

<p>Asociación de Restaurantes de PR; Cámara de Mercadeo, Industria y Distribución de Alimentos; Asociación Comercio Al Detal de PR; Ralph’s Food Warehouse, Inc.; J.F. Montalvo Cash & Carry, Inc.; Wendco of PR, Inc.; International Restaurant Services, Inc.; South American Restaurants Corp.; BMJ Foods PR, Inc.; Puerto Rico Telephone Company, Inc. h/n/c Claro Puerto Rico; Encanto Restaurants, Inc.; Arcos Dorados PR, LLC Apelados</p> <p style="text-align: center;">v.</p> <p>Municipio Autónomo de Caguas; su Alcalde Hon. William E. Miranda Torres</p> <p>Legislatura Municipal del Municipio de Caguas Apelante</p>	<p>KLAN201800259</p>	<p>APELACIÓN Procedente del Tribunal de Primera Instancia, Sala de Caguas</p> <p>Caso Núm. E AC2017-0230 E AC2017-0255</p> <p>Sobre: Sentencia declaratoria</p>
---	----------------------	---

Panel integrado por su presidente, el Juez Ramírez Nazario, la Jueza Colom García y el Juez Candelaria Rosa

Ramírez Nazario, Erik Juan, Juez Ponente

SENTENCIA

En San Juan, Puerto Rico, 30 de abril de 2018.

El Municipio Autónomo de Caguas (Municipio de Caguas o el Municipio) y la Legislatura Municipal del Municipio (Legislatura Municipal) comparecen ante nosotros en los casos consolidados de epígrafe. En el caso KLAN201701288, el Municipio nos solicita que revisemos una Sentencia Sumaria emitida el 23 de agosto de 2017, por el Tribunal de Primera Instancia (TPI), Sala de San Juan. Mediante dicho dictamen, el TPI declaró con lugar la moción de sentencia sumaria presentada por Caguas Expressway Motors, Inc. (Caguas Expressway), Costco Wholesale Corporation (Costco) y AT&T Mobility Puerto Rico Inc. y Directv Puerto Rico LTD (AT&T) (apelados del caso KLAN201701288). A su vez, dicho foro determinó

que la Ordenanza Núm. 37, según enmendada por la Ordenanza Núm. 2, es ilegal y ultra vires.

Por otro lado, en los casos KLAN201800255 y KLAN201800259, el Municipio y la Legislatura Municipal solicitan que revisemos una Sentencia emitida el 26 de diciembre de 2017, por el TPI, Sala de Caguas. Mediante el referido dictamen, el foro apelado declaró con lugar la Demanda de Sentencia Declaratoria presentada por la Asociación de Restaurantes de PR; Cámara de Mercadeo, Industria y Distribución de Alimentos; la Asociación Comercio Al Detal de PR, Ralph's Food Warehouse, Inc., J.F. Montalvo Cash & Carry, Inc., Wendco of PR, Inc., International Restaurant Services, Inc., South American Restaurants Corp., BMJ Foods PR, Inc.; Puerto Rico Telephone Company, Inc. h/n/c Claro Puerto Rico, Encanto Restaurants, Inc. y Arcos Dorados PR, LLC (apelados de los casos KLAN201800255 y KLAN201800259). Dicho foro determinó que la Ordenanza Núm. 37, según enmendada, y la Ordenanza Núm. 2, son ilegales y ultra vires.

Por los fundamentos que exponremos a continuación, confirmamos las Sentencias apeladas.

I.

KLAN201701288:

El Municipio de Caguas aprobó la Ordenanza Núm. 37 para autorizar e implementar una Aportación Empresarial Municipal (AEM) equivalente al cero punto treinta y cinco por ciento (0.35%) del volumen de negocio de toda persona natural o jurídica que esté sujeta al pago de cualquier tipo de patente en dicho Municipio, y que haya declarado o tenga la obligación de declarar en el Municipio un volumen de negocio de tres millones de dólares (\$3,000,000) o más para el año natural o contributivo previo a la fecha de efectividad del pago. La AEM tendría una duración temporera y los recaudos estarían divididos de la siguiente manera: el 60% dirigido al

mantenimiento de áreas verdes, calles, caminos e infraestructuras, así como de facilidades recreativas, escuelas y otros esfuerzos de conservación ambiental; y el otro 40% sería transferido al Fondo General.

El 3 de julio de 2017, Caguas Expressway presentó ante el TPI una Demanda de Sentencia Declaratoria solicitando que el TPI declarara nula la Ordenanza Núm. 37. Asimismo, el 13 y el 17 de julio de 2017, Costco y AT&T presentaron sus respectivas demandas impugnando la referida Ordenanza Núm. 37. En síntesis, éstos plantearon que la Ordenanza Núm. 37 viola la Ley de Municipios Autónomos al ser incompatible con la Ley de Patentes Municipales y por exceder la autorización impositiva concedida por la Asamblea Legislativa, conforme el Artículo IV, Sección II de la Constitución del Estado Libre Asociado de Puerto Rico.

