

EL PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

Un intento de reconstrucción

Federico ORLANDO

SUMARIO: I. Introducción.- II. Aclaraciones preliminares.- III. ¿Qué es un principio constitucional?- IV. “*Nullum tributum sine lege*”... pero ¿por qué?- V. El PRL en los estrados del TSJ.- VI. A modo de conclusión

I. Introducción

El objeto del presente trabajo es la reconstrucción de los estándares jurisprudenciales del principio de reserva legal en materia tributaria (en adelante PRL) en cabeza del Tribunal Superior de Justicia de la CABA (en adelante TSJ). La idea, por tanto, es intentar identificar cuáles son las reglas que el TSJ ha delineado en torno a este principio sobre la base de su práctica jurisprudencial.

Para ello, en el siguiente acápite (II) realizaré una serie de aclaraciones previas que, creo, serán útiles para circunscribir y contextualizar el trabajo; y, sobre todo, para la continuidad de la conversación sobre el objeto del mismo.

Considerando que el PRL suele ser definido como un “principio constitucional”, en el apartado III realizo algunas consideraciones teóricas que permiten, también, eliminar potenciales disputas verbales al respecto. Mi idea, desde ya, no ha sido plantear cuestiones teóricas sobreabundantes, sino aquellas que, estimo, tienen un impacto directo en el razonamiento judicial. Con igual norte, en el apartado IV propongo un breve ejercicio teórico sobre la justificación moral y políti-

ca del principio en cuestión. Según diré, de acuerdo a cómo el intérprete judicial entienda el mismo, su aplicación variará consistentemente. Estoy persuadido de que el interrogante que planteo en ese acápite exige mucha más extensión y profundidad, pero lo cierto es que, por un lado, caer en ello hubiese desnaturalizado este trabajo; y, por el otro, creo que lo dicho alcanza, al menos, para iniciar la conversación que aquí propongo.

Ya en el apartado V sí me adentro en el análisis de la jurisprudencia relevante, para luego finalizar con una breve reflexión teórica.

II. Aclaraciones preliminares

Antes de comenzar con el análisis prometido, estimo necesario realizar una serie de aclaraciones formales que permitirán circunscribir el presente trabajo.

En primer lugar, y como ya lo aclaré en la Introducción, el objetivo de este trabajo es la reconstrucción de la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la CABA (TSJ, en adelante); pero dicha reconstrucción priorizará una dimensión descriptiva antes que normativa. Dicho de otro modo, me interesa, primero, poder entender qué es lo que el TSJ entiende por PRL, cuáles son sus alcances, y cómo este tribunal resuelve -o disuelve- las tensiones del mismo a la hora de aplicarlos a casos contenciosos. La dimensión normativa del análisis, i.e. si las tesis interpretativas revisitadas son ajustadas a las disposiciones constitucionales o razonables ¹, quedará, en su caso, para otra oportunidad. Aclaro, por cierto, que esta delimitación -que como toda restricción adolece de cierta arbitrariedad- responde antes a un objetivo de claridad en la

1 Presentar ambos estándares -el de la corrección y el de la razonabilidad- como indistintos, claro está, se encuentra plagado de problemas teóricos y prácticos. Por el momento, espero que el/la lector/a me conceda la posibilidad de postergar esta -importante- discusión.

conversación sobre este punto, antes que a una elección de tipo ideológico.

Con ese mismo objetivo -el de la claridad expositiva en la reconstrucción del estándar en cuestión- omitiré realizar comparaciones con las tesis interpretativas de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. La bibliografía al respecto es numerosa y ha sido, creo, suficientemente tratado. No ocurre lo mismo, veremos, sobre la práctica interpretativa del TSJ.

En tercer lugar, es necesario decir que si bien el trabajo ha supuesto un análisis de toda la jurisprudencia directa e indirectamente vinculada al punto, lo cierto es que he seleccionado los precedentes que, entiendo, reflejan de un modo más prístino las tesis que quiero presentar en él. Tampoco estimo necesario recordar las conocidas citas sobre el PRL que aparecen en los materiales dogmáticos clásicos. No porque ello no sea relevante, sino porque presupongo que éstas son conocidas por todos.

Hay que decir, finalmente, que al momento de reconstruir una regla jurídica emanada del TSJ existe una peculiar dificultad metodológica: del modo en que este Tribunal toma la decisión -por votos individuales- surgen algunas dificultades -en no pocos casos- para poder delimitar con claridad cuál es la regla aplicable. Entiendo que este problema responde antes a una organización institucional interna que a un ánimo de lxs jueces/zas, pero vale, en su caso, tenerlo en consideración.

III. ¿Qué es un principio constitucional?

En la actualidad se hace cada vez más frecuente la aparición de nuevos hechos o negocios -en general- que resultan reveladores de cierta capacidad contributiva. Ante esto, los Fiscos buscan captar esta renta a través de las estructuras jurídicas ya existentes y que, en muchos casos, resultan insuficientes para ello -al menos lo es sin violar ciertas prescripciones legales-. Esta tensión generada entre la aparición de hechos nuevos y la necesidad de captar esa renta sobre la base

de disposiciones, dispara -al menos liminarmente- la aplicación del PRL -y con ella sus dudas-.

Si esto es correcto -y no parecen haber razones relevantes para negarlo- cabe preguntarse qué es un principio constitucional y cómo opera en el razonamiento jurídico. Ambos interrogantes han sido materia de debate -y continúan siéndolo- en la Teoría del Derecho y en la Teoría Constitucional.

Para el presente trabajo, en su caso, basta recordar algunas cuestiones conceptuales relevantes. La teoría suele distinguir entre reglas y principios, y sostener que la reserva legal es un “principio constitucional”, entonces, implica comprometerse con ciertas consideraciones conceptuales que vale repasar ².

Y si bien esta distinción depende de los conceptos de “regla” y de “principio” utilizados, lo cierto es que lxs juristas suelen denominar principios a las disposiciones que reúnen las siguientes dos características: un principio es tal en función de su posición en el sistema jurídico; i.e., como consecuencia de su reconocimiento constitucional. De esta forma, GUASTINI aclara que un principio, así entendido, “*da fundamento axiológico (otorga justificación ético política) a una pluralidad de otras normas del sistema*”³. En segundo lugar, un principio constitucional es una norma indeterminada al menos en dos sentidos: su derrotabilidad -una disposición que no establece exhaustivamente los hechos condicionantes o bien no enumera todas las excepciones- y la generalidad -una disposición que exige la formulación de otra norma que la concretiza permitiendo su aplicación en un caso puntual-.

La dogmática tributaria es pacífica en adscribir a la reserva legal el “estatus legal” de principio. Aun más, se ha dicho

2 Por supuesto que sostener el argumento formal de que un principio es constitucional por el solo hecho de estar plasmado en la Constitución, además de adolecer de circularidad, no permite captar muchas de las consecuencias teóricas y política que esta tesis, en el fondo, posee.

3 GUASTINI, R., *La sintaxis del derecho*, Marcial Pons, 2016, Madrid, p. 356.

ñDA Ciudad

que éste es un principio procedimental fundamental⁴. Adherir a esta tesis, entonces, nos compromete a sostener que el PRL goza de los rasgos antes enumerados; y ello, como luego veremos, conlleva importantes consecuencias en el plano del razonamiento jurídico.

Por lo demás, vale recordar que la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires reconoce expresamente el PRL en materia tributaria en el artículo 51; el que prescribe, en su parte pertinente para nosotros, que *“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. El sistema tributario y las cargas públicas se basan en los principios de legalidad, irretroactividad, igualdad, no confiscatoriedad, equidad, generalidad, solidaridad, capacidad contributiva y certeza...”*⁵.

IV. “*Nullum tributum sine lege*”... pero ¿por qué?

Existe un acuerdo teórico en sostener que una condición de validez -y legitimidad constitucional- de todo tributo descansa en el hecho antecedente de que éste sea producto de la decisión democrática; i.e., producto de una decisión emanada de los órganos políticos mayoritarios tales como el Parlamento. En su momento SPISSO señaló que *“el principio de legalidad descansa en la exigencia, propia de la concepción democrática del Estado, de que sean los representantes del pueblo quienes tengan directa intervención en el dictado de los actos del poder público tendientes a obtener de los patrimonios de los particulares los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado”*⁶.

4 CORTI, H., *Derecho financiero*, Abeledo-Perrot, Bs. As., 1997, p. 127.

5 Este artículo debe integrarse, desde ya, con lo prescripto en los artículos 9, 53 y 81:2 y 9, y art. 84.

6 SPISSO, R. *Derecho constitucional tributario*, Depalma, p. 260

[áDA Ciudad

Esta tesis, que parece a estas alturas incontrovertible, necesita, creo, volver a ser pensada. Y un punto de inicio válido puede ser preguntarnos ¿por qué? Es decir, ¿por qué creemos que todo tributo debe descansar en una decisión democráticamente tomada? O dicho de otro modo: ¿existen razones -políticas, morales- para defender que sólo es el Congreso el órgano democrático habilitado para el diseño de un tributo? Si es así, ¿a qué se debe ello?

