del contribuyente es bien recibida, pues la tributación es, quizás, el ejercicio de poder gubernamental que con mayor frecuencia e intensidad impacta al ciudadano común. Es el gobierno quien impone al ciudadano la obligación de aplicar los requerimientos legislativos a su situación particular para determinar su responsabilidad contributiva, y pagar la cantidad correspondiente correcta y puntualmente. De no hacerlo, el contribuyente se expone a consecuencias onerosas que van desde el embargo, la imposición de intereses, recargos, multas y hasta la cárcel.

En este término el Tribunal Supremo emitió tres decisiones contributivas que merecen examinarse con detenimiento. Estas son: *Compañía de Turismo v. Municipio de Vieques*,⁴ *Pfizer Pharmaceuticals v. Municipio de Vega Baja*⁵ y *Picorelli v. Departamento de Hacienda*.⁶

Como examinamos a continuación, en estas decisiones el Tribunal Supremo hace valer y se esfuerza por brindar efectividad total a las exenciones e incentivos contributivos que el legislador confiere al contribuyente. Las tres decisiones evidencian una nueva tendencia a limitar el ejercicio del poder de tributación de los municipios en circunstancias donde coincide con el ejercicio del poder de tributación por parte del gobierno estatal, en vez de favorecer o validar la concurrencia del ejercicio de la tributación de ambos gobiernos. Finalmente, el Tribunal extiende al Departamento de Hacienda las exigencias procesales relacionadas al contenido de la notificación de deficiencias, dándole así un tratamiento similar al de otras agencias administrativas en términos de limitaciones aplicables.

Dos de las decisiones versan sobre impugnaciones al ejercicio de tributación por parte de los municipios de Puerto Rico. Estas son *Compañía de Turismo y Pfizer Pharmaceuticals*. En ambos casos, se impugnó la tributación municipal por exceder la esfera legítima de tributación de los municipios, con el efecto de afectar el esquema de tributación dispuesto por el gobierno estatal. También en ambos casos, el Tribunal no redujo su intervención a un mero análisis jurídico de la controversia, sino que además consideró y tomó en cuenta las consecuencias económicas que tendría la validación de la imposición municipal.

I. COMPAÑÍA DE TURISMO V. MUNICIPIO DE VIEQUES

Los hechos de este caso giran en torno a una contribución que el Municipio de Vieques impuso a los no residentes de esa municipalidad que se hospedaban en hoteles, apartamentos y hospederías de ese Municipio, con el fin de sufragar el mejoramiento y la seguridad de las áreas públicas. La Compañía de Turismo presentó una demanda en la que alegó que el Municipio no tiene facultad para

4 *Compañía de Turismo v. Municipio de Vieques*, 179 DPR 578 (2010).

5 *Pfizer Pharmaceuticals v. Municipio de Vega Baja*, 2011 TSPR 93, 182 DPR ____ (2011).

6 *Picorelli v. Departamento de Hacienda*, 179 DPR 720 (2010).

imponer el tributo, pues el gobierno estatal ha dispuesto el cobro de un Impuesto Sobre el Canon por Ocupación al amparo de la Ley Núm. 272 de 9 de septiembre de 2003 (Ley Núm. 272).⁷

La controversia planteada es si la contribución especial dispuesta por el Municipio de Vieques y el Impuesto Sobre el Canon por Ocupación promulgado por el gobierno estatal son compatibles, o si el Estado ocupó el campo y desplazó la posibilidad de una tributación municipal.

El Municipio de Vieques adujo que los poderes de tributación delegados a los municipios en la Ley de Municipios Autónomos se interpretan ampliamente, por lo que el impuesto fijado por el gobierno estatal no impedía que los municipios pudieran imponer un tributo adicional.⁸

El Tribunal de Primera Instancia resolvió que los tributos no eran compatibles, pues concluyó que la Ley Núm. 272 ocupó el campo. El Municipio apeló. El Tribunal de Apelaciones concluyó que los impuestos eran compatibles, pues consideró que la Ordenanza Municipal recaía sobre el huésped y la Ley Núm. 272, sobre el ingreso generado por el hotel. Señaló, además, que el lenguaje de la ley no indica que el legislador pretendió ocupar el campo.⁹

La Compañía de Turismo acudió al Tribunal Supremo mediante *certiorari*. El Tribunal Supremo, por voz del juez presidente Hernández Denton, examinó la autoridad constitucional de la Asamblea Legislativa para establecer impuestos, la cual puede delegarse a los municipios mediante mandato claro y expreso, tal como ocurre en la Ley de Municipios Autónomos. Conforme a esta delegación, los municipios sólo pueden gravar actividades que se desarrollan dentro de sus límites geográficos, siempre y cuando no contravengan el Código de Rentas Internas u otras leyes de Puerto Rico. El Tribunal reconoce que esta ley le otorga gran autonomía a los municipios, por lo que su alcance debe interpretarse de forma amplia.¹⁰

El Tribunal expresa que antes de evaluar la validez de un tributo, es primordial determinar sus elementos: quién es el contribuyente, la forma de calcular el impuesto, las tasas y los procedimientos.¹¹ Indica que para determinar la legalidad de una contribución, no es relevante su forma, nombre o definición, sino su efecto práctico y las consecuencias en su aplicación y funcionamiento.¹²

El Estado encomendó a la Compañía de Turismo, mediante la Ley Núm. 272, la imposición y distribución del impuesto sobre el canon por ocupación de hotel, que se calcula sobre la cuantía que los huéspedes pagan al hotel por habitación,

7 *Compañía de Turismo*, 179 DPR en la pág. 581.