Así las cosas, mediante Orden emitida el 2 de agosto de 2017, el TPI sala de San Juan, consolidó los tres casos (Caguas Expressway, Costco y AT&T). Al día siguiente, el 3 de agosto de 2017, el Municipio de Caguas presentó una *Moción de Sentencia Sumaria*. Los apelantes plantearon que la Asamblea Legislativa delegó a los municipios un poder tributario amplio, por lo que pueden imponer un impuesto distinto al de la patente municipal.

Luego de varios trámites procesales que no es necesario pormenorizar, el 23 de agosto de 2017, el TPI sala de San Juan, emitió una Sentencia Sumaria y determinó que la Ordenanza Núm. 37, según enmendada por la Ordenanza Núm. 2, es ilegal y/o ultra vires. El TPI estableció lo siguiente:

“La Ordenanza Núm. 37, según enmendada, pretende imponer un impuesto de 0.35% sobre el volumen de negocios de ciertos contribuyentes que están sujetos al pago de la patente municipal y que, en efecto, pagan en el Municipio de Caguas el 0.50% de patente que autoriza la Ley de Patentes Municipales, *supra*. Los contribuyentes son los mismos, al igual que el acto tributable. Por esta razón, los contribuyentes terminarán pagando en el Municipio de Caguas una tasa contributiva combinada de 0.85% sobre el

volumen de negocio. Por ser un impuesto al mismo volumen de negocios, la AEM constituye una patente municipal adicional que excede el límite máximo impuesto por la Sección 5(b) de la Ley de Patentes Municipales, *supra*".

A su vez, el foro de instancia expresó que la AEM también constituye una doble tributación no autorizada por ley. El TPI explicó que la AEM está dirigida al mismo evento económico, el volumen de negocio, que ya ha sido legislado en la Ley de Patentes Municipales. A su vez, tanto en la AEM como en la Ley de Patentes Municipales, el volumen de negocio se calcula a base del ingreso bruto. Además, el foro apelado puntualizó que la AEM y las patentes municipales también recaen sobre el mismo periodo contributivo y ambos impuestos tienen el mismo fin que es sufragar las necesidades del municipio y sus habitantes. Tomando en consideración lo anterior, el TPI indicó que la Ley de Municipios Autónomos y la Ley de Patentes Municipales no contienen ninguna disposición que autorice a los municipios a establecer un esquema de doble tributación sobre el mismo volumen de negocios del mismo contribuyente.

Inconforme, el Municipio acude ante este Tribunal de Apelaciones y nos plantea los siguientes señalamientos de error:

Erró el TPI al interpretar la facultad contributiva delegada al Municipio Autónomo de Caguas de forma aislada, sin tomar en consideración el historial de dicha delegación ni la crisis fiscal que atraviesa el Municipio, el Gobierno Central y el país como justificación para el ejercicio del poder impositivo municipal del MAC y negarse a considerar el desbalance presupuestario municipal que ocasiona el decreto de nulidad de la ordenanza.

Erró el TPI al determinar que el Municipio Autónomo de Caguas no tiene autoridad legal para aprobar una aportación económica temporera a determinadas personas que tienen negocios en el límite territorial del Municipio, concluir que la AEM es una patente, y por ende, una doble tributación sin autorización de ley.

Erró el TPI al determinar que la Ordenanza Núm. 37, según enmendada, excede el poder contributivo delegado al Municipio Autónomo de Caguas y decretar su incompatibilidad con la Ley de Patentes Municipales cuando el Municipio la implantó de manera armónica con las disposiciones estatales y federales aplicables.

KLAN201800255 y KLAN201800259:

El 12 de julio de 2017, los apelados presentaron una Demanda de Sentencia Declaratoria en contra del Municipio de Caguas, ante el TPI sala de Caguas, para que se declarara inconstitucional la Ordenanza Núm. 37 del año fiscal 2016-2017 por violar la Constitución y la Ley de Patentes Municipales. El 27 de julio de 2017, el Municipio presentó una *Moción Solicitando Sentencia Sumaria*. Arguyó que la Ordenanza Núm. 37 fue enmendada por la Ordenanza Núm. 2, a los fines de clarificar la variable del volumen de negocio para incorporar un trámite sencillo para impugnar una determinación sobre la AEM. Además, el Municipio de Caguas sostuvo que procedía la resolución sumaria del caso, toda vez que la aprobación de la Ordenanza Núm. 37 cae bajo la autoridad delegada por ley. A su vez, la misma es compatible con las leyes del Estado Libre Asociado de Puerto Rico.