Hay algunas respuestas a estos interrogantes que quiero repasar. Una posible respuesta es la esbozada por el ya mencionado SPISSO. Según dicho autor, *“la finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir”*⁷.

Esta respuesta, según creo, adolece de cierta deficiencia: ¿en qué sentido el procedimiento de sanción de una ley posee mayor seguridad jurídica que una decisión -jurídica también- de otra naturaleza -por ejemplo un decreto-?. Podría contestarse que la estabilidad de una ley es mayor que, por el caso, la de un decreto. Pero lo cierto es que la realidad del funcionamiento democrático argentino dista mucho de esta precondition. Y las leyes tributarias son, sin dudas, una muestra de ello.

Por otro lado, lo cierto es que la seguridad jurídica -tal como la entiende el propio SPISSO- no hace referencia a este rasgo -la estabilidad- sino al conocimiento *a priori* de una disposición legal. En este sentido no parece que un procedimiento de sanción de leyes otorgue mayor “seguridad” que otro procedimiento diverso. En todo caso, su argumento parece descansar en una idea que, en la actualidad, se acerca más a un mito construido por el Derecho que a una noción contrastable en la realidad: que la ley se presume conocida por todos. Pero si esta idea es de por sí problemática, toda-

7 SPISSO, R., op. cit., p. 253.

vía más cuando a cuestiones tributarias se refiere. Como lo planteaba EINAUDI, si el Derecho es opaco, el Derecho Tributario es una de las muestras más extremas de esa deficiencia ⁸.

Otra respuesta a los interrogantes recién planteados, y que considero más atractiva y atinada, intenta justificar esta preferencia en la noción de que un procedimiento de sanción de leyes materializa la noción de “autoimposición”. En la medida en que los legisladores son representantes del poder popular, sus decisiones reflejan las de la comunidad sobre la cual están legislando. De modo que cuando una democracia toma una decisión, es la propia comunidad -sus representantes- la que así lo decide. Esto parece ser consistente con la idea -básica e intuitiva- de autonomía política: la capacidad que tiene todo individuo de dictar las leyes que gobernarán sus propios comportamientos ⁹.

Así las cosas, seguiría el argumento, si el órgano que mejor representa esa voluntad popular es el Congreso, entonces de allí se sigue que sea éste el que decida de qué modo y cómo deberían obtenerse recursos de los gobernados. Es la ley, entonces, la única forma de garantizar el consentimiento del impuesto por los obligados a su pago.

Pero esta tesis, que diría es la sostenida mayoritariamente por la dogmática actual, presupone algunas cuestiones que resultan problemáticas. Sostener que el Congreso de la Nación es el único y más importante depositario de la voluntad popular, si bien resulta teóricamente atractivo, lo cierto es que en la actualidad parece encontrarse en crisis.

En un contexto de fuerte crisis de legitimidad de nuestros poderes políticos, y en el que el Congreso no es la excepción, parece que seguir diciendo que una decisión, *por el solo hecho*

8 EINAUDI, L., *Mitti e paradossi dela giustizia tributaria*, Einaudi Editore, 1940.

9 SPISSO, R., *Op. cit.*, p. 260.

[áDA Ciudad

de emanar de un procedimiento legislativo goza de una legitimidad “democrática” es, al menos disputable ¹⁰.

Pensemos, por el caso, en las importantes credenciales democráticas de las que goza el Poder Ejecutivo Nacional a la hora de tomar decisiones que impactan en las políticas públicas de la sociedad. De allí, por ejemplo, el fundamento constitucional de las facultades colegisladoras que la propia Constitución prescribe en su articulado. ¿Puede sostenerse, entonces, que el procedimiento de sanción de leyes es el *único* mecanismo válido -legítimo- para la toma de decisiones en materia tributaria?

Podría contestarse que no se trata del único procedimiento válido para ello, pero sí el más conveniente. Podría decirse, entonces, que la democracia, como sistema de toma de decisiones fundado en el intercambio de argumentos posee una potencia peculiar para tomar decisiones más correctas que, por ejemplo, la reflexión individual ¹¹. Pero si esto es así, el terreno de la disputa gira hacia otro lado. Ya será un problema contingente, antes que teórico, y por tanto arraigado en algún análisis empírico, acerca de qué sistema de toma de decisiones es el más eficiente. Y si éste fuese el caso, parece que existen buenas razones para diferir la toma de decisiones de este tipo -las tributarias- a agencias especializadas, antes que a un conjunto de individuos que no necesariamente poseen la pericia técnica necesaria para ello.

Pero antes de rendirnos al criterio de la eficiencia, quizás sí existan algunas consideraciones teóricas para seguir sosteniendo que es el sistema democrático, ya no el mejor, sino el único válido para tomar este tipo de decisiones.

10 COURTIS, C., “Reyes desnudos. Algunos ejes de caracterización de la actividad política de los tribunales”, en BERGALLI, R. y MARTYNIUK, C. (comps.), *Filosofía, Política, Derecho. Homenaje a Enrique Marí*, Prometeo, Bs. As., 2003.

11 NINO, C., *La constitución de la democracia deliberativa*, Gedisa, 1996.

Según creo, la principal razón por la cual debemos diferir las decisiones financieras al sistema democrático -y aun a pesar de la complejidad técnica que éstas poseen- está vinculada, por un lado, con el objetivo del mismo -antes que a su potencialidad epistémica-; y, por el otro, por el rasgo comunitario que sus decisiones conllevan -que en el plano tributario toman una especial importancia-.

Con relación al primer punto, lo cierto es que el principio de reserva legal en materia tributaria debe ser entendido como una faz del principio de legalidad en materia financiera: mientras la dimensión tributaria exige una división de las facultades entre los poderes del Estado sobre la base de una teoría de la división de poderes, su dimensión erogatoria requiere la participación del sistema democrático a los fines de materializar el “programa general del gobierno” que exige la Constitución ¹². Si esto es así, la legalidad en materia financiera materializa un compromiso que es nodal, central, de todo sistema democrático: el valor de la justicia. En este sentido, un sistema democrático no es una mera forma de gobierno que implica una constante amenaza a los derechos individuales -y entonces necesitamos limitar restringiendo ciertas facultades-; sino que el mismo tiene como objetivo afianzar aquel valor de la justicia que toca, de forma directa, la estructura constitucional financiera. Dicho de otro modo, existe una estrecha relación entre distintas concepciones de la justicia distributiva y la organización político-institucional de una sociedad.

La Constitución, entonces, requiere que sea nuestro sistema democrático el que defina la estructura financiera porque ésta tiene un vínculo directo con lo que ella prescribe: lograr materializar el valor justicia en el seno de una comunidad política ¹³.

12 CORTI, H., op. cit., p. 169.

13 MENÉNDEZ, A. J., *Justifying taxes. Some elements for a General Theory of Democratic Tax Law*, Springer, 2001.

[a]DA Ciudad

Ahora bien, alguien podría sostener que justamente lo que caracteriza a nuestra comunidad política -como a todas- es un radical desacuerdo acerca de qué implica el valor justicia.

Esto me lleva a mi segundo punto: un esquema tributario es necesariamente parte de la discusión sobre la estructura básica de la sociedad ¹⁴, que se trata de una cuestión de justicia general. Contra cierta visión centrada en la noción de que los impuestos cumplen una función principalmente económica, mi respuesta es que éstos tienen una dimensión constitutiva de la justicia en una determinada asociación política. Como sostiene SAFFIE: *“Los impuestos, y el derecho tributario, dan cuenta de la forma en que nuestras convenciones sociales recogen la idea de que somos animales sociales, que dependemos unos de otros. En este sentido la dimensión constitutiva del derecho tributario expresa aquello que nos debemos unos a otros”* ¹⁵. Como consecuencia de ello, la forma jurídica que adopta este ideal social es también parte de la estructura constitutiva de la comunidad. Y es entonces el sistema democrático el que honra este ideal: la idea de que dependemos unos de otros ¹⁶.

Finalmente, las tensiones teóricas que aparecen, tanto en la justificación como en la aplicación del PRL lo que hacen es transparentar, a su vez, desacuerdos más profundos: el PRL toca, justamente, el corazón de la teoría constitucional y de la democracia: ¿cómo y por qué debemos diferir decisiones tributarias al sistema democrático? ¿Con qué alcances hacerlo? Mientras que en la dogmática suele sobrevolar una idea aséptica al respecto, entendiendo que estos desacuerdos son cues-

14 Para la noción de estructura básica de la sociedad ver RAWLS, J., *Teoría de la justicia*, FCE.

15 SAFFIE, F., “Justicia distributiva e impuestos: la importancia del derecho tributario”, disponible en http://www2.udg.edu/Portals/89/Filosofia%20Dret/textos%20seminaris/Saffie_Girona2011.pdf p. 32.

