

Expte. n° 4911/06, “**Fornasari, Norberto Fabio c/ GCBA y otros s/ amparo (art. 14 CCBA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido**”, sentencia de fecha 18/4/2007.

Voces: Recurso de inconstitucionalidad. Admisibilidad. Caja de Seguridad Social para Abogados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Amparo. Idoneidad de la vía elegida. Requisitos para su procedencia. Reglamentación del art. 5° de la Ley n° 1.181. Obligatoriedad de realizar los aportes previsionales respecto de los profesionales que optaron por otra caja previsional. Art. 67, inc. 2° de la Ley n° 1.181. Excepción de pago de Aporte Mínimo Anual Obligatorio (AMAO). Competencia de la Asamblea de la Caja de Seguridad Social para Abogados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para reglamentar la Ley n° 1.181. Delegación de la potestad reglamentaria en materia tributaria. Principio de reserva de ley en materia tributaria. Ampliación del aspecto subjetivo del presupuesto de hecho de la obligación tributaria definido por la ley por vía de reglamentación. Aplicación del régimen previsional a sujetos expresamente exceptuados. Pautas hermenéuticas para la interpretación de las leyes. Profesionales afiliados a otra caja profesional para abogados. Principio de igualdad. Carácter obligatorio del sistema previsional de la Ciudad de Buenos Aires. Principio de solidaridad. Naturaleza de las tributaria de las contribuciones y aportes previsionales. Prestaciones patrimoniales coactivas con afectación específica. Contribuciones especiales. Parafiscalidad. Principio presupuestario de unidad. Suscripción del Convenio de Reciprocidad con la Nación. Régimen legal de la Caja de Previsión Social para Abogados de la Provincia de Buenos Aires. Superposición o multiplicidad de aportes. Alcance del art. 14 bis de la Constitución Nacional. Costas.

Expte. n° 4911/06 “Fornasari, Norberto Fabio c/ GCBA y otros s/ amparo (art. 14 CCBA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”.

Buenos Aires, 18

de abril de 2007.

Vistas: las actuaciones indicadas en el epígrafe,

resulta:

1. A fs. 1/8 se presenta el Dr. Fornasari y promueve acción de amparo contra la Caja de Seguridad Social para Abogados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante, CASSABA), a fin que se declare la inconstitucionalidad de la reglamentación del art. 5 de la ley 1181 — dispuesta mediante resolución n° 004-A-05 dictada por la Asamblea de CASSABA—, en cuanto obliga a realizar aportes a quienes ejercieron la opción por otra Caja Previsional.

Fundamenta su pedido de inconstitucionalidad en los siguientes argumentos:

a) Afirma que la Asamblea de CASSABA carecía de competencia para reglamentar la ley 1181, ya que dicha reglamentación correspondía, como ocurre con todas las leyes de la Ciudad, al Poder Ejecutivo local, en los términos de los arts. 102 y 104 CCBA.

Y agrega que el Poder Ejecutivo local ejerció parcialmente dicha potestad reglamentaria al dictar el decreto 2046/04, en el que reglamentó los arts. 78 y 139 de la ley 1181, y requirió —en su art. 2— a las autoridades de CASSABA y del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal que en el plazo allí establecido acercasen a la Secretaría de Justicia y Seguridad Urbana las propuestas de reglamentación del resto de articulado de la referida ley.

b) Sostiene que la norma cuestionada viola el principio constitucional de reserva de ley tributaria, aplicable al caso porque los aportes previstos en la ley 1181 forman parte de la categoría de “contribuciones especiales”.

Dice que la reglamentación cuestionada modifica el ámbito personal del hecho imponible extendiendo la aplicación del régimen a sujetos expresamente excluidos por el art. 5 de la ley 1181.

c) Aduce que la reglamentación viola el art. 14 bis CN, al consagrar una superposición —y no multiplicidad— de aportes, toda vez que ellos son realizados en virtud de la misma actividad: el ejercicio de la profesión de abogado.

2. A fs. 31/34 el Sr. Juez de primera instancia dictó sentencia, en la que hizo lugar a la acción de amparo deducida, y en consecuencia declaró, con relación al amparista, la inconstitucionalidad e inoponibilidad de la reglamentación del art. 5 de la ley 1181 dispuesta mediante resolución 004-A-05 de la Asamblea de CASSABA.

3. A fs. 35/58 se presentó CASSABA y apeló la sentencia de primera instancia.

Sustentó su apelación en los siguientes argumentos:

a) Con respecto a la alegada incompetencia de CASSABA, sostiene que el Poder Ejecutivo solo puede reglamentar aquellas leyes cuya aplicación está a su cargo.

Pero la ley 1181 le reconoce a CASSABA la condición de persona jurídica pública no estatal (art. 2) económica y financieramente

autónoma, es decir que no guarda relación jerárquica alguna con la Administración. Por ende, la reglamentación de dicha ley resulta un resorte exclusivo de CASSABA, en tanto órgano de aplicación de la misma.

- b) No existe violación al principio de legalidad tributaria porque es la propia ley 1181 la que establece un régimen de aportes obligatorio como corolario de la realización de trabajos en jurisdicción local, y el carácter de afiliado a CASSABA se adquiere por el mero acto de matricularse en esta jurisdicción, sin que pueda entrar en juego la decisión particular de no realizar aportes o autoexcluirse de un régimen de estricta naturaleza compulsiva, situación similar a la que se constata con todas las Cajas Previsionales locales del país.

Por lo tanto, quien tiene matrícula en la Ciudad de Buenos Aires pero está afiliado a otra Caja, no se encuentra fuera del sistema previsional local, sigue siendo afiliado a CASSABA y debe aportar al mismo en los términos de la ley 1181 y su reglamentación.

- c) El fallo recurrido resuelve sin considerar los principios jurídicos que gobiernan la materia implicada.

En efecto, en el campo de la seguridad social imperan los principios de obligatoriedad de la afiliación, solidaridad social y universalidad, así como una interpretación de las normas previsionales que privilegie la finalidad que en ellas se persigue, salvando las posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal.

Por lo tanto, la no percepción por ninguna Caja de los aportes que correspondan por trabajos realizados conculca el principio de solidaridad, con efecto redistributivo, fundamento de la ley 1181, y dificulta la efectiva concreción de los beneficios de la seguridad social garantizados por el art. 14 bis *in fine* CN, al acarrear un irreparable desfinanciamiento de CASSABA.

- d) Para resolver esta cuestión resulta importante contemplar que en virtud del convenio suscripto entre las autoridades de la Caja y el Secretario de Seguridad Social del 12/12/2003, aprobado por Resolución del Secretario de Seguridad Social n° 19/2003 de la misma fecha, CASSABA ha quedado incorporada al sistema de reciprocidad jubilatoria que, en el orden nacional, ratificó la resolución 363/1981 de la ex Subsecretaría de Seguridad Social.

Este sistema materializa un régimen de reconocimiento de los aportes efectuados en las distintas jurisdicciones —nacional, provinciales y municipales— para que puedan ser contabilizados a los efectos de acceder a los beneficios previstos en los distintos regímenes, y dispone la transferencia de los aportes ingresados en las distintas Cajas a la Caja otorgante de la prestación que lo requiera.

La propia ley 1181 ha considerado trascendente la incorporación a este régimen de reciprocidad previsional, al punto tal que estableció que recién cuando ello ocurra entrará en vigencia dicha ley.

- e) La pretensión del actor es lesiva del principio de igualdad ante la ley, porque habría profesionales que aportan a CASSABA mientras que otros, los afiliados a otras Cajas, podrían actuar en esta jurisdicción pero sin obligación previsional alguna, ya que no aportarían a CASSABA pero tampoco a la Caja a la que están afiliados.
- f) Cuando la misma profesión se ejerza, al mismo tiempo, en ámbitos territoriales distintos, no existiría superposición sino multiplicidad de aportes, en tanto existen dos ejercicios profesionales sujetos a modalidades distintas, en distintas jurisdicciones.

4. A fs. 81/91 la Sala I de la Cámara Contencioso Administrativo y tributario dictó sentencia, en la que dispuso hacer lugar a los agravios, revocar la sentencia de primera instancia y, en consecuencia, rechazar el amparo.

5. A fs. 94/103 el Dr. Fornasari interpuso recurso de inconstitucionalidad, en el que insiste con los argumentos esbozados en la demanda para fundamentar su pedido de declaración de inconstitucionalidad de la reglamentación del art. 5 de la ley 1181, dispuesta por la Resolución n° 004-A-05 de la Asamblea de CASSABA, y agrega que no existe Convenio de Reciprocidad entre CASSABA y la Caja de Abogados de la Provincia de Buenos Aires, a la que él se encuentra afiliado.

Dicho recurso fue contestado por CASSABA a fs. 107/128.

6. A fs. 130 la Cámara resolvió conceder el recurso de inconstitucionalidad deducido por el actor.

7. A fs. 134/139 obra el dictamen del Fiscal General Adjunto, que propicia desestimar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto.

Fundamentos:

La jueza Ana María Conde dijo:

1. El recurso de inconstitucionalidad fue correctamente concedido, ya que cumple los requisitos formales exigidos por la ley 402, y plantea adecuadamente un caso constitucional.

En efecto, el accionante plantea la inconstitucionalidad de la reglamentación del art. 5 de la ley 1181, y lo fundamenta en la violación de distintas normas —arts. 4, 14 bis, 17, 19, 52 y 75 incs. 1º y 2º CN, y 4, 9 inc. 1º, 51, 80 inc. 2º punto A, 102, 103 y 104 CCBA— y principios constitucionales —derecho a la propiedad, división de poderes, principio de legalidad tributaria, prohibición de superposición de aportes previsionales—.

Este esfuerzo argumental supera el examen de admisibilidad formal, y amerita analizar el recurso impetrado.

2. Previamente, resulta necesario formular algunas precisiones referidas a la pretensión planteada en autos por el recurrente.

El Dr. Fornasari inició la presente acción con el objeto de que “*se declare la inconstitucionalidad de la reglamentación del art. 5 de la ley 1181 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*”. Una primera lectura —estrictamente literal y descontextualizada— de este enunciado podría conducirnos a pensar que el pedido estaría orientado a obtener una declaración aparentemente general y abstracta en torno a la validez constitucional de la normativa aludida, lo cual no podría considerarse una *causa* susceptible de justificar la intervención judicial.

Sin embargo, a pesar de no estar claramente indicada, la relación jurídica involucrada es fácil de identificar. En efecto, y tal como lo entendieron las instancias de mérito, el control constitucional era indispensable para despejar la incertidumbre en torno a la existencia o inexistencia de una obligación previsional *a cargo del actor*, ya que sus honorarios profesionales por pleitos sustanciados en la Ciudad habrían quedado alcanzados por los aportes previstos en la reglamentación impugnada. Así planteado, el amparo tendría por objeto establecer si las relaciones jurídicas aludidas generan o no un crédito a favor de CASSABA.

Así delineado el presente caso, y habida cuenta que no median agravios sobre el punto, pueden darse por cumplidos los presupuestos de actuación del Poder Judicial.

Realizada esta aclaración, procederé a analizar los tres argumentos principales desarrollados por el recurrente para sostener su pretensión.

3. Incompetencia de la Asamblea de CASSABA para reglamentar la ley 1181.

El recurrente afirma que la Asamblea de CASSABA carecía de competencia para reglamentar la ley 1181, ya que dicha reglamentación corresponde, como ocurre con todas las leyes de la Ciudad, al Poder Ejecutivo local.

a) Existen cuatro clases o especies de reglamentos: los ejecutivos, los autónomos, los delegados y los de necesidad y urgencia.

Los reglamentos ejecutivos son aquellos que se emiten para hacer posible o más conveniente la ejecución o aplicación de las leyes, cuidando de respetar fielmente su espíritu. En cuanto al contenido de estos reglamentos, suelen aclarar términos confusos o contradictorios, regular detalles omitidos, o precisar el alcance de las disposiciones de la ley.

En principio, la potestad de reglamentar las leyes corresponde al Poder Ejecutivo. Así lo determinan, en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, los arts. 102 y 104 CCBA, el primero de los cuales establece que el

Jefe de Gobierno “... *Participa en la formación e las leyes según lo dispuesto en esta Constitución, tiene iniciativa legislativa, promulga las leyes y las hace publicar, **las reglamenta sin alterar su espíritu** y las ejecuta de igual modo ...*” (la negrita es propia).

Pero ¿esta potestad es exclusiva del Poder Ejecutivo? ¿O en ciertos supuestos dicha potestad reglamentaria puede ser atribuída expresa o implícitamente a otro órgano?

Marienhoff afirma que los reglamentos de ejecución tienen un límite virtual o implícito: que la ley respectiva, por la materia que se trate, sea de aplicación por el órgano ejecutivo. De lo contrario, éste estaría violando el principio constitucional de división de poderes al inmiscuirse en la competencia de otro de los órganos de gobierno —Legislativo o Judicial— (Marienhoff, Miguel S., “Tratado de Derecho Administrativo”, 5ª ed.act., tomo I, nº 71, pág. 280, Ed. Abeledo-Perrot, Bs.As., 1995).

En conclusión, la potestad de sancionar reglamentos ejecutivos, si bien corresponde en principio al Poder Ejecutivo, no es una atribución exclusiva de éste, y en consecuencia habrá que analizar cada ley en particular para determinar si debe o no ser reglamentada, y en caso afirmativo cuál es el órgano competente para aplicarla y para emitir dicha reglamentación.

b) El interrogante a dilucidar es el siguiente: ¿CASSABA tiene facultades reglamentarias?

El art. 2 de la ley 1181 establece: “*Créase la Caja de Seguridad Social para Abogados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CASSABA), en adelante “la Caja”, como una persona jurídica de derecho público no estatal con autonomía económica y financiera. La Caja tiene por objeto fundamental hacer efectivo el Sistema de Seguridad Social instituido en la presente Ley.*”

Concordantemente, el art. 4 precisa que “*Las disposiciones de esta Ley son de orden público y su aplicación está a cargo de la Caja.*”

No quedan dudas, entonces, que CASSABA es el órgano de aplicación de la ley 1181, y tiene como misión organizar y desarrollar el presente Sistema de Seguridad Social.

Para ejercer esta función, CASSABA tiene distintas potestades, entre las que se encuentra el poder reglamentario. Ello surge en *forma implícita* de las normas citadas precedentemente, y en *forma expresa* de los arts. 3 y 120 inc.1 de la ley 1181.

