

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

YOKOMURO, LLC.
Recurrente

v.

SECRETARIA DE
PROCEDIMIENTO
ADJUDICATIVO;
DEPARTAMENTO DE
HACIENDA
Recurrida

KLRA201600699

Recurso de revisión
judicial procedente de
la Secretaría de
Procedimiento
Adjudicativo del
Departamento de
Hacienda

Caso Núm.:
2014-PN-629

Sobre:
Solicitud de dispensa
parcial de la
contribución adicional
sobre ingreso bruto

Panel integrado por su presidenta, la Jueza Fraticelli Torres, el Juez Hernández Sánchez y el Juez Ramos Torres.

Fraticelli Torres, Jueza Ponente

SENTENCIA

En San Juan, Puerto Rico, a 28 de octubre de 2016.

Comparece Yokomuro, LLC, mediante recurso de revisión judicial, y nos solicita que revoquemos la resolución emitida el 8 de junio de 2016 por la Secretaría de Procedimiento Adjudicativo del Departamento de Hacienda de Puerto Rico. En el referido dictamen, esta Secretaría declaró no ha lugar la querrela presentada por la recurrente contra la denegatoria de la Secretaría Auxiliar de Política Contributiva de concederle una dispensa parcial del pago de la Contribución Adicional sobre Ingreso Bruto que está obligada a rendir.

Adelantamos que confirmamos la resolución recurrida.

Veamos el tracto fáctico y procesal del recurso.

I.

El 27 de diciembre de 2013 Yokomuro LLC (en adelante, Yokomuro) solicitó al Departamento de Hacienda (en adelante,

Departamento) una dispensa parcial del pago de la Contribución Adicional sobre Ingreso Bruto (en adelante, CAIB), bajo la Sección 1023.10 del Código de Rentas Internas de 2011 (en adelante, CRI).¹ La dispensa le fue denegada. En lo pertinente, la notificación expresó:

El Departamento de Hacienda examinó la Solicitud y determinó denegar la misma debido a que no cumple con los Artículos 1023.10(a)(3)-4 y 1023.10(a)(3)-5 del Reglamento 8444 del 30 de enero de 2014 bajo la mencionada Sección 1023.10 del Código.

El 11 de abril de 2014 Yokomuro presentó una querrela ante la Secretaría de Procedimiento Adjudicativo del Departamento de Hacienda, con el fin de revisar esa denegatoria. Adujo como fundamento que evidenció al Departamento que, por los pasados dos años, tuvo pérdidas netas operacionales. Arguyó, por ello, que la imposición de la CAIB por virtud de la Sección 1023.10 del CRI provocaría una “consecuencia indebida y perjudicial en [sus] finanzas [] al aumentar la pérdida operacional conjunta”. Añadió que, en su caso, la contribución resulta en el 7% de su margen de ganancia promedio sobre el ingreso bruto, “lo que está extremadamente cerca del límite impuesto”, ascendente a 7.5%. A base de lo anterior, abogó por la concesión de la dispensa denegada.

En su argumentación ante la agencia, Yokomuro tildó de arbitrario el razonamiento de la reglamentación que adoptó el criterio de 7.5%, el cual no surge de la pieza legislativa ni de su historial. Cuestionó también que la regulación no considera los casos en los que los contribuyentes afrontan pérdidas operacionales. Particularmente apuntó que, en la industria automotriz a la que pertenece, existen gastos operacionales que no están incluidos en los costos de venta, tales como: contribución sobre la propiedad mueble, patentes municipales e intereses por el financiamiento del inventario. Apostilló que, de poder incluir estas partidas, el cálculo excedería el 7.5%. Adujo, entonces, que la imposición de la CAIB tiene el efecto de aumentar la pérdida operacional, lo que implica, a su vez, una violación al debido proceso de ley, así como la

¹ Ap. págs. 10-22.

confiscación de sus fondos, en detrimento de las finanzas del negocio. Concluyó que, para poder pagar la CAIB, tendría que recurrir a aportaciones de capital o a financiamiento, lo que catalogó como inconstitucional.