8 *Id.* en la pág. 582.

9 *Id.* en la pág. 583.

10 *Id.* en la pág. 585 (citando a *Café Rico v. Municipio de Mayagüez*, 155 DPR 548, 553 (2001)).

11 *Id.* en la pág. 586.

12 *Id.*

multiplicado por el número de noches que se quedan.¹³ Dicha ley expresa que el impuesto lo pagará el ocupante al momento en que el hostelero le liquide el pago por concepto de canon por ocupación.¹⁴ Esto significa que el contribuyente lo es el ocupante que paga el impuesto por ocupar la habitación. El hotel, por su parte, está obligado a recaudar, retener y remitir el impuesto a la Compañía de Turismo.¹⁵ Por consiguiente, en esta relación el hotel no es el contribuyente, sino que simplemente actúa como agente retenedor.¹⁶

Por otra parte, la Ordenanza Municipal establecía el cobro de un tributo por noche a todo ocupante de hotel, no residente, que se calculaba dependiendo del número de habitaciones en el hotel. Esta contribución habría de cobrarse al ocupante de la habitación cuando pagara la cuenta del hotel, y éste último venía obligado a remitir al Municipio las cantidades generadas. La ordenanza define al contribuyente como el turista o visitante.

El Tribunal Supremo concluyó que el impuesto municipal era incompatible con el tributo dispuesto por la Ley Núm. 272, pues el hecho imponible que genera la obligación de pagarlo es la misma: la ocupación de una habitación.¹⁷ Además, en ambas disposiciones el ocupante es el contribuyente. El Tribunal determinó que la Ley Núm. 272 crea un esquema que denota la intención legislativa de imponer una contribución a favor del Estado, y como mínimo, ocupar el campo en materia de impuestos sobre ese tipo específico de ocupación.¹⁸ Por lo tanto, un municipio no puede imponer tributos sobre dicha materia. Concluyó, así, que la ordenanza municipal en cuestión era ilegal.

Al resolver de esta manera la controversia, la mayoría de los jueces del Tribunal rehusaron viabilizar, mediante interpretación amplia, la coexistencia o concurrencia de la tributación municipal y la estatal. De hecho, el Juez Presidente en su opinión, enfatizó la naturaleza delegada y subordinada de las facultades impositivas de los municipios, lo que le facilitó arribar a la conclusión sobre la incompatibilidad de ambos tributos.

La opinión del Tribunal es deferente y cuidadosa al prevenir que su interpretación afecte el objetivo económico que persigue la Asamblea Legislativa. Por tal razón, destaca que el legislador encomendó a la Compañía de Turismo la función de dirigir el desarrollo de la industria turística en Puerto Rico y, en armonía con esa delegación, le confirió la potestad de recaudar y fiscalizar un impuesto sobre la ocupación de habitaciones de hotel. De acuerdo al Tribunal, si cada municipio tuviera la potestad de imponer su propia contribución sobre la ocupación de habitaciones de hotel, se socavaría la política pública en materia de desarrollo

13 *Id.*

14 *Id.* en la pág. 587.

15 *Id.*

16 *Id.*

17 *Id.* en la pág. 591.

18 *Id.*

turístico promovida por la Compañía de Turismo, acción que redundaría en el perjuicio de la industria turística puertorriqueña.¹⁹

La jueza asociada Pabón Charneco disiente por considerar que el Municipio de Vieques tiene la autoridad para instituir un impuesto por ocupación hotelera, ya que la Ley Núm. 272 no ocupa el campo en cuanto a la regulación de este tipo de impuesto; y porque la contribución establecida por el Municipio de Vieques no constituía una doble tributación.²⁰ Según la jueza Pabón Charneco, la Ley Núm. 272 no prohíbe la posibilidad de que puedan cobrarse otros cargos o impuestos que no estén cobijados por esta medida.²¹ Este hecho, unido a la noción de que el poder tributario delegado a los municipios debe interpretarse liberalmente, le lleva a concluir que el Municipio de Vieques puede establecer una contribución por ocupación hotelera aunque el Estado haya establecido un impuesto sobre tal concepto.²²

En cuanto a la deferencia al juicio legislativo en el ámbito económico que sirve de fundamento a la opinión mayoritaria, la jueza Pabón Charneco manifiesta que “el efecto que tenga la contribución establecida por la Ordenanza Núm. 34 sobre el desarrollo de la industria turística en Puerto Rico es un asunto que no le corresponda [sic] a los tribunales pasar juicio”.²³ Según la Jueza, se trata de un argumento de política pública que no debe atenderse a través de un dictamen judicial, sino mediante legislación. Entiende que las expresiones del Tribunal sobre el impacto del impuesto fijado por la Ordenanza Núm. 34 sobre la industria turística de Puerto Rico son contrarias al principio de separación de poderes, bajo el cual la función de la Rama Judicial es interpretar la ley, no formular política pública ni dirigir su ejercicio.²⁴