16 Op. cit.

tiones más bien de tipo técnico ¹⁷, lo cierto es que tras ellos subyacen justamente tensiones como la recién vista: desde qué idea de la Constitución y la democracia se interpretan disposiciones constitucionales. Pues bien, en la medida en que el intérprete sostenga que hay buenas y fundadas razones para diferir las decisiones más relevantes de nuestra comunidad en el sistema democrático, entonces la construcción y aplicación del PRL será muchos más estricta. Al contrario de ello, si se compromete con visiones menos vigorosas de nuestro sistema democrático -por ejemplo, adscribiendo valor al mismo en tanto y en cuanto materialice la seguridad jurídica, como vimos- parece que el intérprete será más deferente a delegaciones de facultades legislativas en cabeza del Poder Ejecutivo, o bien tendrá menos incentivos teórico-políticos para invalidar decisiones tributarias emanadas de éste.

V. El PRL en los estrados del TSJ

Quisiera, ahora sí, pasar a revisar la jurisprudencia del más Alto Tribunal local en materia de PRL. Pero en lugar de dividir las sentencias en los diferentes temas en los que suele aparecer involucrado el PRL -analogías, exenciones, etc.-, he optado por dividirla en dos partes: por un lado, analizar cómo ha interpretado el TSJ la facultad de los tribunales inferiores de aplicar e interpretar el mencionado principio. Me interesa en particular este punto, puesto que permite transparentar la existencia -o no- y los alcances de una suerte de “conversación” entre los estrados judiciales al momento de construir una práctica jurisprudencial determinada. Por el otro lado, veremos cómo el TSJ interpreta esa misma facultad pero en cabeza de la Administración; i.e. de qué modo juega el PRL cuando de lo que se trata es de analizar decisiones emanadas del Poder Ejecutivo local.

17 BOVINO, A., y COURTIS C., “Por una dogmática conscientemente política”, en COURTIS, C., (comp.), *Desde otra mirada*, Eudeba.

[á]DA Ciudad

El punto es que en el contexto de la CABA, con una restricción normativa fuerte en materia de PRL, muchos de los conflictos se han suscitado al momento de determinar cuáles son los límites interpretativos de los poderes al dotar de sentido a las normas tributarias. Esto es, cuando el Fisco o bien el propio Poder Judicial reconstruyen las disposiciones tributarias creando -o modificando- tributos establecidos. Esto, por otro lado, presupone que la tarea interpretativa -i.e. dotar de sentido a las disposiciones legales- es, en un sentido relevante, una tarea con una clara dimensión legisferante.

1. La interpretación judicial del PRL

Uno de los puntos en tensión que remarcará previamente se centra en el análisis que realiza el TSJ sobre la potestad -y los alcances- de la Cámara de Apelaciones al interpretar la normativa fiscal. Y cuando me refiero a “interpretar” la normativa, estoy haciendo hincapié en las potestades para ampliar o restringir decisiones tomadas por el legislador en materia de exenciones.

Recordemos, por su caso, el conocido estándar de la Corte Suprema de Justicia según el cual *“no es dable al Poder Judicial establecer, por vía de interpretación analógica, un tributo no incluido ni previsto explícitamente en la ley”*¹⁸.

De los casos que luego individualizaremos, es posible plantear varios interrogantes que nos permitirán reconstruir los precedentes del TSJ. El primero es si el TSJ ha adoptado criterios restrictivos o expansivos al momento de interpretar una exención o algún otro beneficio impositivo -por ejemplo, alícuotas diferenciadas-. El segundo es de qué modo este tipo de criterio dialoga con lo dicho en los casos por la Cámara CAyT. Y este segundo punto pienso que es especialmente relevante en la medida en que entiendo que, para poder reconstruir las decisiones de un tribunal constitucional, en muchas ocasiones

18 Fallos 248:482; “Caja Nacional de Previsión para el Personal del Comercio y Actividades Civiles c/Bodega La Cena S.A.”

es menester, también, ver qué es lo que está contestando este tribunal. De modo que las construcciones jurisprudenciales son, en un sentido muy claro, una conversación a la que hay que reconocer íntegramente.

En el precedente “Sociedad Italiana”¹⁹ se discutía si la actora -la Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires- se encontraba exenta del gravamen por ingresos brutos respecto de un período en particular. Según la normativa aplicable en el caso²⁰, la actora, para la obtención de la exención concedida en base a pautas genéricas en el art. 26 inc. 2 de la ordenanza fiscal de 1988, debía realizar un trámite administrativo que no cumplió. Este trámite consistía, principalmente, en el acompañamiento de cierta documentación -última memoria, balance general- y aquella que permitía demostrar que los ingresos obtenidos por ésta son destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales. De este modo, la ventaja impositiva legalmente reconocida, quedaba supeditada a la finalidad social de la actuación del contribuyente, a los destinatarios de su actividad, a la reinversión de las utilidades en las actividades propias del objeto de la asociación, al carácter no lucrativo de la condición de socios y a la gratuidad de ciertas prestaciones. Esto, entonces, debía ser respaldado documentalmente. La actora omitió presentar esta documentación y argumentó que ello se debía a que la misma había sido declarada exenta del tributo referido desde hacía varios años. La Cámara, por su parte, sostuvo que la omisión de ese trámite no es relevante cuando por normas anteriores y posteriores se concedió igual privilegio, y apoyó esta interpretación en un precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación²¹;

19 Expte. n° 1227/01 “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en `Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires c/ DGR (Resolución n°1881/DGR/00) s/recurso de apelación judicial c/decisiones de DGR”. Sentencia del 26 de marzo de 2002.

20 Ver pto. 4 del voto de la Jueza Conde.

21 *Fallos*, 320:58.

[áDA Ciudad

resolviendo, por tanto, que a la actora sí le correspondía gozar del beneficio impositivo.

De modo que, sin perjuicio de que no quedaban dudas de que la actora se encontraba dentro del universo previsto por la disposición tributaria para gozar de la exención, el punto radicaba en torno a si la presentación formal de la documentación -legalmente requerida- era una condición necesaria para gozar del mismo. La Cámara, en su resolución, había entendido que ello no era necesario. La pregunta, entonces, que llega al estrado del TSJ es si aquella decisión quebraba el principio de reserva legal en materia tributaria al no tornar exigible algo que el ordenamiento legal, al menos *prima facie*, sí lo entendía exigible.

Dos son los votos que transparentan este desacuerdo en el interior del TSJ: los de los jueces CONDE y CASÁS²². En su voto, la Jueza CONDE explicó que afirmar que *“la finalidad de la ordenanza era conceder una exención a ciertas entidades de beneficencia o solidaridad social es una verdad a medias, pues la norma habilita a la autoridad de aplicación a hacerlo sólo cuando se daba cumplimiento a las exigencias que establecía, entre las cuales la petición por el interesado no puede considerarse desdeñable. La expresión ante la administración de la voluntad de ser eximido del pago del impuesto, la declaración de reunir los requisitos y la acreditación en tiempo y forma de los recaudos condicionantes de su concesión, no pueden considerarse un ritualismo por el hecho de que en períodos anteriores y posteriores se hubiese dado cumplimiento a esas cargas, que, cabe reiterar, permiten obtener un tratamiento tributario de excepción, justificadamente desigualitario bajo ciertas condiciones”*²³. Y concluyó que la sentencia cuestionada ha-

22 Los jueces RUIZ y MUÑOZ acompañaron la decisión de la Jueza Conde. Mientras que el Juez MAIER, consistentemente con su visión acerca del rol del TSJ, entendió que los alegatos que se presentaban eran meras discrepancias con lo decidido por la Cámara actuante.

23 Pto. 7 de su voto.

bía desatendido los aspectos constitucionales fundamentales para la resolución del caso. Al hacerlo, expresó, no sin cierto laconismo -pero igualmente preciso-, que *“es indudable que la ley regula el tributo. Para crearlo y para eximirlo. Sólo con una habilitación legal previa, la administración puede conceder excepciones. Sólo bajo las condiciones que la ley impone, la concesión es válida. Ante la ausencia de una petición oportuna y debidamente fundada, la decisión de la autoridad administrativa que determinó la deuda fue la correcta. Aplicó las normas. No hacerlo hubiera conllevado una liberalidad para la que no se encuentra autorizada. La ordenanza marcó los límites de la dispensa. A ella deben ajustarse todos los actores: la administración, la sociedad de beneficencia y los jueces al resolver la controversia”*.

Así entonces, para la Jueza CONDE -criterio que acompañará la mayoría del tribunal- el punto central no era si las exenciones deben ser interpretadas de modo expansivo o restrictivo, ni tampoco cuestionar la interpretación que de ella realizó la Cámara. En rigor de verdad, el voto transparenta una suerte de llamado de atención a los jueces inferiores, respecto al apego a la letra de las disposiciones legales vigentes. Justificando, en el caso, que las exigencias formales expresadas en las normas -acreditar el cumplimiento de los requisitos mediante la presentación de la documentación que hubiese permitido a la Administración verificar si la dispensa tributaria se justificaba- aparecía, al menos, como razonable.