El 19 de mayo de 2014 la Secretaría Auxiliar de Política Contributiva contestó la querrela.² Adujo que el recurrente pretendía impugnar colateralmente la reglamentación y que dicho reclamo debía tenerse por no puesto, ya que no le compete a la agencia dirimirlo. Acerca de la falta de inclusión de gastos operacionales en el cómputo contributivo, la Secretaría Auxiliar expresó que parecía más “un reclamo general de lo que debió disponer el legislador, que una alegación de error” por parte del Departamento. Insistió que Yokomuro no cualificaba para la dispensa y que tal determinación fue hecha a base de la legislación y la reglamentación pertinentes.³

Así las cosas, el 28 de octubre de 2014 se celebró la vista administrativa ante la Secretaría de Procedimiento Adjudicativo. Yokomuro argumentó que de la reglamentación aplicable no se desprende el razonamiento utilizado por el Departamento para establecer el criterio objetivo en 7.5% del margen bruto de ganancia. Reiteró que el porcentaje era arbitrario y caprichoso, amén de representar una confiscación de su propiedad, lo que infringía sus derechos constitucionales. Indicó que, conforme con la totalidad de las circunstancias de su caso, puede ser dispensado aun con los criterios existentes.

Por su parte, la Secretaría Auxiliar de Política Contributiva aclaró que la reglamentación aplicable no obliga al Departamento a considerar las particularidades de cada industria a la hora de analizar la solicitud de dispensa parcial. Lo importante es garantizar un trato uniforme entre los

² Ap. págs, 23-28.

³ De la resolución recurrida se desprende que el 9 de julio de 2014 Yokomuro presentó una réplica a la contestación de la querrela; sin embargo, el escrito no fue incluido en el Apéndice del recurso.

contribuyentes de una misma industria. En relación con el criterio objetivo del 7.5%, expresó que es el resultado de diversos factores, algunos discrecionales, sujetos al conocimiento técnico y especializado de la agencia. Sobre la exclusión de los gastos operacionales, sostuvo que el lenguaje de la ley es claro al estatuir que, para hacer el cómputo, no se tomará en consideración la ganancia o pérdida neta, sino el margen bruto de ganancia.

Trabada así la controversia, y luego de varios trámites procesales, el 8 de junio de 2016 la Secretaría de Procedimiento Adjudicativo emitió su resolución aquí recurrida, en la que formuló las siguientes determinaciones de hechos:

1. La parte Querellante es una compañía de responsabilidad limitada organizada bajo las leyes del Estado Libre Asociado de Puerto Rico. La misma se dedica a la venta de vehículos de motor.
2. El 27 de diciembre de 2013, la parte Querellante presentó su solicitud para la dispensa parcial de la CAIB, de acuerdo a los requisitos establecidos por las publicaciones del Departamento existentes en ese momento.
3. La CAIB representa el 7.03% del Margen Bruto de Ganancia de la parte Querellante para el Periodo Base, conforme a la metodología dispuesta en el Reglamento 8444.

De entrada, rehusó adjudicar las cuestiones planteadas para impugnar la reglamentación, por inconstitucional, y concluyó que en el cálculo de la CAIB no se podían considerar otros gastos, pues resultaría contrario a lo establecido en el estatuto y en los principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP, por sus siglas en inglés). En consecuencia, declaró no ha lugar la querrela y confirmó la denegatoria de la dispensa por la Secretaría Auxiliar de Política Contributiva.

No conteste con esa decisión, Yokomuro acudió ante nos para la revisión judicial de esa determinación. Nos señala que el Departamento de Hacienda erró al negarse a resolver los planteamientos constitucionales planteados, al no concluir que la contribución tiene un efecto confiscatorio ni considerar las consecuencias perjudiciales causadas al negocio.

El Departamento presentó su alegato por conducto de la Oficina de la Procuradora General y nos pide la confirmación de la resolución recurrida. Con el beneficio de ambas comparecencias estamos en disposición de resolver.

II.

- A -

La revisión de las decisiones administrativas de la Secretaría de Procedimiento Adjudicativo del Departamento de Hacienda se rige por la Ley de Procedimiento Administrativo Uniforme del Estado Libre Asociado de Puerto Rico (en adelante LPAU), Ley Núm. 170 de 12 de agosto de 1988, 3 L.P.R.A. §§ 2101 y ss. Esta ley adoptó la norma jurisprudencial asentada y reiterada por el Tribunal Supremo de Puerto Rico durante décadas para la revisión judicial de las adjudicaciones finales de las agencias administrativas. Es sabido que, en nuestro ordenamiento jurídico, el rol de la revisión judicial es parte fundamental del derecho procesal administrativo. *Centro Unido Detallistas v. Com. Serv. Púb.*, 174 D.P.R. 174, 181 (2008).