La posición de la jueza Pabón Charneco resulta curiosa por varias razones. Primero, con su posición, lejos de respetar y hacer deferencia hacia el juicio legislativo, lo reta y desarticula. Además, su análisis denota una disposición de parte de la Rama Judicial a resolver en abstracto, despreocupada del efecto y las repercusiones económicas de sus decisiones, sin considerar cómo la Rama Judicial, en su inconsciencia, puede desarticular la política de desarrollo económico que desarrollan las ramas políticas del gobierno. Su posición conlleva un riesgo, pues demuestra que lejos de visualizar las tres ramas de gobierno como parte integrante y coherente de un mismo Estado que persigue adelantar el bien común, se siente en absoluta e inconsciente libertad de actuar desde la perspectiva enajenada de su óptica particular. La función judicial no puede conformarse con el ejercicio de un juicio intelectual abstracto, sino que debe ser eminente-

19 *Id.* en las págs. 592-93.

20 *Id.* en la pág. 594 (Pabón Charneco, opinión disidente).

21 *Id.* en las págs. 599-600.

22 *Id.* en la pág. 601.

23 *Id.* en la pág. 604.

24 *Id.*

mente práctico y funcional. Las decisiones judiciales, además de ser racionales desde la perspectiva jurídica, deben serlo también desde el punto de vista económico. De este modo se viabiliza y potencia la creación y flujo de la riqueza, y con ello el desarrollo económico de la sociedad.

Otro aspecto interesante de la opinión mayoritaria en el caso de la *Compañía de Turismo*,²⁵ es la utilización que el Juez Presidente hace de tratadistas del Derecho Tributario español. Al enfrentar la controversia planteada en el caso, el Juez Presidente indica que debe prestarse atención especial a los elementos del hecho imponible.²⁶ Afirma que este elemento es la esencia misma de un tributo, pues de no configurarse el hecho imponible, no nace la obligación tributaria. Al definir el concepto del hecho imponible como “el presupuesto de hecho, fijado en la ley o fuente legal que crea el tributo, cuya realización conlleva el nacimiento de la obligación tributaria”,²⁷ el juez Hernández Denton cita la obra de Martínez Lafuente, *Derecho Tributario: Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, que anteriormente había sido invocada como fuente de autoridad por el propio Hernández Denton en el caso de *Interior Developers v. Municipio de San Juan*.²⁸

En la opinión se expresa que el supuesto de hecho que activa la obligación de pagar el impuesto de la Ley Núm. 272 es la ocupación de una habitación de hotel.²⁹ En otras palabras, “el hecho imponible consiste en realizar la acción de ocupar una habitación de hotel”.³⁰ Según el Juez Presidente, el obligado a pagar el impuesto es la misma persona que realiza el hecho imponible, aquél que ocupa una habitación. En términos de la aplicación y funcionamiento de la Ley Núm. 272 esta persona es el contribuyente.³¹

El Juez Presidente, también recurre a otros tratadistas españoles cuando aborda el tema de la relación entre *contribuyente* y *sustituto del contribuyente*. Éstos son: J. Martín Queralt, G. Casado Ollero y J.M. Tejerizo López, en su obra de *Curso de Derecho Financiero y Tributario*.³²

La utilización de la doctrina tributaria española resulta interesante y encomiable, pero extraña, pues como nuestra legislación contributiva es esencialmente una copia de la legislación federal, históricamente nuestros tribunales han

25 *Id.* (opinión mayoritaria).

26 *Id.* en la pág. 585.

27 *Id.*

28 *Id.* en las págs. 585-86 (citando a *Interior Developers v. Municipio de San Juan*, 177 DPR 693 (2009)).

29 *Id.* en la pág. 587.

30 *Id.*

31 *Id.*

32 *Id.* en la pág. 588 (citando a J. MARTÍN QUERALT, G. CASADO OLLERO & J.M. TEJERIZO LÓPEZ, *CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO* 304-05 (6ta ed. 1995)).

recurrido a buscar precedentes y fuentes persuasivas en el derecho fiscal federal y estatal.³³

II. PFIZER PHARMACEUTICALS V. MUNICIPIO DE VEGA BAJA

Otra decisión del término que examina el ámbito de la tributación municipal frente al poder de tributación del gobierno central es *Pfizer Pharmaceuticals*.³⁴

Pfizer Pharmaceuticals, Inc. y Pfizer Pharmaceuticals Limited, son corporaciones organizadas bajo las leyes del estado de Delaware y de las Islas Caimán, respectivamente; autorizadas a realizar negocios en Puerto Rico y subsidiarias de Pfizer Inc., una corporación de Delaware no dedicada a hacer negocios en Puerto Rico. Estas compañías operan en el Municipio de Vega Baja y son concesionarias de Decretos de Exención Contributiva Industrial para la producción, venta y distribución de drogas bajo la Ley Núm. 135 de Incentivos Contributivos de 1998 (Ley Núm. 135).³⁵

Por espacio de tres años, las compañías recibieron ingresos de intereses por concepto de préstamos efectuados a favor de su compañía matriz y de una entidad afiliada en Irlanda. Ninguna de estas empresas efectuaba negocios en la isla. Las compañías declararon los ingresos de esos intereses como Ingresos de Fomento Industrial (IFI), sujetos a la exención de sesenta por ciento. El Municipio de Vega Baja, sin embargo, les notificó una deficiencia en el pago de patentes municipales para estos tres años. Las compañías, inconformes con la imposición municipal, impugnaron mediante demanda ante el Tribunal de Primera Instancia.