Por su parte, el 25 de agosto de 2017, los apelados presentaron una *Oposición a Moción Solicitando Sentencia Sumaria por el Municipio y Solicitud de Sentencia Sumaria a favor de los demandantes*. En síntesis, los apelados plantearon que, como cuestión de derecho, procedía que se dictara sentencia sumaria declarando ilegal y nula la Ordenanza Núm. 37, según enmendada por la Ordenanza Núm. 2.

Luego de varios trámites procesales, el 26 de diciembre de 2017, el TPI sala de Caguas, emitió una Sentencia mediante la cual declaró con lugar la solicitud de sentencia sumaria presentada por los apelados. El foro de instancia concluyó que la Ordenanza Núm. 37 y la Ordenanza Núm. 2 son nulas e inválidas.

Inconforme, la Legislatura Municipal presentó el recurso de apelación identificado bajo el número KLAN201800255 ante este Tribunal señalando el siguiente señalamiento de error:

Erró el Tribunal de Primera Instancia Sala Superior de Caguas al declarar Ha Lugar la demanda de Sentencia Declaratoria a favor de los demandantes/apelados y en consecuencia resolver que la Ordenanza Núm. 37 del Año Fiscal 2016-2017, según enmendada por la Ordenanza Núm. 2 es nula e inválida.

Por otro lado, el Municipio de Caguas presentó el recurso de apelación identificado bajo el número KLAN201800259 ante este Tribunal señalando la comisión de los siguientes errores:

Erró el TPI al interpretar la facultad contributiva delegada al Municipio Autónomo de Caguas de forma aislada, sin tomar en consideración el historial de dicha delegación ni la aguda crisis fiscal que atraviesa el Municipio, el Gobierno Central y el País que justifica y obliga al MAC a fijar la AEM con carácter temporero para allegarse recursos fiscales según le autoriza el poder impositivo general que le delego la asamblea legislativa en los artículos 2.002(d), 1.006(b)(4) y en el artículo 5.005(e) de la ley 81-1991.

En consecuencia, erró también el TPI al negarse a conferir importancia al desbalance presupuestario que crearía el decreto de nulidad de la AEM, cuya aprobación respondió a la obligación de evitar tal desbalance que prohíbe la ley.

Erró el TPI al resolver que la Ordenanza Núm. 37, según enmendada, es ilegal y ultra vires por determinar que el MAC no tiene autoridad bajo la Ley de Municipios Autónomos para fijar una AEM de carácter temporero ni para establecer un requisito para la impugnación de la AEM, por concluir erróneamente que la AEM es una patente en exceso del límite permitido y , por ende, una doble tributación sin autorización aun cuando las leyes 93-1992 y 199-1996 se aprobaron para reafirmar el poder contributivo municipal general.

Erró el TPI al determinar que la Ordenanza Núm. 37, según enmendada, excede el Poder Contributivo delegado y decretar su incompatibilidad con la Ley de Municipios Autónomos y con la Ley de Patentes Municipales cuando la AEM no es una patente y se fijó de manera armónica con las disposiciones estatales y federales aplicables que determinan el alcance del poder contributivo municipal.

II.

A.

En materia de derecho tributario, el Tribunal Supremo ha reconocido que “la fuente primaria del derecho contributivo es la ley

que impone la contribución de que se trate, y cuando la propia letra de la ley contributiva cubre el asunto sin incertidumbre, ella dispone de la controversia”. *Sucn. Del Coro Lugo v. Srio. de Hacienda*, 130 DPR 1, 9-10 (1992). Hay principios cardinales que gobiernan la interpretación de estatutos que imponen contribuciones o impuestos. El primero es que no se presume que la Legislatura hace cosas fútiles. El segundo consiste en que la legislación contributiva no se interpreta en forma extensiva, sino que debe interpretarse en forma justa y de acuerdo con sus propios y expresos términos. *B.B.C. Realty v. Secretario*, 166 DPR 498, 500 (2005). En caso de que el legislador se haya expresado “con un lenguaje claro e inequívoco, el texto de la ley es la expresión por excelencia de toda intención legislativa”. Íd. en la pág. 508. “En aquellos casos en que una ley que impone contribuciones, impuestos o arbitrios es ambigua, carente de un lenguaje claro que advierta sobre la intención del legislador, ésta se debe interpretar restrictivamente en contra del Estado y a favor del ciudadano”. Id. en la pág. 511.

B.