En lo pertinente, la sección 4.5 de esta Ley establece que “[l]as determinaciones de hechos de las decisiones de las agencias serán sostenidas por el tribunal, si se basan en evidencia sustancial que obra en el expediente administrativo”. 3 L.P.R.A. § 2175. Las conclusiones de derecho, por el contrario, serán revisables en su totalidad. *Id.*

Es decir, la revisión judicial de tales determinaciones se limita a evaluar si la actuación administrativa fue razonable. La decisión de la agencia solo puede ceder al escrutinio judicial cuando esté presente alguna de las siguientes situaciones: (1) cuando la decisión no está basada en evidencia sustancial; (2) cuando el organismo administrativo ha errado en la aplicación de la ley; y (3) cuando ha mediado una actuación ilegal o una decisión carente de una base racional. *Otero v. Toyota*, 163 D.P.R. 716, 729 (2005). Asimismo, los tribunales se

abstendrán de avalar o darle deferencia a la interpretación de la agencia, si esta lesiona derechos constitucionales fundamentales. *P.C.M.E. v. J.C.A.*, 166 D.P.R. 599, 617 (2005).

Lo dicho implica que las decisiones de las agencias administrativas tienen a su favor una presunción de legalidad y corrección que debe respetarse por los tribunales. *Henríquez v. Consejo Educación Superior*, 120 D.P.R. 194, 210 (1987). Además, los tribunales deben darle gran peso y deferencia a las interpretaciones que hacen los organismos administrativos de las leyes particulares que les corresponde poner en vigor. Esto es así porque las agencias son las que cuentan con conocimientos altamente especializados acerca de los asuntos que les son encomendados. *Rivera v. A & C Development, Corp.*, 144 D.P.R. 450, 461 (1997). De ahí que un foro judicial apelativo no puede descartar libremente las conclusiones e interpretaciones de la agencia y sustituir el criterio de esta por el suyo. *Mun. de San Juan v. J.C.A.*, 152 D.P.R. 673, 746 (2000). En efecto, “el Tribunal podrá sustituir el criterio de la agencia por el propio solo cuando no pueda hallar una base racional para explicar la decisión administrativa”. *Otero v. Toyota*, 163 D.P.R., pág. 729.

De otro lado, las agencias facultadas por sus correspondientes leyes habilitadoras para adoptar, enmendar o derogar una regla legislativa o reglamento, que afecten derechos sustantivos de los individuos, deben cumplir con el procedimiento que para ello ha establecido la LPAU. Véase, Secciones 1.3(m-n), 2.1-2.18, 3 L.P.R.A. §§ 2102(m-n), 2121-2141; *Asociación de Maestros v. Comisión*, 159 D.P.R. 81, 93 (2003).⁴ A fin de promover el referido cumplimiento, la Sección 2.7 de la LPAU decreta la nulidad de todo reglamento que se adopte al margen de sus disposiciones. A tales efectos, la norma estatuye lo siguiente:

- (a) Una regla o reglamento aprobado [...] será nulo si no cumpliera sustancialmente con las disposiciones de esta Ley.

⁴ Nuestro Tribunal Supremo ha definido la *regla legislativa* como “aquella que crea derechos, impone obligaciones y establece un patrón de conducta que tiene fuerza de ley”. *Tosado v. A.E.E.*, 165 D.P.R. 377, 389 (2005).

(b) Cualquier acción para **impugnar la validez de su faz** de una regla o reglamento por el incumplimiento de las disposiciones de esta Ley deberá iniciarse en el Tribunal de Apelaciones dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de vigencia de dicha regla o reglamento.

[...]

3 L.P.R.A. § 2127.

Al determinar la procedencia de la impugnación de su faz, es preciso identificar cuáles son los requisitos que la LPAU considera de *ineludible cumplimiento*. (Énfasis en el original). *Centro Unido Detallistas v. Com. Serv. Púb.*, 174 D.P.R., pág. 184. Conforme al estatuto, “es imprescindible cumplir con los requisitos de la notificación de la regla propuesta, concesión de oportunidad a la ciudadanía de presentar sus escritos y publicación de la regla adoptada. Ellos van a la médula del debido proceso de ley estipulado por la propia [LPAU]”. Demetrio Fernández Quiñones, *Derecho Administrativo y Ley de Procedimiento Uniforme*, pág. 121 (2ª ed. revisada y aumentada Forum 2001). Nuestro alto foro ha expresado que el cumplimiento de estos requisitos es ineludible. *Mun. de Toa Baja v. D.R.N.A.*, 185 D.P.R. 684, 695 (2012).