El art. 3 dispone que “*La Caja se rige por esta ley, su reglamentación y las Disposiciones y Resoluciones que dicten sus órganos, debiendo fijar su domicilio en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*”, mientras que el art. 120 expresa que “*Son atribuciones de la Asamblea Ordinaria: 1. Dictar las disposiciones y resoluciones conforme a los fines y objetivos que inspiran a la presente ley (...)*”

Estas normas expresamente reconocen, en términos generales, la potestad reglamentaria de CASSABA, que puede expresarse mediante

disposiciones o resoluciones, y que no se limita solo al dictado de normas de autoorganización. Y ello resulta algo lógico, porque sin dicha facultad resultaría de imposible cumplimiento para CASSABA la misión que le encarga la ley 1181. En efecto, ¿cómo se organiza un sistema si el órgano encargado de ello no puede dictar normas reglamentarias?

c) La conclusión precedentemente expuesta no se ve obstaculizada por la sanción de los decretos 2064-GCBA-2004 y 151-GCBA-2007:

- El art. 2 del decreto local 2064/2004 establece lo siguiente: “... *Requírase a las autoridades de la Caja de Seguridad Social para Abogados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y al Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, que en un plazo de 60 días acerquen a la Secretaría de Justicia y Seguridad Urbana, las **propuestas para la reglamentación del resto del articulado de la Ley N° 1.181 ...***” (la negrita es propia).
- Por otro lado, el reciente decreto 151/2007, dictado por el Jefe de Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires con fecha 22/01/2006 (publicado en BOCBA n° 2615 del 30/01/2007), dispuso en su art. 2 intimar a CASSABA para que deje sin efecto la reglamentación de la ley 1181 dispuesta por resolución n° 4-A-05, por considerar que la Asamblea de CASSABA carecía de competencia para emitir dicha norma.

Pero contrariamente a lo afirmado por el voto mayoritario de Cámara en el ap. IX.3 (fs. 85), no se trata de un supuesto de delegación de la potestad reglamentaria efectuado por el Jefe de Gobierno —en cuyo caso podría ser revocada—, sino que es la Legislatura de la Ciudad la que le atribuyó no solo implícita sino también expresamente dicha potestad a CASSABA, en la ley 1181. O en otras palabras, **la fuente de la potestad reglamentaria de CASSABA es la ley 1181, y no el art. 3 del decreto reglamentario n° 2064/2004.**

En definitiva, el Poder Ejecutivo local no puede quitarle ni desconocerle facultades a CASSABA que nunca le delegó, por el simple hecho de que es la propia ley 1181 quien le atribuyó la potestad reglamentaria a la Caja.

d) En síntesis, podemos afirmar que CASSABA está facultada para reglamentar el sistema previsional creado por la ley 1181, goza de competencia para ello en su carácter de autoridad de aplicación.

4. Exceso reglamentario – Violación del principio de legalidad tributaria.

El recurrente también sostiene que la norma cuestionada viola el principio constitucional de reserva de ley tributaria, al extender la aplicación del régimen a sujetos expresamente excluidos por el art. 5 de la ley 1181, lo cual constituiría un exceso reglamentario.

a) Al reglamentar el sistema previsional de la ley 1181, CASSABA debe respetar ciertas **limitaciones**.

La primera de ellas es que en el ejercicio de la potestad reglamentaria que le atribuye la ley 1181 *no puede transgredir su espíritu ni dificultar los fines* que se propone dicha norma.

Una segunda y obvia limitación, que se desprende del principio de legalidad tributaria, es que *no puede modificar los elementos estructurantes de los tributos* —aportes y contribuciones— previstos en la ley 1181, los que solo puede ser determinados por esa u otras leyes —en sentido formal— que se dicten a futuro.

Y un tercer aspecto a tener en cuenta, es que CASSABA solo puede ejercer su poder reglamentario para posibilitar el adecuado funcionamiento del sistema previsional creado por la ley 1181, es decir que *no puede exceder el ámbito de competencia en razón de la materia*.

b) Sentado lo expuesto, corresponde analizar el contenido de la reglamentación del art. 5 de la ley 1181, para determinar si existió o no un exceso reglamentario.

Para realizar este análisis es conveniente tener en cuenta ciertas **pautas hermenéuticas** (conf. mi voto en expte. n° 4066 "González, Carlos Alberto y otros s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en 'González, Carlos; Lacquaniti, Roque y otros (Bingo Congreso) s/ inf. Ley 255 – Apelación'", sentencia del 19/12/2005):

i. La CSJN ha dicho en innumerables oportunidades que las leyes deben interpretarse en forma **sistemática**, es decir evitando darles un sentido que ponga en pugna a las disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptando, como verdadero, el que las concilie, y deje a todas con valor y efecto (CSJN, 17/08/2000, "Chichizola, Jorge A. c. Instituto Nac. de Prev. para el Pers. del Estado y Servicios Públicos", DT 2001-B, 1517; ídem, 25/06/1985, "Fiat Concord, S.A. c. Gobierno nacional -A. N. A.", La Ley 1985-D, 500).

ii. Por otro lado, el Máximo Tribunal de la Nación también ha dicho que *"... no debe prescindirse de las consecuencias que derivan de cada criterio que utilice y prefiere la labor interpretativa; pues ellas (las consecuencias) constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad y su coherencia con el sistema en que está engarzada la norma (Fallos, 307:1018) ..."* (CSJN, 25/9/97, "Sigra SRL", La Ley 1998-A, 336).

Esta pauta hermenéutica ha sido denominada por el Dr. Sagües como **"interpretación previsor"** (Sagües, Néstor Pedro, "Control judicial de constitucionalidad: legalidad versus previsibilidad", ED 118-909)

iii. También es importante tener en cuenta los **fines** que persigue la norma, tal como lo dijo la Corte en los siguientes términos: *"es misión del intérprete indagar el verdadero sentido y alcance de la ley, mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte*

la realidad del precepto y la voluntad del legislador. Cualquiera que sea la índole de la norma, no hay método de interpretación mejor que el que tiene primordialmente en cuenta la finalidad de aquélla.” (Fallos 308:215; en el mismo sentido, Fallos 322:2624).

c) El art. 5 de la ley 1181 es, claramente, imperfecto en su redacción. En estos casos y conforme el criterio expuesto precedentemente en el punto 3.b.iii), “... *la labor del intérprete debe ajustarse a un examen atento y profundo de sus términos que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador, extremos que no deben ser obviados por las posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal, precisamente para evitar la frustración de los objetivos de la norma ...*” (CSJN, 25-11-1986, “Ferrer, Roberto O. c. Gobierno Nacional —Ministerio de Defensa—”, La Ley 1987-A, 53).

Dicho artículo, en su segundo párrafo, establece que están “**exceptuados**” (sic) del sistema previsional “... *quienes se encuentran obligatoriamente afiliados a otra Caja Profesional para Abogados, en tanto continúen cotizando a dicho régimen y manifiesten fehacientemente la voluntad de acogerse a esta excepción dentro de los noventa (90) días del comienzo de la obligatoriedad de esta Ley o de la iniciación de su actividad para los profesionales recientemente recibidos ...*”

Una primera lectura, estrictamente literal, podría conducirnos a pensar —como lo sostiene el accionante— que esa categoría de profesionales no debe realizar ningún tipo de aportes a CASSABA. Pero esa posible solución choca contra la lógica del sistema y los principios que la informan, más precisamente contra los *principios de igualdad, obligatoriedad y solidaridad previsional*.

i.- En primer lugar, si se aceptara esta pretensión, por los trabajos realizados en la Ciudad de Buenos Aires, dicho profesional no realizaría ningún tipo de aporte a ninguna Caja previsional, ni a CASSABA ni a la otra Caja provincial a la que se afilió. Ello generaría una situación injusta y violatoria del **principio de igualdad** respecto de los restantes profesionales que deben realizar aportes a CASSABA, porque ello aumentaría el costo del servicio a cargo del cliente y/o disminuiría la ganancia del profesional que afronta el gasto con parte de sus honorarios.

La valoración de estas posibles consecuencias permite apreciar cuán disvaliosa e irrazonable resulta la posición defendida por el accionante.

ii.- Por otra parte, el art. 1 de la ley 1181 establece que el sistema previsional creado es de “**carácter obligatorio**”.

Si determinados profesionales, por el hecho de realizar una opción por otra Caja Previsional en los términos del art. 5, pudieran actuar profesionalmente en la Ciudad de Buenos Aires pero sin efectuar ningún tipo de aporte a CASSABA, el sistema terminaría transformándose en

“voluntario”. Y es que los abogados podrían, por su sola voluntad, eludir el pago de obligaciones previsionales al ejercer dicha opción, generando no solo una situación desigualitaria respecto de los demás letrados que ejercen la profesión en esta jurisdicción, sino también contribuyendo al desfinanciamiento de CASSABA.

Y no parece lógico pensar que el legislador local creó un sistema previsional “obligatorio” e incluyó una cláusula que permite eludirlo voluntariamente, ni tampoco podemos pensar que al legislador no le interese garantizar el financiamiento de CASSABA.

iii.- Y en tercer lugar, cabe recordar que el financiamiento de las prestaciones previsionales debe fundarse en el **principio de solidaridad** entre ricos y pobres, asalariados y empresarios, personas jóvenes o de edad avanzada. Este principio esencial ha sido recogido por el art. 1 de la ley 1181, que dice expresamente que el sistema previsional por ella creado está “... basado en el principio de solidaridad ...”

Una interpretación del art. 5 de la ley 1181 que permita eludir el pago de aportes a determinados abogados violenta dicho principio y el espíritu de la ley. Quienes están en condiciones de trabajar, y por ende reciban honorarios o inicien su actuación profesional en un asunto judicial o administrativo en este ámbito jurisdiccional, deben contribuir al financiamiento de CASSABA, porque de lo contrario se desfinanciaría el sistema y consecuentemente dificultaría el cumplimiento de las prestaciones previstas en la ley a favor de quienes lo necesiten.

d) Como acertadamente afirma el accionante, los aportes previstos en el art. 62 incs. 1 y 4 de la ley 1181 deben considerarse “**contribuciones especiales**”.

Estos son tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado. La existencia de esta contraprestación es la característica esencial de esta especie de tributo (Villegas, Héctor B., “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, 7ª ed. amp. y act., pág. 104, Ed. Depalma, Bs.As., 1998).

Una de las críticas planteadas a la reglamentación del art. 5 de la ley 1181, es que obliga a realizar determinados aportes a sujetos que no pueden acceder a las prestaciones —jubilaciones y pensiones— previstas en el art. 7 de la ley 1181, conforme lo dispuesto por la misma reglamentación que establecer que “... *El ejercicio de la opción prevista en el segundo párrafo del artículo 5 importa la excepción a la obligación de cubrir el AMAO y la pérdida del derecho a acceder a las prestaciones previstas en el artículo 7 ...*” (la negrita es propia)..

Si bien es cierto que el profesional que opte por otra Caja Profesional perderá el derecho a acceder a las prestaciones previstas en el art. 7 de la ley 1181, también lo es que, de todas maneras, **los aportes que realice a**

CASSABA redundarán en un beneficio, ya que serán computados al momento de determinar la antigüedad —siempre que se trate de servicios profesionales no simultáneos— y acrecentarán su futuro haber previsional, en los términos del sistema de reciprocidad de la resolución 363-SSSS-1981, cuyos principales lineamientos serán desarrollados a continuación.

e) El 29/12/1980 se firmó un **Convenio de Reciprocidad** entre los directores nacionales de las Cajas Nacionales de Previsión de la Industria, Comercio y Actividades Civiles, para el Personal del Estado y Servicios Públicos y para Trabajadores Autónomos —por una parte—, y representantes de cajas de previsión y seguridad social de distintas provincias —por la otra—. Entre las Cajas que, desde el inicio, formaron parte de este sistema, figura la Caja de Previsión Social para Abogados de la Provincia de Buenos Aires (art. 1), a la que se encuentra afiliado el accionante.

Dicho régimen establece de qué manera se debe computar la antigüedad y establecer el teórico haber total de jubilación o pensión para un profesional que a lo largo de su trayectoria profesional realizó aportes en dos o más Cajas de Previsión Social.

Entre otras disposiciones, establece que deben computarse recíprocamente y al solo efecto de la determinación de antigüedad los servicios no simultáneos reconocidos por cada una de las Cajas (art. 1), e instrumenta la forma en que se conformará el haber previsional y se transferirán mensualmente los fondos de las Cajas participantes del sistema a la Caja otorgante de la pensión o jubilación (arts. 5 a 10, principalmente).

Como podemos apreciar, este régimen de reciprocidad previsional presupone necesariamente que los profesionales comprendidos realicen aportes en varias Cajas, aún cuando finalmente reciban la jubilación o pensión de una sola de ellas, ya que esa jubilación o pensión total se integrará con los montos proporcionales que transfieran mensualmente las restantes Cajas.

La ley 1181 previó la adhesión de CASSABA a este sistema, en su cláusula transitoria 9ª, según la cual *“La presente ley entra en vigencia a partir de la firma del convenio de reciprocidad con la Nación”*. La inclusión de CASSABA a este sistema ocurrió con el dictado de la resolución 19-SSS-2003 de la Secretaría de Seguridad Social de la Nación, de fecha 12/12/2003.

Es decir, el legislador consideró de vital importancia la adhesión a este sistema, al punto tal que condicionó la entrada en vigencia de la ley 1181 a la respectiva incorporación de CASSABA.

Y es que, como acertadamente destaca el voto mayoritario de la Cámara, este convenio de reciprocidad previsional logra preservar debidamente el carácter contributivo del sistema, ya que el haber previsional total reflejará la entidad de los aportes realizados a cada régimen en el que el afiliado se encuentre obligatoriamente comprendido, y se computarán los

servicios no simultáneos prestados en distintas jurisdicciones a los fines de computar la antigüedad.

Si fuera correcta la pretensión del actor, y los profesionales que optaron por otra Caja Profesional estuvieran exentos de todo aporte previsional a CASSABA, ¿para qué serviría el convenio de reciprocidad? ¿Por qué se consideró tan importante la adhesión a un sistema de reciprocidad previsional que sería de escasa aplicación práctica?

Como corresponde asignarle pleno efecto a la voluntad del legislador, ya que *no cabe presumir la inconsecuencia o imprevisión del mismo* (Fallos 310:195; 312:1614; 316:1115; 321:2453, entre muchos otros), la interpretación a la que cabe arribar es la que asegura la plena efectividad y cumplimiento del sistema de reciprocidad previsional antes desarrollado.

f) Para fortalecer la razonabilidad de esta interpretación, resulta interesante apreciar cómo funciona el **régimen legal de la Caja de Previsión Social para Abogados de la Provincia de Buenos Aires**, a la que está afiliado el accionante conforme lo manifestado en la demanda (punto VI.5, fs. 8).