Los municipios son entidades jurídicas creadas por la Asamblea Legislativa al amparo de la Sec. 1, Art. VI, de la Constitución de Puerto Rico para atender las necesidades de la comunidad local. Art. VI, Sec. 1. Const. E.L.A., LPRA, Tomo I; *Pfizer Pharm. v. Municipio de Vega Baja*, 182 DPR 267 (2011); *Ortiz v. Municipio San Juan*, 167 DPR 609 (2006); *First Bank de P.R. v. Mun. de Aguadilla*, 153 DPR 198, 203 (2001); *Banco Popular de P.R. v. Mun. de Mayagüez*, 120 DPR 692, 696 (1988). Es por esta razón que **los municipios sólo poseen los poderes que le han sido expresamente delegados por el legislador.** *Ortiz v. Municipio San Juan, supra*; *First Bank de P.R. v. Mun. de Aguadilla, supra*; *Café Rico, Inc. v. Mun. de Mayagüez*, 155 DPR 548 (2001). (Énfasis nuestro.)

La Ley de Municipios Autónomos, Ley Núm. 81-1991, 21 LPRÁ sec. 4001 *et seq.*, se creó con el propósito de garantizar a los municipios un mayor grado de autonomía fiscal y gobierno propio para atender eficazmente las necesidades y el bienestar de sus habitantes. *Pfizer Pharm. v. Mun. de Vega Baja, supra*. Conforme a esta política pública, la citada ley está dirigida a regular las facultades de los municipios para lograr así un mayor grado de autonomía necesaria para el mejor aprovechamiento y fiscalización de las obras que se realicen dentro de sus límites territoriales. *Const. José Carro v. Mun. Dorado*, 186 DPR 113,121 (2012). A su vez, la Ley de Municipios Autónomos dispone que las facultades conferidas a los municipios serán interpretadas de manera liberal, de forma tal que se propicie el desarrollo e implantación de la política pública encaminada a garantizar a los municipios las facultades necesarias en el orden jurídico, fiscal y administrativo. 21 LPRÁ Sec. 4002; véase, además, *First Bank de P.R. v. Mun. de Aguadilla, supra*.

Una de las facultades concedidas a los municipios es la de imponer tributos en su demarcación territorial. En cuanto al aludido poder tributario de los municipios, se ha reconocido que estos gozan de un mayor grado de autonomía fiscal y de gobierno propio. *Mun. San Juan v. Banco Gub. Fomento*, 140 DPR 873, 885 (1996). A estos efectos, la Sección 3 de la Ley de Patentes Municipales autoriza a las asambleas municipales de todos los municipios de nuestra Isla a imponer y cobrar patentes. 21 LPRÁ sec. 651b. Véase, además, *First Bank de P.R. v. Mun. de Aguadilla, supra*. No obstante, los municipios **“no tienen un poder inherente, independiente del Estado, para imponer contribuciones”**, sino que varias leyes regulan esta facultad. *Levy, Hijo v. Mun. de Manatí*, 151 DPR 292 (2000). (Énfasis nuestro.) En lo pertinente, el Art. 2.002(d) de la Ley de Municipios Autónomos, *supra*, dispone que lo municipios tiene la facultad de:

Imponer y cobrar contribuciones, derechos, licencias, arbitrios de construcción y otros arbitrios e impuestos, tasas y tarifas razonables dentro de los límites territoriales del municipio, compatibles con el Código de Rentas Internas y las leyes del Estado Libre Asociado de Puerto Rico, incluyendo sin que se entienda como una limitación, por el estacionamiento en vías públicas municipales, por la apertura de establecimientos en vías públicas municipales, por la apertura de establecimientos comerciales, industriales y de servicios, por la construcción de obras y el derribo de edificios, por la ocupación, el uso y la intervención de vías públicas y servidumbres municipales y por el manejo de desperdicios. 21 LPRA sec. 4052.

No obstante, y según indicamos anteriormente, dicha facultad que se le ha delegado a los municipios de imponer contribuciones tiene que ser compatibles con las leyes del Estado Libre Asociado. Es decir, la Asamblea Legislativa mediante mandato claro y expreso puede delegar en éstos la autoridad para imponer y cobrar contribuciones razonables dentro de sus límites territoriales y sobre materias no incompatibles con la tributación impuesta por el Estado. *Café Rico, Inc. v. Mun. de Mayagüez, supra*, a la pág. 553.