En cuanto a los reglamentos de vigencia inmediata, la LPAU permite que, en circunstancias excepcionales, una agencia apruebe un reglamento, sin tener que cumplir con la totalidad de los requisitos antes descritos. La Sección 2.13 establece que podrá obviarse el procedimiento cuando “el Gobernador certifique que, debido a una emergencia o a cualquier otra circunstancia que lo exija, los intereses públicos requieren que el reglamento (...) empiece a regir sin la dilación que [requiere la LPAU]”. 3 L.P.R.A. § 2133. En estos casos, la legitimación estatutaria para incoar la acción de nulidad contemplada en la Sección 2.7 está suspendida y estará disponible treinta días después de que se complete el procedimiento ordinario de reglamentación. Véase *Grupo HIMA v. Depto. de Salud*, 181 D.P.R. 72, 88 (2011).

Ahora bien, de ordinario, en el caso en que la impugnación de la regla o reglamento esté basada en su aplicación, ya sea por razones

constitucionales o por otros motivos, la persona afectada tiene un remedio judicial específico, sin la limitación temporal de treinta días, pero ante el Tribunal de Primera Instancia, no ante este foro revisor intermedio. *Centro Unido Detallistas v. Com. Serv. Púb.*, 174 D.P.R., págs. 184-185. En este escenario, la función de la primera instancia judicial generalmente se dirige a examinar si se le ha delegado a la agencia el poder de reglamentar, si la actuación administrativa está autorizada por ley, si la reglamentación promulgada está dentro de los amplios poderes delegados y si la reglamentación es arbitraria o caprichosa, lo que puede violentar derechos fundamentales de los sujetos afectados. *Buono Correa v. Srio. Rec. Naturales*, 177 D.P.R. 415, 449-450 (2009); *M. & B. S., Inc. v. Depto. de Agricultura*, 118 D.P.R. 319, 326 (1987).⁵ (Énfasis nuestro.)

Es decir, ante la impugnación de la reglamentación que se supone válida y vinculante, los tribunales deben cotejar los siguientes factores antes de evaluar y disponer del reclamo: (1) si la Legislatura permitió la revisión judicial; (2) si la parte apropiada presentó la acción; (3) si el reclamo se instó contra el demandado correcto; (4) si la controversia goza de la necesaria madurez; y (5) si se utilizó el recurso adecuado. *Centro Unido Detallistas v. Com. Serv. Púb.*, 174 D.P.R., pág. 181-182.

Respecto al recurso adecuado, es importante no perder de vista que la revisión judicial de las decisiones finales administrativas que se asignó a este foro no puede invadir la competencia delegada al Tribunal de Primera Instancia. Y así lo advirtió el Tribunal Supremo y previno a este foro de cuándo eludir esa posibilidad.

[Los tribunales] ordinariamente examinan la validez de los reglamentos *de forma colateral*. Por lo general, el foro judicial no interviene directamente con la acción de la agencia al adoptar sus reglamentos, sino que la revisión se produce a través de pleitos particulares en los que se cuestionan las determinaciones tomadas por las agencias al amparo de éstos. Esas acciones normalmente están relacionadas con intentos concretos de aplicar la regla impugnada. Por eso, en la práctica, el interdicto, la

⁵ Véase, además, *M. & B.S., Inc. v. Depto. Agricultura*, 118 D.P.R. 319, 326 (1987). Véanse además, *Asoc. de Fcias Com. v. Depto. de Salud*, 156 D.P.R. 105, 130 (2002); *Carrero v. Depto. de Educación*, 141 D.P.R. 830, 837 (1996); *Luan Investment Corp. v. Román*, 125 D.P.R. 533, 550 (1990).

sentencia declaratoria y el propio procedimiento para hacer cumplir la resolución de la agencia son los mecanismos más utilizados al revisar la validez de las reglas administrativas. Véase D. Fernández Quiñones, *La revisión judicial de las decisiones administrativas*, 69 Rev. Jur. U.P.R. 1129, 1147-48 (2000); *E.g.*, *Asoc. de Maestros v. Comisión*, supra; *Hernández v. Col. Optómetras*, supra.

Centro Unido de Detallistas v. Com. Serv. Pub, 174 D.P.R., en las págs. 184-185.