El art. 31 de la ley 6716 de la Provincia de Buenos Aires, que regula el sistema de la Caja de Previsión Social para Abogados de la Provincia de Buenos Aires, establece textualmente —en la parte que nos interesa— que **“Todos los Abogados y Procuradores inscriptos en la matrícula de los Colegios Departamentales son afiliados de la Caja y sus beneficiarios, de conformidad con las disposiciones de la presente ley y los reglamentos que, encuadrados en la misma, dicte el Directorio. Sin perjuicio de ello es requisito indispensable para asumir el carácter de beneficiario, acreditar actividad profesional en la provincia, en forma de ejercicio continuo, permanente e ininterrumpido, o en lapsos que, sumados, completen el período legal ...”** (la negrita es propia).

En dicha jurisdicción, el solo hecho de matricularse implica la afiliación obligatoria a la Caja, aunque el abogado o procurador está afiliado también a otra Caja.

Esta pauta es importante para interpretar como funciona el sistema de CASSABA en la Ciudad, ya que cuando hablamos de temas previsionales nos estamos refiriendo a un único sistema en el orden nacional —el Sistema Único de Seguridad Social (SUSS)—, si bien integrado por distintos subsistemas —el régimen de AFJP, el régimen de reparto, las Cajas provinciales, etc.—. Es conveniente, entonces, armonizar el funcionamiento de dichos subsistemas, en vez de interpretar las normas —como pretende el accionante— de una manera disvaliosa y disfuncional.

g) En conclusión, lo que hace la reglamentación del art. 5 de la ley 1181 es subsanar una redacción que podía generar ciertas dudas, y aclarar algo que se desprende de las restantes disposiciones de dicha ley y del propio régimen de reciprocidad previsional al que la ley 1181 ordena adherir:

que **todos los abogados con matrícula en la Ciudad de Buenos Aires y que desarrollen tareas profesionales en esta jurisdicción deben considerarse afiliados a CASSABA**, y deben realizar obligatoriamente aportes a dicha Caja.

Esta solución es la más coherente con el carácter obligatorio del sistema, con el principio de solidaridad que lo gobierna, y con las restantes disposiciones de la ley 1181 y del convenio de reciprocidad resolución nº 363-SSSS-1981, interpretadas armónica, previsor y teleológicamente.

5. Superposición de aportes (art. 14 bis CN).

Por último, el recurrente manifiesta que la reglamentación cuestionada consagra una superposición de aportes, violatoria del art. 14 bis CN, toda vez que ellos son realizados en virtud de la misma actividad: el ejercicio de la profesión de abogado.

Sin embargo, en este supuesto no existiría superposición de aportes, sino **multiplicidad de aportes**, lo cual no está prohibido por las Constituciones Nacional y de la Ciudad de Buenos Aires, y cuya constitucionalidad ha sido aceptada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos 300:836, considerando 7º) en los siguientes términos: “... *lo que el art. 14 bis de la Constitución Nacional prohíbe —al establecer el seguro social obligatorio— no es la ‘multiplicidad’ sino la ‘superposición’ de aportes, a cargo de un mismo aportante, y por tal ha de entenderse no la misma física sino la misma calidad o carácter en virtud de los cuales debe aportar ...*”.

Es decir, lo que prohíbe el art. 14 bis CN es que por una misma actividad desarrollada en un ámbito jurisdiccional, un mismo sujeto deba realizar aportes previsionales en dos o más Cajas distintas. Pero sí está permitido que una actividad realizadas en ámbitos jurisdiccionales distintos implique la obligación de tributar aportes en Cajas distintas.

Este último supuesto es el que ocurre en autos, ya que el sistema previsional creado por la ley 1181 solo exige realizar aportes a CASSABA por los servicios profesionales desarrollados en la Ciudad de Buenos Aires, y no por los trabajos realizados en otra jurisdicción.

6. Por todo lo expuesto, voto por desestimar el recurso de inconstitucionalidad, con aplicación de costas a la parte vencida (art. 62 CCAyT).

El juez José Osvaldo Casás dijo:

1. El caso constitucional

El recurso de inconstitucionalidad fue correctamente concedido en tanto la parte actora sostiene con argumentos suficientes que la

reglamentación del art. 5º de la ley local nº 1.181 es inconstitucional, pues considera que: **a)** la reglamentación dictada por CASSABA altera el espíritu de la ley nº 1.181 (art. 102, CCABA), violenta el principio de reserva de ley en materia tributaria [arts. 4, 17, 52 y 75 incs. 1º y 2º, CN y arts. 9, inc. 1º, 51, 80 inc. 2a), 81 inc. 9 y 103, CCABA] y **b)** resiente el principio que prohíbe la superposición de aportes (art. 14 *bis*, CN) con menoscabo de su derecho de propiedad (art. 17, CN).

2. El principio de reserva de ley y las contribuciones y aportes a la seguridad social

La seguridad social o previsión social es un fenómeno hoy con difusión universal que tiende a cubrir diversas contingencias, fundamentalmente de vejez, invalidez y muerte, y que se financia, salvo variantes de detalle, mediante *contribuciones* de los empleadores —e incluso en algunos supuestos de terceros, sobre la base de una relación justificante como la del profesional con su cliente— y *aportes* de los dependientes, o agentes, en el caso de trabajadores autónomos, como lo son los profesionales liberales.

Es que el Estado asume que “no puede dejar a la libre decisión de los interesados la cobertura de los riesgos futuros, toda vez que la experiencia indica que el hombre común no los prevé, especialmente cuando sus ingresos no le permiten, en principio, practicar el ahorro con aquella finalidad”; de allí que “sustituye coactivamente opciones de los particulares y les impone un sistema de previsión social” que al igual que les demanda contribuciones para su sostenimiento, les ofrece beneficios futuros para aquellos que habrán de cumplir determinados requisitos (Galli, Guillermo Pablo: “Naturaleza tributaria de las obligaciones previsionales”, *Revista de la Universidad de Buenos Aires*, publicación dispuesta en homenaje al profesor Rafael Bielsa, volumen III, ps. 129 y ss., en particular ps. 132, Buenos Aires, 1980).

En tales condiciones pierden virtualidad las doctrinas que pretenden asignar a dichos institutos naturaleza *iusprivatista*, como si el régimen fuera establecido por los particulares en forma voluntaria al modo de un contrato de seguro, ya que es el Estado en ejercicio de su poder de autoridad quien, coactiva y unilateralmente, ha instituido el sistema, ponderando que es el medio más adecuado para defender el interés general y propender a la realización del bien común.

Las referidas contribuciones y aportes se convierten en prestaciones patrimoniales coactivas con afectación específica, esto es, asignadas a la financiación del o de los sistemas de seguridad social instituidos por la legislación de cada país.

En la República Argentina, durante mucho tiempo, no hubo un régimen uniforme, pues se habían organizado tantos como actividades existentes. Además de ello, junto con los sistemas nacionales, coexistían los

respectivos regímenes provinciales para agentes públicos o profesiones liberales (Caja Forense, Caja Notarial, Caja de Previsión Social de Médicos, Bioquímicos y otras especialidades, en este último caso de la Provincia de Córdoba, etc.).

El financiamiento se ha basado en la doble cotización y la nota común de dichas prestaciones puede sintetizarse en que: **a)** se instituyen mediante ley formal dando de tal modo satisfacción al recaudo de *reserva de ley*; **b)** tienen carácter obligatorio, posibilitando el cobro coactivo de las mismas; **c)** son inembargables; y **d)** son proporcionales a las remuneraciones o ingresos del sujeto o, a menudo, para los trabajadores independientes constituyen una suma fija que se acrecienta por la antigüedad en la actividad.

Actualmente la ley n° 24.241 instituye el **Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (SIJP)** a cuyo cargo se han fijado las distintas contingencias a ser atendidas por el **Sistema Único de Seguridad Social (SUSS)** que está conformado por: **1.** Un régimen previsional público, fundamentado en el otorgamiento de prestaciones por parte del Estado que se financian a través de un mecanismo de reparto, y **2.** Un régimen previsional basado en la capitalización individual. Paralelamente, el Sistema Único de Seguridad Social (SUSS) también está integrado por Cajas Provinciales —y la de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires— que actúan con carácter complementario o sustitutivo abarcando tanto a agentes públicos, como a profesionales liberales (art. 125, 2° párrafo, CN).

Igualmente es menester consignar que, progresivamente, el campo de la seguridad social se fue ampliando y abarca una vasta gama de prestaciones. Dentro de ellas tienen importancia superlativa las que conforman el *salario familiar*, como lo recuerda **Guillermo Pablo Galli** en el ya citado trabajo (v. p. 134), nacido inicialmente a través de acuerdos que se celebraban entre las organizaciones sindicales y patronales y, más tarde, mediante la intervención coactiva del Estado (vg. Cajas de Subsidios Familiares), para evitar que el nuevo régimen produjera un efecto inverso de aquél previsto, esto es que en lugar de favorecer al trabajador con mayor número de personas a cargo, lo perjudicara por poseer una familia numerosa. Aparece entonces la contribución obligatoria de cada patrón conforme al número de dependientes, sin perjuicio de las compensaciones —entre los débitos y créditos que se generaran— resultantes de los pagos realizados a los empleados y obreros en razón de las cargas de familia que efectivamente tuvieran.

Asimismo, corresponde aludir a las Obras Sociales, respecto de las cuales existen prestaciones efectivas y actuales entre los aportes que se deben y los servicios que se brindan, consistiendo el núcleo central de la tutela en el servicio de salud y la asistencia médica.

2.1. Caracterización de las contribuciones y aportes a la seguridad social como institutos tributarios

Dentro de la **doctrina nacional** se advierte una marcada coincidencia en atribuir, casi unánimemente, naturaleza tributaria a las contribuciones patronales y aportes personales a la seguridad social.

En el sentido indicado en el párrafo precedente se puede computar la calificada opinión del maestro **Carlos M. Giuliani Fonrouge**, para quien las contribuciones de seguridad social constituyen el grupo más importante de la llamada *parafiscalidad*, no sólo en razón de su magnitud financiera sino por sus implicancias económico sociales (cfr. “Acerca de la llamada parafiscalidad”, en *Ensayos sobre Administración, Política y Derecho Tributarios*, tomo I, p. 1 y ss., en particular p. 22, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1968).

Agrega este destacado autor, que la finalidad de los recursos no altera la naturaleza tributaria del instituto ya que el *fin asistencial* no deja de ser un *fin estatal*, particularmente desde la incorporación a la **Constitución Nacional** del **art. 14 bis** por la **Reforma del año 1957**, en tanto que a partir de tal dispositivo se ha consagrado que: ***El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable.*** Así también, el hecho de que en algunos casos la tarea asistencial se encuentre a cargo de órganos no estatales (vg. Cajas Profesionales) no modifica las apuntadas conclusiones puesto que el Estado puede realizar sus propósitos actuando en forma directa o a través de la colaboración de entes independientes de la Administración activa de carácter público no estatal (ob. cit., ps. 23 y 24). Igualmente, para Giuliani Fonrouge, tampoco obsta a la calificación asignada el hecho de que los recursos de la seguridad social no ingresen a las arcas fiscales, en tanto el principio presupuestario de unidad es de técnica formal y se muestra insuficiente para alterar la sustancialidad del instituto (ob. cit. p. 24).

A su vez, Guillermo Pablo Galli ha sostenido: “La coactividad, el carácter definitivo del pago, la satisfacción de una necesidad pública a la que está destinado y el régimen sancionatorio para sus infractores, así como las facultades de fiscalización y determinación de las respectivas obligaciones de afiliados y responsables que se le acuerdan a los organismos previsionales, califican, sin lugar a dudas, el carácter tributario de la imposición previsional. // No bien examinemos el hecho generador de la obligación en materia previsional comprobaremos que nos encontramos con un impuesto que no guarda diferencia alguna con tantos otros impuestos —directos o indirectos—, que en gran número proliferan en la actualidad. Las notas coincidentes son tales que la única diferencia no es de tal entidad que pueda arrastrar a una distinta calificación” (refiere el autor como nota diferencial, el destino de los ingresos a fondos específicos para financiar el sistema). // Los aportes y contribuciones previsionales son prestaciones pecuniarias coactivas impuestas por el Estado; tal característica, en nuestro derecho, no está discutida. Aún en aquellos supuestos en los cuales la recaudación previsional y su administración queda a cargo de entidades ubicadas fuera de la estructura estatal —caso de las cajas de previsión para

profesionales en el orden provincial— no altera su naturaleza toda vez que su función, que es delegada, se limita precisamente a todos los actos posteriores a la imposición, facultad ésta que, siempre, queda reservada al poder político. Sin embargo, en esos casos por necesidad propia del servicio previsional el Estado delega a tales entidades facultades propias de la administración, con el fin de permitir una eficiente y rápida recaudación. Ello autoriza a sostener que, intrínsecamente, no existe diferencia entre los actos de determinación y recaudación de dichas cajas previsionales y aquellas que ejercen los entes estatales —tales como la Dirección General Impositiva y la Administración Nacional de Aduanas— toda vez que todos ellos se ejecutan en ejercicio de las facultades que cada uno ha recibido en sus respectivas leyes, facultades que no difieren en lo esencial. // Por lo demás, en todos ellos el empleo que el Estado o el ente público haga de los fondos recaudados no influye sobre el origen y la extensión de la obligación que pesa sobre el contribuyente (...) // Aceptamos la calificación de parafiscalidad —ya impuesta— para regímenes como los que se han mencionado hasta ahora y, por lo tanto, los aportes y las contribuciones —sean de los dependientes como de los patrones— son impuestos parafiscales. Impuestos que para los primeros configuran impuestos proporcionales directos sobre la renta de carácter real, en tanto que para los segundos suponen un impuesto indirecto proporcional al gasto en salarios efectuado por el contribuyente. Para el supuesto de los trabajadores independientes la imposición se presenta más peculiar pues constituye un impuesto proporcional no a los ingresos, sino a otro índice de tipo indirecto, cual es la antigüedad en la profesión, oficio o comercio. // Sin embargo la calificación de impuesto parafiscal sólo tiene consecuencia presupuestaria en tanto se encuentre o no determinado impuesto incluido en las estimaciones del presupuesto, conforme al destino de su recaudación” (ob. cit., ps. 142 y ss., en particular ps. 143 a 145).

El profesor **Dino Jarach**, al ocuparse de los aportes y contribuciones de la seguridad social desecha, en cambio, la noción de parafiscalidad, pero igualmente entiende que se trata de impuestos sobre sueldos y salarios y sobre el monto de las remuneraciones pagadas al personal, respectivamente; agregando que la afectación específica del recurso no conduce a que exista una relación conmutativa, directa e individual entre el pago de los aportes y contribuciones y los beneficios del sistema (cfr. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, p. 252, Editorial Cangallo, 1^a reimpression de la 1^a edición, Buenos Aires, 1985). De todos modos, para el calificado jurista, concebidos como impuestos afectados, se mantiene y reafirma su naturaleza tributaria.