Así, a la hora de determinar si entre un tributo municipal, el Código de Rentas Internas y las demás leyes existe la compatibilidad que exige la Ley de Municipios Autónomos se debe realizar un análisis ponderado de cada caso en particular, en consideración a las características específicas de cada tributo y prestando especial atención a los elementos de su hecho imponible. *Compañía de Turismo de PR v. Mun. De Vieques*, 179 DPR 578 (2010).¹ Entre los elementos a considerar está determinar quién es el contribuyente, cómo se calcula el impuesto, cuál es la tasa aplicable y cómo se cobra, entre otros. *Íd.* El Tribunal Supremo ha determinado que “[a]l realizar este análisis, debemos recordar que para determinar la legalidad de una contribución, no es relevante su forma, nombre o

¹ El hecho imponible se define 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. De no configurarse el hecho imponible, no nace la obligación tributaria. Por ello, antes de evaluar la validez de un tributo es vital determinar cuáles son sus elementos. *Compañía de Turismo de PR v. Mun. De Vieques, supra*.

definición, sino su efecto práctico y consecuencias en su aplicación y funcionamiento”. *Íd.*

Contrario a otras jurisdicciones, en Puerto Rico se favorece una interpretación amplia del poder impositivo delegado a los municipios. *First Bank de P.R. v. Mun. de Aguadilla, supra.* En este sentido, la Ley de Municipios Autónomos dispone 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 en este subtítulo de garantizar a los municipios [las] facultades necesarias en el orden jurídico, fiscal y administrativo”. 21 LPRA sec. 4002. Véase además, *First Bank de P.R. v. Mun. de Aguadilla, supra.* Tal interpretación responde a una filosofía que tiende a conceder mayores poderes tributarios a los municipios, de forma que puedan proveer más servicios directos a sus ciudadanos. *Íd.; Lever Bros. Export Corp. v. Alcalde de San Juan*, 140 DPR 152 (1996); *F.D.I.C. v. Mun. de San Juan*, 134 DPR 385, 392 (1993); *American Express Co. v. Mun. de San Juan*, 120 DPR 339, 346 (1988); *Arecibo Bldg. Corp. v. Mun. de Arecibo*, 115 DPR 76, 78 (1984), *Pfizer Pharm. v. Municipio de Vega Baja, supra.* Por lo tanto, **cuando hay autoridad de ley para ello**, los tribunales no estamos inclinados a intervenir con la regulación económica municipal por ser una función primordialmente legislativa. *Banco Popular de P.R. v. Mun. de Mayagüez, supra; Pfizer Pharm. v. Municipio de Vega Baja, supra*, a la pág. 287. Sin embargo, recalamos que los municipios no tienen facultad para imponer contribuciones, a menos que sea delegado por la Asamblea Legislativa. *Const. José Carro v. Mun. de Dorado, supra.* (Énfasis nuestro.)

C.

Las patentes municipales son una contribución impuesta y cobrada por el municipio a toda persona, natural o jurídica,

dedicada con fines de lucro a la prestación de cualquier servicio, a la venta de cualquier bien o cualquier negocio financiero o cualquier industria o negocio en los municipios del Estado Libre Asociado. 21 LPRa sec. 651a (16). Su porcentaje se calcula a base del tipo de patente y volumen de negocio generado, siendo este último definido de la siguiente manera:

- (i) *Volumen de Negocios.*- Significa los **ingresos brutos** que se reciben o se devenguen por la prestación de cualquier servicio, por la venta de cualquier bien, o por cualquier otra industria o negocio en el municipio donde la casa principal realiza sus operaciones, o los ingresos brutos que se reciban o se devenguen por la casa principal en el municipio donde ésta mantenga oficinas, almacenes, sucursales, planta de manufactura, envase, embotellado, procesamiento, elaboración, confección, ensamblaje, extracción, lugar de construcción, o cualquier otro tipo de organización, industria o negocio para realizar negocios a su nombre, sin tener en cuenta sus ganancias o beneficios.
- (ii) *Ingresos brutos.*- Significa la totalidad de los ingresos de fuentes dentro y fuera de Puerto Rico **que sean atribuibles a la operación que se lleva a cabo en cada municipio**, excluyendo todos los ingresos, tales como interés y dividendos provenientes de la inversión por un individuo de sus propios fondos, de la posesión de acciones corporativas u otros instrumentos de inversión. 21 LPRa sec. 651a (7)(A).

Para poder determinar cuál ingreso se considera volumen de negocio, el factor determinante es que el mismo 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”. *The Coca-Cola Co. v. Mun. de Carolina*, 136 DPR 216, 221 (1994). Los ingresos recibidos en Puerto Rico de fuentes externas son incluibles en el cómputo de volumen de negocios, no así los beneficios o ganancias de la casa principal no atribuibles a su operación en el municipio. *Íd.* Por ende, los ingresos generados en Puerto Rico que se deban a negocios realizados fuera del municipio, están excluidos del volumen de negocios.