El Tribunal de Primera Instancia dejó sin efecto las notificaciones de deficiencias al concluir que los Decretos eran obligatorios y que de manera clara disponían que los ingresos de fuentes fuera de Puerto Rico constituyen IFI.³⁶ En apelación, el Tribunal de Apelaciones revocó y determinó que los ingresos por intereses recibidos por los préstamos no provenían de la producción y venta de drogas ni de actividades de inversión elegibles descritas en el estatuto. Concluyó que tenían que tributar el remanente del sesenta por ciento del ingreso.³⁷

Las compañías, inconformes con el dictamen, presentaron un recurso de *certiorari* ante el Tribunal Supremo. La controversia allí planteada fue si el ingreso por intereses de préstamos constituía o no IFI, según comprendido en el Decre-

³³ Véase *Belaval v. Secretario de Hacienda*, 83 DPR 251 (1961); *Collazo v. Secretario de Hacienda*, 82 DPR 650 (1961).

³⁴ *Pfizer Pharmaceuticals v. Municipio de Vega Baja*, 2011 TSPR 93, 182 DPR ____ (2011).

³⁵ *Id.* en las págs. 2-3 (indicando que de acuerdo a los Decretos concedidos, “los ingresos de fuentes de fuera de Puerto Rico” . . . según determinado . . . [por] el Código de Rentas Internas . . . se considerarían ‘ingresos de fomento industrial’. . . sujetos a la tasa fija provista, y exentos en un sesenta por ciento . . . del pago de patentes municipales”).

³⁶ *Id.* en la pág. 5.

³⁷ *Id.* en la pág. 6.

to, y por tanto, eximido en un sesenta por ciento de tributar por concepto de patentes municipales.

Las contribuyentes platearon que en los Decretos, los ingresos de fuentes de fuera de Puerto Rico habrían de tratarse como ingresos de fuentes dentro de Puerto Rico e IFI, sujetos a la tasa de ingresos típicos que gozan de sesenta por ciento de exención sobre las patentes municipales. Por tal razón, los ingresos se habían reportado y tributado a base de un cuarenta por ciento.

El Municipio de Vega Baja argumentó que no puede considerarse IFI otro ingreso que no sea aquél que provenga de actividades reconocidas de manera taxativa en la Ley Núm. 135; que toda exención concedida en un Decreto de Exención tiene que estar autorizada por el estatuto, y que la concesión sobre estas partidas no lo estuvo. Alegó también que los intereses recibidos de los préstamos son de fuentes de fuera de Puerto Rico y de actividades atribuibles a su operación en Vega Baja por realizarse y materializarse allí. Por ello, los ingresos no constituían IFI y las compañías tenían que tributar el cien por ciento de esos ingresos.³⁸

En su análisis, el Tribunal Supremo evalúa las disposiciones del Código de Rentas Internas de 1994 sobre ingreso bruto y neto de corporaciones y sociedades extranjeras dedicadas a la industria o negocio en Puerto Rico, el que incluye aquel ingreso que está realmente relacionado con la explotación de una industria o negocio en Puerto Rico. El Código enumera las partidas de intereses, dividendos y beneficios que constituyen ingreso bruto de fuentes de Puerto Rico, y entre éstas se encuentran los intereses sobre bonos, pagarés u otras obligaciones que devenguen intereses de personas residentes, naturales o jurídicas. El Tribunal reconoce que existen excepciones en las que un ingreso o ganancia, o pérdida de fuentes fuera de Puerto Rico se tratará como ingreso realmente relacionado.

De manera excepcional, “se considerará ingreso realmente relacionado con la explotación de una industria o negocio en Puerto Rico, en lo pertinente, el ingreso, la ganancia o pérdida de fuentes fuera de Puerto Rico”,³⁹ que entre otras cosas “es derivada de la explotación activa de un negocio bancario o financiero o negocio similar dentro de Puerto Rico, o es recibida por una corporación cuyo negocio principal sea el traficar en acciones o valores por cuenta propia”.⁴⁰

El Tribunal plantea que, si bien la regla general es que ningún ingreso, ganancia o pérdida de fuentes de fuera de Puerto Rico se considerará como ingreso realmente relacionado con la explotación de una industria o negocio en Puerto Rico, en este caso a los intereses en controversia no les aplica ninguna de las excepciones a la regla general.⁴¹ Por lo tanto, es sobre el ingreso neto realmente

³⁸ *Id.* en las págs. 26-27.

³⁹ *Id.* en la pág. 9 (citando a Código de Rentas Internas de Puerto Rico, Ley Núm. 120 de 31 de octubre de 1994, 13 LPRA § 8523 (1998)).

⁴⁰ *Id.* en la pág. 10 (citando a Código de Rentas Internas de Puerto Rico, Ley Núm. 120 de 31 de octubre de 1994, 13 LPRA § 8523 (1998)).