Para el académico **Horacio A. García Belsunce**, en el caso de las contribuciones de seguridad social es necesario diferenciar quien es el sujeto activo de la obligación, apuntando a distintas categorías tributarias en tanto tal rol lo cumpla el Estado —contribución especial o contribución parafiscal—, para dejar solamente al margen de las mismas a las cuotas o

aportes a favor de personas jurídicas privadas cuando ellas nazcan voluntariamente de la libertad contractual (cfr. “El principio de legalidad”, en *El Principio de Legalidad en el Derecho Tributario*, Simposio organizado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, celebrado del 15 al 16 de octubre de 1986, ps. 73 y ss., en particular p. 110, Montevideo, 1986).

Por su parte, **José María Martín**, siguiendo a Giuliani Fonrouge, entiende que las obligaciones para con el sistema de seguridad social se ubican dentro de la categoría de las contribuciones parafiscales, las cuales reconocen una genuina naturaleza tributaria dado que no son cotizaciones voluntarias o libres, sino prestaciones compulsivas exigidas por el Estado (cfr. *Derecho Tributario Argentino*, ps. 117 y ss., Ediciones Cima, Buenos Aires, 1980).

El académico de la Provincia de Córdoba **Héctor B. Villegas**, reflexiona en los siguientes términos: “Para quienes obtienen beneficios de dichas entidades (obreros, empleados, autónomos, etc.) sus aportes constituyen contribuciones especiales. En cambio, para quienes aportan sin que les ataña una actividad estatal vinculante ni un beneficio específico (p. ej., empleadores con respecto a los organismos que otorgan beneficios a sus empleados), tal aporte asume el carácter de un impuesto parecido al ‘impuesto estadounidense a las nóminas’, o sea, proporcional a la totalidad de remuneraciones pagadas a los subordinados encuadrados en el régimen de seguridad social” (cfr. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, título tercero: “Derecho Tributario. Parte General”, capítulo VII: “Nociones Preliminares”, parágrafo D: “Otros tributos”, subparágrafo c: “Naturaleza de los aportes y contribuciones previsionales”, ps. 204 y ss., en particular p. 205, Astrea, Buenos Aires, 2002).

En un enfoque actualizado de la cuestión, **Daniel G. Pérez** se pronuncia confirmando la naturaleza tributaria de los aportes y contribuciones a la seguridad social, si bien se orienta a enlazar la mayoría de las prestaciones en la categoría de los tributos no vinculados en tanto no alcanza a identificar en ellos “gastos”, “servicios” o “beneficios” particularizados en el contribuyente —característica de los tributos vinculados—, salvo en el aporte personal del trabajador dependiente, del autónomo o monotributista, que tiene como destino su cuenta del régimen de capitalización. Ello así, desde que, según su parecer, en todos los otros supuestos la hipótesis de incidencia elegida por el legislador es absolutamente independiente de cualquier actividad estatal identificable a favor de quien se encuentra obligado al pago, lo que acerca el tributo al impuesto (cfr. *Procedimiento Tributario. Recursos de la Seguridad Social*, tomo I: “Procedimiento y proceso”, título preliminar, capítulo introductorio, parágrafo 24: “Conclusiones”, ps. 45 y ss., Errepar, Buenos Aires, 2006).

Las coincidencias dentro del **pensamiento jurídico argentino** sobre la **naturaleza tributaria de las prestaciones pecuniarias** coactivas al **sistema de seguridad social** me ahorran realizar otros comentarios, más

allá de los matices en cuanto a la caracterización de dichas obligaciones, ya como contribuciones especiales, contribuciones parafiscales, impuestos con afectación específica, o como pertenecientes a una categoría híbrida, según que el llamado a afrontar la carga sea el empleador, el subordinado, el trabajador independiente —como el profesional—, o incluso un tercero, en la medida en que exista algún tipo de relación justificante, por lo que, en todos los casos, debe darse, necesariamente, satisfacción al principio de *reserva de ley* que rige en esta rama del Derecho (v. mi libro *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, 1ª reimpresión de la 1ª edición, capítulo VI: “Los distintos tipos de tributos y la reserva de ley en la Constitución Argentina”, parágrafo 8: “Reserva de ley y las contribuciones y aportes a la seguridad social”, ps. 534 y ss., Ad Hoc, Buenos Aires, 2005).

Dentro de la **doctrina tributaria latinoamericana**, un punto de referencia obligado sobre la naturaleza jurídica de las contribuciones de seguridad social es el que brindara el profesor **Ramón Valdés Costa**, para quien: “Frente a la heterogeneidad del derecho comparado y la diversidad de posiciones doctrinales, aparece como una solución preferible la de considerar las contribuciones de seguridad social como una prestación obligatoria, sujeta al principio de legalidad, a cargo de los integrantes del grupo beneficiado, cuyo destino exclusivo es la financiación del servicio. // Por las razones anteriormente expuestas entendemos, en contra de la doctrina española, que estas contribuciones tienen características particulares que las diferencian de los impuestos y de las tasas y también, con mayor razón aún, de los ingresos que algunas legislaciones, como la francesa, incluyen dentro del concepto de ‘parafiscalidad’, tan impreciso y contrario al principio de legalidad. // Por sus elementos constitutivos, beneficio y destino, deben ser consideradas como una clase, dentro de la especie contribuciones especiales, sin perjuicio de reconocer que estos elementos aparecen desdibujados en las contribuciones patronales, por lo que éstas podrían ser consideradas como impuestos especiales. // Cabe también la posibilidad de que se las considerara como una cuarta especie tributaria, como ocurre en el derecho brasileño, solución que a nuestro juicio no tiene un justificativo aceptable. // Las prestaciones destinadas a los organismos estatales de seguridad social efectuadas por los componentes de los grupos beneficiados con su funcionamiento, presentan, indiscutiblemente, las notas características de la especie tributaria que llamamos ‘contribuciones especiales’; las efectuadas a organismos no estatales, no son tributos, diferenciándose netamente por la circunstancia de que éstos constituyen ingresos que pertenecen exclusivamente al Estado. Pero esta diferencia no interfiere con las reglas generales aplicables a los tributos, especialmente el principio de legalidad” (cfr. *Curso de Derecho Tributario - Nueva Versión*, capítulo VI: “La contribución especial”, punto 15: “Consideraciones doctrinales”, p. 211 y ss., en particular p. 212, Depalma-Temis-Marcial Pons, Santa Fe de Bogotá, 1996).

De todos modos, quede expresada mi discrepancia con el insigne jurista uruguayo respecto de su afirmación de que la contribución de seguridad social pierde su naturaleza tributaria de ser percibida por un sujeto no estatal ya que, según lo creo, en dicho caso no se altera la naturaleza por cuanto sigue teniendo su fuente en la ley y su fin también apunta a satisfacer un interés público, resultando irrelevante en cabeza de quien se coloque la competencia tributaria para percibir el crédito y ejercitar, a tal efecto, no ya la potestad normativa, sino, tan solo, la aplicativa.

2.2 Las contribuciones y aportes a la seguridad social en el Modelo de Código Tributario para América Latina

El **Modelo de Código Tributario para América Latina**, del Programa Conjunto de la Organización de Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo, **del año 1967**, que tuviera como autores a Carlos M. Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gomes de Sousa (Brasil) y Ramón Valdés Costa (Uruguay), al incluir las **contribuciones de seguridad social** entre la **especie tributaria** de las **contribuciones especiales**, definió las mismas en los siguientes términos: *Art. 17.- ... La contribución de seguridad social es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión* (cfr. Reforma Tributaria para América Latina: *Modelo de Código Tributario para América Latina*, 1ª edición, p. 23, Unión Panamericana, Secretaría General de la Organización de Estados Americanos, Washington D.C., 1967).

Por su parte en la “Exposición de Motivos: Análisis del articulado”, se señaló al respecto: “Las contribuciones de seguridad social reúnen indudablemente los caracteres propios de los tributos, pero presentan particularidades que las diferencian de los impuestos. A juicio de la Comisión, desde el punto de vista conceptual, deben incluirse dentro de la categoría de contribuciones especiales, sin desconocer la posibilidad teórica de constituir con estas contribuciones una cuarta categoría de tributos” (cfr. ob. cit., p.22).

2.3. Las contribuciones y aportes a la seguridad social en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

La Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene decidido en viejos pronunciamientos que “las normas que instituyeron el salario familiar ..., no guardan relación alguna de fundamento con los poderes impositivos o expropiatorios del Estado” (*in re: “José Eduardo Roldán v. Antonio Borrás”, Fallos: 250:46, sentencia del 16 de junio de 1961*), o que existen “ciertas ‘cargas’ legales que no son impuestos, especialmente referibles a regímenes legales que imponen esas cargas con un claro sentido social” (*in re: “Caja de*

Subsidios Familiares para el Personal de la Industria v. Talleres Metalúrgicos Aicardo Urbe, Fallos: 267:313, sentencia del 17 de abril de 1967); que “la contribución exigida por el art. 5° del decreto-ley n° 7.914/57 es una carga de orden social y no tiene carácter impositivo” y “debe abonarse sobre el total de las remuneraciones del personal sujetas a aportes y contribuciones jubilatorias, aunque ese personal no tenga derecho a percibir salario familiar” (*in re*: “S.A. Ingenio La Esperanza v. Caja de Subsidios Familiares para el Personal de la Industria”, Fallos: 273:247, sentencia del 16 de abril de 1969), o que el sistema de la ley n° 21.235 no ha sido sustituido por el de la ley n° 21.281, ya que esta última ha tendido a “unificar las normas sobre actualización de los créditos tributarios, carácter que no tienen las deudas ... que se originan en contribuciones y aportes previsionales” (causa: “Dirección Nacional de Recaudación Previsional v. Isidoro Gazzola e hijos”, Fallos: 300:527, sentencia del 16 de marzo de 1978). Sin embargo, la doctrina de los apuntados pronunciamientos no importa un desconocimiento liso y llano de la esencia tributaria de las referidas exacciones, ya que implica, por un lado, diferenciarlas claramente de los impuestos —aspecto en el cual parcialmente coincidimos— y, por otro, sostener que a su respecto, durante la vigencia del régimen de indexación legal de las obligaciones tributarias en mora, el pago fuera de término suscitaba las consecuencias derivadas de las regulaciones legales específicas en materia de aportes y contribuciones de la seguridad social.

Un pronunciamiento del Alto Tribunal que ofrece particular interés es el recaído en la causa: “*Urquía Peretti S.A. v. Dirección General Impositiva*”, Fallos: 322:2189, sentencia del 16 de septiembre de 1999, con decisión dividida. La controversia se centraba en la procedencia de la compensación de saldos de libre disponibilidad emergentes de declaraciones juradas en el Impuesto al Valor Agregado, contra aportes y contribuciones correspondientes al régimen de la seguridad social y de obras sociales. El pronunciamiento rechazó tal posibilidad, si bien es menester formular las matizaciones que siguen. Del voto de la mayoría —suscripto por los Ministros doctores Augusto César Belluscio, Enrique Santiago Petracchi, Gustavo A. Bossert, Guillermo F. López y Adolfo Roberto Vázquez— es oportuno transcribir, por ofrecer interés en relación al tema en tratamiento, el considerando 13°, donde puede leerse: “Que, en primer lugar, cabe dejar establecido que el caso ‘*Tacconi*’ (Fallos: 312:1239) no permite extraer conclusiones válidas para decidir la controversia suscitada en el *sub examine*. En efecto, en aquella causa, tras determinarse que los saldos a favor del contribuyente emergentes de los anticipos mensuales del IVA —que regían entonces— tenían el carácter de ‘libre disponibilidad’, se concluyó en que eran susceptibles de ser compensados con una deuda que el mismo responsable tenía en otro impuesto, pues así lo autorizaban las normas reglamentarias vigentes. En cambio, en el *sub examine*, no se trata de compensar saldos acreedores y deudores de distintos impuestos, sino el saldo favorable al contribuyente en un impuesto con deudas mantenidas con

el régimen de seguridad social, a cuyo respecto —como ha sido señalado— no son admisibles, en principio, las compensaciones fuera del mismo sistema ni disposiciones reglamentarias como las que en el caso ‘*Tacconi*’ dieron sustento a la procedencia de la compensación objeto de aquel pleito”.

En sentido opuesto, tal como surge de los considerandos pertinentes que transcribiré a continuación, el voto de la minoría —suscripto por los Ministros doctores Eduardo Moliné O’Connor, Carlos S. Fayt y Antonio Boggiano—, en su disidencia, consignó: “11) Que, esta Corte se ha expedido sobre un supuesto de compensación en materia fiscal en la causa registrada en *Fallos*: 312:1241, en la que sostuvo que ‘la compensación como modo de extinción de las obligaciones tributarias, puede practicarse de oficio por el organismo fiscal o bien a requerimiento del contribuyente...’// 12) Que la circunstancia de que en el caso, a diferencia de aquel precedente, se trate de un saldo favorable al contribuyente en un impuesto con deudas mantenidas con el régimen de seguridad social, no resulta óbice para la aplicación de aquella doctrina. En efecto, si mediante la resolución general nº 3.795/94, de acuerdo con las finalidades del decreto nº 507/93 y el reenvío al art. 34 de la ley nº 11.683, el ente recaudador tiene la potestad de compensar de oficio deudas derivadas de tal régimen con créditos fiscales, no se advierte porqué a estos últimos se les veda la posibilidad de solicitar al Fisco la compensación como medio de extinción de sus obligaciones relacionadas con las deudas previsionales. Por otra parte, de no haberse entendido que se estaba frente a sumas homogéneas, no tendría razón de ser la autofacultad que se atribuyó la D.G.I. para efectuar la compensación de oficio de las acreencias de los contribuyentes por cualquier concepto, con las deudas líquidas y exigibles de la seguridad social ...// 15) Que, por último, cabe poner de relieve que las consideraciones expuestas en los considerandos que anteceden sólo son aplicables con respecto a la contribución a cargo de los empleadores, prevista en el inc. b) del art. 10 de la ley nº 24.241. En efecto, en lo relativo al aporte personal de los trabajadores en relación de dependencia —inc. a del citado artículo— debe advertirse que el empleador asume el carácter de ‘agente de retención’ (confr. último párrafo del art. 11). Como tal, descuenta de las remuneraciones el importe correspondiente a ese aporte personal, con la obligación de depositarlo en el sistema (art. 12, inc. c), sin que resulte admisible que el cumplimiento efectivo de tal obligación —en el que están involucrados intereses de terceros— quede supeditado a una eventual compensación con saldos impositivos. Del mismo modo, resulta evidente que la compensación no procede con relación a los recursos destinados a las obras sociales, pues ello importaría —como en el supuesto precedentemente examinado— detraer recursos de terceros, que no pueden resultar afectados por la circunstancia de que la empresa pueda ser titular de determinados créditos fiscales”.