A su vez, la sección 7 de dicha ley, 21 LPRA sec. 651f(a), establece que la patente se calcula tomando como base el volumen de negocios realizado durante el año de contabilidad terminado dentro del año calendario inmediatamente anterior a la fecha que se rinde la declaración. *Café Rico, Inc. v. Mun. de Mayagüez, supra.*

Por su parte, la Sección 5 de la Ley de Patentes Municipales, 21 LPRA 651d, establece el porcentaje máximo que los municipios pueden cobrar por concepto de patente municipal:

- (a) Se le impondrá y cobrará a toda persona dedicada a cualquier negocio financiero una patente que en ningún caso podrá exceder del uno y medio por ciento (1.50%) de su volumen de negocios atribuible a operaciones en el municipio que imponga la patente autorizada, excepto cuando de otro modo se disponga en esta ley.
- (b) Excepto para los años fiscales indicados en la Sección 11 de esta ley, se le impondrá y cobrará a toda persona dedicada a la prestación de cualquier servicio, a la venta de cualquier bien o a cualquier industria o negocio no comprendido bajo el inciso (a) de esta sección, una patente que en ningún caso podrá exceder de cincuenta centésimas (.50) del uno por ciento (1%) de su volumen de negocio atribuible a operaciones en el municipio que impone la patente autorizada, excepto cuando de otro modo se disponga en esta ley. [...]

El pago de patentes no puede ser incompatible con la tributación impuesta por el Estado y debe ser dentro de sus límites territoriales. 21 LPRA sec. 651b; *Pfizer Pharm. v. Mun. de Vega Baja, supra*, pág. 288. Esto, pues “la tributación municipal responde a la premisa de que los negocios sitos en su territorio se beneficia de la organización local para efectuar sus actividades de interés pecuniario”. *Íd.*

Nótese que los municipios quedan facultados y limitados según determine la Asamblea Legislativa. De esta forma, a pesar de que las legislaturas municipales fijan los tipos contributivos aplicables a negocios sujetos al pago de patentes, la Asamblea Legislativa ha dispuesto el porcentaje máximo a fijar dependiendo del tipo de patente, y ha eximido de su pago a ciertos negocios, ingresos y personas. 21 LPRA sec. 651c, 651d, 651h. Otras leyes también

limitan la facultad impositiva de los municipios. *Pfizer Pharm. v. Municipio de Vega Baja, supra*, a la pág. 287.

D.

En Puerto Rico no existe prohibición constitucional a la doble tributación. Sin embargo, nuestro más Alto Foro ha expresado lo siguiente en cuanto a la doctrina de la doble tributación en nuestra jurisdicción:

[L]a intención legislativa imponiéndola debe ser clara y explícita, ya que nunca se presume. *Las Piedras Construction Corp. v. Municipio de Dorado*, 134 D.P.R. 1038 (1994). Hemos dicho que **estamos ante un caso de doble tributación cuando el arbitrio recae sobre la misma propiedad, es impuesto por la misma entidad gubernamental, durante el mismo período contributivo y, para el mismo fin.** *Monllor & Boscio, Sucrs. v. Sancho Bonet Tes.*, 61 D.P.R. 67, 69 (1942). Sin embargo, el examen de estos indicadores no es el método exclusivo para determinar si existe o no doble tributación. **Deberá observarse el efecto real, práctico-económico, de la imposición del arbitrio.** Véase *Sucn. Giusti v. Tribl. De Contribuciones*, 70 D.P.R. 117 (1949); y *San Miguel & Cía. v. Diez de Andino, Tes.*, 71 D.P.R. 344 (1950). (Énfasis nuestro.) *Levy, Hijo v. Mun. De Manatí, supra*.

Según se desprende de lo citado, para que se permita la doble tributación la imposición debe ser expresa, pues no se presume. Para determinar si una imposición contributiva particular constituye una doble tributación es necesario examinar el impacto real, práctico-económico de la imposición. Además, para determinar si en efecto se está ante un esquema de doble tributación se analizan los siguientes criterios: si el impuesto es sobre la misma propiedad, impuesto por la misma entidad gubernamental, durante el mismo período contributivo y, para el mismo fin.

Cabe señalar, que el Tribunal Supremo en el caso *Las Piedras Construction Corp. v. Municipio de Dorado, supra*, determinó que **“no existe disposición en la Ley de Patentes Municipales que clara y explícitamente permita a los municipios establecer un esquema de doble tributación”**. (Énfasis nuestro.)

III.

En síntesis, el Municipio de Caguas y la Legislatura Municipal plantean que erró el TPI al declarar la Ordenanza Núm. 37, enmendada por la Ordenanza Núm. 2, nula y ultra vires. Los apelantes argumentan, principalmente, que a los municipios se le ha delegado un poder tributario amplio. A base de ello, los apelantes entienden que el Artículo 2.002 de la Ley de Municipios Autónomos, *supra*, le concede a los municipios de Puerto Rico un poder contributivo general.