Diferente es el criterio del Juez CASÁS. Luego de realizar un somero repaso por las variables tesis interpretativas de la Corte Suprema de Justicia al momento de interpretar los alcances de una exención impositiva, finaliza su voto con una larga cita del precedente de nuestro más Alto Tribunal, el caso “Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires c/Hospital Alemán”²⁴, según el cual *“no resulta razonable que respecto de los años 1987, 1988 y 1990 se niegue la exención del tributo por*

24 Fallos, 320:58.

[áDA Ciudad

la sola circunstancia de que la demandada no haya realizado un trámite administrativo tendiente al reconocimiento de su calidad de institución de beneficencia o solidaridad social, cuando -como se señaló- por reiteradas disposiciones de la municipalidad, anteriores y posteriores a ese período, se asignó a aquélla un tratamiento fiscal que sólo pudo tener fundamento en la consideración de las tareas asistenciales desarrolladas por la entidad, y sin que se haya invocado que por ese entonces se hubiese producido una modificación de las circunstancias justificantes de la exención”²⁵.

Es interesante remarcar que este mismo criterio fue reiterado por el Juez CASÁS en el caso “Asociación Civil Hospital Británico de Buenos Aires”²⁶, donde la demandada opuso la excepción de falta de legitimación pasiva, invocando el beneficio de una exención que fuera concedido en reiteradas oportunidades, más allá de no haberla requerido y obtenido expresamente por los períodos que el Fisco reclamaba. Aquí Casás expresó que “*cuando el legislador eligió establecer las exenciones (...) se contempló al Hospital Británico de Buenos Aires. (...). En definitiva, el mismo razonamiento que utilizara para definir la procedencia de la exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que se pretendía cobrar a la Sociedad Italiana de Beneficencia, resulta aplicable en la especie para el caso del Hospital Británico*”²⁷.

En definitiva, en este primer punto, el desacuerdo hacia el interior del tribunal no giraba en torno a cómo interpretar las exenciones a la luz del PRL, sino respecto a cuál es el deber de los jueces al interpretar pautas legislativas de este tipo. Mientras que para la tesis sostenida por la Jueza CONDE

25 Pto. 9 del voto del Juez Casás.

26 Expte. N° 2816/04 “Asociación Civil Hospital Británico de Buenos Aires s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado” en “GCBA c/ Hospital Británico de Buenos Aires s/ejecución fiscal”. Sentencia del 16 de junio de 2004.

27 Ptos. 4 y 5 del voto del Juez CASÁS.

-acompañada por el TSJ-, es necesario un fiel apego a la letra de las disposiciones legales, la tesis propugnada por el Juez CASÁS -y de la Sala interviniente- sostiene que este rigorismo debería ser matizado en función de las particularidades de los contribuyentes. Bajo este prisma, tratándose de sociedades con una larga trayectoria en nuestra comunidad, y con una reconocida labor social, parecería un excesivo rigor la exigencia de realizar un trámite que el Juez -parece que juntamente con la Corte- entendían de mero trámite.

En los siguientes casos a consideración, lo que originaba los desacuerdos era la necesidad de dotar de significado un término previsto por la legislación tributaria que definía la aplicación o bien de una exención o bien de una alícuota diferenciada -“actividad industrial”, “construcción”, “consumidor final”-.

El primer punto a destacar es que parece claro que el tribunal entiende que parte del rol judicial es, justamente, dotar de sentido a los términos oscuros -ambiguos o vagos- de las disposiciones vigentes. Así, se expresó que *“la determinación del contenido preciso de los conceptos alcanzados por la norma tributaria es necesaria para una adecuada vigencia del principio de legalidad, en virtud del cual los caracteres esenciales del tributo y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria deben estar consignados expresamente en la ley, para de ese modo evitar la arbitrariedad en la imposición y la imprevisibilidad de las cargas tributarias”*²⁸.

Y aquí comienza a ser relevante, el modo en que los jueces entienden que deben interpretarse las exenciones tributarias. Y los desacuerdos comienzan a surgir cuando se profundiza de qué modo los jueces deben realizar esta tarea.

28 Expte. n° 2591/03 “Altieri e Hijos S.A. s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado” y expte. n° 2595/03 “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado” en “Altieri e Hijos S.A. c/Dirección General de Rentas (Res. 1672-SHyF-2000) s/recurso de apelación judicial c/decisiones de DGR (art. 114, Código Fiscal)”. Sentencia del 29 de septiembre de 2004. Pto. 2 del voto de la Jueza Conde.

áDA Ciudad

En el precedente “Martínez y Lutz”²⁹, el fisco sostuvo que la actividad realizada por la contribuyente no revestía el carácter de “actividad industrial” debiendo tributar el ISIB bajo la alícuota general del 3%, y no la diferencial del 1.5%. La Cámara, al contrario de ello, entendió que la normativa fiscal contempla, además de la actividad industrial exenta, otras que pueden ser calificadas como industriales pero que no están alcanzadas por la exención y deben tributar con una alícuota especial del 1,5%. Según el criterio postulado la diferencia entre ambas categorías -necesaria para no privar de sentido al supuesto de alícuota especial- admite que dentro del ámbito de la categoría industrial no exenta esté ausente la transformación de materia, exigida por la demandada. El Fisco sostenía, por su parte, que la demandada, al dedicarse al armado o ensamblado de equipos de computación, no llevaba a cabo un proceso de transformación de materia para obtener un producto, por lo que no podía ser equiparado a una “actividad industrial”, y debía tributar, consecuentemente, con la alícuota general.

El TSJ resolvió rechazar la impugnación del fisco y confirmar, así, la decisión de la Cámara. Para ello, entendió que el concepto de “actividad industrial” que debía regir era, a diferencia del criterio del Fisco, el contemplado en la reglamentación del art. 116 inc. 22, apartado b del decreto 2143/99 que reglamentaba el Código Fiscal del período 1999. Este concepto de “actividad industrial” sí abarcaba las actividades de ensamble y armado. Y al hacerlo, expresó que *“la invocación de infracción al principio de legalidad o de reserva de ley tributaria puede ser efectuada por el Estado, tanto cuando la interpretación judicial restrinja de modo palmario, manifiesto e indebido el presupuesto de hecho generador de la obligación*

29 Expte. n° 2131/03 “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado” en “Martínez y Lutz SRL c/DGR (Res 3642/DGR/2000) s/recurso de apelación judicial c/decisiones de DGR”. Sentencia del 14 de mayo de 2003.

áDA Ciudad

de contribuir, como cuando expanda, sin fundamento normativo atendible, exenciones, minoraciones o beneficios fiscales de cualquier naturaleza, resintiendo, en ambas hipótesis, la normal recaudación de las rentas públicas, indiscutido bien jurídico de dimensión macrosocial”³⁰.

Hasta aquí, entonces, el TSJ no nos permite vislumbrar con demasiada claridad cuáles son los límites que los jueces tienen que tener en miras al dotar de significado conceptos contemplados en la legislación tributaria atravesados por problemas de ambigüedad o vaguedad. Todavía parece mantenerse en los carriles de cierto modelo de reconstrucción especialmente sensible a las reglas. El punto, entonces, es que mientras el Fisco sostiene un posible sentido de los términos en discusión, la Cámara de Apelaciones parece defender otro, y el TSJ, finalmente, construye su propia concepción de los términos.

La pregunta, entonces, pasa a ser ¿de qué modo interviene en este juego o disputa de sentidos, el principio de reserva legal? Si la definición de los elementos constitutivos de un tributo es una facultad de los poderes políticos, ¿cuál es el rol que les corresponde a los jueces cuando la normativa se encuentra atravesada por problemas de vaguedad y ambigüedad? Este interrogante es, por demás, la pregunta más relevante que se ha hecho la Teoría del Derecho en los últimos ochenta años. Y los jueces parecen esbozar su propia respuesta: a la discrecionalidad judicial, la mejor manera de contenerla, es a través de un ejercicio razonable -y prudencial- del actuar jurisdiccional. Veamos.

En el precedente “Altieri”³¹ se encontraba en disputa la cuestión de si al contribuyente se le debía aplicar por su “actividad industrial” la alícuota general del 3% o bien la diferencial del 1.5% y la exención prevista para las actividades de construcción -como pretendía la empresa-.