- B -

La Constitución de Puerto Rico establece que “[e]l poder del Estado Libre Asociado para imponer y cobrar contribuciones y autorizar su imposición y cobro (...) se ejercerá según se disponga por la Asamblea Legislativa, y nunca será rendido o suspendido”. Const. P.R., Art. VI, 1 L.P.R.A. § 2; *José Carro v. Mun. Dorado*, 186 D.P.R. 113, 121 (2012). En virtud de esta autoridad, el 30 de junio de 2013, la Legislatura aprobó la Ley Núm. 40-2013, que enmendó varias disposiciones del Código de Rentas Internas. En su Exposición de Motivos se expresó:

Esta Administración ha hecho un esfuerzo por distribuir la carga contributiva adicional que aquí se propone entre diversos sectores de la economía, enfatizando en aquellos que de alguna u otra forma gozan de algún tipo de tratamiento favorable bajo el esquema actual. De esta forma nos aseguramos de que todo contribuyente, independientemente de su tamaño, condición o industria, haga una aportación aunque sea mínima en este esfuerzo para allegar los fondos necesarios para la recuperación de nuestro país. Por otro lado, además de ser balanceada y justa, la imposición de contribuciones debe garantizar la integridad de los recaudos, minimizar las oportunidades para la evasión, simplificarse para propender el cumplimiento y ser coherente con el sistema contributivo en su conjunto. Con estos objetivos como norte, se establece la Ley de Redistribución y Ajuste de la Carga Contributiva.

El Artículo 15 de la Ley Núm. 40-2013 adicionó la Sección 1023.10 que impone la CAIB. 13 L.P.R.A. § 30090. En el inciso (3), el estatuto regula la concesión de una dispensa bienal. 13 L.P.R.A. § 30900 (a)(3)(G). En lo pertinente, reza:

El Secretario podrá, **bajo aquellas reglas y reglamentos que promulgue, reducir la tasa de contribución aplicable** pero nunca a menos de punto cero cinco por ciento (.05) a aquel contribuyente a quien le aplique la contribución impuesta por esta sección, excepto a los negocios financieros (según aquí definidos). Para ello, la persona tendrá que demostrar a satisfacción del Secretario, o este propiamente tiene que determinar, **que la contribución impuesta en esta sección le ocasionará a la persona una consecuencia económica indebida o perjudicial, debido a que dicha contribución resulta en una cantidad significativa en comparación con su**

margen bruto de ganancia (*gross margin*), según este término aquí se define. En aras de facilitar el trato consistente a contribuyentes miembros de una misma industria, el Secretario podrá tomar en consideración para la concesión de la dispensa, las particularidades financieras de la industria a la cual pertenece el contribuyente, incluyendo el margen bruto normal de las empresas miembros de dicha industria y los retos a que esta se enfrenta en el contexto de la economía en general.

13 L.P.R.A. § 30090 (a)(3)(A). (Énfasis nuestro).

Asimismo, el Departamento promulgó el Reglamento Núm. 8444, de 30 de enero de 2014.⁶ En este se definió la *dispensa* como “la reducción a la tasa aplicable de la Contribución Adicional que [el Departamento...] establezca, sujeto a los parámetros establecidos en la Sección 1023.10(a)(3) del Código y los Artículos 1023.10(a)(3)-1 al 1023.10(a)(3)-13 de este Reglamento, la cual nunca podrá resultar en una tasa menor de punto cero cinco por ciento (.05%)”. Reglamento Núm. 8444, Art. 1023.10(a)(3)-1(c).

En relación con la otorgación de la dispensa, el Reglamento Núm. 8444 también establece lo siguiente como criterio para emitir la dispensa:

(a) El criterio base para conceder la Dispensa es que la Contribución Adicional resulte en una cantidad significativa en comparación con el Margen Bruto de Ganancia del Contribuyente. Para propósitos de la Sección 1023.10(a)(3) del Código y este Artículo, se establece que la Contribución Adicional resulta en una cantidad significativa en comparación con el Margen Bruto de Ganancia del Contribuyente, cuando la misma represente más de siete punto cinco por ciento (7.5%) del Margen Bruto de Ganancia del Contribuyente durante el Periodo Base, según determinado bajo el procedimiento establecido en el Artículo 1023.10(a)(3)-5 de este Reglamento.