⁴¹ *Id.* en la pág. 28.

relacionado con la explotación de una industria o negocio que una corporación extranjera, como las peticionarias, tributarían. El Tribunal indica que además de la ley ser clara, los estatutos contributivos deben interpretarse estrictamente a favor de la no imposición de la contribución.⁴² Determina así que los ingresos provienen de fuentes de fuera de Puerto Rico, no relacionados con la explotación de una industria en la Isla. Los ingresos no son tributables a nivel estatal ni municipal.

Sin embargo, el Tribunal expresa que el análisis en este caso no puede limitarse a la tributación bajo el Código de Rentas Internas, pues existía un contrato (los Decretos de Exención Contributiva) entre el Gobierno de Puerto Rico y las compañías, bajo la Ley Núm. 135. En estos Decretos, las compañías y el gobierno se comprometieron a considerar los ingresos de fuentes fuera de Puerto Rico como IFI, tributables a una tasa fija, a pesar de éstos ni ser tributables ni estar dentro de lo que se considera IFI.

El Tribunal concluye que este no es un caso de exención contributiva, sino de inserción de un ingreso.⁴³ No son ingresos por los que las compañías hubiesen tenido que pagar tasas ordinarias. Si bien lo pactado en el Decreto es válido, las contribuciones no pueden ser incompatibles con la tributación impuesta por el Estado y tienen que estar dentro de las facultades que le han sido conferidas. Así, el Tribunal reconoció que el Municipio está obligado por el Decreto otorgado.

A los Decretos de Exención Contributiva bajo el Programa de Incentivos Contributivos, les aplican las normas generales relativas a los contratos.⁴⁴ Uno de los aspectos principales de este contrato es la concesión de tasas fijas de contribución sobre el IFI, que concede un sesenta por ciento de exención sobre contribuciones municipales.

En *Pfizer Pharmaceuticals*, el Tribunal comenzó su análisis reconociendo que en decisiones previas ha favorecido una interpretación amplia de las facultades de tributación de los municipios.⁴⁵ Sin embargo, no tarda en aclarar y reiterar que los municipios están limitados en el ejercicio de su poder de tributación de la manera que determine la Asamblea Legislativa. Las imposiciones municipales no pueden ser incompatibles con la tributación impuesta por el Estado ni con las exenciones que éste también pueda conferir.

En cuanto a las exenciones contributivas, el Tribunal también reconoció que los estatutos contributivos que las otorgan deben interpretarse restrictivamente, esto es, a favor de la no existencia de la exención.⁴⁶ Este enfoque obedece al hecho de que las exenciones son privilegios que el Estado concede para negar los efectos de las normas tributarias generales. Una vez planteada esta aseveración,

⁴² *Id.*

⁴³ *Id.* en la pág. 31.

⁴⁴ *Qume Caribe v. Secretario de Hacienda*, 153 DPR 700, 730 (2001).

⁴⁵ *Pfizer Pharmaceuticals*, 2011 TSPR 93, en la pág. 22.

⁴⁶ *Id.* en la pág. 11.

el Tribunal resta énfasis y vigor al principio que acaba de enunciar, para afirmar, que las exenciones deben interpretarse de forma que no frustre la intención legislativa.⁴⁷ A tales efectos cita las decisiones de *Orsini García v. Secretario de Hacienda*⁴⁸ y de *Interior Developers v. Municipio de San Juan*.⁴⁹

Resulta particular la manera en que el Tribunal desarrolla un análisis que abiertamente desactiva y deja sin efecto dos principios generales de tributación. Primero, lo hace respecto a la amplitud de la facultad impositiva de los municipios en coexistencia con la del poder del gobierno central. Así, también lo hace con el principio de limitar en la práctica la extensión de las exenciones contributivas.

Esta postura favorable a la posición del contribuyente, en la que no se busca reducir automáticamente el ámbito de aplicación de los beneficios contributivos concedidos por la Asamblea Legislativa, sino que por el contrario, se escruta con mayor rigurosidad los intentos del Estado de extender más allá la tributación, viene evolucionado desde la controvertible decisión de *Yiyi Motors v. Secretario de Hacienda*.⁵⁰ En este caso, la opinión mayoritaria del Tribunal reconoció como un principio cardinal de hermenéutica que los estatutos que imponen contribuciones o impuestos no se interpretan de forma extensiva, sino que se interpretan de forma justa, y a tenor con sus propios y expresos términos.⁵¹ Así también, indicó que las leyes que imponen contribuciones deben recibir una interpretación razonable, tendiente a llevar a efecto el propósito y la intención del legislador.⁵² Por ello, cuando hay duda sobre el propósito de ley, la misma debe resolverse a favor de la no imposición de la contribución.⁵³

La ruta hacia la que se encaminaba la mayoría del Tribunal en el caso fue apuntalada por el juez asociado Kolthoff Caraballo, en la misma oración con la que inició su opinión:

Sabemos que al aplicar el derecho público —y el derecho fiscal es parte del derecho público— hay que tener en mente el interés general, pero parte de ese interés general es hacerle justicia a los ciudadanos. Si no, ¿para qué existen los tribunales y el gobierno en general? La función del Gobierno obviamente va más

47 *Id.*

48 *Orsini García v. Secretario de Hacienda*, 177 DPR 596 (2009).