De la sentencia parcialmente transcripta puede extraerse como conclusión de interés que, al menos para tres Ministros del Alto Tribunal, las

contribuciones a cargo de los empleadores en favor del sistema de seguridad social revisten naturaleza tributaria, por lo que, en razón de su homogeneidad con el Impuesto al Valor Agregado, habilitaron la compensación entre aquellas y éste, como medio extintivo de las obligaciones.

2.4. Naturaleza de las cotizaciones a CASSABA

Tengo para mi que **los aportes y contribuciones a favor de la Caja de Seguridad Social para Abogados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires revisten naturaleza tributaria** por cuanto, aunque tales cotizaciones se efectúen a favor de un ente no estatal, el ejercicio de la potestad tributaria normativa fue desplegado por la Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires al sancionar la ley nº 1.181 de creación del sistema, revistando la Caja como persona jurídica de derecho público no estatal con autonomía económica y financiera, lo que se ve también confirmado al establecerse con rango legal, sus recursos por el título III: “Del financiamiento”, donde se enumeran los aportes, contribuciones y otros recursos financieros de la entidad.

Es que en la medida en que se haga uso de la potestad exclusiva del poder público a través de la rama legislativa, ejercitando el poder tributario, las prestaciones públicas creadas por la ley pueden quedar en cabeza de otro sujeto titular de la competencia tributaria para la percepción del crédito —en este caso un ente público bajo el control público— más allá de que sea ajeno a la organización burocrática del aparato estatal, todo ello en mérito de una asignación transestructural de los cometidos públicos en quien tiene como fin hacer efectivo el Sistema de Seguridad Social instituido por la ley a favor de los abogados comprendidos dentro del régimen.

Lo expuesto resulta manifiesto en cuanto se compruebe que los distintos aportes y contribuciones definidos como recursos de la Caja en los incs. 1, 2, 3, 4, 5 y 9 del art. 62 de la ley de creación del sistema, reúnen todos los elementos que hacen a la caracterización jurídica del tributo. Esto es, conforman: **a)** prestaciones públicas obligatorias; **b)** en dinero —en la actualidad y como consecuencia del desarrollo de una economía monetaria son escasos los gravámenes en especie—; **c)** exigidas por el Estado local a través de su Legislatura en ejercicio de su poder de autoridad; **d)** tienen por tanto como fuente la ley formal; **e)** no constituyen sanción por acto ilícito —dicho esto para diferenciar el instituto de las multas—; **f)** atiende al principio de capacidad contributiva de los obligados —que si bien se resalta como rasgo sobresaliente en los impuestos, se convierte en un común denominador de todas las especies tributarias como fundamento, base de medida, y límite al deber de concurrir al levantamiento de las cargas públicas—, y **g)** tienen por fin generar recursos para satisfacer las prestaciones y beneficios —de interés público— puestas a cargo de CASSABA.

Sin perjuicio de revestir en la categoría de las contribuciones parafiscales, el denominado “aporte” en el inc. 1 —*Un aporte del cinco por ciento (5%) de todo honorario de origen profesional que perciban los afiliados*— y el AMAO del inc. 9 —*Las sumas de dinero que deba ingresar el afiliado para completar el aporte mínimo anual obligatorio*—; y en la categoría de impuestos con afectación específica a cargo de terceros con una relación jurídica vinculante en el carácter de justiciables, los pagos contemplados en: el consignado en el inc. 2 —*Una contribución, a cargo del obligado al pago de los honorarios regulados judicialmente, equivalente al medio por ciento (0,5%) de los mismos, en juicios voluntarios y del uno por ciento (1 %) en juicios contradictorios*—, y el inc. 3 —*Una contribución, a cargo del obligado al pago de la Tasa de Justicia en las actuaciones judiciales, equivalente al tres por ciento (3%) de su monto, la que debe ingresarse juntamente con ésta*—, todos estos ingresos coactivos resultan manifiestamente reconducibles a la noción de tributo.

Lo antedicho sirve para distinguir, más allá de su naturaleza jurídica común, las contribuciones parafiscales previstas que se asientan en la noción de beneficio, ya sea directo —de quienes habrán de obtener las prestaciones de la Caja— o indirecto —de aquellos otros que podrán alcanzar reconocimientos de servicios o mejoramiento del haber de retiro sobre la base del Convenio de Reciprocidad Previsional—. Distinto es el caso de los terceros justiciables alcanzados por la obligación de tributar, totalmente desvinculada de la obtención de ventaja particularizada alguna, ya sea ésta directa o indirecta.

3. La pretendida reglamentación de la ley nº 1.181, a partir de la resolución nº 004-A-05 de CASSABA

Según el recurrente, la *reglamentación* dictada por la Asamblea de CASSABA modifica (*amplía*) el ámbito personal del presupuesto de hecho definido a nivel legal, extendiendo la aplicación del régimen a sujetos expresamente exceptuados. Afirma, en tal sentido, que la Asamblea carecía de atribuciones para dictar la resolución nº 004-A-05, por la cual se reglamentó el art. 5º de la ley nº 1.181, afectando el *principio de reserva de ley tributaria*, al extender el ámbito de aplicación de la contribución especial a sujetos expresamente excluidos.

En mi concepto, **si se hubiera alterado el campo de acción del tributo por vía reglamentaria, tanto en el caso en que la norma subalterna hubiera sido dictada por el Jefe de Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como en el supuesto en que tuviese por origen una resolución de la Asamblea de la Caja de Seguridad Social para Abogados, tal extensión hubiera sido palmariamente nula por contravenir el *principio de reserva de ley tributaria***, ya que bajo circunstancia alguna pueden avasallarse las competencias constitucionales de la Legislatura o, ésta, abdicar de la potestad tributaria normativa que le

pertenece con carácter exclusivo y excluyente, aspecto enfatizado en la Carta Magna local cuando en el párrafo primero de su artículo 51 se consagra: *No hay tributo sin ley formal; es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga la Legislatura. La ley debe precisar la medida de la obligación tributaria.*

3.1. Los límites a la acción reglamentaria en materia tributaria sustantiva

En armonía con la anterior línea de pensamiento, se ha expresado el **catedrático de la Universidad de Barcelona doctor José Juan Ferreiro Lapatza** al criticar, en términos enfáticos, los reglamentos en materia tributaria sustantiva, señalando: “Hemos dicho muchas veces que, respecto a los elementos esenciales del tributo ya regulados por la ley, el mejor reglamento es el que no existe. Pues respecto a ello, y salvo llamada expresa de la propia norma legal, el reglamento nada puede decir, nada debe aclarar, precisar o interpretar, pues ya es sabido que toda interpretación llevada a cabo a través de una norma reglamentaria encierra una cierta voluntad innovadora. La norma reglamentaria que regula sin haber sido llamada por ella la norma legal que delimita, por ejemplo, el hecho imponible de un tributo o bien es inútil porque se limita a repetir el texto de la ley o bien es nula por decir algo distinto a lo que la ley ha dicho” (cfr.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 19ª edición, capítulo II: “Las fuentes del Derecho Financiero. La Constitución y los principios constitucionales”, parágrafo II: “Los principios constitucionales del Derecho Financiero”, letra “A”: “El principio de legalidad”, punto 2: “Los tributos: el principio de legalidad tributaria”, apartado “c”: “El principio de legalidad tributaria y las relaciones Ley-reglamento”, ps. 48 y ss., en particular p. 50, Marcial Pons, Ediciones, Madrid, 1997). Opinión ésta que he hecho mía y he volcado en diversos votos, como los emitidos en las causas: “*Asociación de Receptorías de Publicidad (A.R.P.) c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ amparo s/ recurso de inconstitucionalidad*”, expte. n° 329/00, sentencia del 6 de septiembre de 2000 (en *Constitución y Justicia* [Fallos del TSJ], Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, T. II, ps. 260 y siguientes); “*Círculo de Inversores S.A. de ahorro para fines determinados s/ recurso de apelación ordinario*” en “*Círculo de Inversores S.A. de ahorro para fines determinados c/ GCBA —Dirección General de Rentas— Resolución 3087-DGR-00 s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR*”, expte. n° 1150/01, sentencia del 13 de febrero de 2002 (en *Constitución y Justicia* [Fallos del TSJ], Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, T. IV, ps. 18 y siguientes); “*Estudio Beccar Varela c/ GCBA (Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliarios) s/ cobro de pesos s/ recurso de inconstitucionalidad concedido y recurso de queja por denegación de recurso de inconstitucionalidad*” exptes. n° 1644/02 y n° 1639/02 (por cuerda), sentencia del 16 de octubre de 2002 (en *Constitución y Justicia* [Fallos del TSJ], Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, T. IV, ps. 489 y

siguientes) y “*Alegre Pavimentos SACICAFI c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ amparo s/ recurso de queja*”, expte. n° 893/01, sentencia del 3 de agosto de 2005.

Adscribo a una posición estricta que ciñe la **potestad tributaria normativa al órgano legislativo, depositario de la voluntad general** en nuestra República, y que concreta en términos prácticos el principio de autoimposición —en donde el pueblo, a través de sus representantes, se tributa a sí mismo—, superando el estadio histórico multisecular del consentimiento a los pedidos financieros reales tratados en las Cortes, los Parlamentos o los Estados Generales y que, por ende, descarta la posibilidad de que los restantes poderes públicos puedan instituir prestaciones patrimoniales coactivas, lo que con mayor claridad resulta manifiesto respecto de otras instancias competenciales estatales e, incluso, entes públicos no estatales como la Caja de Seguridad Social para Abogados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por lo cual la resolución n° 004-A-05 nada pudo añadir en el campo de las obligaciones previsionales instituidas a favor del Sistema.

3.2. La resolución n° 004-A-05 de CASSABA no amplía el campo impositivo con una extensión subjetiva de los obligados a atender los aportes y contribuciones

Anticipo mi postura en el sentido de que la **ley n° 1.181 brinda respaldo legal suficiente para sellar la suerte desfavorable del actor** en esta causa, por cuanto, a tenor de la misma (v. arts. 62 y ss., en particular art. 67, inc. 2º), como lo ampliaré más adelante, no están exceptuados de todas las obligaciones contributivas con el sistema los afiliados a otras Cajas Previsionales para Abogados salvo en lo que respecta al AMAO (Aporte Mínimo Anual Obligatorio).

Así las cosas, fundamentaré el criterio que sustento en los puntos siguientes de este voto sin ocuparme, por resultar palmariamente insustancial, del planteo relativo a la incompetencia de CASSABA para dictar la resolución que se pretende poner en crisis ya que, por un lado, mal podrían crearse aportes o contribuciones previsionales por un reglamento, aunque suscripto por el titular del Poder Ejecutivo en ejercicio de las atribuciones que le asignan los arts. 102 y 104 de la CCABA, puesto que, incluso en este supuesto, se infringiría el *principio de reserva de ley tributaria* que rige la sanción de normas que instituyen prestaciones públicas de tal índole; y, por el otro, ya que la reivindicación de las competencias constitucionales del Jefe de Gobierno por el amparista importa agitar agravios de terceros, inhábiles para sustentar la acción de amparo e inatingentes al objeto procesal de esta causa. Por último, y a mayor abundamiento, tomando en cuenta que la declaración de inconstitucionalidad es una medida de extrema gravedad institucional que constituye la última *ratio* del ordenamiento jurídico, bien puede colegirse, a todo evento, que la

pretendida reglamentación del art. 5º de la ley por la Caja, mediante la resolución nº 004-A-05 de la Asamblea no va más allá de una norma aplicativa de alcance general cuyo propósito no es otro que difundir los diversos preceptos legales implicados (conf. art. 120, inc. 1º de la ley nº 1.181, que le atribuye competencia para *dictar las disposiciones y resoluciones conforme a los fines y objetivos que inspiran a la presente ley*), en tanto, encontrándose fuera de discusión que CASSABA es la autoridad encargada para poner en funcionamiento su ley de creación y recaudar los recursos de financiación del Sistema, en ejercicio de tales facultades, ineludiblemente, debe realizar una interpretación previa de las normas a aplicar, tal como debe hacerlo cualquier sujeto que opere bajo el imperio de una norma jurídica dada, afianzando por tal medio la seguridad jurídica y conjurando lecturas dispares, con lo cual no se ha hecho más que reproducir las obligaciones explícitamente instituidas en el plexo legal, en la medida en que se lo lea en su conjunto y sin practicarle amputaciones que hagan peligrar su sistémica congruencia.

Valga añadir que el actor no puede expresar agravio alguno válido basado en la pretendida incompetencia de la Asamblea de CASSABA para dictar la resolución nº 004-A-05, por cuanto, tratándose de la autoridad que en definitiva aplicará la norma, todo lo que resulta de dicho dispositivo es un preanuncio del criterio que seguirá al recaudar las contribuciones y aportes que, en la medida que en se sustentan en la ley nº 1.181, no podrá ser resistido con base constitucional por el amparista. Así, lo que cabe determinar aquí, como lo han destacado los jueces Balbín y Corti en sus fundados votos que ilustran la sentencia de Cámara, es definir si el ejercicio de la pretensión con tal alcance por la Caja Profesional es ilegal por desviarse del texto de la ley de creación de las obligaciones previsionales.

Por lo demás, debe tenerse en cuenta que es regla que en la interpretación de las leyes debe darse pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos, debiendo preferirse en su hermenéutica la inteligencia que favorece y no la que dificulta aquella armonía y los fines perseguidos por las reglas, evitando que el excesivo rigor de los razonamientos desnaturalice el espíritu que ha inspirado su sanción. Ello así, ya que las leyes han de interpretarse evaluando la totalidad de sus preceptos y los propósitos finales que las informan de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante, más aún tratándose de un régimen que se asienta en la obligatoriedad, generalidad y hermeticidad, tomando en cuenta el orden público subyacente en todo Sistema de Seguridad Social —como el que crea la Caja Previsional para Abogados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires— y los principios que lo inspiran, tanto el contributivo, como los de solidaridad y redistribución entre el universo de los abogados que se encuentran legalmente habilitados para ejercer la profesión al estar matriculados en el Colegio Público de la Capital Federal y que, a partir de dicho prerrequisito, perciben honorarios devengados por su actuación profesional en esta jurisdicción.

Es que, por lo demás, en materia de seguridad social la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido un criterio interpretativo que se ha consolidado por su continuo seguimiento en reiterados pronunciamientos hasta erigirse en un principio cardinal a partir del cual, en la inteligencia de las normas de esta materia, el puro rigor de los razonamientos lógicos debe ceder ante la necesidad de que no se desnaturalicen jurídicamente los fines que las inspiran —otorgamiento de beneficios y obtención de los recursos para hacer ello posible—, por lo que el resultado a que se arribe en cada caso debe conciliarse con las metas que constituyen el norte del Sistema.