30 Pto. 3 del voto del Juez CASÁS.

31 Expte. n° 2591/03, op. cit.

[áDA Ciudad

La Sala interviniente entendió que algunas de las operaciones efectuadas por la parte pueden ser comprendidas en el concepto de construcción y otras no. Sin embargo, este criterio fue cuestionado por el TSJ. Por un lado, la Jueza CONDE entendió, como criterio general, que *“La determinación del contenido preciso de los conceptos alcanzados por la norma tributaria es necesaria para una adecuada vigencia del principio de legalidad, en virtud del cual los caracteres esenciales del tributo y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria deben estar consignados expresamente en la ley, para de ese modo evitar la arbitrariedad en la imposición y la imprevisibilidad de las cargas tributarias”*. Partiendo de dicha premisa conceptual, la Jueza expresó que la sentencia atacada *“no discriminó con claridad qué entiende por construcción y qué por servicios vinculados con la construcción. (...). En este sentido, asiste razón a la demandada, quien objetó la ausencia de pautas que permitan establecer los criterios distintivos en los que debiera fundarse la reliquidación dispuesta en la sentencia atacada. Es necesario, pues, determinar cuál es el alcance de la exención consagrada respecto de la actividad constructiva...”*³².

A igual conclusión, pero con diferentes argumentos, arribó el Juez CASÁS cuando afirmó, también, que la sentencia recurrida no era una derivación razonada del derecho. Para sostener ello, expresó que la tarea de dotar de significado a un término -tal como construcción de inmuebles- no puede limitarse a un análisis de sus usos meramente convencionales, sino debe ser sensible al uso del tributo de que se trata -en este caso, el ISIB-, y además, en el sentido utilizado habitualmente por el legislador fiscal ³³. Así, luego de traer a colación diferentes materiales jurídicos en los que se utilizaba el tér-

32 Punto II.a. del voto de la Jueza CONDE.

33 Punto 5 del voto del Juez CASÁS. Es interesante remarcar que esta tesis parece ser consistente con el criterio sostenido por la Corte Suprema según el cual las exenciones o los beneficio es fiscales pueden resultar no sólo de la letra de la ley, sino, también, del indudable propósito del legislador

ñADA Ciudad

mino en disputa, concluyó afirmando que *“la conjunción de las diversas referencias antecedentes me permite formar convicción acerca de que el beneficio fiscal (minoración y luego exención) ha estado concebido abarcando no sólo la construcción de inmuebles stricto sensu sino, también, las ampliaciones y refacciones...”*³⁴.

Nótese, entonces, que la diputa entre el TSJ y la Cámara, obliga al primero a comenzar a perfilar cuál será la tesis interpretativa con la que se acercará a la interpretación de los beneficios fiscales.

Al contrario de lo dicho en el precedente “Altieri”, en el caso “Compañía Papelera Sarandí”³⁵, el TSJ tuvo una mirada coincidente con lo sostenido por la Sala interviniente. Los hechos del caso son los siguientes: el contribuyente, una empresa dedicada a la comercialización de productos como cartulinas, talonarios, etc., entendió que su actividad era “industrial” y, por tanto, alcanzada por la exención prevista en el ordenamiento jurídico. Ante la denegatoria del Fisco, el contribuyente apeló su decisión y el caso fue decidido por la Sala II de la Cámara CAyT. Dicho tribunal entendió que *“(...) de los propios términos expuestos por Papelera Sarandí a lo largo de la causa (v. fs. 243 de la actuación administrativa identificada como expediente 85183/98, v. fs. 7, pto. V, párrafos 2º y 3º), se infiere que, en el proceso de industrialización por su propia cuenta, ella se limita a proveer los insumos, los diseños industriales, la marca y los envoltorios, a quienes -en los hechos- procesan*

o de la necesaria implicancia de la norma (“Mirta Graciela Vallori”, *Fallos*, 324:3752, entre muchos otros).

34 Punto 9 del voto del Juez CASÁS.

35 Expte. n° 5335/07 “Compañía Papelera Sarandí S.A.C.I.I.A. c/GCBA s/impugnación de actos administrativos s/recurso de inconstitucionalidad concedido” y su acumulado expediente n° 5331/07 “Compañía Papelera Sarandí S.A.C.I.I.A. s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en `Compañía Papelera Sarandí S.A.C.I.I.A. c/GCBA s/impugnación de actos administrativos`. Sentencia del 6 de noviembre de 2007.

[áDA Ciudad

y combinan esos factores para obtener el producto final que aquélla comercializa.” Y que, por lo tanto, “Su función, (...) se circunscribe a delegar en terceros ese proceso (indicando qué es lo que se debe producir, cómo y cuándo, y proveyendo la materia prima) todo lo cual haría (...) más bien al objeto de un negocio de tipo contractual. Va de suyo, que los riesgos del proceso industrial pertenecen, en la especie, a los ‘façoniers’ que ejecutan por cuenta propia los actos y operaciones materiales para obtener la transformación de la materia prima”. Con base en estas consideraciones, la Sala rechazó la impugnación, y ello motivó la presentación del recurso de inconstitucionalidad ante los estrados del TSJ. Entre otros argumentos, entendió que la Sala había violentado el principio de reserva legal por restringir indebidamente el concepto de “actividad industrial”.

A diferencia de lo sostenido en “Altieri”, aquí el TSJ entendió que el criterio sostenido por el Tribunal de apelaciones resultaba razonable. Así, el Juez CASÁS expresó que *“la delimitación conceptual de ‘industria’ acogida por el tribunal a quo, estrictamente técnica, más allá de su acierto o error, posee sustentos suficientes también desde el punto de vista del lenguaje común y de la ponderación de los extremos de hecho, a tenor de las probanzas reunidas en la causa para descartar la minoración o la exención, respectivamente, que la ponen a reparo de la tacha de arbitrariedad, descalificación que sólo procede cuando no se reúnen los requisitos mínimos que permitan sustentar un pronunciamiento como acto jurisdiccional válido”*³⁶.

Dos puntos, entonces, para remarcar. En primer término, a diferencia de lo que había sucedido en “Altieri”, la Sala interviniente transparentó de modo expreso los fundamentos a partir de los cuales construía la noción de “actividad industrial”, lo que arrojaba a los argumentos del apelante a una mera disconformidad con lo decidido. En segundo término, un dato relevante para entender la diferencia con “Altieri”, es que

36 Punto 3 a) del voto del Juez CASÁS.

en este caso, durante el lapso en que se encontraban comprendidos los períodos fiscales involucrados no existía una definición legal del concepto en la jurisdicción local ³⁷.

Es notable, entonces, que el TSJ no cuestiona la interpretación de la Sala por ser “estricta” o “formalista”, sino que comprende que dentro de los cánones interpretativos, ésta es una postura plausible. El elemento relevante, en su caso, es la exteriorización de los fundamentos de la decisión. Este mismo criterio será repetido por el TSJ en el caso “Tecno Sudamericana S.A” ³⁸ al tener que interpretar el término “consumidor final”.

Así entonces, parece que para el TSJ -y sobre todo bajo el criterio utilizado por el Juez CASÁS-, no se violenta el PRL cuando los jueces, al interpretar las disposiciones legales que imponen beneficios fiscales, exteriorizan las razones por las cuales llegan a las conclusiones al momento de dotar de sentido a los términos allí contenidos. Si las tesis de las Salas son estrictas o amplias, es una consideración que el Tribunal entiende irrelevante. Dicho de otro modo, el TSJ no disputa los cánones interpretativos que utiliza la Cámara de Apelaciones; sólo requiere que exteriorice las razones que justificarían sus tesis interpretativas.

2. El PRL y la Administración

El siguiente punto en análisis se refiere, ya no al alcance de las potestades judiciales en la interpretación de la normativa tributaria, sino en las potestades de la Administración, ya sea al momento de dictar una disposición reglamentaria o bien al aplicar las normas tributarias.

Recordemos que el estándar clásico, y pacífico, es que los elementos esenciales del tributo son materia privativa del Po-

37 Que se incorporaría recién en el Código Fiscal de 1998.

38 Expte. n° 5494/07 “Tecno Sudamericana SA c/GCBA s/impugnación de actos administrativos s/recurso de inconstitucionalidad concedido”. Sentencia del 19 de marzo de 2008.

der Legislativo, quedando en cabeza de la Administración los arreglos y los pormenores de dicho diseño legislativo. Nótese, por su caso, que la tensión, al menos conceptualmente, es similar a la anterior: el PRL prescribe que es el legislador el que define el contenido -los elementos esenciales- de una norma tributaria, quedando el Fisco con escasas facultades a los fines de llenar los vacíos que pueden producirse por problemas de ambigüedad o vaguedad de las normas.

El primer caso, “Hipódromo Argentino de Palermo”³⁹, se originó ante el dictado de la Resolución n° 871/2000 por parte de la Secretaría de Hacienda y Finanzas del Gobierno. Dicho acto disponía lo siguiente: “*determinase por vía de interpretación que los ingresos provenientes de la venta de apuestas en hipódromos, canódromos y similares, se hallan sujetos al impuesto sobre los ingresos brutos, con arreglo a lo determinado en el Art. 155:1 del Código Fiscal con la alícuota prevista en el art. 51:5 de la Ley Tarifaria para el año 2000*”. La actora presentó una acción declarativa de inconstitucionalidad argumentando -en lo que aquí nos importa- que dicha resolución modifica y amplía las actividades gravadas por el ISIB, sujetándolas a la alícuota establecida en el art. 51, inc. 5 de la Ley Tarifaria.

