Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

Buenos Aires, 21 de agosto de 2013.

Vistos los autos: "UART y otros c/ EN - ley 25.848 s/ proceso de conocimiento".

Considerando:

1°) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar la sentencia de la instancia anterior, rechazó la demanda promovida por la Unión de Aseguradoras de Riesgos de Trabajo (UART) y por Asociart ART S.A., CNA ART S.A., La Caja Aseguradora de Riesgos de Trabajo ART S.A., La Segunda Aseguradora de Riesgos de Trabajo S.A., Liberty ART S.A., Mapfre Argentina ART S.A., Provincia Aseguradora de Riesgos del Trabajo S.A.; QBE Aseguradora de Riesgos del Trabajo S.A. y Prevención ART S.A., con el objeto de que se declare que las aseguradoras de riesgos de trabajo no son sujetos pasivos de la contribución creada por el art. 1° de ley 25.848; y, en subsidio, la inconstitucionalidad de la mencionada norma.

2°) Que para decidir en el sentido indicado, el tribunal a quo señaló que el citado artículo establece un impuesto directo, con una afectación específica, a cargo de las compañías de seguros y determinado sobre la base de las primas percibidas por las coberturas emitidas. A juicio del a quo, con la creación de dicho tributo quedaron implícitamente derogadas las exenciones previstas por el art. 25 de la ley 24.557 respecto de los contratos de afiliación a una ART y de las reservas obligatorias de éstas, debido a su incompatibilidad con las consecuencias

jurídicas derivadas de la entrada en vigencia de la nueva contribución.

Sentado lo que antecede, desestimó las objeciones de carácter constitucional formuladas para impugnar la validez del referido tributo. Al respecto destacó, entre otras consideraciones, que se encontraba en cabeza de la actora la prueba acabada y concluyente acerca de la confiscatoriedad del tributo impugnado, la que no se había producido en autos. Asimismo, afirmó que nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de las leyes ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados por ellas, y que escapaba a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales. En esa línea de razonamiento, concluyó señalando que la actora solo había efectuado una exposición dogmática acerca de la aducida inconstitucionalidad del impuesto, que no lograba desvirtuar los fundamentos de la sentencia de la anterior instancia, ni demostrar la irrazonabilidad del tributo.

3°) Que contra dicho pronunciamiento los actores interpusieron el recurso extraordinario que fue concedido a fs. 891 y que resulta formalmente admisible en tanto se cuestiona la inteligencia y validez de una norma de carácter federal, como lo es el art. 1° de la ley 25.848.

4°) Que los recurrentes sostienen que el tributo establecido por la referida norma no puede tener como efecto la derogación de las exenciones previstas en el art. 25 de la ley 24.557 para los contratos de afiliación a las aseguradoras de

riesgo de trabajo y para las reservas obligatorias que éstas deben constituir; pues, en su concepto, para que tales exenciones puedan ser válidamente derogadas resultaría necesario que la ley lo estableciese de manera expresa. Entienden que afirmar lo contrario —como lo hace el a quo interpretando que hubo una derogación tácita u orgánica— implica una violación del principio de reserva de ley y de seguridad jurídica, ambos de raigambre constitucional.

Aducen asimismo que el referido tributo viola los principios de igualdad y generalidad toda vez que la contribución recae sobre solamente ciento cuarenta y tres contribuyentes —las compañías de seguro que operan en la República— para solventar un servicio público —el prestado por los bomberos voluntarios— que beneficia a la totalidad de la población y señalan que esto carece de razonabilidad.

Por otra parte, sostienen que el a quo pasó por alto que la recaudación anual del impuesto cuestionado superaría la necesidad presupuestaria de las asociaciones de bomberos, lo cual —en el concepto de los recurrentes— demostraría la desproporción y confiscatoriedad de la referida contribución.