Tampoco puede perderse de vista que si bien las *exenciones impositivas* pueden resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las disposiciones que las establezcan, fuera de esos casos, corresponde la *interpretación estricta de las cláusulas respectivas*, por cuanto en materia de dispensas tributarias ha de tenerse en cuenta, cuidadosamente, el contexto general de las leyes y los fines que las informan, con subordinación a la primera regla de interpretación de las normas, que es la de dar pleno efecto a la intención del legislador (*Fallos*: 314:1842).

Asimismo, el Tribunal cimero ha dicho en repetidas oportunidades que el alcance de las leyes tributarias debe determinarse computando la totalidad de los preceptos para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo a las reglas de una razonable y discreta interpretación (*Fallos*: 314:258, 745; 315:929, 942, 1284; 316:2499 y 318:1782).

Por su parte, en un antiguo fallo la Corte Suprema de Justicia de la Nación advirtió que en razón de estarse en presencia de un *sistema politributario*, como ocurre en este caso a través de la conjunción de diversos aportes y contribuciones que conforman el régimen de recursos de CASSABA, la inteligencia de las leyes que lo constituyen deben tender al equilibrio y perfección del mismo, evitando las interpretaciones aisladas y propendiendo a ponderar el plexo tributario como un conjunto armónico donde cada gravamen sea examinado y juzgado no solamente en sí mismo, sino en relación a los otros tributos que integran el conjunto impositivo. Así entonces, la interpretación debe tender a que todas las contribuciones se armonicen y llenen el fin para el que han sido creadas —sin que las exenciones respecto de unas puedan servir para que otras dejen de percibirse sobre su objeto o materia imponible especial—, permitiendo, de tal modo, que se satisfagan las necesidades públicas a que se las ha destinado (*Fallos*: 184:5).

3.3. La ley nº 1.181

Desde ya, adelanto que participo del criterio expuesto por mi colega, la doctora Ana María Conde, a cuyo voto adhiero cuando sostiene que a partir de una interpretación armónica y de conjunto de **la ley nº 1.181** (de

creación del Sistema de Seguridad Social para Abogados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires), es posible afirmar que el legislador **ha atribuido a CASSABA la potestad tributaria aplicativa que la amparista pretende enervar**. A lo que agregó que **tal plexo normativo es autosuficiente para reclamar las prestaciones públicas con el mismo alcance que podría inferirse de la pretendida resolución reglamentaria de la Asamblea de CASSABA n° 004-A-05**.

Ello es así por cuanto la excepción contenida en el art. 5° de la ley de creación de la Caja no puede ser interpretada aisladamente de la excepción prevista en el inc. 2 del art. 67, en tanto, de no ser así, la segunda sería sobreabundante por innecesaria, lo que obliga a colegir, a partir de una interpretación integradora y armónica, que la exoneración alcanza exclusivamente al pago del Aporte Mínimo Anual Obligatorio (AMAO), pues, de otra manera, las actuaciones profesionales de los abogados inscriptos en otras Cajas Previsionales les permitiría transitar, más allá de devengar y percibir honorarios ante los estrados y en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como furtivos sujetos inmunes, afectando la regla de igualdad ante las cargas públicas.

Por lo demás, el argumento en virtud del cual no pueden existir pagos a cuenta de obligaciones previsionales inexistentes —la integración del Aporte Mínimo Anual Obligatorio (AMAO)— se desvanece en cuanto atendiendo a su verdadera matriz técnica concebamos los pagos sobre honorarios, como el derecho fijo que se ingresa con motivo de la iniciación de todo proceso, confiriendo tan sólo un crédito fiscal computable al momento de integrar el aporte mínimo anual. Más aún cuando dichos ingresos generan un beneficio indirecto que hace a la caracterización de la categoría tributaria de que se trata —contribución especial parafiscal— al menos indirecto a los fines del cómputo del servicio o mejora del haber de retiro por la Caja que otorgue, en definitiva, la cobertura previsional de retiro.

La **ley n° 1.181** en su capítulo II: “**Ámbito de aplicación**” extiende la sujeción pasiva como cotizantes del régimen a todos los letrados que enuncia, más allá de que no sean destinatarios directos de las prestaciones y beneficios que brinda. Así, se estatuye:

Artículo 5°. Obligatoriedad —**Quedan obligatoriamente comprendidos en este Sistema los abogados que se encuentren legalmente habilitados para ejercer la profesión y matriculados en el Colegio Público de Abogados de la Capital Federal y los procuradores que se encuentren legalmente habilitados para ejercer como tales y matriculados para actuar ante los Tribunales con sede en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. //Están exceptuados quienes se encuentren obligatoriamente afiliados a otra Caja Profesional para Abogados, en tanto continúen cotizando a dicho régimen y manifiesten fehacientemente la voluntad de acogerse a esta excepción dentro de los noventa (90) días del comienzo de la obligatoriedad de esta Ley o de la iniciación de su actividad para los profesionales recientemente**

recibidos. *La acreditación de los extremos requeridos debe ser establecida por la reglamentación* (el destacado ha sido añadido).

La exceptuación de los abogados que se encuentren obligatoriamente afiliados a otra Caja Profesional está condicionada por el artículo referido a la manifestación fehaciente de la voluntad de **acogerse a dicha excepción** pero, necesariamente **el alcance y extensión de la misma viene establecida por otras prescripciones legales** contenidas en el título III de la ley relativo al financiamiento y, en especial, en su capítulo I: “De los aportes, contribuciones y otros recursos financieros”.

En lo tocante a **recursos de la Caja** los mismos se encuentran previstos en el **artículo 62**, por el cual, en su parte pertinente se enumeran de la siguiente forma:

- 1. Un aporte del cinco por ciento (5%) de todo honorario de origen profesional que perciban los afiliados.**
- 2. Una contribución, a cargo del obligado al pago de los honorarios regulados judicialmente, equivalente al medio por ciento (0,5%) de los mismos, en juicios voluntarios y del uno por ciento (1 %) en juicios contradictorios.*
- 3. Una contribución, a cargo del obligado al pago de la Tasa de Justicia en las actuaciones judiciales, equivalente al tres por ciento (3%) de su monto, la que debe ingresarse juntamente con ésta.*
- 4. El Derecho Fijo establecido en el artículo 72.*
- 5. El aporte de los beneficiarios que se encuentren percibiendo una jubilación por invalidez y optaren por seguir cotizando.*
- 6. Los intereses, réditos y ganancias originados en el uso productivo o inversión de sus bienes.*
- 7. Los intereses, multas y recargos en los supuestos previstos en esta ley, su reglamentación y disposiciones de la Asamblea.*
- 8. Las donaciones, legados y subsidios que pudiera recibir de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas.*
- 9. Las sumas de dinero que deba ingresar el afiliado para completar el aporte mínimo anual obligatorio.**
- 10. Las sumas de dinero que ingresen voluntariamente los afiliados para completar el aporte mínimo correspondiente a una Categoría superior.*
- 11. Cualquier otro recurso cuyo destino sea el cumplimiento de los objetivos de esta Caja* (el destacado no obra en el texto original).

Siguiendo con la regulación relativa al financiamiento del Sistema, el **artículo 64** de la ley establece las *excepciones al pago de aportes y contribuciones* en los siguientes términos: *Quedan exceptuados del pago de aportes y contribuciones a esta Caja los honorarios devengados y percibidos por los afiliados por actividades académicas, docentes o de investigación científica, las colaboraciones periodísticas y las publicaciones doctrinarias.// Están exceptuados del pago de las contribuciones consignadas en el artículo*

62 incs. 2 y 3 los trabajadores activos y cesados en los procedimientos judiciales o administrativos de carácter laboral o de la seguridad social. Asimismo, según el **art. 65**, (l)os aportes y contribuciones ingresados a la Caja de conformidad con lo previsto en los incisos 1, 2, 4 y 5 del artículo 62 son anticipos del aporte anual del afiliado que los devengó y corresponden al ejercicio anual en que fueron ingresados” y el denominado “Aporte mínimo anual obligatorio” (AMAO) es aquel correspondiente a la Categoría I definida en el artículo 70. En el caso en que los anticipos a que se refiere el artículo anterior no alcancen a cubrir el monto correspondiente a este aporte, el afiliado debe ingresar la diferencia, en los plazos y condiciones que establezca la reglamentación (**art. 66**).

A continuación, en el **artículo 67** se establecen las **excepciones al pago del Aporte Mínimo Anual Obligatorio —AMAO—**, consignando que no están obligados a cubrirlo aquellos:

1. *Que ejerzan su profesión exclusivamente en relación de dependencia, sea en el ámbito público o privado*
2. **Que se encuentren afiliados a otras Cajas de abogados con las que se hayan celebrado los convenios previstos en el inciso 9 del artículo 120 y lo cubrieran en ellas, siempre que estuvieran al día con la totalidad de los aportes obligatorios en tales Cajas.**
3. *Que se incapaciten para el ejercicio profesional, siempre que la incapacidad se prolongue por noventa (90) días corridos o más dentro del ejercicio anual correspondiente, y se encuentren al día con las obligaciones con la Caja, previa acreditación de la incapacidad en la forma que determine la reglamentación.*
4. *Que fueran beneficiarios de prestaciones previsionales otorgadas por otros regímenes; o*
5. *Cuyo título tenga una antigüedad menor a dos (2) años, a contar de la fecha de su expedición (el destacado me pertenece).*

Teniendo en cuenta los preceptos enunciados **a partir de una interpretación sistémica e integradora del artículo 5º, segundo párrafo, de la ley nº 1.181, con el artículo 67, inciso segundo, de igual plexo normativo, es posible sostener sin vacilaciones que para dar andamio al Sistema de Seguridad Social para Abogados en la jurisdicción local y a los principios inspiradores de obligatoriedad, generalidad y hermeticidad, la única dispensa legalmente instituida es la de integrar por parte de los afiliados obligatorios de otra caja previsional para abogados, las diferencias que pudieran corresponder entre los pagos realizados durante el ejercicio y el aporte mínimo anual obligatorio (AMAO).**

Otra interpretación resultaría desnaturalizante del régimen, privaría a la ley de consistencia sistémica e importaría presumir la inconsecuencia del

legislador, entendiendo que las exoneraciones juegan con distinto alcance cuando a ellas se alude en los artículos 5º y 67 de un mismo plexo legal.

Por otra parte, no es una argumentación válida para sostener una interpretación diferente que el aporte del 5 % de todo honorario de origen profesional que perciben los afiliados futuros beneficiarios de otras Cajas carezca por completo de un eventual beneficio —rasgo identificador de las contribuciones parafiscales especiales— medido, claro está, haciéndome cargo de que la institución de cualquier sistema previsional actúa respondiendo a un principio de solidaridad intergeneracional —los cotizantes aportan hoy para atender las prestaciones derivadas de los beneficios actuales, igual que lo harán los cotizantes futuros para posibilitar el pago de los beneficiarios del mañana—, en la medida en que los aportes efectuados serán computados al momento de determinarse la antigüedad —siempre que se trate de servicios profesionales no simultáneos— y acrecentarán su futuro haber de retiro en los términos del **Convenio de Reciprocidad** con la Nación (a que se alude en la disposición transitoria novena de la ley y que convierte en operativa, en este ámbito, la **resolución n° 363—SSSS—1981**).

Remito aquí, nuevamente, a los sólidos fundamentos brindados por la señora jueza de trámite doctora Ana María Conde en el punto 2, apartados e) y f) de su voto, donde se efectúa un minucioso y prolijo relevamiento de las partes que suscribieron el 29 de diciembre de 1980 el **Convenio de Reciprocidad**, dentro de las cuales figura la **Caja de Previsión Social para Abogados de la Provincia de Buenos Aires** a la que se encuentra afiliado el amparista.

Por lo demás, y atento a la disposición de la que se ha hecho mérito contenida en la cláusula transitoria novena de la ley n° 1.181, que supeditaba la entrada en vigencia del régimen a la firma del **Convenio de Reciprocidad con la Nación, la efectiva inclusión de CASSABA en el Sistema** ocurrió a resultas de la **resolución de fecha 12 de diciembre de 2003, n° 19-SS-2003, de la Secretaría de Seguridad Social de la Nación**.

Corresponde añadir en este sentido que CASSABA no es un fenómeno de cobertura previsional aislado sino que forma parte del Sistema Único de Seguridad Social, por lo que cualquier amputación que haga peligrar su sistémica congruencia, afecta su sustentabilidad financiera.

3.4. La pretendida reglamentación del art. 5 de la ley n° 1.181.

El precepto pretendidamente reglamentario que se intenta poner en crisis expresa:

“Artículo 5º: Están obligatoriamente comprendidos en el Sistema de Seguridad Social para Abogados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires los abogados matriculados en el Colegio Público de Abogados de la Capital

Federal (CPACF) y los procuradores inscriptos ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), y se denominan “afiliados a LA CAJA”.

Dicha condición se pierde:

- a) Por la suspensión en la matrícula.
- b) Por la denuncia por incompatibilidad total.
- c) Por la inhabilitación total.
- d) Por la cancelación de la matrícula.
- e) Por el fallecimiento o declaración de ausencia con presunción de fallecimiento.
- f) Por cualquier otra causal que el Colegio Público de Abogados de la Capital Federal (CPACF) o la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) determinen conforme a su normativa y que implique la finalización de la matriculación o de la inscripción.
- g) Por ser beneficiario de las prestaciones del artículo 7, incisos 1, 2, 3, 4 y 5 de la ley 1181.

El ejercicio de la opción prevista en el segundo párrafo del artículo 5 importa la excepción a la obligación de cubrir el AMAO y la pérdida del derecho a acceder a las prestaciones previstas en el artículo 7 (el destacado ha sido agregado).

Para ejercer la opción autorizada por el segundo párrafo del artículo 5 de la ley 1181, el afiliado a otra caja profesional para abogados debe acreditar que continúa cotizando a la misma, mediante certificación expedida por esa caja. Los afiliados que hayan ejercido la opción deberán acreditar anualmente, en las condiciones que el Directorio determine, encontrarse al día con la totalidad de los aportes obligatorios a la caja profesional que declararon al ejercer la opción (...).

Los afiliados que hayan ejercido la opción prevista en el segundo párrafo del artículo 5 de la ley 1181 están obligados a cumplir con los aportes establecidos en el artículo 62 incisos 1 y 4 de la ley 1181. Cuando estos afiliados cumplan con el AMAO podrán ejercer los derechos contemplados en el Título V de la ley 1181” (el destacado ha sido añadido).

Como se viera, el alcance de este precepto, lejos se encuentra de desnaturalizar o contrariar el sistema de aportes y contribuciones plasmado en la ley nº 1.181 y el tratamiento de su presunta ilegalidad conduce al abordaje de una cuestión manifiesta y palmariamente insustancial en esta causa, pues importa, en su sustancia, una reproducción ordenada y didáctica de las directivas contenidas en el plexo legal.

4. “Pluralidad” o “multiplicidad” no equivale a “superposición” de aportes (y esto último es lo que violentaría el art. 14 bis de la Constitución Nacional).