Por otro lado, los apelantes añaden que, contrario a la determinación del TPI, la AEM no es una patente, por lo que no es de aplicación el tope máximo dispuesto en la Ley de Patentes Municipales, *supra*. Éstos entienden que la AEM es totalmente distinguible del concepto de las patentes. Principalmente, los apelantes entienden que la fuente de autoridad de la AEM no es la Ley de Patentes Municipales, sino la Ley de Municipios Autónomos que le confiere a los municipios un poder contributivo general. Por lo que, éstos entienden que no existe un caso de doble tributación. Además, arguyen que el TPI incidió al no tomar en consideración la crisis fiscal por la que atraviesa el país que hace indispensable el recaudo de la AEM.

En ambas Sentencias, el TPI hace una comparación detallada de los elementos de la AEM y los que establece la Ley de Patentes Municipales. Luego de ello, el foro apelado determinó que la AEM es un impuesto de 0.35% sobre el volumen de negocios de ciertos contribuyentes que ya están sujetos al pago de 0.50% de patente en el Municipio de Caguas, según autoriza la Ley de Patentes Municipales, *supra*. Así, el foro de instancia entendió que la Ordenanza Núm. 37, enmendada por la Ordenanza Núm. 2, impone y cobra un 0.35% adicional sobre el volumen de negocio de los contribuyentes, atribuible a operaciones en el Municipio de Caguas. A base de lo anterior, el TPI determinó que, en efecto, la AEM es un

impuesto al volumen de negocios (patente) que excede el máximo permitido por la Ley de Patentes Municipales. Siendo así, concluyó que la Ordenanza Núm. 37, según enmendada por la Ordenanza Núm. 2, es ilegal y ultra vires, toda vez que excede el poder contributivo delegado al Municipio de Caguas mediante la Ley de Municipios Autónomos y es incompatible con la Ley de Patentes Municipales.

Además, el foro primario determinó que la AEM implica una doble tributación. Nuevamente, el TPI realizó una comparación entre la AEM y la Ley de Patentes Municipales. En primer lugar, el TPI señaló que la AEM estaba dirigida al **mismo evento económico** (el volumen de negocios), que ha sido legislado en la Ley de Patentes Municipales. Además, tanto en la AEM como en la Ley de Patentes Municipales el volumen de negocio **se calcula a base del ingreso bruto**. En segundo lugar, el foro apelado determinó que **el Municipio de Caguas y el Estado Libre Asociado son la misma entidad gubernamental**. Lo anterior dado que **el poder tributario concedido a los municipios tiene que ser expresamente autorizado por la Asamblea Legislativa**.

Por último, el TPI determinó que la AEM y las patentes municipales **recaen sobre el mismo periodo contributivo** y que ambos impuestos van **dirigidos a sufragar las necesidades del municipio y sus habitantes**. Tomando en consideración todos esos elementos, el TPI concluyó que la Ordenanza Núm. 37 es ilegal y ultra vires por imponer una contribución adicional que constituye una doble tributación que no está expresamente autorizada por la Ley de Patentes Municipales.

Como vimos, el Artículo 2.002 de la Ley de Municipios Autónomos, *supra*, le concede a los municipios el poder de imponer y cobrar contribuciones, siempre que las mismas sean compatibles con las leyes del Estado Libre Asociado de Puerto Rico. Para

determinar dicha compatibilidad es necesario realizar un análisis de las características específicas del tributo. En ese análisis se toma en consideración algunos elementos como, quién es el contribuyente, cómo se calcula el impuesto, cómo se cobra y cuál es su fin. A esos efectos, nuestro más Alto Foro ha puntualizado que para determinar la validez o legalidad de un impuesto no es relevante su nombre o forma, sino que su efecto práctico. Cabe enfatizar que es una norma jurídica firmemente establecida en nuestro ordenamiento que los estatutos que imponen el pago de contribuciones se tienen que interpretar restrictivamente. Esto es, 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. Véase *B.B.C. Realty v. Secretario Hacienda, supra*.

Por otro lado, la Ley de Patentes Municipales, *supra*, establece que el porciento de la patente se calcula a base del tipo de patente y volumen de negocio generado durante el año de contabilidad terminado dentro del año calendario inmediatamente anterior a la fecha que se rinde la declaración. Además, la citada sección 5(b) de dicha ley establece expresamente una prohibición para imponer una tasa mayor al 0.50% de su volumen de negocios atribuible a operaciones en el municipio que impone la patente autorizada.