5°) Que el tributo impugnado fue establecido por el art. 1° de ley 25.848, que dispuso incorporar como art. 11 de la ley 25.054 una norma cuyo texto es el siguiente: "El subsidio a las asociaciones integrantes del sistema bomberil voluntario de la República Argentina se formará con una contribución obligatoria del tres con veinte centésimos por mil (3,20 ‰) de las primas de seguros excepto las del ramo vida, a cargo de las asegu-

radoras. Dicha contribución no podrá ser trasladable a las primas a abonar por los tomadores y será liquidada por los aseguradores a la Superintendencia de Seguros de la Nación siendo de aplicación el régimen establecido en el art. 81 de la ley 20.091 para la tasa uniforme. La Superintendencia de Seguros de la Nación girará los montos recaudados a la cuenta referida en el art. 13 de la presente ley".

6°) Que en lo referente al primer agravio enunciado en el considerando 4°, cabe destacar que a juicio del Tribunal una correcta apreciación de los alcances del tributo establecido por el art. 1° de la ley 25.848 lleva a concluir que su imposición no implica dejar de lado las exenciones a las que aluden las recurrentes. En efecto, el art. 25 de la ley 24.557 —en lo que al caso interesa— exime de todo impuesto o tributo nacional a "los contratos de afiliación a una ART" (inc. 2°) y a las "reservas obligatorias" de esas compañías (inc. 5°); en tanto que la contribución impugnada en el sub examine, como surge del texto precedentemente transcripto, se aplica sobre las primas de seguros —con excepción de las del ramo vida—, con la expresa prescripción de que las aseguradoras —a cuyo cargo se establece el impuesto— no lo podrán trasladar a las primas a abonar por los tomadores. De ello se sigue —como adecuadamente se señala en el apartado IV del dictamen de la señora Procuradora Fiscal— que el mencionado tributo recae sobre la rentabilidad o las utilidades de las compañías de seguros. Es decir, no se trata de una imposición sobre los contratos de afiliación a las ART o sobre las reservas obligatorias de éstas, de manera que su aplicación no resulta inconciliable con las referidas exenciones.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

7°) Que sin perjuicio de ello, y si bien de lo expuesto surge que no se ha producido la derogación alegada por el recurrente, a mayor abundamiento cabe recordar que según reiterada jurisprudencia nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de las leyes o reglamentos ni a su inalterabilidad de manera que su modificación por otros posteriores no da lugar a cuestión constitucional alguna (Fallos: 259:377; 275:130; 288:279; 291:359; 299:93, entre otros). Por lo tanto, y aun si no se compartiese lo aseverado en el considerando que antecede, el agravio del recurrente tampoco podría prosperar, máxime si se considera que el tributo en cuestión ha sido establecido por una ley, emanada del órgano específicamente facultado por la Constitución a tal efecto.

8°) Que en lo relativo a los planteos en torno a la aducida violación de las garantías constitucionales de generalidad, igualdad y no confiscatoriedad, el Tribunal comparte lo expresado en el punto V del dictamen de la señora Procuradora Fiscal -a cuyos fundamentos cabe remitir en lo pertinente- en cuanto a que en este aspecto el recurso extraordinario es formalmente inadmisible pues los argumentos esgrimidos son notoriamente insuficientes si se advierten las exigencias con las que la jurisprudencia de esta Corte ha rodeado la configuración de esos agravios constitucionales.

9°) Que finalmente, y en lo que concierne a la legitimación procesal de la Unión de Aseguradoras del Riesgo del Trabajo —cuestión especialmente examinada en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal— a juicio de la Corte resultaría in-

oficioso un pronunciamiento sobre el punto, pues la demanda ha sido promovida no solo por dicha entidad sino también por una serie de compañías aseguradoras respecto de las cuales es indudable la legitimación que les asiste para formular los planteos que han efectuado en autos respecto de la aplicación y la validez constitucional del tributo creado por el art. 1° de la ley 25.848.

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario respecto de la cuestión examinada en los considerandos 6° y 7° de la presente, e improcedente en lo demás, y se confirma la sentencia apelada en cuanto pudo ser materia de recurso. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

ENRIQUE S. PETRACCHI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

E. RAUL ZAFFARONI

JUAN CARLOS MAQUEDA

CARMEN M. ARGIBAY

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

Recurso extraordinario interpuesto por **U.A.R.T. y otros**, representados por el **Dr. Fernando Pablo Restelli**.