El régimen de reciprocidad previsional se basa en el principio de la solidaridad. En el caso, se puede descartar la “superposición de aportes”

porque pluralidad o multiplicidad no equivale a superposición y esto último es lo único que está vedado por el 14 *bis* de la Constitución Nacional.

Sobre el particular la decisión estelar de la Corte Suprema de Justicia de la Nación viene constituida por el pronunciamiento recaído en la causa: “*Alberto Antonio Spota*” (Fallos: 300:836), sentencia del 25 de julio de 1978, donde se resaltó que no era inconstitucional el art. 11 del decreto n° 4.714/71 en cuanto disponía que los beneficiarios titulares de obras sociales que se desempeñaban en más de una actividad comprendida en el ámbito de la ley n° 18.610 debían efectuar tantos aportes y contribuciones como remuneraciones percibían por actividad, por cuanto no existía superposición de aportes en el sentido de la prohibición que contiene el art. 14 *bis* de la Constitución, cuando por más de una actividad debe efectuarse más de una contribución, ya que por superposición en un mismo aportante debe entenderse no la misma persona física, sino la misma calidad, carácter o ámbito de desempeño en virtud de los cuales el aporte es debido, por cuanto la interdicción constitucional se encuentra referida sólo a la superposición, pero no a la multiplicidad de aportes.

En el fallo apuntado se agregó en el considerando 9º “que la materia de que aquí se trata y que forma parte de los derechos y garantías enunciado en el artículo 14 *bis* de la Constitución Nacional, rebasa los cuadros de la justicia conmutativa que regula, sobre la base de una igualdad estricta y aritmética, las prestaciones inter-individuales, para insertarse en el marco y las pautas propios de la clásicamente llamada justicia social, cuya primera y fundamental exigencia radica en la obligación de quienes forman parte de una determinada comunidad de contribuir al mantenimiento y estabilidad del bien común propio de ella, sin el cual se tornan ilusorios o no alcanzan plena satisfacción los derechos y las virtualidades auténticamente humanas de los integrantes de aquella. // En el marco de esta forma de justicia no puede hablarse con propiedad de contraprestación, porque el primordial y suficiente bien de que participa el integrante de la comunidad no es un bien particular apropiable individualmente, sino un bien común, que es de todos porque es el del todo comunitario del que cada uno es parte integrante. // La contrapartida del deber del individuo de contribuir a la existencia y buen desarrollo del bien común de una comunidad no es necesariamente una determinada contraprestación en el sentido estricto, sino el logro mismo de ese bien sin el cual no puede subsistir ordenadamente la comunidad de que forma parte; y es obligación elemental de todo individuo contribuir al sostén de ésta y a la adecuada y fecunda convivencia de todos sus miembros posponiendo, en la medida de lo razonable, sus intereses particulares, so pena de empobrecer o hacer peligrar el bien común”.

Para concluir, y en tanto participo de la afirmación sostenida en todos los tiempos desde los ámbitos profesionales del Derecho de que sin abogados no hay justicia, en cuanto servidores de la misma, entiendo que la

consolidación de un régimen previsional local dignifica tan noble desempeño y, por carácter transitivo, dignifica también a la justicia.

Por las consideraciones expuestas, corresponde rechazar el recurso de inconstitucionalidad deducido por la parte actora.

Así lo voto.

El juez Julio B. J. Maier dijo:

1. Por fuera de los requisitos extrínsecos del recurso, estimo que el recurrente, con o sin razón sobre el fondo de la cuestión, ha planteado un verdadero caso constitucional. En efecto, el recurso interesa, según su propia articulación, en primer lugar, al poder de reglamentar las leyes que dicta el Parlamento (CCBA, 102); en segundo lugar, al principio de legalidad de las contribuciones y tributos (CCBA, 51, 80 inc. 2, punto a) y, más allá de ello, al derecho individual de ejercer una industria, oficio o profesión lícitos. Por lo tanto, la Cámara ha acertado al conceder el recurso, sobre lo cual, según entiendo, huelgan mayores consideraciones. El núcleo del amparo versa acerca de la posibilidad de imponer ciertas contribuciones a los abogados por el ejercicio profesional ante los tribunales de la Ciudad de Buenos Aires, según la ley nº 1.181 y su reglamentación por CASSABA (resolución nº 004-4-05). El amparista sostiene que la reglamentación no le corresponde a CASSABA sino al Poder Ejecutivo, y agrega que aún si se acepta la posibilidad de que CASSABA reglamente la ley, la forma concreta en que lo ha hecho excede el marco de los “pormenores y detalles” materia de reglamentación y contradice la ley citada. Por último, sostiene, todo ello representa una imposición ilegítima (CN, 14, 14 bis y 17) para el ejercicio de la profesión del actor (abogado).

Por lo demás, el Tribunal ya ha expresado que la inconsecuencia constitucional de la reglamentación de una ley, de alcance general, es materia constitucional; incluso lo sostuvo en el marco de una acción de inconstitucionalidad de tipo abstracto, esto es, de aquéllas reguladas por el art. 113, inc. 2 de la CCBA (ver mi voto en el expte. nº 506/00, “Hipódromo Argentino de Palermo S. A. c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, resolución del 28 de junio de 2001, apartado I, puntos 1 a 3).

2. Debo reconocer que no existe queja del demandado sobre la vía utilizada por el actor para tramitar el litigio. Ello parecería obturar mi posibilidad de discrepar al respecto. Empero, como pretendo demostrarlo, la vía elegida no sólo es ilegítima e inidónea para resolver el conflicto suscitado en esta controversia, sino que, además, limita la posibilidad de decisión del Tribunal aun en torno al recurso interpuesto.

En primer término, debo señalar que el examen de la demanda y el recurso parecían sugerir, antes bien, que se sometía a consideración del TSJ una acción declarativa de certeza (regulada por el CCAT, 277, y por el Cód. Proc. Civil de la Nación, 322), en lugar de un amparo frente a la lesión manifiesta de las reglas constitucionales utilizadas por el recurso en contra de la sentencia de la Cámara. En efecto, bien que en un escenario hipotético, aquí se trata, a lo sumo, de una pretensión —eventualmente ejercida por el demandado— de establecer un crédito a su favor, cuyo deudor sería el amparista, cuestión para la cual, en el caso de ejercicio judicial de esa pretensión, basta la posibilidad de defensa concedida a los deudores cuando son demandados en esa calidad. Si ello no es así, y tan sólo se trata de una posibilidad futura —hoy abstracta— de ejercicio de esa pretensión por parte del demandado, la cuestión se subsume, según ya lo hemos advertido, en una acción declarativa de certeza conforme a las leyes antes indicadas.

Como ya lo he dicho en casos recientes, no resulta legítimo reemplazar procedimientos judiciales previstos en la ley procesal por el amparo como trámite más sencillo y rápido, teóricamente (ver, por ejemplo, expte. n° 4809/06, “Dr. Ricardo Monner Sanz c/ GCBA s/ amparo [art. 14 CCABA] s/ recurso de inconstitucionalidad concedido” y su acumulado expte. n° 4313/05, “Lotería Nacional Sociedad del Estado s/ queja por recurso de apelación ordinario denegado en ‘Dr. Ricardo Monner Sanz c/ Instituto de Juegos de apuestas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y otros s/ otros procesos incidentales’”, resolución del 6 de octubre de 2006 y expte. n° 4781/06, “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Alonso, Daniel c/ GCBA s/ amparo [art. 14, CCABA]’”, resolución del 30 de noviembre de 2006, así como en los casos mencionados en los fundamentos de ese voto).

Nótese que, de haberse seguido los pasos que la ley procesal exige, habríamos estado frente a la sentencia emanada de un juicio ordinario (o, al menos, sumario), con todos los trámites clásicos en este tipo de procedimientos (defensa y prueba) que habrían definido mucho mejor el litigio planteado por el actor. Al respecto, la vía elegida es particularmente inidónea para resolver problemas como el que se nos presenta, acerca de la existencia o posibilidad de existencia de un crédito del que es deudor una persona determinada. Repárese también en que el art. 14 de la CCBA abre esta vía “expedita y rápida ... siempre que no exista un medio judicial más idóneo ...”. El amparo no constituye un procedimiento judicial genérico y electivo —a gusto del actor—, que suplante o reemplace a los procedimientos *específicos* reglados. El amparo supone, en cambio, dos condiciones: en primer lugar, la evidencia inicial de la ilegitimidad del acto u omisión cuestionados y, en segundo lugar, el daño grave e inminente a un derecho constitucional o legal que deba ser restablecido de inmediato. Para decirlo en términos vulgares, se trata de una verificación sencilla e inmediata, según sucede en su pariente, relativo a la libertad locomotiva, *el*

habeas corpus, que no tiene por objeto verificar la culpabilidad de alguien en el hecho imputado, sino, por lo contrario, hacer cesar una medida restrictiva de libertad manifiestamente ilegítima.

3. Yo estimo que ni una ni otra condición están presentes en el caso pero me basta, para desestimar el recurso y no decidir por fuera del litigio constitucional planteado por el actor y contestado por el demandado, tornar plausible que la ilegitimidad constitucional que demanda el actor en este recurso no resulta evidente, ni manifiesta. He allí la limitación intrínseca del recurso interpuesto, dada la acción ejercida. Se pretende que se haga lugar al amparo (actor) o que no se haga lugar al amparo y, para ello, el recurso de inconstitucionalidad resulta doblemente limitado: en principio, por la materia que supone el recurso, que no involucra a la solución del Tribunal de mérito bajo el aspecto de la interpretación de la ley común (infraconstitucional) que rige el caso; en segundo lugar, el petitorio clásico de la acción ejercida, en cuanto refiere a una lesión –sólo constitucional conforme al recurso interpuesto—manifiesta.

a) Es extremadamente dudoso que CASSABA, organización de derecho público no estatal, carezca por completo de poder reglamentario sobre la ley que la rige. En razón de que el Poder Ejecutivo local no representa al ejecutor de esta ley, gran parte de la doctrina ha admitido que la organización de derecho público no estatal posee poderes de reglamentación de la ley cuya ejecución le ha confiado el Parlamento (en tal sentido, ver las citas en la sentencia de Cámara y en el voto de la Sra. jueza de trámite).

b) Por supuesto, este poder de reglamentación, reconocido por gran parte de la doctrina, debe ejercerse en los límites de la ley y sin contradecirla. Sin embargo, resulta también sumamente dudoso que la reglamentación ensayada por CASSABA (art. 5, res. n° 004-4-05) contradiga la ley o exceda aquello que es materia de reglamentación. Tan pronto como se examina ese art. 5º, se advierte que él comienza por repetir el texto de la ley y, posteriormente, somete a contribución tan sólo el resultado del trabajo profesional ejercido ante los tribunales de la Ciudad. De manera similar, el organismo vigente en cualquiera de las provincias somete también el resultado económico de los pleitos relativos a su jurisdicción a ciertas contribuciones que aquí no son discutidas, pero que resultan paradigmáticas. Para el caso, pues, de seguirse la argumentación del recurrente, los honorarios judiciales o extrajudiciales obtenidos en el territorio y ante los tribunales de la Ciudad de Buenos Aires, no contribuirían a ningún régimen previsional. De tal manera, aún desde este punto de vista, la cuestión es sumamente discutible y no constituye una lesión manifiesta.

Por las mismas consideraciones se explica que sea sumamente dudoso el hecho (puramente fáctico) de que un mismo salario, ganancia u

honorario haya sido sometido varias veces —al menos dos— a una contribución.

c) Tampoco puede afirmarse tan fácilmente la superposición de aportes en el sentido de la afiliación a otro régimen previsional puesto que, como ocurre normalmente, las contribuciones efectuadas ante un organismo pueden ser hechas valer, según determinadas condiciones, frente al organismo que concede el haber previsional. Aún el Estado procede de la misma manera cuando la gente, como es el caso de quien suscribe, no sólo contribuye y contribuyó por su actividad de juez, sino que también contribuyó contemporáneamente por su actividad docente o, incluso, profesional.

d) Menos puede sostenerse algún agravio “manifiesto” relativo al derecho de ejercer un trabajo, una profesión o una industria lícita, o, genéricamente, relativo al derecho de propiedad, todas garantías constitucionales del ciudadano. Nadie le ha impedido al abogado actor —y ello no es tema de este amparo— ejercer su profesión en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires. No sólo CASSABA no es autoridad competente para reglamentar este aspecto de la cuestión, sino que, además, el título universitario de abogado habilita a ejercer la profesión en cualquier parte del territorio de la república, sujeto ello al cumplimiento de las demás exigencias burocráticas relativas al control de la actividad profesional que, generalmente, cumplen los colegios de abogados o, de otra manera, un tribunal.

e) Igualmente discutible, esto es, no manifiesto ni evidente como lesión constitucional, es el agravio referido al principio de legalidad en materia tributaria. Aun cuando pueda coincidirse en afirmar que las prestaciones previsionales son contribuciones que, en una clasificación extensiva, pueden ingresar a la materia tributaria (impuestos, tasas y contribuciones, mejor explicado en el voto del Sr. juez Casás), lo cierto es que el art. 5 de la ley nº 1.181 no implica, necesariamente, que el fruto económico del trabajo de un abogado en el territorio de la Ciudad de Buenos Aires y en los tribunales allí ubicados quede exento de aquellas contribuciones que no están basadas en servicios ni beneficios concretos para el contribuyente, sino, por lo contrario, en aquellas fundadas en los principios de universalidad y solidaridad, esto es, en toda prestación previsional o social, cualquiera que sea el sistema que se adopte. Tampoco resulta correcto afirmar que el amparista no recibirá beneficio alguno por sus aportes previsionales, cualquiera que ellos sean, pues, como ya lo señalamos, esas contribuciones —bajo ciertas condiciones que, precisamente, regula la misma ley—, podrán ser proyectadas al haber jubilatorio final del amparista. La circunstancia apuntada verifica que estos agravios tampoco pueden tildarse de evidentes o manifiestos desde el punto de vista constitucional.

4. Por las consideraciones que anteceden, mi solución, al igual que la de la Cámara pero parcialmente por otros motivos, y asimismo concordante con aquélla propiciada por la Sra. jueza de trámite, consiste en rechazar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el actor y, con ello, el amparo requerido. Las costas se imponen a la parte vencida (art. 62, CCAyT).

El juez Luis F. Lozano dijo:

Adhiero al voto de la Sra. jueza de trámite, la Dra. Ana María Conde, así como al voto de mi colega preopinante, el Dr. José Osvaldo Casás, a excepción del primer párrafo del punto 3.1 de su voto, con cuyo contenido no tengo estricta coincidencia, pero a cuyo respecto encuentro innecesario (y hasta engorroso) apuntar y fundar mis diferencias, puesto que, como bien queda exteriorizado en el conjunto del voto, el señalamiento de dicho párrafo constituye una advertencia de naturaleza general, si se prefiere a manera de indicación de un contexto interpretativo, que no contempla estrictamente la situación que nos ocupa.