49 *Interior Developers v. Municipio de San Juan*, 177 DPR 693 (2009).

50 *Yiyi Motors v. Secretario de Hacienda*, 177 DPR 230 (2009).

51 *Id.* en la pág. 250.

52 *Id.* en la pág. 305.

53 *Id.* en la pág. 251.

allá de barrer las calles y operar el servicio de la policía. Incluye en grado apreciable el hacer justicia.⁵⁴

Este enfoque en la interpretación de leyes de naturaleza contributiva, no solo se sigue sino que se solidifica en *Pfizer Pharmaceuticals*.

De hecho, el juez presidente Hernández Denton en su opinión de conformidad, reconoce esta tendencia cuando señala:

[H]emos expresado que, en el ámbito tributario, cuando surgen dudas sobre los privilegios o gracias que concede el Estado excepcionalmente, existe una presunción a favor de la no exención. No obstante, ello debe interpretarse, como en el presente caso, de manera que no se frustre la intención legislativa.⁵⁵

Resulta interesante, sin embargo, que esta vez el Juez Presidente obvia por completo hacer mención del caso de *Yiyi Motors*. Debemos recordar que en ese caso, el mismo juez Hernández Denton emitió una fuerte opinión disidente por considerar que la opinión de la mayoría “tiene el potencial de descalabrar el sistema contributivo del país”.⁵⁶

A las expresiones del Juez Presidente en su opinión disidente fue que el juez asociado Martínez Torres en su opinión de conformidad le replicó:

Es tiempo que aceptemos que el cambio en visión y filosofía jurídica por el que atraviesa este Tribunal no significa el fin del mundo ni la hecatombe jurídica. Se trata del flujo normal de la marea judicial en una democracia, producto indirecto del mandato del Pueblo expresado donde corresponde, en las urnas. Ese es nues-

⁵⁴ *Id.* en las págs. 237-38 (énfasis omitido). Véase *Orsini García v. Secretario de Hacienda*, 177 DPR 596, 615-16 (2009) (reafirmando el Tribunal esta visión, al expresar por voz de la jueza asociada Fiol Matta:

Esta regla de interpretación estricta de las exenciones contributivas se fundamenta, a su vez, en que éstas son privilegios excepcionales que concede el Estado y toda duda sobre su existencia debe resolverse en su contra. Por lo tanto, para conceder una exención contributiva, ésta debe existir concretamente, no puede ser inferida.

Sin embargo, hay que tener presente que estas reglas de interpretación estricta deben armonizarse con la otra regla que señala que las leyes que imponen contribuciones, al igual que toda legislación, deben recibir una interpretación razonable, tendiente a llevar a efecto el propósito y la intención del legislador. En otras palabras, las exenciones contributivas no se interpretarán restrictivamente si la intención legislativa de conceder las mismas es clara e inequívoca, pues ello derrotaría el propósito del estatuto.

. . . [U]n tribunal no debe interpretar la legislación contributiva en forma extensiva, sino que debe interpretarla en forma justa, a tenor con sus propios y expresos términos. Esto implica que si el propósito de imponer contribuciones no es claro, la duda deberá resolverse en contra de su imposición).

⁵⁵ *Pfizer Pharmaceuticals*, 2011 TSPR 93, en la pág. 5 (Hernández Denton, opinión de conformidad) (citas omitidas).

⁵⁶ *Yiyi Motors*, 177 DPR en la pág. 288 (Hernández Denton, opinión disidente).

tro sistema constitucional. Desmerecer ese proceso democrático no le hace bien a Puerto Rico.⁵⁷

Dos años más tarde de su disidencia en *Yiyi Motors*, el Juez Presidente termina haciendo suya en *Pfizer Pharmaceuticals* la tendencia interpretativa favorable al contribuyente en materia de legislación contributiva que anteriormente había rechazado. ¿Se habrá montado el Juez Presidente en la ola del cambio que la nueva mayoría del Tribunal Supremo promueve o simplemente está *surfeando* y haciendo balance en la marejada judicial con la que le ha tocado lidiar?

La ruta emprendida en *Pfizer Pharmaceuticals* hacia la invalidación de la tributación municipal quedó sellada cuando el Tribunal destacó y resaltó que la exención ante su consideración surge al amparo de la legislación sobre la promoción industrial, cuyas disposiciones y exenciones deben interpretarse de forma cónsona con su propósito de beneficiar al interés público. La exención un instrumento que se utiliza en Puerto Rico para fomentar la industria y la inversión productiva.⁵⁸

Esta atención y sensibilidad hacia las implicaciones que podría tener la determinación del Tribunal en la política del gobierno dirigida a promocionar la inversión económica en la Isla encuentra eco en la opinión de conformidad emitida por el juez presidente Hernández Denton. En la misma, él enfatiza la importancia de respetar y avalar las expectativas de quienes suscribieron contratos de exención contributiva con la Rama Ejecutiva.⁵⁹ Se garantiza así el fin de poder establecer parámetros de su propia operación comercial en la Isla, y, de esa forma, se brinda seguridad jurídica a transacciones análogas.⁶⁰

III. PICORELLI V. DEPARTAMENTO DE HACIENDA

La tercera decisión del Tribunal Supremo que discutimos es *Picorelli v. Departamento de Hacienda*.⁶¹ En este caso se examinan los derechos que asisten a los contribuyentes frente al Estado al amparo de la protección constitucional que garantiza el debido proceso de ley en su vertiente procesal. Los hechos del caso son los siguientes.