Reglamento Núm. 8444, Art. 1023.10(a)(3)-4.⁷

⁶ El Reglamento Núm. 8444 fue aprobado bajo el mecanismo de emergencia y en cumplimiento con el *mandamus* decretado el 31 de diciembre de 2013, en el Caso Civil Núm. KPE2013-5476, *Cámara de Mercadeo, Industria y Distribución de Alimentos; Hatillo Cash & Carry, Inc. v. Departamento de Hacienda*. Confirmado el 25 de marzo de 2014, mediante sentencia en apelación, en el caso KLAN201400193.

⁷ El Reglamento Núm. 8444 dispone los pasos para determinar la elegibilidad a la dispensa.

(a) Si un Contribuyente cumple con el criterio objetivo establecido en el Artículo 1023.10(a)(3)-4 de este Reglamento podrá, dentro de los periodos de tiempo establecidos en el Artículo 1023.10(a)(3)-6 de este Reglamento, solicitar una Dispensa (la "Solicitud") en cumplimiento con este Reglamento y las cartas circulares y determinaciones administrativas emitidas por la Secretaria para detallar el proceso de Solicitud. Presentada una Solicitud, el Departamento de Hacienda evaluará la misma conforme al procedimiento aquí establecido.

(Paso 1) El Departamento de Hacienda verificará que el Contribuyente haya presentado la Solicitud con toda la información y documentos requeridos conforme a las cartas circulares y determinaciones administrativas emitidas por el Departamento. Una vez el Departamento corrobore que la Solicitud está

Esta reglamentación también se hizo eco de la definición que dictó la Ley 40-2013 y dispuso que, para propósitos de la Sección 1023.10 del CRI, *margen bruto de ganancia* significa “**el total generado por las ventas netas de propiedad mueble o inmueble menos el costo de dichos bienes o productos vendidos**, determinadas esas cantidades bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados”. Reglamento

completa, procederá a evaluar la misma.

(Paso 2) Con la información presentada en la Solicitud, se computará el promedio del Ingreso Bruto y el promedio del Margen Bruto de Ganancia del Periodo Base contenido en el Informe.

(Paso 3) El Promedio del Ingreso Bruto se multiplicará por la tasa aplicable de la Contribución Adicional según la tabla que se provee en la Sección 1023.10(a)(1) del Código (en caso de un Contribuyente que no sea miembro de un Grupo Controlado o de un Grupo de Entidades Relacionadas, según esos términos se definen en las Secciones 1010.04 y 1010.05, del Código, respectivamente), o la tasa que se determine siguiendo lo establecido en la Sección 1023.10(e) del Código, en caso de un Contribuyente que sea miembro de un Grupo Controlado o de un Grupo de Entidades Relacionadas. La cantidad que resulte de ese cálculo constituirá la Contribución Adicional del Periodo Base.

(Paso 4) La Contribución Adicional del Periodo Base será dividida entre el Promedio del Margen Bruto de Ganancia del Periodo Base, para determinar qué por ciento representa la Contribución Adicional del Periodo Base del Promedio del Margen Bruto de Ganancia para dicho periodo.

(Paso 5) Si el resultado del Paso 4 es igual o menor a siete punto cinco por ciento (7.5%) establecido en el Artículo 1023.10(a)(3)-4 de este Reglamento, el Contribuyente no tendrá derecho a la Dispensa, lo cual le será notificado por escrito al Contribuyente.

(Paso 6) Si el resultado del Paso 4 es más de siete punto cinco por ciento (7.5%), el Contribuyente tendrá derecho a la Dispensa, lo cual también se le notificará por escrito.

(Paso 7) Una vez establecido que el Contribuyente tiene derecho a una Dispensa, la Secretaria determinará la tasa reducida de la Contribución Adicional aplicable para los dos (2) años contributivos que estén cubiertos por la Dispensa (la "Tasa Reducida"), según establece el Artículo 1023.10(a)(3)-11 de este Reglamento. Para ello, la Secretaria primeramente determinará una cantidad que se utilizará como base para calcular la Tasa Reducida (la "Base para Calcular la Tasa Reducida"), que será lo mayor de: (i) el siete punto cinco por ciento (7.5%) establecido en el Artículo 1023.10(a)(3)-4 de este Reglamento, multiplicado por el Margen Bruto de Ganancia del Periodo Base determinado en el Paso 2; o (ii) el punto cero cinco por ciento (.05%) multiplicado por el Ingreso Bruto del Periodo Base determinado en el Paso 2.