El punto a resolver se centraba en determinar si era posible que la mencionada agencia ejecutiva tenía -o no- las facultades jurídicas para subsumir dentro del supuesto del artículo 155 inciso 1⁴⁰, los ingresos provenientes de apuestas en hipódromos, canódromos y similares. El Tribunal, de modo unánime, resolvió declarar la inconstitucionalidad de la resolución cuestionada. Sin perjuicio de las diversas y ricas consideraciones

39 Expte. n° 506/2000 “Hipódromo Argentino de Palermo S.A. c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/acción declarativa de inconstitucionalidad”. Sentencia del 28 de junio de 2001.

40 La mencionada disposición prescribía lo siguiente: “La base imponible está constituida por la diferencia entre los precios de compra y de venta, en los siguientes casos: 1. Comercialización de billetes de lotería y juegos de azar autorizados, cuando los valores de compra y de venta son fijados por el Estado”.

áDA Ciudad

teóricas acerca de la cuestión de la analogía ⁴¹, es interesante remarcar lo sostenido por la Jueza Conde al explicar que *“la interpretación que realizó el Secretario de Hacienda y Finanzas al dictar la resolución 871/00 no sólo no respeta la letra de la ley, sino tampoco su espíritu. Es decir, de una interpretación literal del art. 155 CFCBA no surge que las apuestas en hipódromos y canódromos se encuentren gravadas por la alícuota especial y una interpretación teleológica también nos permite arribar a la misma conclusión, ya que los billetes de lotería y juegos de azar se encuentran gravados por una alícuota más elevada que la general por constituir actividades que dependen exclusivamente de la suerte, donde no existe todo un proceso previo de preparación y dedicación que sí se aprecia en las carreras de caballos y canes. En conclusión, sólo por vía analógica podrían equipararse dichas apuestas a los juegos de azar; pero hemos visto que no puede acudirse a dicha herramienta respecto de los elementos estructurantes del tributo, entre los que se encuentran el hecho imponible y la base imponible, porque de lo contrario se violaría -como ocurrió en el caso- el principio constitucional de legalidad tributaria, tutelado por los arts. 14 y 17 de la Constitución Nacional y 9 inc.1, 51 y 80 inc. 2.a) de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”*.

Si bien el caso “Hipódromo Argentino” no arrojaba mayores vicisitudes, lo cierto es que parece imperar en el ánimo del Tribunal una tesis sumamente restrictiva para escrutar el ejercicio de facultades -reglamentarias en este caso- en cabeza de la Administración. A continuación iremos viendo de qué modo esto se ha sostenido y cuáles han sido las razones en que se han apoyado.

En “Fornasari” ⁴², por ejemplo, ese escrutinio exigente parece ser matizado. Veamos. El actor había presentado una ac-

41 En particular el voto del Juez CASÁS.

42 Expte. n° 4911/06 “Fornasari, Norberto Fabio c/GCBA y otros s/ amparo (art. 14 CCBA) s/recurso de inconstitucionalidad concedido”. Sentencia del 18 de abril de 2007.

[áDA Ciudad

ción de amparo contra la Caja de Seguridad Social para Abogados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a fin de que se declare la inconstitucionalidad de la reglamentación del art. 5 de la ley 1181 en cuanto obligaba a realizar aportes a quienes ejercieron la opción por otra Caja Previsional. En particular entendía que la reglamentación dictada por la Asamblea de la CASSABA modificaba el ámbito personal del presupuesto de hecho definido a nivel legal, extendiendo la aplicación del régimen a sujetos expresamente exceptuados violentando, de esta manera, el PRL.

Recordemos, en primer lugar, que el artículo 3 de la mencionada prescribía 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 inspiren a la presente ley (...)”*. Estas normas, como puede observarse, expresamente reconocen en términos generales la potestad reglamentaria de CASSABA, que puede expresarse mediante disposiciones o resoluciones.

Luego, el artículo 5 en su segundo párrafo disponía 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...”*.

Por su parte, la reglamentación cuestionada prescribía lo siguiente: *“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)*

ñDA Ciudad

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. 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 Tribunal, en un fallo unánime, sostuvo que la disposición cuestionada resultaba acorde a nuestros compromisos constitucionales. Para ello, se dieron diversos argumentos.

El primer punto problemático era la definición legal de aquellos aportes previsionales. Se sostuvo, en ese sentido, que los mismos eran de naturaleza tributaria o, más precisamente, “contribuciones especiales”. Es el Juez CASÁS quien expresó que dichos aportes “*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 1181 de creación del sistema, re-*

[áDA Ciudad

vistando la Caja como persona jurídica de derecho público no estatal con autonomía económica y financiera...”. Partiendo, entonces, de esa premisa, debía considerarse si, en el caso, la resolución dictada violentaba el PRL.

A partir de allí, el Juez CASÁS expresó que *“si se hubiera alterado el campo de acción del tributo por vía reglamentaria (...) 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”.*

Y luego agregó que *“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-, (...) 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”.*

Sin embargo, la conclusión a la que llega es que la Ley 1181 brinda un respaldo legal suficiente a la disposición dictada por la Asamblea de CASSABA. Ello así, toda vez que la reglamentación citada anteriormente *“no va más allá de una norma aplicativa de alcance general cuyo propósito no es otro que difundir los diversos preceptos legales implicados (conf.*

áDA Ciudad

art. 120, inc. 1° de la ley n° 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”.

Como puede observarse, lo cierto es que en este precedente si bien no aparece un relajamiento del estricto estándar de control planteado en “Hipódromo Argentino”, sí parece demostrar una sensibilidad del TSJ hacia la actuación reglamentaria de organismos públicos. En su caso, el elemento que aparece como relevante -y que según veremos se mantendrá casi como una constante- es que la reglamentación, para ser válida, debe reproducir -o transparentar- las obligaciones legales que tienen como fuente la ley que está reglamentando. Omitido ello, estaríamos frente a una violación del PRL.

En lo que respecta al análisis de las exenciones es interesante lo que el Tribunal plantea en el precedente “Solares de Conesa”⁴³; allí la actora inició demanda contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, a fin de que sea revocada la resolución n° 017/DGR/2001, pues entendía que, contrariamente a lo decidido por la Dirección General de Rentas en la resolución

43 Expte. n° 5406/07 “Solares de Conesa SA c/GCBA s/impugnación actos administrativos s/recurso de inconstitucionalidad concedido”. Sentencia del 13 de febrero de 2008.

[áDA Ciudad

citada, su situación se encuadra en la exención consagrada en el art. 125 inc. 22 ap.c) del Código Fiscal año 2000, y solicitó subsidiariamente que se declare la inconstitucionalidad del decreto reglamentario 2143/99, por introducir restricciones no contempladas por la ley reglamentada.

El voto de la Jueza CONDE es el que, creo, contiene mayores precisiones para nuestra reflexión. En primer lugar, en el mencionado voto, la Jueza construye la regla aplicable. Así, entiende que el estándar de análisis interpretativo correcto es el construido por nuestro Superior Tribunal federal cuando sostuvo que *“En lo referido a la interpretación de las exenciones tributarias, la Corte Suprema ha avanzado en este camino y abandonado el criterio meramente restrictivo, al sostener que “las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador en cuanto tal o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca. Fuera de tales supuestos, corresponde la estricta interpretación de las cláusulas respectivas, así como es impertinente la aplicación analógica de las cargas impositivas”.*

En segundo lugar, y ya más precisamente con el problema de autos, la Jueza construye la siguiente regla: *“El principio de legalidad en materia tributaria no impide el dictado de reglamentos ejecutivos. (...) Lo que no puede hacer el Poder Ejecutivo, titular de la potestad reglamentaria, es alterar el espíritu de la norma objeto de reglamentación. Ello, en el ordenamiento jurídico local, surge del citado art. 102 CCABA, que confiere al Jefe de Gobierno de la Ciudad la potestad de reglamentar las leyes ‘sin alterar su espíritu’, y esta exigencia cobra mayor contundencia en materia tributaria, atento la estrictez con que debe interpretarse y aplicarse el principio de legalidad, conforme los términos del art. 51 CCABA. En otros términos, en materia tributaria el Poder Ejecutivo puede dictar reglamentos de ejecución que regulen los detalles indispensables para asegurar el cumplimiento de la ley, pero no puede extender o restringir el alcance de los elementos esenciales del tributo regulados por ley”.*

Con esta regla, que parece contradecir el escrutinio estricto propuesto por el Juez MAIER en el mismo precedente ⁴⁴, CONDE analiza la disposición cuestionada y concluye que *“la reglamentación lo que hace es precisar lo que debe entenderse por ‘responsable de la construcción’ y, por ende, beneficiario de la exención. Es que existen muchas actividades relacionadas con la construcción, que el legislador no ha pretendido beneficiar con la exención controvertida, y ello justifica el dictado de una reglamentación que establezca el alcance de los términos utilizados por la norma exentiva. El Poder Ejecutivo, al reglamentar la ley fiscal, pretendió darle plena efectividad a la intención del legislador, y evitar que puedan beneficiarse con la exención actividades no contempladas por el mismo, aprovechando la excesiva amplitud de los términos utilizados. No amplió ni restringió el alcance subjetivo de la exención, sino que precisó su alcance, y lo hizo en forma razonable, respetando los parámetros establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de interpretación de exenciones tributarias”*.