La contribuyente Nilda Picorelli, al concluir su relación de empleo, firmó un acuerdo para relevar a su patrono de responsabilidad por cualquier reclamación al amparo de las leyes laborales. A cambio, recibió la suma de \$250,000. El De-

⁵⁷ *Id.* en la pág. 287 (Martínez Torres, opinión de conformidad).

⁵⁸ Véase *Krueger v. Secretario de Hacienda*, 89 DPR 345 (1963) (reconociendo el enfoque de privilegiar aún más los beneficios conferidos por las leyes de incentivos contributivos dirigidos a promocionar la actividad industrial de Puerto Rico).

⁵⁹ *Pfizer Pharmaceuticals*, 2011 TSPR 93, en la pág. 1 (Hernández Denton, opinión de conformidad).

⁶⁰ *Id.*

⁶¹ *Picorelli v. Departamento de Hacienda*, 179 DPR 720 (2010).

partamento de Hacienda le notificó por esta transacción una deficiencia contributiva por \$61,004.18, la cual la contribuyente impugnó en el Tribunal de Primera Instancia.

El Departamento de Hacienda solicitó la desestimación de la demanda, bajo el fundamento de que la misma se presentó fuera del término jurisdiccional de treinta días que dispone el Código de Rentas Internas.⁶² Hacienda también planteó que la contribuyente, antes de la presentación de la demanda, tenía que haber entregado el formulario de fianza en el Departamento, lo que no hizo.

El Tribunal de Primera Instancia desestimó la demanda, al encontrarse sin jurisdicción para atender la controversia. En apelación, el Tribunal de Apelaciones revocó esta determinación. Resolvió que la demanda fue presentada dentro del término jurisdiccional y que en la notificación final de la deficiencia que el Departamento remitió al contribuyente, no se desprendía con claridad dónde debía presentarse la fianza.⁶³

Las controversias que presenta este caso son: (1) si la demanda se presentó de acuerdo a las exigencias de la sección 6002(a)(2) del Código de Rentas Internas, que exige que la demanda se presente dentro de un periodo de treinta días; y que previo a la presentación, se preste una fianza al Secretario para que éste la apruebe y; (2) si el Departamento de Hacienda violó el debido proceso de ley de la contribuyente al no notificarle adecuadamente dónde debía presentar la fianza, previo a presentar su demanda.

El Tribunal Supremo revocó la decisión del Tribunal de Apelaciones y modificó la sentencia del foro de Instancia. Su conclusión se fundamentó en su apreciación de que el Tribunal de Primera Instancia carecía de jurisdicción, en vista de que la demandante incumplió el procedimiento de la sección 6002(a)(2) del Código de Rentas Internas al presentar el formulario de fianza en el Tribunal junto a la demanda sin haberlo presentado antes al Secretario para su evaluación y aprobación. Según el Tribunal, la sección 6002(a)(2) establece que cuando un contribuyente no esté conforme con una notificación final de deficiencia contributiva, podrá impugnar esta determinación ante el Tribunal de Primera Instancia únicamente si: (1) presenta su demanda dentro de treinta días a partir de la fecha del depósito de correo de la notificación de la determinación final y; 2) antes de presentar la demanda, presta una fianza a favor del Secretario de Hacienda que éste debe aprobar.⁶⁴

No obstante, el Tribunal concluyó también que, si bien el requisito de fianza es una formalidad legítima y obligatoria, Hacienda violó el debido proceso de ley de la demandante al no informarle adecuadamente sobre el lugar en donde debía presentar los documentos relacionados a la fianza, previo a presentar la demanda. La notificación de Hacienda indicaba que debía prestarse a favor del Secreta-

⁶² Véase Código de Rentas Internas, Ley Núm. 120 de 31 de octubre de 1994, 13 LPRA § 8022 (2000).

⁶³ *Picorelli*, 179 DPR en la pág. 727.

⁶⁴ *Id.* en la pág. 728.

rio, pero no especificaba que debía ser ante éste ni que debía ser previo a la presentación de la demanda.

Como la mayoría de las fianzas requeridas en los procesos judiciales en Puerto Rico no se presentan ante la parte demandada, era imperativo que Hacienda notificara debidamente de ese requisito a la contribuyente. El Tribunal reconoce que el deber de notificar a las partes una decisión administrativa de manera adecuada y completa “no es un mero requisito, sino que no hacerlo puede provocar consecuencias adversas a la sana administración de la justicia”.⁶⁵ La notificación adecuada brinda a las partes la oportunidad de advenir en conocimiento real de la decisión tomada, y otorga a las personas cuyos derechos pudieran verse transgredidos, una mayor oportunidad de determinar si ejercen o no los remedios disponibles por ley. Así pues, se obtiene un balance justo entre los derechos de todas las partes y se logra un ordenado sistema de revisión judicial. Haciendo este análisis, el Tribunal encontró que esa omisión por parte del Estado constituye una violación al debido proceso de ley en su vertiente procesal y resolvió que Hacienda debe incluir en la notificación final de deficiencia contributiva la obligación del contribuyente de presentar la fianza ante Hacienda para su evaluación y aprobación, previo a la presentación de la demanda.⁶⁶