(Paso 8) Luego de determinar la Base para Calcular la Tasa Reducida, la Secretaria establecerá la Tasa Reducida. Para ello, se dividirá el monto de la Base para Calcular la Tasa Reducida entre el Ingreso Bruto Promedio del Periodo Base. El por ciento que resulte será la Tasa Reducida que utilizará el Contribuyente para determinar el monto de la Contribución Adicional aplicable para los años cubiertos por la Dispensa.

(Paso 9) La Secretaria notificará por escrito al Contribuyente que la Dispensa ha sido aprobada e incluirá en dicha notificación la Tasa Reducida que el Contribuyente deberá utilizar al computar la Contribución Adicional y los años contributivos a los que aplicará la Tasa Reducida según la Dispensa. El Contribuyente acompañará copia de dicha determinación con su planilla de contribución sobre ingresos de tales años.

Reglamento Núm. 8444, Art. 1023.10(a)(3)-5.

Núm. 8444, Art. 1023.10(a)(3)-1(h).⁸ (Énfasis nuestro).

Finalmente, en lo pertinente a la discusión del caso de autos, tanto el CRI, como la precitada reglamentación, establecen que

[e]n el caso de distribuidores o concesionarios dedicados a la venta de automóviles, (...) [que sean nuevos] **se entenderá por ingreso bruto aquel que se establece en la sec. 30101 de este título, menos las exenciones de ingreso bruto dispuestas en la sec. 30102 de este título.** Disponiéndose, sin embargo, [que] el total generado por las ventas de dichos automóviles, (...) nuevos para la venta se determinará **sin deducir el costo** de los mismos, pero **deduciendo del importe bruto el monto de los arbitrios pagados** por los automóviles, (...) nuevos vendidos durante el año contributivo.

13 L.P.R.A. § 30090 (3)(g)(1)(D); Reglamento Núm. 8444, Art. 1023.10(a)(3)-1(f)(3)(v).

- C -

Es sabido que “los tribunales no debemos entrar a considerar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una ley o de una actuación a menos que ello sea imprescindible y que la controversia bajo consideración no pueda ser adjudicada por otros fundamentos”. *Pueblo v. Yip Berrios*, 142 D.P.R. 386, 421 (1997). Claro está, como intérprete último de nuestra Constitución, la judicatura está plenamente facultada para determinar sobre la validez constitucional de una ley o reglamento, sin que ello constituya una indebida intromisión de la Rama Judicial en los trabajos de la Asamblea Legislativa. *Silva v. Hernández Agosto*, 118 D.P.R. 45, 78 (1986).

III.

En el presente caso, Yokomuro señala que la Secretaría incidió al no adjudicar los planteamientos constitucionales traídos ante su consideración y al no concluir sobre la alegada naturaleza confiscatoria de la CAIB y el perjuicio económico que le produce. En esencia, Yokomuro aduce que el margen de 7.5% reglamentario para establecer la elegibilidad de la dispensa es arbitrario y caprichoso.

Coincidimos con el Departamento en que este señalamiento es realmente una impugnación del Reglamento 8444 en su aplicación.

⁸ La ley define el *margen bruto de ganancia* como “las ventas netas menos costo de ventas”. 13 L.P.R.A. § 30090 (g)(2).

A base de la doctrina reseñada, es obvio que la impugnación de su faz a la reglamentación es tardía. El Reglamento Núm. 8444 se aprobó mediante el mecanismo de emergencia el 30 de enero de 2014, por lo que con posterioridad a esa fecha el Departamento dio cumplimiento a los requisitos ineludibles de notificación, oportunidad a la ciudadanía de presentar sus escritos y publicación. Esa revisión es de la competencia de este foro intermedio, pero está limitada a treinta días a partir de la vigencia de la reglamentación.

De otro lado, en el caso de la impugnación en su aplicación, la parte legitimada puede acudir al Tribunal de Primera Instancia con su reclamo. Por tanto, es forzoso concluir que la Secretaría no erró al no atender tales contenciones, por no ser el foro adecuado para adjudicarlas. La Secretaría estaba impedida de dirimir estos señalamientos.