Traslado contestado por el **Estado Nacional- Ministerio del Interior**, representado por el **Dr. César David Graziani**, con el patrocinio letrado de los **Dres. Ariel Ignacio Rimoldi y María José Lo Medico Olivé y por el Consejo de Federaciones de Bomberos Voluntarios de la República Argentina**, representado por el **Dr. Juan Manuel Álvarez Echagüe**, con el patrocinio letrado del **Dr. Jorge Alberto Llana**.

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal n° 3**.

Suprema Corte :

- I -

A fs. 780/783, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó lo resuelto en la instancia anterior y, en consecuencia, rechazó el planteo de inconstitucionalidad del art. 11 de la ley 25.054 (texto según el art. 1° de su similar 25.848, al que se referirán las citas siguientes) formulado por la Unión de Aseguradoras de Riesgos del Trabajo (UART), Asociart S.A. Aseguradora de Riesgos del Trabajo, CNA Aseguradora de Riesgos del Trabajo, La Caja Aseguradora de Riesgos del Trabajo, La Segunda Aseguradora de Riesgos del Trabajo, Liberty ART S.A., Mapfre Argentina A.R.T. S.A., Provincia Aseguradora de Riesgos del Trabajo S.A., QBE Aseguradora de Riesgos del Trabajo S.A. y Prevención Aseguradora de Riesgos del Trabajo S.A.

Para así decidir, recordó que el citado precepto establece: "*El subsidio a las asociaciones integrantes del sistema bomberil voluntario de la República Argentina se formará con una contribución obligatoria del tres con veinte centésimos por mil (3,20‰) de las primas de seguros excepto las del ramo vida, a cargo de las aseguradoras. Dicha contribución no podrá ser trasladable a las primas a abonar por los tomadores y será liquidada por los aseguradores a la Superintendencia de Seguros de la Nación siendo de aplicación el régimen establecido en el artículo 81 de la Ley 20.091 para la tasa uniforme. La Superintendencia de Seguros de la Nación girará los montos recaudados a la cuenta referida en el artículo 13 de la presente ley*".

Destacó, a continuación, que la norma en cuestión había creado un impuesto, a cargo de las compañías de seguros y determinado sobre la base de las primas percibidas por las coberturas emitidas. Por ello, concluyó que las exenciones otorgadas por el art. 25, ptos. 2) y 5), de la ley 24.557 quedaron implícitamente derogadas con la sanción del nuevo régimen, ante la manifiesta incompatibilidad entre éste y aquéllas.

En tal sentido, afirmó que nadie posee un derecho adquirido al mantenimiento de las leyes ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados por ellas, y que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la equidad o conveniencia de los tributos sancionados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales.

Por último, y en lo atinente a la violación del derecho de propiedad alegado por las actoras, especificó que se encontraba en cabeza de éstas la carga de demostrar, en forma

acabada y concluyente, la confiscatoriedad del tributo impugnado, circunstancia que no había ocurrido en el caso.

- II -

Disconformes, las actoras interpusieron el recurso extraordinario de fs. 792/811, concedido a fs. 891.

En primer lugar, indicaron que el tributo regulado por el art. 11 de la ley 25.054 no puede tener como efecto derogar la exención general que el art. 25, ptos. 2) y 5), de la ley 24.557 consagra, respectivamente, para los contratos de afiliación a las aseguradoras de riesgo de trabajo y para las reservas obligatorias que éstas deben constituir. Sostener lo contrario, como lo hace el pronunciamiento recurrido, constituye una violación del principio de reserva de ley y del de seguridad jurídica, ambos con rango constitucional.

Añadieron que la sentencia deja de lado la prueba producida, la cual acredita que la recaudación anual del impuesto estimada por la Superintendencia de Seguros de la Nación ascendía de $24.000.000, mientras que la necesidad presupuestaria anual de las asociaciones de bomberos, informada por la Oficina Nacional de Presupuesto, era de $14.483.193, todo ello a valores contemporáneos entre sí, lo cual acreditaba la confiscatoriedad y desproporción del impuesto creado.