Finalmente, el caso se devolvió al Departamento de Hacienda para que notificara nuevamente a la contribuyente y se ordenó que la sentencia del Tribunal de Instancia se archivara sin perjuicio. El fallo del Tribunal en *Picorelli* a favor de la contribuyente, a pesar de su inobservancia con las exigencias del Código de Rentas Internas, manifiesta la tendencia del Tribunal que antes esbozamos, claramente manifestada en el caso de *Yiyi Motors* y reiterada en el caso de *Pfizer Pharmaceuticals* antes examinado. En esta ocasión, el Tribunal no mostró reparo en poner bajo escrutinio el poder del Estado y delinear de manera más clara las limitaciones y deberes que éste tiene a la hora de responder al cuestionamiento de un contribuyente. Reiterando la importancia y el alto valor en nuestro sistema de la vertiente procesal del debido proceso de ley, la inobservancia de la contribuyente queda cancelada y el Tribunal nuevamente afianza el desarrollo de una posible nueva perspectiva frente a controversias en el ámbito tributario.

Además, el resultado de *Picorelli* es consistente con los desarrollos que en el contexto del Derecho Administrativo había establecido el Tribunal respecto a la notificación que las agencias del gobierno vienen obligadas a hacer a los ciudadanos cuando le informan sobre una decisión tomada. El Tribunal había establecido que era necesario advertirle en la notificación sobre su derecho a buscar

⁶⁵ *Id.* en las págs. 736-37 (citando a *Olivo Román v. Secretario de Hacienda*, 164 DPR 165, 178 (2005)).

⁶⁶ *Id.* en la pág. 738.

revisión judicial y el foro donde correspondía hacerlo, y el hecho de que cualquier deficiencia en tal notificación hacía la misma inoficiosa.⁶⁷

En ese sentido, la decisión de *Picorelli* no hace otra cosa, sino tratar al Departamento de Hacienda como lo que es, una agencia más del Gobierno de Puerto Rico, y evita otorgarle cualquier tipo de deferencia especial. Hacia esta dirección ya parecía haberse orientado el Tribunal desde su decisión en *Olivo Román v. Secretario de Hacienda*.⁶⁸

Esta posición, aunque parecería obvia, resulta significativa porque el Departamento de Hacienda siempre ha sostenido y reclamado un trato peculiar e incluso privilegiado, que no se dispensa a otras agencias del gobierno. Aunque en *Rivera Santiago v. Secretario de Hacienda*⁶⁹ el Tribunal Supremo reconoció las implicaciones y limitaciones de la garantía constitucional que el debido proceso de ley imponía a los procedimientos internos de Hacienda, en ocasiones el propio Tribunal ha tendido a reconocer que este Departamento funciona dentro de una categoría aparte. En la práctica, este Departamento parecía operar como una agencia administrativa privilegiada o una súper agencia. Así, lo vimos por ejemplo en *Díaz Rivera v. Secretario de Hacienda*⁷⁰ cuando el Tribunal “le permitió [al Estado] cobrar y hacer efectiva una deuda contributiva que tenía sobre diez años de estar prescrita, según lo dispuesto por el Código de Rentas Internas de 1994 que establecía un término de siete años para el cobro de las contribuciones”.⁷¹

La decisión de *Picorelli* se aleja de esta última aproximación y deja claro que ese no es el caso. Esto constituye un afianzamiento y consolidación de los derechos del contribuyente frente al Estado que interviene e incide contra sus derechos personales y patrimoniales en el contexto contributivo.

CONCLUSIÓN

Los casos de *Pfizer Pharmaceuticals*, *Compañía de Turismo* y *Picorelli*, manifiestan la consolidación de una tendencia por parte del Tribunal Supremo de Puerto Rico que lo muestra más receptivo y con mayor sensibilidad hacia los planteamientos de los contribuyentes frente al Departamento de Hacienda y el Estado. Así también, pretende velar porque esta agencia observe cabalmente las exigencias del debido proceso de ley sin ofrecerle ningún trato preferencial y asegurar que en la práctica las imposiciones contributivas no se sobre extiendan. Al hacerlo, el Tribunal en esta etapa atiende su preocupación y busca evitar más

⁶⁷ Véase *Molini Gronau v. Corporación de Puerto Rico para la Difusión Pública*, 179 DPR 674 (2010); *Río Construction v. Municipio de Caguas*, 155 DPR 394 (2001); *Municipio de Caguas v. A.T.&T. Wireless PCS*, 154 DPR 401 (2001).

⁶⁸ *Olivo Román*, 164 DPR 165.

⁶⁹ *Rivera Santiago v. Secretario de Hacienda*, 119 DPR 265 (1987).

⁷⁰ *Díaz Rivera v. Secretario de Hacienda*, 168 DPR 1 (2006).

⁷¹ Carlos E. Díaz Olivo, *Derecho Procesal Civil*, 76 REV. JUR. UPR 803, 834 (2007).

evidentemente el que se menoscaben exenciones, incentivos y otros beneficios conferidos por la Asamblea Legislativa a favor de los contribuyentes.