Ahora bien, supongamos que, a base de lo dicho en *Asoc. Dueños Casas Parguera v. JP*, 148 D.P.R. 307, 315 n.4 (1999), seguido en *Centro Unido de Detallistas v. Com. Serv. Pub.*, 174 D.P.R., en las págs. 183-187, —en cuanto a que “la acción de impugnación reglamentaria provista por la L.P.A.U. es distinta de cualquier proceso que pueda entablar un ciudadano agraviado por la acción de una agencia, bien tras un procedimiento de adjudicación o a raíz de la aplicación de un reglamento que, a su entender, carezca de validez”—,⁹ este foro intermedio pudiera entrar a considerar la validez constitucional de la norma que se le quiere imponer por la agencia revisada. Aunque así fuera, y sin prejuzgar la cuestión constitucional concreta planteada por la recurrente, no tenemos criterios de peso en este momento para concluir que la Ley Núm. 40-2013 o el Reglamento Núm. 8444 de 30 de enero de 2014, *infra*, sean inconstitucionales en su aplicación, pues la mera afectación de la práctica y la experiencia individual de la recurrente no invalida ni anula la reglamentación de carácter general. Veamos por qué.

⁹ Véase; además, a Fernández Quiñones, *op. cit.* págs. 120-122.

En cuanto a la aplicación de la dispensa al caso del recurrente, la parte admitió y la agencia determinó probado que, conforme con el procedimiento dispuesto en el Artículo 1023.10(a)(3)-5, la CAIB representaba el 7.03% del margen bruto de ganancia. La reglamentación es diáfana al expresar que las entidades que podían beneficiarse de la dispensa parcial debían arrojar un porcentaje mayor de 7.5%. Ese no es el caso de Yokomuro y, en consecuencia, se denegó la solicitud de la dispensa parcial bienal.

El recurrente no puede pedir un trato privilegiado ni la agencia puede alejarse del cumplimiento de la reglamentación promulgada, que específicamente definió el *margen bruto de ganancia* conforme a los GAAP. Ese margen excluye otros gastos operacionales, aun cuando estos incidan en la ganancia neta del negocio. Esta exclusión responde, además, a evitar que los contribuyentes manipulen las cifras a su conveniencia y en perjuicio del fisco.

El uso de este criterio es comparable con los porcentajes establecidos en el CRI sobre las tasas contributivas. En esos casos, el Departamento sí varía el por ciento de acuerdo con los ingresos individuales. Aunque es cierto que en el caso de la CAIB, el 7.5% es fijo, aun así entendemos que el criterio utilizado no es arbitrario, sino específico, objetivo y uniforme para todos los solicitantes.

El 7.5% establecido en el Reglamento para determinar en cuáles instancias procedería la referida dispensa es de la competencia discrecional y especializada del Departamento, delegada por la Asamblea Legislativa. De acuerdo con la letra del estatuto, el Departamento pudo establecer la relación de causa y efecto entre el margen bruto de ganancia y una consecuencia económica indebida. La ley facultó al Departamento para que verificara los *márgenes brutos* de las diversas industrias y los retos de cada sector. Por ende, en el caso de la venta de automóviles nuevos, se pudo relacionar el *margen bruto de ganancia* con

el *ingreso bruto*; esto, con el fin de establecer si el impuesto ocasionaba o no un efecto económico perjudicial en la industria. Sin embargo, el legislador no lo impuso como obligación, sino que dejó esa tarea a la discreción del Departamento.

No es nuestra función sustituir el criterio legislativo por la concepción de lo que podamos creer razonable y deseable. La función judicial no puede trastocar las prerrogativas constitucionales concedidas a la rama legislativa de imponer contribuciones.

En fin, en el presente caso no existen circunstancias meritorias de entronque constitucional que nos compelan a cuestionar y anular las prerrogativas del Departamento de Hacienda, por lo cual se impone nuestra autolimitación judicial. Y es que lo reclamado por el recurrente compete a los linderos de la Rama Legislativa y Ejecutiva, no a los de la Rama Judicial. La deseabilidad del querellante de que la CAIB se ajuste a determinados comportamientos económicos de las distintas industrias no responde a una controversia jurídica.

En ausencia de una demostración clara de que el foro administrativo hubiera errado o actuado de forma arbitraria o caprichosa o abusado de su discreción, procede confirmar la resolución recurrida. Esta es razonable y se sostiene sobre la evidencia sustancial que obra en el expediente.

IV.

Por los fundamentos antes expuestos, los cuales hacemos formar parte de esta sentencia, confirmamos la resolución administrativa recurrida en el Caso 2014-PN-629.

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

Dimarie Alicea Lozada
Secretaria del Tribunal de Apelaciones