Una vez más: el equilibrio, la ponderación, entre reconocer un exceso reglamentario -como en “Hipódromo Argentino”- o ver en la reglamentación una precisión del alcance de la voluntad legisferante, parece un ejercicio particularista que sólo admite razones caso a caso, sin posibilidad alguna de sentar una regla universal y uniforme. ¿Es esto un problema? En lo absoluto. En todo caso, esto transparenta un modo de razonar que construye el TSJ -o algunos de sus jueces- según el cual lo relevante para la decisión de un caso son las razones que se aducen en función de las posturas antagónicas ⁴⁵. Y, otra vez, lo relevante es que los reglamentos o las disposiciones emitidas por la Administración transparenten lo prescripto en las leyes.

44 Ver el pto. 5 de su decisión.

45 Cita BOUVIER, H., *Particularismo y derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2012.

[a]DA Ciudad

Hay, además, un desacuerdo interesante hacia el interior con relación a la extensión del PRL: ¿qué es lo que sucede en los casos donde está en discusión los fundamentos y alcances de un sistema de retención?

Esto surgió en el precedente “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia”⁴⁶. Para resumir los hechos me baso en la acertada síntesis brindada por el -siempre sintético- Juez MAIER: se trata de un contribuyente de la Ciudad por ingresos brutos, con fundamento en operaciones que cumple dentro de su territorio, cuya contribución, conforme a la ley que fija la base imponible y la alícuota a ingresar, es mucho menor que las retenciones en la fuente; así liquida él su impuesto. A él, por cuenta y orden de la Administración de la Ciudad, un agente perceptor le retiene por anticipado, en relación con ese tributo, según normas emanadas de la misma Administración, decretos del P.E., resoluciones ministeriales (designadas en detalle por el voto del Sr. juez del trámite, a cuyo voto me adhiero, incluso para no repetir), y decisiones particulares referidas al propio contribuyente, provocadas por él, una suma de dinero varias veces superior al tributo, pues computa, como presunta base imponible, lo abonado por sus clientes con pagos por medios distintos al dinero efectivo o cheque (tarjetas de crédito, de débito, etc.) en todo el país, esto es, incluso por operaciones que no son llevadas a cabo en la Ciudad de Buenos Aires sino en el resto del territorio del país, donde el contribuyente ejecuta la mayoría de sus operaciones y negocios. El desfase entre importe justo del tributo y retención en la fuente, esta última considerablemente mayor, emerge así, como lo expresa el Sr. Juez de primera instancia, de la aplicación al caso, sin relación alguna, de una base imponible distinta: en un caso, las operaciones llevadas a cabo en la Ciudad, las menos según el giro real del contribuyente, y, en otro,

46 Expte. n° 5884/08 “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/GCBA s/amparo (art. 14 CCABA)’”.

ADA Ciudad

las operaciones llevadas a cabo en todo el país -sin distinción territorial- y abonadas por los medios indicados, la mayoría según ese giro comercial.

Por un lado, el Juez LOZANO comienza aclarando que estamos frente a un empréstito forzoso ⁴⁷ y que, por tanto, deben regir todas las garantías constitucionales que reviste a los tributos -en consonancia con el precedente de la CSJN “Horvath” ⁴⁸-. Sin embargo, luego aclara que *“Lo expuesto no implica que los regímenes de retenciones tengan que ser dispuestos por ley. Sí, en cambio, que no pueden desbordar la obligación tributaria que pesa sobre el contribuyente, puesto que, de otra manera, la Administración vendría a disponer del patrimonio de los contribuyentes en contra de lo previsto tanto en la Constitución de nuestra Ciudad como en la nacional, conforme quedó señalado supra”* ⁴⁹.

Contrariamente a ello, el Juez CASÁS comienza planteando su estándar de análisis: *“tanto en la ampliación de la esfera de sujeción pasiva de las obligaciones tributarias a través de la creación de agentes de percepción, retención y recaudación -en mérito a la solidaridad tributaria de éstos-; cuanto en el establecimiento de pagos a cuenta (anticipos, retenciones o percepciones) -que es lo que en el caso interesa-, la apreciación del ejercicio legítimo de tal facultad debe ser ponderada con sentido estricto y admitida sólo en aquellos casos en que el obrar del Departamento Ejecutivo y de sus agentes jerárquicos supere satisfactoriamente el test de razonabilidad”*.

Luego concluye al decir que *“las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla general, en su conjunto la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente y, menos aun, cuando a través de tales institutos se originan recurrentemente saldos a favor del*

47 Pto. 4.1 de su decisorio.

48 Fallos, 318:676.

49 Pto. 4.2. de la decisión.

[áDA Ciudad

obligado tributario. Así lo conceptualizo por cuanto la ley sólo autoriza a la Administración Tributaria a instituir ingresos a cuenta que, por un lado, aseguran una equitativa, regular y progresiva percepción de la renta pública en paralelo con su devengamiento y, por el otro, producen un efecto analgésico en el contribuyente, derivado del fraccionamiento de las obligaciones, o de que los ingresos, en el particular caso de las retenciones, se ven acompañados por la percepción por el obligado legal tributario de créditos propios de su giro, facilitando actitudes de mayor disposición y acatamiento de los sujetos pasivos frente al deber de contribuir”.

Pero luego, el propio Juez CASÁS, admite que sería posible equiparar esta situación a un empréstito forzoso -tal como lo hizo, según vimos, LOZANO-⁵⁰. Pero, a diferencia de éste, concluyó que aun en el caso de que se estuviera en presencia de un empréstito forzoso, *“éste sería inconstitucional, por violación al principio de reserva de ley en el ejercicio de la potestad tributaria normativa al basarse en reglamentos subalternos, como por contravenir la regla de la igualdad que, si bien permite tratar en forma diversa a los desiguales, no tolera, como criterio dirimente del distinto, que la diversidad en la consideración se asiente en que los sujetos realicen operaciones intrajurisdiccionales e interjurisdiccionales -penalizando estas últimas-, pues ello importaría desconocer la razón de ser del dictado del Convenio Multilateral para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, atendiendo al imperativo sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, entre otras, en la causa: ‘Bressani, Carlos H. y otros contra la Provincia de Mendoza, Inconstitucionalidad de leyes y devolución de dinero’ (Fallos, 178:9), sentencia del 2 de junio de 1937”.*

Esta discusión volvió a darse en el caso “Minera IRL Patagonia”⁵¹; pero, a diferencia de “SA Importadora...” el des-

50 Pto. 6 de su decisorio.

51 Expte. n° 10311/13 “Minera IRL Patagonia SA c/GCBA s/amparo (art. 14 CCABA) s/recurso de inconstitucionalidad concedido”. Sentencia

acuerdo tomó un relieve particular, lo que hace de este caso un precedente mucho más rico para nuestro análisis. Veamos.

Los hechos del caso indican que la parte actora promovió una acción de amparo contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires con el objeto de solicitar la exclusión de todos los regímenes de retención y percepción instituidos por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a través de la Resolución (DGR) n° 2355/07. A través de dichos regímenes, argumentó la actora, se han generado saldos a favor crecientes que no pudieron ser absorbidos o compensados en el futuro.

El Juez CASÁS entendió que se encontraba en crisis el PRL dado que la fuente en la que se pretendía justificar la recaudación cuestionada, mediante un presupuesto de hecho totalmente desvinculado de la causa del ISIB se pretendía respaldar normativamente con el lábil sustento de la mentada resolución (DGR) n° 2355/2007. Y, en sus propias palabras, que *“la aplicación en la especie del régimen de retención cuestionado se traduce en el ingreso de recursos al erario público con sustento único en la pretendida verificación de un hecho diferente del previsto por el legislador como hecho imponible del gravamen, el que genera el pago a cuenta, sin razonable vinculación con el presupuesto de hecho que pretende ser captado en la propia fuente. (...) Esta detracción se practica por hechos que no se corresponden con la matriz con que legalmente se ha diseñado el hecho imponible previsto en el Código Fiscal de la Ciudad para el apuntado gravamen”*.