La jueza Alicia E. C. Ruiz dijo:

1. El recurso de inconstitucionalidad deducido a fs. 96/103 vuelta por Norberto Fabio Fornasari fue correctamente concedido por la Sala I y corresponde hacerle lugar por las razones que expongo en los apartados siguientes.

2. Considero que el escrito de fs. 96/103 vuelta logra plantear un caso constitucional en los términos del artículo 27 de la ley n° 402.

El recurrente manifiesta que la sentencia en crisis lesiona derechos y principios constitucionales (entre ellos, los que acuerdan los artículos 51, 80 inciso 2 punto a) y 102 de la CCBA y los artículos 14 bis, 17, 19 y 52 de la CN) toda vez que: a) reconoce a la Asamblea de Representantes de CASSABA atribuciones suficientes para reglamentar la ley n° 1.181; b) convalida la reglamentación del artículo 5 de esa ley que violenta el principio constitucional de reserva legal tributaria en cuanto modifica el ámbito personal del hecho imponible extendiendo la aplicación del régimen creado a sujetos expresamente exceptuados afectando, por ello, el patrimonio de los contribuyentes “sin justificación legal que la avale” y; c) el Convenio de Reciprocidad al que alude la Cámara no logra satisfacer el principio constitucional que veda la superposición de aportes.

3. Comenzaré por el análisis del agravio consignado bajo la letra a) dado que de asistir razón al recurrente el tratamiento de los restantes planteos será innecesario.

El amparista expone, entre otras razones que detalla en su escrito, que “[c]ontrariamente a lo pretendido por la asamblea de CASSABA, que se atribuye facultades para reglamentar la ley 1181, la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dispone en sus artículos 102 y 104 que la facultad reglamentaria corresponde al Jefe de Gobierno” (fs. 100, subrayado en el original). A fs. 99, agrega que “la normativa impugnada genera en mi persona un agravio concreto y actual pues lesiona seriamente [mi derecho] de propiedad”.

4. En la sentencia recurrida, la Sala I, por mayoría, había considerado que la entidad demandada podía reglamentar la ley “en el marco de sus competencias” (fs. 84 *in fine*), con sustento en la autonomía local que se habría visto “robustecida con los siguientes elementos: a) personalidad jurídica [del ente] —lo cual a su vez conlleva un patrimonio propio y la facultad de administrarlo—, b) auto gobierno electo y representativo, y c) la atribución de definir y ejecutar la política previsional” (fs. 83 vuelta).

Asimismo, la Sala I sostuvo “...en cuanto se refiere a la materia previsional aquí examinada, [que] el Jefe de Gobierno ha delegado en parte en CASSABA su potestad reglamentaria, al disponer que la autoridad de aplicación dicte todas las normas aclaratorias y, en particular complementarias que resulten necesarias (cfr. decreto n° 2046/GCBA/04, art. 3) y, por lo demás, el Poder Ejecutivo local no controvertió el reglamento dictado por la Caja (resolución 004-A-05)” (fs. 85).

5. El 13 de noviembre de 2003, la Legislatura local sancionó la ley n° 1.181 (publicada en el BOCABA n° 1.830 del 02 de diciembre de aquel año) por la cual se instituyó el Sistema de Seguridad Social para Abogados de la CABA y se creó la Caja de Seguridad Social para Abogados de la CABA. La constitucionalidad de ley no fue objetada en este pleito.

La CN otorga la potestad de reglamentar las leyes al Poder Ejecutivo con los alcances que resultan del artículo 99 inciso 2. En el orden local, el artículo 100 inciso 2 le confiere esta atribución al Jefe de Gobierno quien debe ejercerla en el marco del principio republicano.

A su turno, el primer párrafo del artículo 100 de la CN establece que el Jefe de gabinete de ministros y los demás ministros “...tendrán a su cargo el despacho de los negocios de la Nación, y refrendarán y legalizarán los actos del presidente por medio de su firma, sin cuyo requisito carecen de eficacia”. En sentido coincidente, el inciso 8 del mismo artículo dispone que corresponde al Jefe de gabinete de ministros “refrendar los decretos reglamentarios de las leyes...”.

La CCBA también ha fijado un límite a la potestad reglamentaria del Jefe de Gobierno al subordinar la validez del acto a la refrenda y legalización del ministro del área (artículo 101 de la CCBA), lo que implica una suerte de agregación de co-responsabilidad funcional.

6. De acuerdo con dicha distribución constitucional de competencias, la ley n° 1.181 no confirió a ninguno de los órganos de la entidad creada aptitud para reglamentar la ley en un rango equivalente al de un decreto que sólo pudo emitir el Jefe de Gobierno.

CASSABA estaba facultada para dictar válidamente cierto tipo de disposiciones acordes con las prerrogativas que le confiere la ley; muchas de ellas se encuentran —incluso— en los términos de la resolución 004-A-05. Sin embargo, es en el marco de este proceso y en atención a la norma que fuera objeto de impugnación por el amparista (artículo 5 de la reglamentación de la ley) que propicio la incompetencia de la demandada.

La lectura de los artículos 120 y 131 de la ley de autos (referidos a las atribuciones de la Asamblea y del Directorio, respectivamente) sostiene la opinión que sustentó.

El artículo 120 establece las siguientes atribuciones para la Asamblea:

“1. Dictar las disposiciones y resoluciones conforme a los fines y objetivos que inspiran a la presente Ley.

2. Dictar su Reglamento Interno.

3. Elegir a la Junta Electoral y dictar el Reglamento Electoral.

4. Elegir, a propuesta de sus miembros, un Síndico Titular y uno Suplente, de conformidad a las prescripciones de la presente Ley, su reglamentación y demás disposiciones aplicables.

5. Establecer el valor del lex previsional de acuerdo al monto máximo fijado en esta Ley.

6. Instrumentar o suspender los beneficios establecidos en el artículo 7° respetando el equilibrio económico financiero de la Caja. Las decisiones sobre estos temas deben ser adoptadas por voto de la mayoría absoluta de los Representantes.

7. Considerar la Memoria, Balance y Estados Contables, sus notas y anexos del ejercicio, informes anuales del Consejo Directivo y de la Sindicatura. Expedirse en las cuestiones que el Directorio o la Sindicatura sometan a su consideración.

8. Aprobar o rechazar el cálculo de Recursos y Presupuesto de Gastos Anuales y Plurianuales.

9. Aprobar los convenios propuestos por el Directorio en los términos del artículo 131 incisos 9 y 10.

10. Remover a cualquiera de los Representantes o Directores, por causas graves, por el voto de los dos tercios (2/3) del total del cuerpo.

11. Fijar la retribución de los Directores.

12. Considerar cualquier otro asunto que el Directorio hubiera incluido en el orden del día.

13. Ejercer toda otra facultad u obligación que le asigne la reglamentación”.

A su turno, el artículo 131 determina para el Directorio los siguientes deberes y atribuciones:

“1. Organizar la estructura administrativa de la Caja.

2. Designar por concurso al personal de la Caja, estableciendo las pautas de su desempeño laboral y ejerciendo el poder disciplinario, pudiendo removerlo.

3. Fijar las remuneraciones del personal.

4. Dictar su Reglamento Interno de funcionamiento.

5. Concretar la afiliación y registro individual de los profesionales comprendidos en el artículo 5°.

6. Recaudar en la forma que dispone esta Ley, su reglamentación y demás disposiciones aplicables a los recursos previstos y todo otro que se destine al financiamiento de esta Caja.

7. Administrar los fondos de la Caja conforme a esta Ley, su reglamentación y disposiciones de la Asamblea.

8. Conceder, denegar, suspender y revocar mediante resolución fundada las prestaciones y beneficios previstos en el Sistema. A los efectos de revocar prestaciones o beneficios en curso de pago es necesaria una mayoría de las dos terceras partes (2/3) de los miembros presentes.

9. Proponer a la Asamblea la aprobación de convenios con otras Cajas de Abogados facultando a los afiliados a ambas Cajas que opten por completar el aporte mínimo anual obligatorio sólo en una de ellas.

10. Proponer a la Asamblea la aprobación de acuerdos con las entidades prestadoras de servicios de salud a fin de asegurar a los afiliados y beneficiarios dicha cobertura y los demás que resulten convenientes para el mejor desempeño de sus funciones.

11. Aplicar, fiscalizar, verificar y ejecutar la recaudación de aportes y contribuciones.

12. Proyectar anualmente el Presupuesto de la Caja, elevarlo a la Asamblea, ejecutar el que resulte aprobado y confeccionar al término del ejercicio el Balance y la Memoria que deben ser sometidos a consideración de la Asamblea.

13. Convocar a la Asamblea Ordinaria.

14. En casos de urgencia convocar a Asamblea Extraordinaria, con la antelación prevista en el artículo 122.

15. Resolver los recursos de revocatoria que le fueran planteados

16. Designar los integrantes de las Comisiones Internas que contemple su Reglamento Interno.

17. Crear comisiones ad hoc, designando sus integrantes.

18. Otorgar poderes.

19. Realizar todos los actos conducentes a facilitar el accionar de la Sindicatura, brindando los informes y documentación que esta le requiera, con la celeridad que las circunstancias determinen.

20. Convocar a comicios para la elección de miembros del Directorio y de la Asamblea conforme lo previsto en esta Ley.

21. Proyectar las modificaciones de esta Ley o su reglamentación, que considere necesarias, para someterlas a consideración de la Asamblea.

22. Asistir a las Asambleas con derecho a voz, pero sin voto.

23. Las demás facultades que le asignen la reglamentación y las disposiciones emanadas de la Asamblea.

24. Resolver sobre toda situación no prevista y proveer a toda acción pertinente para el cumplimiento de los fines de la Caja”.

Una lectura atenta del artículo 120 de la ley muestra que las facultades de la Asamblea de CASSABA están orientadas a la puesta en marcha, organización interna y funcionamiento operativo de la institución. Esos son los límites legales que no incluyen, ni podrían hacerlo, la sustitución del Poder Ejecutivo local en materia de reglamentación de la ley.

7. Por otra parte, y en el mismo sentido que la interpretación que vengo sosteniendo, el Ejecutivo local, en ejercicio de atribuciones constitucionales (artículo 102 de la CCBA), emitió el decreto n° 2046/04 (publicado en el BOCABA n° 2068 del 16 de noviembre de 2004) por el cual aprobó la reglamentación de los artículos 78 y 139 de la ley n° 1.181 y dispuso: “Artículo 2° - Requiérase a las autoridades de la Caja de Seguridad Social para Abogados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y al Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, que en un plazo de 60 días acerquen a la Secretaría de Justicia y Seguridad Urbana, las propuestas para la reglamentación del resto del articulado de la Ley N° 1.181.”; “Artículo 3° - La Autoridad de Aplicación dictará todas las normas aclaratorias y complementarias que resulten necesarias para el cumplimiento de la presente reglamentación”.

Posteriormente, y a través del decreto n° 151/07 (publicado en el BOCABA n° 2615 del 30 de enero de 2007), el Jefe de Gobierno ratificó su potestad reglamentaria en ocasión de un reclamo administrativo que formulara CASSABA a fin de que se derogase el decreto n° 2046/06 por razones de incompetencia del órgano emisor.

Fue allí que el Ejecutivo rechazó el reclamo de la Caja y la intimó para que, en el término de cinco días, dejara sin efecto una “reglamentación” de los artículos 1 a 110 de ley que emitiera la Asamblea de Representantes (resolución n° 004-A-05); bajo apercibimiento de impulsar judicialmente la impugnación del acto.

En síntesis y, a diferencia de la postura de la Sala I de la CCAyT, opino que CASSABA excedió el marco establecido en la ley n° 1.181 al reglamentar del modo y con la extensión que lo hiciera.

8. La demandada intenta —sin éxito— fundar la validez de la ley n° 1.181 que dictara en algunos de los considerandos de la resolución n° 004-A-05: así, que el Directorio hubiese proyectado la reglamentación de la ley, que la hubiera sometido a consideración de la Asamblea y que, esta última, conforme resultaría de los términos del artículo 131 inciso 21 de la ley n° 1.181, posee “la **facultad (...) de aprobar [la] reglamentación** de dicha ley” (el destacado me pertenece).

Cabe destacar, como lo hiciera más arriba, que la ley n° 1.181 no confiere (ni hubiese podido hacerlo por razones de índole constitucional) a ninguno de los órganos de CASSABA atribuciones para reglamentar ese texto legal.

Subrayo que en particular, el artículo 131 inciso 21 (citado por la demandada) sólo reconoce que el Directorio puede proyectar (no así, ejecutar) modificaciones a la ley o a su reglamentación y que la Asamblea, como “autoridad máxima de la Caja” (artículo 111 de la ley n° 1.181), puede abordar el tratamiento de las diversas propuestas modificatorias que el Directorio considerase pertinentes (además de las que ella pudiese considerar aun sin intervención de aquel).

Sin embargo, las razones que invoca CASSABA —persona jurídica de derecho público no estatal—, no la autorizan a suponer que podía, debido a su “autonomía económica y financiera” (artículo 2 de la ley n° 1.181), sustituir en el ejercicio de sus funciones a la autoridad constitucionalmente competente para emitir la reglamentación de la ley. Esta es una facultad del Jefe de Gobierno sujeta, conforme con el artículo 101 de la CCBA, a los recaudos allí indicados para que esa facultad pueda ser ejercida en forma legítima.

Al reglamentar la ley, CASSABA ha obrado con prescindencia de los marcos institucionales fijados por el orden constitucional vigente en la Ciudad.

La solución que propicio me exime de pronunciarme en relación con los restantes agravios del recurso de inconstitucionalidad.

9. Con apoyo en las consideraciones que anteceden voto por: a) admitir el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por Norberto Fabio Fornasari a fs. 96/103 vuelta; b) revocar la sentencia de la Sala I de la CCAyT que rechazó el amparo; c) confirmar la sentencia de primera instancia en cuanto declaró “con relación al amparista, la inconstitucionalidad e inoponibilidad de la reglamentación del artículo 5 de la Ley 1181 dispuesta mediante Resolución 004-A-05 de la Asamblea de Representantes de la Caja de Seguridad Social para Abogados de la Ciudad (...) en cuanto establece la obligación de cumplir con los aportes establecidos en el artículo 62 incisos 1 y 4 de la Ley 1181 para quienes hayan ejercido la opción prevista en el artículo 5, segundo párrafo, de la misma ley” y; d) imponer las costas a la vencida.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por el Fiscal General Adjunto, por mayoría,

**el Tribunal Superior de Justicia
resuelve:**

1. Rechazar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la parte actora, con costas.

2. Mandar que se registre, se notifique y se devuelvan las actuaciones al tribunal remitente.