Luego de un análisis detenido de los tres expedientes ante nuestra consideración, concluimos que no erró el TPI en su determinación. Si bien es cierto que la Asamblea Legislativa le ha concedido a los municipios el poder de imponer y cobrar contribuciones, dicho poder no opera en el vacío. Las contribuciones que impongan los municipios tienen que ser compatibles con la legislación aprobada por el Estado.

Como sabemos, el nombre no hace la cosa. *Meléndez Ortiz v. Valdejully*, 120 DPR 1, 24 (1987). Analizando los elementos que componen la AEM, no nos cabe duda que la misma es una patente adicional. Veamos.

El Municipio de Caguas aprobó la Ordenanza Núm. 37 para implementar la AEM, equivalente al 0.35% del volumen de negocio de toda persona natural o jurídica que esté sujeta al pago de cualquier tipo de patente en dicho municipio. Por lo que, los contribuyentes son los mismos. A su vez, tanto la AEM como la Ley de Patentes calculan el impuesto a base del volumen de negocios para el año natural o contributivo previo a la fecha de efectividad del pago. Lo que implica que el cálculo del impuesto es el mismo. Finalmente, los recaudos de la AEM están dirigidos en parte al mantenimiento de áreas verdes, calles, caminos e infraestructuras; así como de facilidades recreativas, escuelas y otros esfuerzos de conservación ambiental y el resto sería transferido al Fondo General del Municipio de Caguas. En otras palabras, su uso estaría dirigido a sufragar las necesidades del Municipio de Caguas y sus habitantes, al igual que con el recaudo de las patentes. Dado lo anterior, resulta obligatorio concluir que, en esencia, la AEM es un cobro de patente más. Al ser la AEM un cobro de patente adicional la misma excede el máximo permitido por la Ley de Patentes Municipales. Reiteramos, la sección 5(b) de dicha ley establece expresamente que no se podrá imponer una tasa mayor al 0.50% de su volumen de negocio. De lo contrario, los contribuyentes estarían expuestos a una tasa contributiva combinada de 0.85% sobre su volumen de negocios. Siendo esto así, la Ordenanza Núm. 37, según enmendada por la Ordenanza Núm. 2, es contraria a derecho por ser incompatible con la Ley de Patentes Municipales. De igual forma, dicha Ordenanza excede el poder tributario delegado por la Asamblea Legislativa mediante la Ley de Municipios Autónomos.

Puntualizamos, como bien establece el foro apelado en ambas Sentencias, que bajo el estado de derecho vigente no podemos considerar la crisis económica que atraviesa el País, y por ende los municipios, para evaluar la validez del impuesto. La doctrina jurídica vigente establece que el poder tributario de los municipios está limitado por la Asamblea Legislativa. Ello nos impide validar la actuación del Municipio de Caguas al establecer la AEM sin contar con la autorización de la Asamblea Legislativa, independientemente de la situación económica existente.

Además, al examinar la contribución que impone la Ordenanza Núm. 37, según enmendada, resulta inescapable que la misma constituye una doble tributación. Según discutimos anteriormente, para que se permita la doble tributación se ha establecido que la imposición debe ser **expresa**. Al igual que el análisis sobre la compatibilidad del impuesto con las leyes del Estado, para determinar si existe una doble tributación es necesario examinar el impacto real de la contribución en cuestión. Además, se toma en consideración si ambos impuestos comparten los mismos elementos esenciales. Recalamos, que la referida Ley de Patentes Municipales no contiene disposición alguna que clara y explícitamente permita a los municipios establecer un esquema de doble tributación. Como observamos, tanto la AEM como las patentes municipales gravan la misma base contributiva, el volumen de negocios. Además, ambas recaen sobre el mismo periodo contributivo y tienen como fin cubrir las necesidades del municipio. Y la entidad gubernamental es la misma, toda vez que los municipios son criaturas creadas por la Asamblea Legislativa.

Dado lo anterior, es forzoso concluir que la contribución que impone dicha Ordenanza Núm. 37 conforma una doble tributación, sin que la Ley de Patentes Municipales contenga una autorización expresa que así lo permita o autorice. A tenor con ello, tenemos que

concluir que la Ordenanza Núm. 37, según enmendada por la Ordenanza Núm. 2, es contraria a derecho por también imponer una contribución doble no autorizada expresamente por la Ley.

Por los fundamentos antes expuestos y en ausencia de arbitrariedad o ilegalidad, concluimos que el TPI resolvió correctamente al determinar que la Ordenanza Núm. 37, según enmendada por la Ordenanza Núm. 2, es ilegal y ultra vires.

IV.

Por los fundamentos expuestos, confirmamos las Sentencias apeladas.

Lo acordó y manda el Tribunal y lo certifica la Secretaria del Tribunal de Apelaciones.

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