Ahora bien, el Juez LOZANO, por otro lado, parte de una premisa conceptualmente diferente: los sistemas de retención de este tipo son, en realidad, manifestaciones de la competencia de recaudar tributos que es propia del Poder Ejecutivo. Dicho en sus propias palabras, *“los regímenes de retención constituyen una atribución dispensada al Fisco para cumplir con ellos su meta central, recaudar legítimamente tributos válidamente impuestos. Esta finalidad es la única limitación expresa a la*

[áDA Ciudad

genérica facultad de disponer retenciones. Puesto en la perspectiva de la división de poderes contemplada en la CCBA, resulta pues que el art. 3 del CF no constituye una delegación legislativa, contraria al art. 84 de la CCBA, sino la reglamentación de una función administrativa (cf. el art. 80, inc. 1°, de la CCBA), la de recaudar”.

Para fundar ello, encuentra sustento normativo en los artículos 104, incs. 25 y el 80 inciso 1 de la Constitución local. El primero prescribe que entre las “[a]tribuciones y facultades del jefe de Gobierno” pone la de “[r]eclauda[r] los impuestos, tasas, y contribuciones y percib[ir] los restantes recursos que integran el tesoro de la Ciudad”; mientras que el segundo dispone que la Legislatura “[d]icta leyes, resoluciones y declaraciones para hacer efectivo el ejercicio de los derechos, deberes y garantías establecidos en la Constitución Nacional y en la presente y toma todas las decisiones previstas en esta Constitución para poner en ejercicio los poderes y autoridades”.

La diferencia entre ambos magistrados, entonces, estriba en que para el Juez CASÁS, el ingreso de recursos al erario público de manera coactiva debe tener, siempre, una fuente legal -en su sentido formal-. En cambio, para el Juez LOZANO, los sistemas como el aquí analizado son manifestaciones de una competencia exclusiva del Poder Ejecutivo: la de recaudar los tributos. De modo que para esta tesis no se encuentra afrentado el PRL.

Finalmente, en “AUREA”⁵², la Asociación Civil Alianza para el Uso Racional de Envases en Argentina (AUREA), planteó la inconstitucionalidad del decreto 760/08 y su anexo dictados por el Ejecutivo local, que reglamenta el art. 9 de la ley n° 1854 (ley “de Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos”). Dicho artículo prescribía que “*La reglamentación establecerá las pautas a que deberán someterse el productor, im-*

52 Expte. n° 6370/08 “Asociación Civil Alianza para el Uso Racional de Envases en Argentina (AUREA) c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad”. Sentencia del 15 de septiembre de 2010.

ñADA Ciudad

portador, distribuidor, intermediario o cualquier otra persona responsable de la puesta en el mercado de productos que con su uso se conviertan en residuos, será obligado de acuerdo con los siguientes criterios: a. Elaborar productos o utilizar envases que, por sus características de diseño, fabricación, comercialización o utilización, minimicen la generación de residuos y faciliten su reutilización, reciclado, valorización o permitan la eliminación menos perjudicial para la salud humana y el ambiente; b. Hacerse cargo directamente de la gestión de los residuos derivados de sus productos, o participar en un sistema organizado de gestión de dichos residuos o contribuir económicamente a los sistemas públicos de gestión de residuos en medida tal que se cubran los costos atribuibles a la gestión de los mismos; c. Aceptar, en el supuesto de no aplicarse el apartado anterior, un sistema de depósito, devolución y retorno de los residuos derivados de sus productos, así como los propios productos fuera de uso, según el cual el usuario, al recibir el producto, dejará en depósito una cantidad monetaria que será recuperada con la devolución del envase o producto; d. Informar anualmente a la autoridad de aplicación de los residuos producidos en el proceso de fabricación y del resultado cualitativo y cuantitativo de las operaciones efectuadas”.

A su vez, la reglamentación cuestionada disponía que pesa sobre “[e]l productor, importador, distribuidor, intermediario o cualquier otra persona responsable de la puesta en el mercado de productos que con su uso inicial, parcial o total, se conviertan en residuos, [quien] debe efectuar periódicamente una contribución económica al SISTEMA PÚBLICO DE GESTIÓN DE RESIDUOS -SPGR- en medida tal que se cubran los costos atribuibles a la gestión de los mismos”.

Bajo estas disposiciones, la parte actora entendía que se había vulnerado el PRL. El primer interrogante que aparece -al menos en el voto del Juez Lozano- es determinar si estamos -o no- frente a un tributo. El mencionado magistrado, por su parte, luego de repasar las diferentes definiciones dogmáticas de “tributo” responderá negativamente a este interrogante al decir que “a diferencia de los tributos, con los cuales

[áDA Ciudad

comparten la característica de ser unilateralmente impuestas por el Estado, no tienen por objeto una prestación de dar -esencial en el concepto de tributo según el uso habitual en nuestro medio- sino de hacer o no hacer. Consecuentemente, no puede serles extendida la manda del art. 81, inc. 9, de la CCBA, cuya interpretación, por ser una excepción a la regla de la mayoría simple, debe ser restringida a los tributos, únicos objetos que, con un lenguaje que goza de toda precisión, denota esa norma”.

Pero lo interesante, es que aun siendo considerado un tributo, su creación no afectaría el PRL. Y esto así porque, a diferencia de lo que luego dirá el Juez CASÁS, la fuente del mismo no es la resolución cuestionada, sino la ley.

Nótese que luego continúa argumentando que **“más allá de la índole de la obligación reglamentada -que AUREA asume sería ‘tributaria’ sin acreditar que sea la única opción para el obligado, y que el decreto cuestionado, siguiendo la denominación empleada por la ley n° 1854, denomina como ‘contribución’-, lo cierto es que para definir si ésta fue creada por la ley, o por el decreto, no cabe confiar por entero en la cantidad de votos con que fue aprobado el proyecto por el órgano legislativo, puesto que ese dato apunta a la validez de lo que se creó, no a lo que eso es”** (el resaltado me pertenece).

Y que, en rigor de verdad, la obligación de contribuir económicamente -que, una vez más, no es de carácter tributario- con la ley 1854; de modo que la resolución cuestionada no es más que el ejercicio legítimo de facultades reglamentarias en cabeza del Poder Ejecutivo ⁵³.

El Juez CASÁS, también parece considerar que definir la naturaleza jurídica de la contribución cuestionada carece de sentido; siendo el punto relevante si la fuente de dicha obligación es o no legal. Sin embargo, el mencionado magistrado realiza una larga argumentación para terminar sosteniendo que la misma “se asemeja a la tasa” ⁵⁴.

53 Ver el pto. 4.2 de su decisorio.

54 Ver el pto. 12 de su voto.

ñDA Ciudad

Ahora bien, en lo que respecta a la posible violación del PRL, CASÁS comienza sosteniendo que “*toda prestación patrimonial pública que no tenga base contractual y que se reclame, ya a título de tributo -género que no se agota en las especies tradicionales de impuesto, tasa, o contribución especial- o de sanción -vg. multas por conductas ilícitas reprochadas-, debe tener por fuente imprescindiblemente la ley emanada de los órganos representativos de la voluntad general -Congresos, Parlamentos, Cortes, Legislaturas, Asambleas Legislativas, etc.- a partir del multiseccular principio de reserva de ley -como regla constitucional de formación en materia de fuentes-, que preside tanto el ámbito del Derecho Penal como el del Derecho Tributario*”. De modo que, al igual que el Juez LOZANO, la pregunta a contestar es cuál es la fuente que origina la obligación. Y ambos están de acuerdo en lo siguiente: debe ser la ley -más allá de si estamos discutiendo sobre un tributo o no-. El desacuerdo, entonces, no aparece en la construcción de la regla, sino en su aplicación: mientras el Juez LOZANO entiende que la obligación cuestionada tiene como fuente la ley 1854, CASÁS entiende que la misma es la resolución cuestionada, encontrándose afectado, entonces, el principio de legalidad.

VI. A modo de conclusión

Luego de haber repasado estos precedentes, es posible que la sensación que el lector tenga sea que no existe una regla uniforme del TSJ acerca de cómo debe entenderse el PRL ni cómo éste es aplicado. Esto es muy atendible.

Pero quisiera finalizar diciendo que en lugar de ver esto como un problema, entiendo que es una manifestación de un modo de cómo comprender -y luego resolver- los conflictos jurídicos ante sus estrados. Dicho esto, al mirar la práctica jurisprudencial del TSJ en materia de PRL, parece que podemos afirmar -al menos tentativamente- lo siguiente: no estamos frente a un Tribunal que priorice la construcción de reglas tomando como base a los principios constitucionales -y abstractos-. Contrariamente, parece que el TSJ prioriza la cons-

[ãDA *Ciudad*

trucción y aplicación de reglas *caso a caso*. Lo que se encuentra detrás, entonces, es una concepción sobre la decisión judicial: las razones que justifican una acción no son universales e invariables. Al contrario de ello, la existencia de razones es siempre relativa a un caso concreto y no a normas universales. Cualquier propiedad, según sea la situación individual, puede devenir relevante, i.e. puede constituir una razón. Pero dicha relevancia es contextual y, en este sentido, particular⁵⁵.

55 REDONDO, C. “Razones y normas”, *Revista Discusiones*, N° 5, año 2005.