Reiteraron que se encuentran violadas las garantías de generalidad e igualdad, pues sólo un reducido grupo de contribuyentes -las ciento cuarenta y tres compañías aseguradoras que operan en la República- son compelidas a solventar un servicio que beneficia a todo el país, sin que pueda razonablemente sostenerse que únicamente ellas poseen capacidad contributiva para hacerlo.

- III -

Liminarmente, considero que un orden jurídicamente lógico impone examinar, dentro del conjunto de entidades actoras, si UART se encuentra legitimada para plantear la presente acción.

Es que si bien esta Procuración General ha sostenido que la reforma constitucional de 1994 extendió el espectro de sujetos legitimados para accionar -en especial cuando se trate de la vía del amparo-, esta amplitud no se ha dado para la defensa de cualquier

derecho, sino sólo con relación a los mecanismos tendientes a proteger los de incidencia colectiva (arg. dictamen de las causas de Fallos: 320:690; 326:2998 y 3007).

En efecto, el art. 43 de la Constitución Nacional, en su segundo párrafo, establece que podrán interponer dicha acción "contra cualquier forma de discriminación y en lo relativo a los derechos que protegen al ambiente, a la competencia, al usuario y al consumidor, así como a los derechos de incidencia colectiva en general, el afectado, el defensor del pueblo y las asociaciones que propenden a esos fines, registradas conforme a la ley, la que determinará los requisitos y formas de su organización".

Sin embargo, cabe señalar que en el *sub lite* los planteos formulados por UART no están dirigidos a la protección del medio ambiente, o de la competencia, ni de ningún otro derecho de incidencia colectiva en general, ni se vinculan con la relación de usuario o consumidor, sino que ponen en debate cuestiones de carácter patrimonial, cuyo ejercicio y tutela corresponde, en exclusiva, a cada una de las entidades aseguradoras afectadas y, por lo tanto, se hallan fuera del ámbito de la ampliación que ha realizado la citada norma constitucional. En efecto, ello es claro en el planteamiento de inconstitucionalidad del tributo exigido por el art. 11 de la ley 25.054 que aquí realizan, en cuanto entienden que únicamente a las compañías aseguradoras se les impone una detracción patrimonial coactiva con el objeto de financiar un servicio que beneficia a toda la comunidad.

También constituye un óbice al reconocimiento de la legitimación de UART el hecho de que no demuestra un derecho subjetivo o un interés legítimo propio que la habilite a instar el pleito, en tanto no alega un perjuicio o lesión personal de derechos en relación a las normas que impugna. Al respecto, ha de tenerse en cuenta que la promoción de la presente demanda se sustentó en la inconstitucionalidad del tributo que incide sobre el patrimonio de las empresas que nuclea, sin que UART invoque su carácter de contribuyente o responsable al respecto.

Por ende, desde mi óptica, UART no se encuentra legitimada para plantear la presente acción pues no se verifica a su respecto la existencia de "caso" o "causa" en los términos de los arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional toda vez que, a la luz de lo dicho, no habrá de beneficiarse ni de perjudicarse con la decisión adoptada al cabo de este proceso (arg. Fallos: 156:318; 227:688; 245:552; 322:528; 324:333; 326:1007, entre otros).

- IV -

Despejado lo anterior, y en lo atinente a los agravios de las empresas actoras, vinculados con el alcance de las exenciones tributarias consagradas por el art. 25, ptos. 2) y 5), de la ley 24.557, estimo que ellos no son suficientes para habilitar esta instancia extraordinaria.

En efecto, es claro para mí que, aun cuando el art. 11 de la ley 25.054 emplea el término "*contribución*", en realidad se trata de un genuino impuesto, que debe ser pagado por las entidades autorizadas a realizar operaciones de seguros en los términos de la ley 20.091 y cuya base imponible está formada por las primas que paguen los asegurados, excepto las del ramo vida.

Expresamente, la norma establece que este impuesto "*no podrá ser trasladable a las primas a abonar por los tomadores*" por lo que, en definitiva, implica la sustracción compulsiva de una parte de la rentabilidad de las compañías aseguradoras, en favor del Estado y para atender necesidades públicas.

Sentado ello, observo que el art. 25 de la ley 24.557 -al regular el tratamiento impositivo del sistema de riesgos del trabajo- establece en su punto 2° "*Los contratos de afiliación a una ART están exentos de todo impuesto o tributo nacional*", mientras que en su punto 5° sostiene "*Las reservas obligatorias de la ART están exentas de impuestos*".

En estos términos, resulta evidente que las dispensas impositivas que benefician a los "*contratos de afiliación*" y a las "*reservas obligatorias*" de las ART resultan ajenas al ámbito de aplicación del impuesto creado por el art. 11 de la ley 25.054, el que -como señalé- recae sobre la utilidad de las compañías aseguradoras.

En estas condiciones, los preceptos federales invocados carecen de la relación directa e inmediata con la materia del litigio, exigida por el art. 15 de la ley 48 para la procedencia del recurso estatuido por su art. 14 (Fallos: 151:152; 185:151; 187:231 y 330; 236:434; 244:491; 307:1802, entre otros).

- V -

En idéntica manera, considero que el recurso intentado es formalmente inadmisible respecto de los planteos que realizan las actoras en torno a la violación de las garantías constitucionales de generalidad, igualdad y no confiscatoriedad, pues los argumentos esgrimidos en esta causa son notoriamente insuficientes si se advierten las exigencias con que el Tribunal ha rodeado la configuración de esos agravios constitucionales.

Cabe recordar que la declaración de inconstitucionalidad de una norma implica un acto de suma gravedad institucional, de manera que debe ser considerada como *ultima ratio* del orden jurídico (Fallos: 302:457), encontrándose a cargo de quien invoca una irrazonabilidad la alegación y prueba respectiva (confr. Fallos: 247:121, cons. 4°), recaudos que -desde mi óptica- no se han satisfecho (confr. Fallos: 315:1820, considerando 8°, entre muchos otros).

En efecto, las recurrentes no explican -como es menester- las razones por las cuales resulta inconstitucional que se las obligue al pago del tributo por la actividad económica que desarrollan, máxime cuando éste alcanza también a otras compañías de seguros y cuando no se discute que todas las aseguradoras de riesgos del trabajo como las recurrentes son gravadas con base uniforme (Fallos: 105:273; 117:22; 132:198, entre otros).

Igual suerte, en mi parecer, debe seguir el planteamiento de confiscatoriedad e injusticia del tributo atacado toda vez que un cuestionamiento de esta índole exige -como principio- que se alegue la absorción por parte del Estado de una parte sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:57).

Por el contrario, las recurrentes se limitan a cotejar la eventual recaudación del gravamen con las necesidades presupuestarias que éste debe atender, para concluir así que el tributo es injusto y confiscatorio (cfr. fs. 800 vta. y sgtes.), eludiendo entrar al meollo del asunto: la parte del impuesto que absorbería, en exceso, los ingresos o el patrimonio de cada una de ellas.

De esta forma, la inconstitucionalidad planteada incurre en meras afirmaciones dogmáticas al tachar de confiscatorio al gravamen, puesto que de la compulsa que realiza sólo podría derivar la mayor o menor bondad o equidad del tributo pero nunca la repugnancia de la solución establecida por el legislador con la cláusula constitucional invocada (arg. Fallos: 320:1166, cons. 5°), requisito indispensable para poner en su recto quicio la cuestión federal, base del recurso extraordinario (Fallos: 252:299; 259:224; 262:610; 278:68).

- VI -

Por lo dicho hasta aquí, opino que corresponde declarar la falta de legitimación activa de UART en los términos señalados en el acápite III y, en lo restante, declarar formalmente inadmisible el recurso extraordinario interpuesto.

Buenos Aires, 23 de mayo de 2012.

ES COPIA LAURA M. MONTI

JULIANA N. MARCHISIO
Prosecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación