

DEDUCEN ACCIÓN DECLARATIVA - INCONSTITUCIONALIDAD
MEDIDA CAUTELAR - RESERVAS

Señor Juez Federal:

Marcos Alberto Sequeira, Contador Público, DNI N° 12.625.756, en representación del **COLEGIO DE FARMACÉUTICOS DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA -SECCIONAL BELL VILLE-**, del **COLEGIO DE FARMACÉUTICOS DE LA PROVINCIA DE CORDOBA -SEDE CENTRAL-**, de la **CÁMARA DE FARMACIAS DE CÓRDOBA** y de la **CAMARA DEL CENTRO ARGENTINO (VILLA MARÍA)**; ante V.S. respetuosamente comparezco y como mejor proceda en derecho manifiesto que:

I. PERSONERÍA Y PATROCINIO

Según lo manifiesto en la presentación, comparezco en la condición de representante legal del **COLEGIO DE FARMACÉUTICOS DE LA PROVINCIA DE CORDOBA -SECCIONAL BELL VILLE-**, representado por su Presidente, Señor Daniel Oscar López, DNI N° 16.838.689; del **COLEGIO DE FARMACÉUTICOS DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA**, representado por su Presidente, Señor Claudio Marcelo Farri, DNI N° 14.986.447, y su Secretaria, Señora Nora Fernanda Semeria, DNI N° 21.900.957, de la **CÁMARA DE FARMACIAS DE CÓRDOBA**, representada por su Presidente, Señor Carolino Moreno, DNI N° 5.041.783 y de la **CAMARA DEL CENTRO ARGENTINO**, representada por su Presidente, Señor Julio Domínguez, DNI N° 16.575.411; calidad que

acredito mediante el Poder General para Pleitos que a la presente acompaño en copias certificadas y legalizadas por escribano público. Declaro que el mandato, en todos los términos bajo los cuales fue oportunamente conferido, se encuentra vigente.

Me presento con el patrocinio letrado de la abogada María José Dadone, M. P. N° 1-32916, Mat. Fed. T° 44, F° 501, quien reviste la condición de Responsable Inscripta en el Impuesto al Valor Agregado (Ley 23.349), situación que avala mediante fotocopia de la respectiva constancia emitida desde la Administración Federal al efecto y cuyos términos se encuentran en plena vigencia.

II - DOMICILIO REAL Y PROCESAL

Mis representados poseen su domicilio real en los siguientes:

- COLEGIO DE FARMACÉUTICOS DE LA PROVINCIA DE CORDOBA, SECCIONAL BELL VILLE, en calle Entre Ríos N° 250, de la ciudad de Bell Ville, provincia de Córdoba.

- COLEGIO DE FARMACÉUTICOS DE LA PROVINCIA DE CORDOBA, en calle Corro N° 146, de la ciudad de Córdoba.

- CAMARA DE FARMACIAS DE CORDOBA, en calle Lima N° 263, de la ciudad de Córdoba.

- CAMARA DEL CENTRO ARGENTINO, en calle Alvear N° 874, de la ciudad de Villa María, provincia de Córdoba.

Constituyen domicilio, a los fines del proceso, en el de sus asesores y representantes legales, Estudio Sequeira, Sequeira & Asoc., sito en Bv. Ascasubi N° 143, de la ciudad de Bell Ville, en la Provincia de Córdoba.

III - EXORDIO: BREVE SÍNTESIS DEL PROBLEMA

La provincia de Córdoba, a través de su Ley 6.006, denominada como el “Código Tributario”, prevé, entre otras obligaciones tributarias, al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Al definir el *hecho imponible*, el Código aludido establece que se considera como tal el ejercicio habitual y a título oneroso, en la jurisdicción de la provincia de Córdoba, del comercio, industria, producción, oficio, negocio y similares, cualquiera se la naturaleza del sujeto que las realice y en las condiciones que se determinan en el mismo y en la Ley Impositiva Anual (Conf. Art. 146, Ley 6.006, texto vigente). Para el período 2.007, por la Ley 9.530 (B. O. de Córdoba del 28/12/2006), se fijó en el 3,5% la alícuota general del impuesto, precisamente por intermedio de la mencionada normativa.

Retornando al análisis breve del Código, éste prevé dos clases de exenciones: subjetivas (Conf. Art. 178) y objetivas (Art. 179).

Entre las primeras se dispone que se encuentran exentas, entre otras, las operaciones realizadas por el Estado Nacional, los Estados Provinciales y las Municipalidades. Con vinculación a las segundas, que son las que interesan al caso de autos, se prevé que están exentas, entre muchas, los honorarios provenientes del ejercicio de la actividad profesional con título universitario o terciario, otorgados por establecimientos reconocidos que emitan títulos oficiales, siempre que las actividades pertinentes no estuviese ejercidas en forma de empresa.

Histórica y constantemente, el Gobierno de la Provincia de Córdoba y la Dirección General de Rentas, que es el organismo de aplicación del Código Tributario examinado, ha interpretado y reglamentado que esta actividad “en forma de *empresa*” se verifica cuando el profesional se encuentre asociado a otros colegas y/o a terceros,

mediante la adopción de una sociedad comercial, por ejemplo, una sociedad anónima o una sociedad de responsabilidad limitada. Si este no es el caso, el Estado provincial y el Organismo de Recaudación siempre, en forma inalterable y constante a lo largo de la mismísima vigencia del Código Tributario de la provincia de Córdoba; dilucida que no existe “empresa” y por ende, que los ingresos de los profesionales están exentos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Verbigracia, si un grupo de diez (10) abogados deciden integrar un estudio, contratar personal en común (Caso típico de una única secretaria para todos ellos), compartir la misma oficina, compartir el uso de las computadoras, archivos y demás; en la medida que no se verifique la existencia de una sociedad comercial (en los términos de la ley 19.550), no cabe duda que la Dirección les dispensará el tratamiento de “exentos” a los ingresos que ellos perciban.

Lo mismo sucedería si esta agrupación la hicieran contadores, médicos, bioquímicos, ingenieros, arquitectos, y en general, cualquier clase de profesionales que posean título universitario o terciario.

Sin embargo, al farmacéutico se le dispensa un trato diferente, puesto que la Ley Impositiva anual que antes cite, establece en los códigos “62.500” - Rubro :“Farmacias -con excepción del Código 62.501-, perfumerías y artículos de tocador” - Alícuota: 3,5%; y Código “62.501”- Rubro: “Farmacias, exclusivamente por la venta de medicamentos para uso humano”, Alícuota: 2,45%.

Estas alícuotas se encuentran establecidas en la mentada legislación dentro del título dedicado al “Comercio por Menor y Expendio al Público de Combustibles y gas Natural Comprimido” (Ver: ERREPAR, Agenda Impositiva, T. I., p. 703.000)

Por alguna razón, que no se encuentra prevista en el Código Tributario, sino que es consecuencia de una interpretación del recaudador y avalada a su vez en la reglamentación del mismo en la denominada Ley Impositiva Anual, el Estado Provincial y la Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba disponen la gravabilidad de todos los ingresos que obtienen los profesionales farmacéuticos, con prescindencia que éstos se encuentren –o no- organizados bajo la forma de empresa.

En otras palabras y regresando a los ejemplos dados: el farmacéutico abre una farmacia y su actividad, cualquiera sea, se encuentra gravada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

La única disquisición que hace la normativa se relaciona a la venta de medicamentos, sobre la cual, como se vio, la tasa es levemente inferior.

Nuestros representantes, que a su vez son representantes de prácticamente todos los profesionales farmacéuticos que ejercen su profesión en la provincia de Córdoba, se encuentran convencidos, como lo está por cierto esta defensa técnica también; que solamente corresponde la gravitación del tributo en la venta de productos de perfumería y demás artículos de tocador, pero que de ninguna manera pueden ser considerados gravados los ingresos obtenidos por la venta de medicamentos.

Por las razones que se explicarán extensamente más adelante, estamos convencidos que en la medida que el ejercicio de la profesión del farmacéutico no sea realizada en forma de “empresa”, esto es, bajo alguna de las alternativas que prevé la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550 (Texto vigente), los ingresos que se obtengan por la dispensa del medicamento se encuentran exentas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Esto no varía porque el farmacéutico sea poseedor de una

“farmacia”, porque tampoco hay cambios en el tratamiento tributario al contador que, en lugar de abrir una farmacia abre un “Estudio en Ciencias Económicas”, o el abogado que haga lo suyo con un “Estudio Jurídico”.

En suma, nuestros poderdantes persiguen la declaración de inconstitucionalidad de esta interpretación y reglamentación pertinente, por parte de la Dirección de Rentas y del Estado provincial.

IV- PROPÓSITO

En el carácter invocado y siguiendo expresas instrucciones transmitidas por mis poderdantes, vengo a deducir acción meramente declarativa, en los términos erigidos en el art. 322 del Código Procesal nacional, en contra del Estado de la Provincia de Córdoba, Ministerio de Economía, representado en la figura de la Dirección General de Rentas de la provincia de Córdoba, Delegación Bell Ville, con domicilio en calle Córdoba N° 519, 1° Piso, de la ciudad de Bell Ville, provincia de Córdoba; de la Dirección General de Rentas de la provincia de Córdoba, Delegación Villa María, con domicilio en calle Buenos Aires N° 1201 de la ciudad de Villa María, provincia de Córdoba; y de la Dirección General de Rentas de la provincia de Córdoba, sede central, con domicilio en calle Rivera Indarte N° 650, de la ciudad de Córdoba; a fin que V.S. declare la improcedencia e inconstitucionalidad de la pretensión por parte de los demandados de la obligación de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la provincia de Córdoba, referente a los ingresos obtenidos por los profesionales que ejercen la actividad de farmacéuticos en la provincia homónima, provenientes de la venta de medicamentos, realizada a través de establecimientos no organizados en forma de empresa; haciendo cesar con su decisorio el estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y

extensión del derecho de la Dirección General de Rentas de la provincia de Córdoba, de excluir a los profesionales farmacéuticos de la exención objetiva dispuesta en el Código Tributario en su artículo 179, inciso 10 (Ley 6.006, texto vigente); y solicitando que se declare la inaplicabilidad del art. 146 del régimen normativo mencionado y de la Ley Impositiva Anual 9.530, en su parte pertinente, vale decir, cuando prevé el Código 62.501 que las farmacias están gravadas a la alícuota del 2,45% por la venta de medicamentos, sin diferenciar si están o no organizadas bajo la forma de empresa; según la cual se considera gravada la actividad de los establecimientos farmacéuticos, en todo lo inherente a la dispensa de medicamentos en forma individual, por violar principios y garantías de la Constitución Nacional y la Ley de Coparticipación Federal.

Textualmente, el mencionado artículo 146 del Código Tributario provincial Ley N° 6.006, en su texto vigente, dispone que *“El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Córdoba, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice, zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, estará alcanzado con un impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes y en la Ley Impositiva Anual. La habitualidad deberá determinarse teniendo en cuenta especialmente la índole de las actividades, el objeto de la empresa, profesión, o locación y los usos y costumbres de la vida económica. Se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales*

actividades. La habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua” (Sic.); mientras que, como indiqué antes, el art. 179, en su inciso décimo prevé que: “Están exentos del pago de este impuesto, las siguientes actividades: 10) Los honorarios provenientes del ejercicio de la actividad profesional con título universitario o terciario, de maestros mayores de obra -ciclo superior- otorgados por establecimientos reconocidos que emitan títulos oficiales. Esta exención no alcanza a la actividad cuando estuviera ejercida en forma de empresa” (Sic.)

En función a estas disposiciones es que la Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba considera gravados los ingresos obtenidos por los profesionales farmacéuticos, acordándoles un tratamiento radicalmente diferente al que se les dispensa al resto de los profesionales (V. Gr.: médicos, bioquímicos, abogados, contadores, ingenieros, arquitectos, etc.), lo que en la interpretación de la parte que represento es arbitrario e inconstitucional.

En síntesis, la acción incoada tiende a obtener de S.S. una declaración judicial de certeza que establezca si se aplica la exención de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos dispuesta en el art. 179, inc.10, del Código Tributario de la Provincia de Córdoba Ley 6.006 (texto en vigencia) a los profesionales farmacéuticos que ejercen la actividad consistente en la dispensa de medicamentos en forma individual y, en su caso, si la pretensión actual de la Dirección General de Rentas vulnera la Ley de Coparticipación Federal y las cláusulas constitucionales que rigen el ejercicio de la potestad tributaria.

En caso de oposición expresamente peticiono costas.

V. COMPETENCIA DE V.S. PARA ENTENDER EN ESTAS ACTUACIONES.

V.S. resulta competente para entender en la presente demanda, en función a los siguientes argumentos fácticos y normativos. Ellos son:

a) **Competencia federal "ratione materiae":**

El Juzgado Federal de la ciudad de Bell Ville es competente para atender en la presente demanda, entre otros motivos, en orden a la materia que en ella se ventila. En esa estructura de ideas, para que proceda la competencia federal por razón de la materia es menester "*que el derecho que se pretende hacer valer en juicio, esté directamente fundado en la Constitución, tratado o ley especialmente regido por ellos*" (CSJN, Fallos 21:498; 28:93; 43:117; 43:220; 55:114; 115:356; 128:422; 306-2:1363), extremos que en el sub-lite son nítidamente visibles y comprobables, de acuerdo a lo que *infra* acreditaré. Para reafirmarlo traigo a colación la interpretación del Prof. GRONDA, quien señala que la procedencia de la jurisdicción federal por razón de la materia en causas regidas por la Constitución Nacional queda supeditada a que "*la solución del litigio dependa expresamente de una cláusula constitucional*" (GRONDA, Jorge M., "*Jurisdicción Federal*", Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, Buenos Aires, 1944, p. 53). En igual sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en "Fallos" 115:167, y la Corte Suprema de EE.UU. *in re* "City of New Orleans v. H. W. Benjamin" (152 U.S. 411). En consonancia, el Prof. R. HARO, por su parte, indica que "*cuando una demanda se basa de modo directo, principal, e inmediato en una cláusula constitucional, esto es, cuando el fundamento jurídico*

medular de las pretensiones que se demandan, deviene del propio texto constitucional, de un derecho, de una garantía o una potestad de los órganos de poder, entonces estamos frente a un típico proceso que constituye la causal prevista en el art. 116 al prescribir las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, como aquellas, entre otras que pertenecen a la competencia federal en razón de la materia.” (HARO, Ricardo, "La competencia federal", Ed. Depalma, Buenos Aires 1989, p. 108.). Asimismo ha señalado la Corte Suprema de Justicia de la Nación que “contra las leyes y decretos provinciales que se califican de ilegítimos, caben tres procedimientos y jurisdicciones según la calidad del vicio imputado: a) si son violatorios de la Constitución Nacional, tratados con las naciones extranjeras o leyes federales, debe irse directamente a la Justicia Nacional....!” (Fallos 176:315; 311:1558; CS, 30/4/96, "Pertino, Abel R. c/ Provincia de Buenos Aires", LL, 1996-E, 628, entre otros)

A quedado superada la discusión de la competencia federal en acciones de impugnación de un impuesto local, provincial o municipal, con fundamento en la Ley de Coparticipación, si bien originariamente la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que toda impugnación de un tributo provincial con fundamento en su pretendida violación de la Ley de Coparticipación, debía entenderse que se violaba la ley local de adhesión, ya que se consideraba a la Ley de Coparticipación como una *ley-convenio*, que por integrar el derecho intrafederal, hace parte también aunque con diversa jerarquía del derecho público local, por lo que su cuestionamiento no habilitaba la competencia originaria en razón de la materia (Fallos 314: 862); es a partir del fallo “EL Cóndor Empresa de Transporte S.A. c/ Provincia de Buenos Aires” (Fallo del 07/12/2001, DJ 2002-1, 1029, LA LEY 2002 – C,503-ED), que la CSJN cambia su criterio al afirmar que desde de la reforma constitucional de 1994 **el régimen de coparticipación de impuestos tiene rango constitucional**. Así lo sostuvo

en el considerando 8 del fallo mencionado *“que el nuevo rango asignado al tema por la Convención Constituyente de 1994 y el amplio tratamiento que la Ley Fundamental le dedica después de la reforma, conduce a la conclusión de que la afectación del sistema así establecido involucra, en principio una cuestión federal”*, como también en el considerando 9º al afirmar *“que en ese orden de ideas asume tal calidad la eventual violación, por parte de una provincia, del compromiso de abstenerse de ejercer la función legislativa en facultades impositivas propias, aunque esa transgresión pueda exteriorizarse como un conflicto entre dos leyes locales. En efecto, la Constitución Nacional establece la imperativa vigencia del esquema de distribución de impuestos previstos en la ley-convenio, sancionada por el Estado Nacional y aprobada por las provincias, las que **“no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada”**, de modo que una hipotética trasgresión a la ley local de adhesión-y, por ende, a dicha norma federal-, se proyecta como una afectación de las nuevas cláusulas constitucionales, sin que ello incida el carácter local de la norma mediante la cual pudiera efectivizarse la alteración del sistema vigente en el orden nacional.”* (Textual, salvo el resaltado que me pertenece)

Pero es con la causa “Unilever de Argentina S.A. c/ Municipalidad de Río Cuarto s/ acción declarativa de certeza” (CSJN, fallo del 06/09/2005), que el Máximo Tribunal va más allá al sostener la competencia federal en materia de tributación municipal con fundamento en el Régimen de Coparticipación, ya que con esta nueva jurisprudencia de la CSJN, a los efectos que surja la competencia federal en razón de la materia en casos de impugnación de un tributo local basta que sea sustentada exclusivamente en la afectación de la Constitución Nacional y de la Ley de Coparticipación Federal, lo que en el caso de autos es transparente e irrefutable.

En consecuencia, existe materia federal en el caso de marras pues es la Constitución Nacional y la Ley de Coparticipación Federal que se ven directamente vulneradas por la pretensión de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba que, en forma ilegítima y -tal como se verá más adelante sin ningún tipo de fundamentación seria, pretende desbordar los límites de sus potestades tributarias establecidas por nuestro régimen constitucional.

En función de lo anterior, es palmario que existe *materia federal* en discusión, siendo además la competencia federal en razón de la materia privativa de la Justicia Federal y **no prorrogable a las jurisdicciones provinciales** (V. Gr., *in re*, "Asociación de Trabajadores del Estado c/ Corrientes, Provincia de si inconstitucionalidad", CSJN, 8/8/96).

Las manifestaciones de hecho y de derecho previamente expuestas han sido recientemente corroboradas por el Tribunal cimero que *in re* "IBM c. Pcia. de Misiones" (CSJN, 20/2/2007) consagró la competencia de la justicia nacional en primera instancia para entender en conflictos similares al presente, negando la competencia originaria intentada por la accionante en la especie en orden al planteo de inconstitucionalidad que, según esta ambición, compelería directamente a la Suprema Corte nacional. Ergo, se reitera que V.S. es competente pese a que el planteo gira en torno a la inconstitucionalidad del ejercicio de potestad tributaria provincial. Asimismo y para que no quede interrogante alguno, en el presente proceso se demandan al Superior Gobierno de la Pcia. de Córdoba, a su Poder Ejecutivo, al Ministerio de Economía y, finalmente, a la Dirección General de Rentas de la provincia mencionada

(Ver nota “Legitimación pasiva de las provincias en causas de naturaleza tributaria”, Stupenengo y Luna Requena, PET, LL, Año XIV N° 371, 3/5/2007, donde los autores profusamente desarrollan el tema, mostrando la competencia de la justicia nacional para entender en conflictos idénticos al presente).

No cabe duda entonces que la presente causa es de competencia de V.S. y así expresamente se impetra sea resuelto como cuestión inicial.

b) Competencia territorial:

Emerge la misma a favor de V.S. por cuanto ese Juzgado Federal, con asiento en la ciudad de Bell Ville, inviste jurisdicción en el territorio de la Dirección General de Rentas, Delegación Bell Ville, que es uno de los organismos demandados. Lo mismo sucede con el Ente recaudador en su Delegación de Villa María, que es precisamente otro de los entes accionados, pues la Cámara del Centro Argentino posee su domicilio principal en la ciudad de Villa María. Asimismo, los actores poseen domicilios legales en las ciudades de Bell Ville y Villa María y es en el ejido que incluye la competencia de ese Tribunal donde concurren también el mayor volumen de los actos con trascendencia jurídico tributaria que pretenden ser gravados por el accionar ilegal e ilegítimo de la Dirección General de Rentas de la provincia de Córdoba que aquí se denuncia (Conf. art. 5, inc. 3, del CPCCN y demás normas supletorias y concordantes). Ergo, la directa vinculación al mayor número de efectos cuya neutralización se impetra a través de la vía procesal articulada denota de igual manera la competencia del Tribunal. De acuerdo a los registros del Organismo demandado fácilmente puede constatarse que el mayor número de farmacias unipersonales (no organizadas en forma de

empresa) se encuentran ubicadas en el radio de actuación de V.S., justificándose la demanda en contra de la Dirección de Rentas de la Prov. de Córdoba (en su sede central) y por parte del Colegio de Farmacéuticos de la provincia de Córdoba (también en su sede central) y la Cámara de Farmacias de Córdoba; ya que lo perseguido es abarcativo del ejercicio de la profesión de farmacéutico en general, por lo que resultaría contrario a la ley y a la sana lógica óptica y jurídica impetrar que el tratamiento se limite a los profesionales domiciliados exclusivamente en el territorio de competencia del Juzgado Federal de B. Ville; al igual que prácticamente resulta inconveniente proceder a demandar a cada una de las delegaciones de la Dirección de Rentas existentes en la provincia de Córdoba. Por ende y resumiéndolo, mi poderdante optó por incoar la demanda por ante el Tribunal cuya competencia comprende al domicilio en dónde se verifican las mayores consecuencias derivadas del objeto de la litis, donde tanto la parte actora como la demandada poseen domicilios legales.

VI. CIRCUNSTANCIAS Y FUNDAMENTOS DEL ESTADO DE INCERTIDUMBRE.

1. DISPOSICIONES DEL CODIGO TRIBUTARIO DE LA PROVINCIA DE CORDOBA

El Código Tributario de la provincia de Córdoba, reglamenta en el art. 179 exenciones objetivas al pago del Impuesto a los Ingresos Brutos, estableciendo que *"Están exentos del pago de este impuesto, las siguientes actividades:...10) honorarios provenientes del ejercicio de la actividad profesional con título universitario o terciario, de maestro mayor de obra – ciclo superior-, otorgados por establecimientos reconocidos que emitan títulos oficiales. Esta exención no alcanza a la actividad cuando estuviera ejercida en forma de empresa"*.

Asimismo, el Código Tributario Provincial cuando se refiere a la naturaleza del hecho imponible, en su artículo 4º dice: *“Para establecer la naturaleza de los hechos imponibles debe atenderse a los hechos, actos o circunstancias verdaderamente realizados...”*; mientras que cuando hace referencia a las Exenciones, en forma expresa su Artículo 12º reza *“Las exenciones se regirán por las siguientes normas, salvo disposición en contrario de este Código o de Leyes Especiales: a) Las exenciones objetivas rigen de pleno derecho y en beneficio de aquellas personas o entidades a quienes la ley atribuye el hecho imponible...”*.

El legislador estableció en el art. 146 del CTPC que *“El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Córdoba, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios...”* queda gravado con el impuesto sobre los Ingresos Brutos.

2. POSICION DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS.

La Dirección General de Rentas encuadra la actividad profesional del farmacéutico en el art. 146º del CTPC, considerando la dispensa de medicamentos realizada por el profesional farmacéutico como un acto de comercio. Es decir, equipara al profesional farmacéutico a un comerciante, dejándolo fuera de la exención objetiva prevista en el art. 179º inc. 10 del CTPC. Con un ánimo hostil y persecutorio, hace caso omiso al carácter de “profesional universitario” que detenta el egresado de Universidades Nacionales con el título de FARMACEUTICO, confundiendo la situación objetiva pertinente a la venta de un bien y/o prestación de un servicio, con la labor estrictamente profesional que se produce al momento de DISPENSA DEL MEDICAMENTO.

La dispensa de medicamentos hace al ejercicio de la profesión de farmacéutico, es una actividad que por ley sólo puede ser efectuada por

ellos, por lo tanto el ingreso que éstos obtienen por esta tarea es un *honorario profesional*; éste a su vez, está constituido por la diferencia entre el precio de adquisición y el de dispensación o de venta (Conforme guste denominárselo, lo cual es intrascendente a los fines del proceso incoado), el cual es fijado por la Seguridad Social y no permite las libertades propias del juego de la oferta y la demanda; típicas del ámbito comercial.

Como se manifestó supra, la Ley Impositiva Anual N° 9.530, que es la que rige la materia para el año 2.007 pero que en sus legislaciones precedentes aplicables a períodos anteriores prácticamente se reitera sin cambios, dispone que la venta de medicamentos efectuadas por las farmacias está gravada al 2,45%, lo que remarca la capciosa y contradictoria posición legislativa asumida por el Gobierno de la Provincia de Córdoba y seguida a rajatabla por la Dirección de Rentas.

3. LEGISLACIÓN FARMACEUTICA

La ley 8.302 “Ley de Farmacias, Droguerías Farmacéuticas, Laboratorios Farmacéuticos y Herboristerías”, en su Título I, art. 2º, define la Farmacia de la siguiente manera: “*La Farmacia es un centro de atención primaria de la salud en donde un Farmacéutico matriculado, con calidad de Director Técnico, brinda a la sociedad sus **conocimientos profesionales** y, al mismo tiempo, es responsable de la dispensación de los productos destinados a preservar, mejorar y/o recuperar la Salud de los seres humanos.*” (el resaltado me pertenece).

El legislador en esta norma está confirmando la calidad de PROFESIONAL DE LA SALUD al farmacéutico y RESPONSABILIZA su accionar profesional en pos de velar por la salud de sus representados.

Asimismo, el art 3º de la ley mencionada aclara que: “*El medicamento es un Bien Social, por tanto, su dispensación al público solo podrá*

efectuarse en las farmacias, aún en el caso de aquellos denominados de “Venta Libre”.-

La propia ley define al medicamento como un **Bien Social**, entendiéndose por esto, que el mismo aparte de la accesibilidad, disponibilidad, debe estar dispensado por parte de profesionales competentes y en consecuencia no puede bajo ningún concepto estar sujeto como una mercancía a la libre oferta y demanda, como si fuese un Bien de Cambio.

Además, en el art. 4º la ley regula la profesión en forma taxativa: *“Se entenderá por Farmacia a los efectos de la presente Ley, a todo establecimiento destinado a: a) **La dispensación de medicamentos** y la promoción de su uso racional.-b) La preparación de formulaciones magistrales y oficinales para ser empleadas en seres humanos. C) La promoción de la Salud Pública y la Educación Sanitaria de la población.-d) El expendio de productos sanitarios, vinculados a la promoción de la Salud de la población.-”*

La misma ley está fijando en forma expresa funciones y roles que deben ser dados por profesionales expertos en la materia, es decir un Profesional Farmacéutico. Al mismo tiempo manifiesta en forma clara que el Profesional Farmacéutico en su oficina de Farmacia, realiza una DISPENSA, la cual no se condice con ser una VENTA, tal cual la encuadra en su codificación el propio Código Tributario Provincial, en su art. 154º al fijar: *“...Se considera ingreso bruto al valor o monto total – e nvalores monetarios incluidas las actualizaciones pactadas o legales, en especie o en servicios- devengadas en concepto de venta de bienes...”* (Sic., salvo resaltado); pese a que, como se expuso a lo largo de esta demanda, a los fines de la realidad jurídica y económica ambos conceptos, “venta” y “dispensa” deben recibir el mismo tratamiento fiscal. No existe el libre juego de la oferta y la demanda.

Se advierte que el legislador en pos de amparar la obligación de dar salud, exige la excelencia en el desempeño de la profesión farmacéutica, delegando la responsabilidad de la atención de la salud de la población al igual que otras profesiones del arte de curar, pero lo regula de una forma inequitativa al eximir del pago del Impuesto a los Ingresos Brutos a éstas últimas, en tanto que la Oficina de Farmacia queda gravada, como un comercio, ignorando que está cumpliendo el rol delegado y ejerciendo una profesión que vela por la salud de la población.

El “Código de Ética Farmacéutica de la Provincia de Córdoba” cimienta el concepto de PROFESIONAL al fijar en su art. 22º el esmero profesional que debe dedicar el mismo en el desarrollo de su actividad, como así también la exigencia impuesta respecto al perfeccionamiento y estudio permanente. Igualmente en su art. 25º fija un loable principio: *“Las distintas profesiones del arte de curar se deben mutuo respeto y colaboración, cumpliendo con el alto deber que les impone la primordial obligación de velar por la salud pública”*.

La Ley 6222 “Ley de Ejercicio de las Profesiones y Actividades Relacionadas con la Salud Humana”, en forma expresa en su articulado fija la categoría profesional del farmacéutico, al prever en el art. 30º :*“Se considera ejercicio de la profesión farmacéutico la investigación, obtención, conservación o dispensación de drogas y medicamentos que interesen al **diagnostico**, prevención, curación o recuperación de la salud humana; la docencia, el asesoramiento público y privado en la materia y la realización de pericias privativas de los profesionales comprendidos en el art.32.º”*(el subrayado me pertenece)

Como se aprecia, de todas las citas legales enunciadas puede arribarse a la conclusión que quien dirige la Farmacia, es un farmacéutico cuyo título equivale, al igual que los de otras ramas de la medicina, al de una *profesión liberal*, tan es así que en su desempeño se pone en juego la salud y hasta la vida, motivo por el cual quien la ejerce debe aplicar un trabajo intelectual, basado en los conocimientos especiales adquiridos en la Universidad y en el título que otorga responsabilidad personal e intransferible equivalente a las demás profesiones. En cuanto al hecho sentado, de que la actividad farmacéutica no es un acto de comercio, sino una profesión liberal; el propio Código Civil en su art. 4032, fija prescripción en su inc. 4º al decir “A los médicos y cirujanos boticarios y demás que ejercen la profesión de curar, sus visitas, operaciones y medicamentos. El tiempo corre desde los actos que crearon la deuda.”(el resaltado me pertenece).

Cierra el círculo legal de la categorización como profesional, al farmacéutico, la Ley Provincial N° 8577 de creación de la Caja de Previsión Social para Profesionales de la Salud de la Provincia de Córdoba, la que en el art.1º dice: “La Caja de Previsión y Seguridad social de Médicos, Bioquímicos, Odontólogos, Farmacéuticos, Veterinarios y obstetras de la provincia de Córdoba por ley 4641 (T.O. Ley 4842), y continuada...”.

En resumen, sin hesitación puede colegirse que toda la legislación existente exige que los medicamentos sean dispensados por profesionales que posean el título universitario de farmacéuticos, que el medicamento es un bien social y, finalmente, que como tal no solo se requiere para su dispensa de la intervención profesional señalada, sino que además el precio de este servicio, en rigor, un servicio profesional

como cualquier otro, encuentra aquí limitaciones adicionales por sus características propias, entre ellas, se agrega a la citada el límite mínimo de utilidad determinado por el valor de la transacción. Esta peculiaridad no se encuentra en otros servicios profesionales a los cuales la Dirección de Rentas, sin embargo, considera exentos. Por ejemplo, el servicio profesional que brindan contadores públicos, abogados, médicos, escribanos, etc.; es tratado como exento, salvo que los profesionales se encuentren organizados bajo alguna de las formas que prevé la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales. Es inexplicable que se soslaye a los farmacéuticos, más todavía cuando el servicio que éstos prestan es de naturaleza eminentemente social. La inequitatividad que señalo se profundiza cuando ninguna de las profesiones señaladas (ni las otras existentes) poseen límites en materia de la fijación de los precios de venta de los servicios pertinentes; mientras que, como señalé y probé supra, al farmacéutico le viene fijado de antemano el valor de su servicio profesional.

Emerge como corolario de lo acreditado la injusta situación que denuncio, la que además es irrazonable, contraria a todas las pautas que rigen la tributación y a los principios básicos que prevé la Carta Fundacional para el ejercicio de la potestad impositiva.

e) **DISTRIBUCIÓN DE PODERES TRIBUTARIOS.**

La reforma constitucional de 1994 vino a convalidar lo que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia había establecido en orden al reparto del poder tributario propio de un sistema federal como el que establece la Constitución Nacional en su art. 1.

En tal sentido, la reforma ha significado lo siguiente:

a) Se mantiene la conformación del Tesoro nacional de

conformidad a las pautas del art. 4.

b) Se mantiene a los derechos aduaneros como del resorte exclusivo del Estado nacional con el requisito de su uniformidad en todo el país.

c) Se mantiene la distinción entre impuestos indirectos y directos.

d) Los impuestos indirectos son facultades de las provincias concurrentes con el Estado nacional.

e) Los impuestos directos son facultades de las Provincias pero se confirma la autorización a la Nación de establecer en circunstancias excepcionales.

Como se desprende de lo expuesto, la distribución del poder tributario ha sido materia de un especial acuerdo en la Carta Magna. Asimismo, en su última reforma, *se constitucionaliza el régimen de coparticipación federal*. En efecto, el inc. 2 del art. 75° declara que los impuestos tanto directos como indirectos son coparticipables. **Ello significa que el régimen de coparticipación federal no es potestativo sino obligatorio y ha pasado a formar parte del derecho federal interno.**

5. PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL DERECHO TRIBUTARIO Y CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO QUE VULNERA EL ACCIONAR DEL RECAUDADOR

Contemporáneamente, la doctrina ha caracterizado a los principios enunciados como verdaderas garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes. Ellos son: Principio de la División de Poderes, Legalidad, Igualdad, Proporcionalidad, Equidad, Uniformidad; y así también como otras garantías constitucionales comprometidas por

extralimitación en la intensidad de la presión tributaria se ubica la afectación a la garantía innominada de razonabilidad.

5.1 Gravamen sobre el Principio de la División de Poderes

De acuerdo a la doctrina el principio de la división de poderes es la primera garantía formal contenida en la Constitución Nacional a favor de los derechos de los contribuyentes y de los derechos individuales en general. Es el axioma del sistema republicano de gobierno y entre otras cosas obliga a que el poder no quede concentrado en alguno de los órganos del gobierno, sino que cada uno de éstos sólo debe tener determinadas atribuciones, las necesarias para ejercer una parte de aquel poder, pero sin posibilidad de volver a reunirlos en una sola mano. Así lo prescribe expresamente el art. 29 de la C.N. Es necesario además, y así también surge de la Constitución, que los actos de un poder puedan ser controlados por otro; es lo que se llama el sistema de los pesos y contrapesos. Así, los actos del Poder Legislativo y del Poder Ejecutivo pueden y deben ser controlados por el Poder Judicial.

En materia financiera, además, este sistema adquiere un carácter muy particular, tanto que hasta se podría decir que en materia financiera existe una sola función que cada uno de los órganos políticos del gobierno (Poder Legislativo y Poder Ejecutivo) puede ejercer en la etapa correspondiente y dentro de la competencia que a su vez fija la Carta Magna. En efecto: al P.L. corresponde imponer las contribuciones (art. 52) y fijar los gastos (art. 75, inc. 8); el P. E., por su parte, tiene a su cargo la "recaudación de las rentas" y "decreta su inversión" (art. 100, inc. 7mo); y por último, para cerrar este ciclo, el P.E. debe presentar anualmente al Congreso la "cuenta de inversión" y en manos de éste está aprobarla o desecharla.

Fijar los gastos y decretar la inversión de las rentas son materias que no están sujetas al control judicial, no así la de “imponer contribuciones” y “recaudar las rentas”.

En efecto, en estas últimas, tanto el acto del Congreso, como el del P.E., pueden originar la lesión de alguna garantía constitucional o de algún derecho del contribuyente consagrado en la ley.

Es que, como explica Bidart Campos, existe una diferencia en punto a la naturaleza de estas materias; *fijar los gastos y decretar la inversión* son materias de naturaleza política. No hay nada en estas materias que pueda causar agravio al derecho, no así al pueblo, que puede resultar lesionado en sus intereses, lo que es otra cosa muy diferente. En cambio, en los casos de “imponer contribuciones” (Congreso) y “recaudar las rentas” (P.E.), como puede lesionarse algún derecho subjetivo de los contribuyentes, el caso entra dentro del principio estatuido en el art. 116, porque es el P.J. quien “conoce y decide” en todas las “causas” que versen sobre puntos regidos por la Constitución y por las leyes, de ahí que abra su jurisdicción para hacer respetar la Constitución y las leyes que dicta el Congreso “en su consecuencia” que también son ley suprema (art. 31)

Resulta nítido, en conclusión, que con su postura la Provincia de Córdoba, representada en la DGR se encuentra en franca colisión con el principio examinado.

5.2 La violación al principio de legalidad

Según lo establece el art. 17 de la C.N., sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4. Es terminante, pues, que la causa de la obligación, por la cual el contribuyente está obligado al pago de los tributos, es la ley. Debo agregar, ley en sentido formal y también material, en cuanto a normas sustantivas. Es decir, aquella dictada por el

Congreso conforme al procedimiento fijado en la CN, conteniendo los elementos necesarios para la determinación de la prestación.

Ahora bien, para que el principio de legalidad quede satisfecho, es necesario que la ley contenga los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación, es decir:

- a. El hecho imponible, definido de manera cierta.
- b. Los presupuestos de hecho a los que se atribuirá la producción del hecho imponible.
- c. Los sujetos obligados al pago.
- d. El método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales.
- e. Las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo.
- f. Los casos de exenciones.
- g. Los supuestos de infracciones.
- h. Las sanciones correspondientes.
- i. El órgano administrativo con competencia para recibir el pago.
- j. El tiempo por el cual se paga el tributo.

El P.E., como se ha visto, sólo tiene la atribución de “hacer” recaudar las rentas de la Nación y no puede, bajo ningún pretexto, crear normas tributarias en sentido material. Esto no implica desconocer que, en materia recaudatoria existe, como en general en cualquier ámbito de la esfera administrativa, una zona llamada “discrecionalidad técnica”. El legislador no podría, por más previsor que fuera, prever todas las circunstancias que pueden presentarse en la aplicación y ejecución de las leyes por el P.E. Pero mediante el uso de lo que se conocen como “técnicas” o “sistemas” que el P.E. necesariamente debe implementar, no se pueden llegar a violentar la letra ni el espíritu de las leyes tributarias.

La atribución propia del PE de reglamentar las leyes, no debe ni puede ser confundida con la “reglamentación del ejercicio de los derechos individuales”, a que se refiere el art. 14, que es una atribución propia del Congreso. La atribución reglamentaria del PE es de naturaleza administrativa, no política, al punto que la del Congreso, en cuanto al ejercicio de los derechos individuales, es esencialmente política. En definitiva, la atribución reglamentaria del PE se circunscribe a establecer los modos, formas y procedimientos necesarios para poner en ejecución las leyes, pero sin alterar su letra ni espíritu con excepciones reglamentarias.

En la especie, se observa una irrazonable aplicación de la facultad reglamentaria por parte de la DGR, por medio de la cual pretende imponer la aplicación del art. 146 del CTPC a los PROFESIONALES FARMACEUTICOS, considerándolos COMERCIANTES, privándolos de la exención objetiva dispuesta en el art. 179 inc. 10 aplicable a los honorarios de todos los profesionales, ya que, conforme se explicó, el artículo mencionado se refiere a todas los profesionales sin hacer excepciones, por lo que sin esfuerzo puede colegirse que la administración está “*legislando*”, en sus lineamientos esenciales, lo cual, de conformidad al principio de legalidad, le está absolutamente vedado. Por esta razón también su postura es inconstitucional.

5.3 Colisión con el principio de igualdad

Ya Dino Jarach sostenía que la igualdad tributaria es una consecuencia de la igualdad de todos ante la ley. Contemporáneamente no es posible desconocer que estamos frente a una garantía que hace a la forma republicana de gobierno (art. 16. CN) según la cual debe

proporcionarse un tratamiento similar a quienes se encuentren en condiciones semejantes. Esto no significa, como explica la doctrina, que deba acordarse una igualdad aritmética a todos los ciudadanos, sino que, como también ella señala, que las diferencias deben fundamentarse en cuestiones razonables, justas y lógicas que se orienten a la consecución de los objetivos constitucionales. De ello se sigue que la política fiscal, componente de la política económica y social, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada si no es a la luz de la perspectiva constitucional (Conf. Rodolfo Spisso, "Tutela judicial efectiva en materia tributaria", ED. Depalma, A. 1996, p. 2)

En la especie es patente la violación de este principio, pues la conducta arbitraria de la DGR, consistente en discriminar a los profesionales farmacéuticos (que son "profesionales de la salud"), pero que a la hora de tributar la Administración no los considera como tales sino como meros comerciantes, diferenciándolos con otros profesionales de la salud (V. Gr.: médicos, bioquímicos, etc), pese a que todos provienen de una misma formación universitaria e integran el sistema de la salud argentina, considera exentos a los mismos, con la única excepción del profesional farmacéutico, sin que exista una justificación posible que así lo amerite.

Asimismo y como se fundamentó antes, el quebrantamiento de la igualdad viene remarcado porque el único ejercicio profesional alcanzado por el tributo (en la dilucidación de la parte demandada) es precisamente el del farmacéutico, cuando la lógica también indica que si hay algún ejercicio profesional que merece ser exceptuado del gravamen es justamente aquél cuya valoración para la comunidad es superior, en este caso, el relacionado (nada más y nada menos) que con la salud

humana. Viola entonces la igualdad constitucional que el ejercicio de todas las demás profesiones se encuentre al margen del impuesto provincial (bajo la condición que se ejerza con título universitario y en forma no organizada bajo alguna de las modalidades societarias que prevé la legislación que rige la materia, esto es, en la denominación que emplea el Código Tributario, bajo la forma de empresa), mientras que al ejercicio de la profesión de farmacéutico siempre se la considere gravada.

La discriminación y la repugnancia constitucional que declamo es palmaria.

Si un grupo de contadores, abogados, médicos, etc.; se organizan bajo la forma de empresa, esto es, adquieren un capital (inmueble, bienes muebles –computadoras, etc.-), toman empleados, etc.; la Dirección de rentas no los considera como tales (organizados bajo la forma de empresa) y por ende, sus ingresos no están gravados. La única condición que les establece es que no adopten la forma de una sociedad comercial (SA, SRL, etc.). En tanto al farmacéutico, por el simple hecho de abrir una farmacia ya le pretende gravar todos sus ingresos, tenga o no empleados, tenga o no capital, y con prescindencia que se esté ante una sociedad comercial. No se discute que la venta de productos de perfumería, verbigracia, se considere gravada. Lo que se niega es que la venta del medicamento, hecho que hace a la esencia misma de la profesión, se considere invariablemente alcanzada por el impuesto.

5.4 Violación al principio de la equidad tributaria

La equidad significa asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente. Domina pues, en materia de equidad, el principio de lo justo y razonable. El Estado en uso de su poder tributario no puede disminuir el goce del derecho de propiedad, en forma

tal que haga ilusorio el mismo. Esa disminución será justa (equitativa) siempre que el sacrificio que se impone al contribuyente resulte adecuado (razonable) al fin perseguido. Conforme a la doctrina sentada por la Corte en la causa “Banco Italo Argentino de San Juan” (LL, versión on-line), se debe distinguir entre la equidad de los tributos, aspecto en principio irrevisable en sede judicial, y la *inaequitas* máxima, en cuyo caso estaría comprometida la garantía constitucional del derecho de propiedad, aspecto que ha sido tratado y resuelto en numerosos pronunciamientos por la Corte, sobre la base de la interdicción de los impuestos confiscatorios. La equidad, entendida como existencia de la necesidad del tributo, o ponderación de los resultados que produce, no es revisable judicialmente; agregándose en algunos de los últimos pronunciamientos que el hecho de que un impuesto no sea equitativo, si bien no es fundamento para alegar su inconstitucionalidad, ello es posible si esa inequidad llega al extremo de producir la confiscación de los bienes o de la renta.

En el caso sub-exámene, estamos precisamente en uno de los supuestos en que la situación debe ser resuelta por el Poder Judicial, ya que es irrefutable el avasallamiento sobre la premisa constitucional examinada, pues expresamente el CTPC **EXIME** a los profesionales universitarios sin realizar ningún tipo de distingo sobre facultad, especialidad o carrera. Ergo, la exclusión que se concreta mediante la disquisición que por la presente demanda ataco es nítida y conduce a la inequidad de la obligación fiscal.

5.5 Desconocimiento del principio de uniformidad

Este principio, si bien se lo refiere por lo general con relación a las cargas aduaneras, es también reconocido por la doctrina especializada

como la esencia de la generalidad, generalidad que, según ya quedó suficientemente acreditado, se quiebra en la caprichosa posición que asume el recaudador. El único modo en que es posible soslayar la uniformidad reclamada, de acuerdo a nuestra Corte nacional, consiste en el empleo de distinciones que respondan a una diferenciación viable por estarse ante situaciones jurídicas diversas, lo que en la especie es claro no acontece. (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 15/03/2007, "Rinaldi, Francisco A. y otro c. Guzmán Toledo, Ronal C. y otra", LA LEY 20/03/2007. IMP 2007-9, mayo 2007, p. 1023). Los principios de igualdad y uniformidad deben verificarse frente a la ausencia de discriminaciones irrazonables en los destinatarios del plexo jurídico (Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, 11/05/2005, "V. d. C., M. C. y otros", LLBA 2005, p. 1306, con nota de Horacio Schick. IMP 2005-19, 2585 - D J2005-3, 680) y en la especie esta diferenciación es claramente infundada y por ende irrazonable.

5.6 Afectación a la garantía innominada de razonabilidad.

La garantía innominada de la razonabilidad importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la interdicción de su contravalor, que es la arbitrariedad o simplemente la irrazonabilidad, en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos. Constituye una exigencia sustantiva de orden constitucional, que en el ejercicio de sus prerrogativas propias el Congreso y las legislaturas provinciales, y en particular al hacer uso del poder tributario, sometan sus dictados a la regla de la razonabilidad, para no vaciar de contenido, ni aniquilar indirectamente, los derechos individuales, sobre todo teniendo en cuenta, como lo señala el tratadista Segundo Linares Quintana, que nuestro gobierno es un gobierno de

poderes limitados, y si bien la Constitución Nacional instituye en su Preámbulo como uno de sus fines supremos “promover el bienestar general”, no olvida, a la vez, proclamar como meta última y final “asegurar los beneficios de la libertad”. Desde el punto de vista legislativo se llena el recaudo de la razonabilidad si los medios adoptados para la consecución de los propósitos de tal poder del Estado son rectamente apropiados en todas las circunstancias, con lo cual lo razonable no se identifica necesariamente con lo oportuno ni lo conveniente, sino que requiere de un más preciso requisito. El art. 28 de la CN consagra que “los principios, garantías y derechos reconocidos en los artículos anteriores, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”. En esta orientación, la violación de la razonabilidad aparece como evidente, pues ignora la razón el establecimiento de la exención del ejercicio de prácticamente todas las profesiones universitarias y la exclusión de la profesión farmacéutica, cuando ésta, por sus características, es una de las primeras que debiera encolumnar la nómina de profesiones exentas.

6. LEY DE COPARTICIPACIÓN

Esta ley se enmarca especialmente dentro de las denominadas "leyes convenio", esto es, a través de leyes sancionadas por el Honorable Congreso de la Nación a las cuales adhieren las legislaturas provinciales por leyes locales (caracterización dada por la propia Comisión Federal de Impuestos, mediante la Resolución General Interpretativa N° 9/92 (B.O.N. 17/9/92).

La misma es una creación legal del federalismo de concertación, la cual configura -según la doctrina de la propia Corte Suprema-, el derecho intrafederal y se incorpora, una vez ratificado por la legislatura, al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con la diversa

jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: Nación y provincias. Esa gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenio celebrados entre las provincias y el gobierno nacional en un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es la imposibilidad de su derogación unilateral por cualquiera de las partes (Cita textual de lo expresado por Rodolfo R. Spisso, en su libro intitulado "*Derecho Constitucional Tributario*", 2° edición, pág. 232. Asimismo, doctrina dictada por la CSJN en "*Asociación de grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina c/ Provincia de Buenos Aires*" del 19/8/99, que no obstante estar referida al Pacto Fiscal Federal para el empleo, la producción y el crecimiento, es aplicable a la ley de Coparticipación Federal por participar de la misma naturaleza)

Vale destacar que, a partir de la reforma de la Carta Magna de 1994, el régimen de coparticipación ha sido expresamente receptado en el artículo 75, inciso 2), de la Constitución Nacional, por lo que su legalidad no puede ser discutida. Abona lo precedentemente expuesto, lo sostenido por nuestro máximo Tribunal, *in re* "El Cóndor Empresa de Transportes S.A c/ Buenos Aires, Pcia.", de fecha 07 de diciembre de 2001. En esta causa, el citado tribunal expresó "... *Que el art. 75 de la Constitución Nacional -antes art. 67- introdujo modificaciones sustanciales en el tratamiento de la coparticipación federal de impuestos, entre las que adquiere la mayor relevancia la asignación de rango constitucional a dicha materia.*

En efecto, el mencionado art. 75, en su inciso 2), establece que son coparticipables los impuestos indirectos internos y los directos creados por el Estado Nacional. Prevé que debe dictarse una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, a efectos de instituir regímenes de

coparticipación de esas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos...Que como surge de lo expuesto, la Ley Fundamental regula actualmente tanto los aspectos sustanciales como los instrumentales de la coparticipación federal de impuestos, a la vez que delega en el Congreso de la Nación la determinación de las pautas para su distribución...: Que, según lo afirma el convencional Masnatta, existió consenso en la incorporación del tema en la Constitución Nacional, hasta entonces reservado al ámbito normativo federal y de derecho público local, mediante el sistema de las leyes convenio. Esa incorporación es calificada por el citado convencional como "constitucionalización" de la materia en examen ("Inserción solicitada por el convencional Masnatta sobre "Régimen Federal y Régimen de Coparticipación", entregada en Secretaria Parlamentaria en la Sesión Plenaria n° 28, tomo VI, página 5618 ", que obra en fs. 7109 y sgtes del tomo VII de la "Obra de la Convención Nacional Constituyente, 1994 ", La Ley S.A., 1998). "

La Ley de Coparticipación Federal establece en su art. 9° punto 1. que: *"En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas : -Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales, con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos; ..."*

La Provincia de Córdoba representada por la DGR, vulnera la Ley de Coparticipación en su art. 9°, cuando reglamenta en el Código Tributario de la Provincia una exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre los honorarios del ejercicio de la actividad profesional con título universitario o terciario, ejercido en forma individual, y luego no le

otorga dicho beneficio a los profesionales farmacéuticos que ejercen su actividad en forma individual.

Si bien las normas tributarias reglamentan la Ley 25.348 en el marco de la "libertad" y reconocimiento de lo que son las prerrogativas de los gobiernos provinciales, en la especie se observa nítidamente una irrazonable aplicación de la facultad reglamentaria que afecta no solo cláusulas constitucionales sino también los principios constitucionales en los que se apoya el régimen tributario, en esencia el principio de igualdad consagrado en el art.16 de la Constitución Nacional.

Como antes expuse, la DGR se niega a contemplar esta realidad pese a que la disposiciones legales en que se desenvuelve la actividad del farmacéutico, indican claramente tal como lo expuse, la calidad profesional que tiene el Farmacéutico, tanto por su función social, como por su preparación.

En definitiva, no incorporar al profesional farmacéutico dentro de la exención objetiva del art. 179 inc. 10 del CTPC, conduce a una obligación arbitraria, violatoria de los principios que rigen el sistema tributario nacional y nuclear.

VII - PROCEDENCIA FORMAL DE LA ACCIÓN MERAMENTE DECLARATIVA.

El artículo 322° del CPCCN dispone en su primer párrafo: *"Puede deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidad de una relación jurídica, siempre que esta falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y este no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente".*

Los requisitos a los cuales la ley subordina la admisibilidad de la acción declarativa son los siguientes:

“Para que proceda la acción de declaración de mera certeza se requiere:

1) Un estado de incertidumbre sobre la existencia o interpretación de una relación jurídica.

2) Que esa incertidumbre pueda ocasionar perjuicio al actor.

3) Que éste no tenga otro medio legal para hacer cesar la incertidumbre” (La Ley, “El derecho tributario y la reivindicación de la acción meramente declarativa”, Oscar W. Aguilar Caravia, T. 1986 - C., Sec. Doctrina, p. 1073)

Seguidamente fundamentaré, en el caso concreto, los motivos de hecho y de derecho por los cuales estos requisitos se encuentran en la especie acabadamente cumplimentados, razón por la cual la acción intentada es procedente.

a- Estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidad de una relación jurídica.

En primer lugar, para que sea admisible la pretensión declarativa debe mediar un estado de incertidumbre jurídica que sea menester eliminar a través del dictado de un pronunciamiento judicial.

En autos se conforma ésta situación de modo directo. En efecto por un lado el legislador provincial establece en el CTPC una exención objetiva de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a favor de los profesionales que ejercen su actividad en forma individual y por otro lado

la DGR arbitrariamente excluye de dicho beneficio a los profesionales farmacéuticos que ejercen su función en forma individual, en lo atinente a la dispensa de medicamentos, que es precisamente lo único que se persigue con esta demanda. Más aún los agravia ya que los considera comerciantes, discriminándolos de la categoría a la que pertenecen, colocándolos en una situación híbrida. De allí que en autos se pretende que V.S. efectúe una declaración de certeza tendiente a declarar la inconstitucionalidad de la obligación de pago del Impuesto a los Ingresos Brutos, que pesa exclusivamente sobre los profesionales que ejercen la actividad Farmacéutica de dispensa de medicamentos en forma individual, en cuanto se pretende aplicarlo a quienes representan mis mandantes, por un claro agravio federal: palmaria violación al Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, de raigambre constitucional - artículo 75, inciso 2, de la CN-, y contenido en ley federal N° 23.548.

Tal extremo se encuentra claramente tipificado en la especie, a partir de la conducta arbitraria seguida por la DGR, respecto a la obligatoriedad del ingreso del Impuesto a los Ingresos Brutos omitiendo aplicar la exención del art. 179 inc.10. del CTPC.

De lo relacionado surge, entonces, claramente el estado de incertidumbre que plantea la DGR respecto a la precitada pretensión fiscal.

b- Existencia de interés jurídico suficiente y existencia de daño actual

Ratifica la doctrina que “En materia tributaria para que exista un interés jurídico suficiente en el accionante debe mediar una actividad explícita del poder administrador, traducida, verbigracia, en la fijación de

la fecha de vencimiento del tributo, en la emisión de la resolución o instrucción general interpretando el alcance de la ley reguladora del gravamen, o en la exteriorización de su voluntad por medio de otros actos, no siendo necesario que hubiere formulado un requerimiento de pago del impuesto o de rectificación de las declaraciones juradas presentada" (Rodolfo R. Spisso, "Derecho Constitucional Tributario", Capítulo XVIII, Acción Declarativa, p. 366)

En el caso de mis representadas, dicha actividad o conducta determinante de la voluntad de la DGR, está dada por la posición públicamente asumida por la misma, consistente en considerar la dispensa de medicamentos realizada por los profesionales farmacéuticos como acto de comercio, con prescindencia que la misma se efectúe -o no- bajo la forma de empresa, teniendo en consideración lo que Rentas entiende como tal.

La CSJN en la causa "*Gomer S.A. el Provincia de Córdoba*", fallo del 3/2/87 publicado en E.D. 18/6/87, siguiendo a lo expresado por el Procurador General en la conocida causa "*Hidronor*"- recordó que es requisito fundamental para la procedencia de acciones declarativas de certeza que existiera un "*interés jurídico suficiente por parte del accionante, en el sentido de que la falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual del actor...*"

En lo que aquí interesa, es indudable que existe un interés público suficiente de mis representadas toda vez que el ilegítimo y arbitrario acto administrativo provoca un evidente y relevante perjuicio económico en tanto la normativa cuestionada - e nviolación a lo dispuesto por la Ley 23.548 ordena el pago de una suma de dinero en concepto de "Impuestos sobre los Ingresos Brutos" a los Profesionales Farmacéuticos,

cuando los honorarios de los mismos se encuentran exentos de dicha carga por lo dispuesto en el art. 179 inc. 10 del CTPC.

De allí que la falta de certeza invocada le ocasiona a mis mandantes una lesión actual, *"de modo tal que la declaración judicial se presenta como el medio para evitar ese daño* (CHIOVENDA, Giuseppe, "Acciones y sentencias de declaración de mera certeza. Relación general sobre el tema", en Ensayos de derecho procesal civil, traducción de Santiago Sentís Melendo, Ediciones Jurídica Europa América, Bosch y Cía. Editores, Bs. As., 1949, t. 1, p. 170).

Con sustento en lo dicho, fácil es advertir que el planteamiento que aquí se formula no se realiza a título consultivo, ni tiene por objeto una indagación meramente especulativa o académica, sino que se refiere a una relación jurídica concreta respecto de la cual media una colisión efectiva de derechos (Fallos: 2:254; 236:673; 304:759 y 322:1253) .

En autos se configura un verdadero "*caso*" en los términos de los arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional desde que se verifica entre mis representadas y el ente público una controversia actual sobre una cuestión concreta específica que requiere la intervención jurisdiccional de V.S.(*Constantino Lorenzo e/ Nación Argentina*", fallos 307:2384; "*Santiago del Estero, Provincia de e/ Estado Nacional y/o Yacimientos Petrolíferos Fiscales*", fallado el 20/8/85, E.D. 115-361; "*Colegio San Lucas S.R.L. e/Gobierno Nacional y otra*", CS, marzo 29-988; entre otros).

En relación a lo expuesto, V.S. debe conjugar dicho requisito dentro del especial contexto procesal en que se halla inserta la acción meramente declarativa.

Al respecto, es útil recordar la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que ha puntualizado de manera

particularmente enfática que la acción meramente declarativa tiene como finalidad ejercer una función preventiva, no requiriendo, consecuentemente, de la existencia de un daño consumado (Fallos 307:1379; LL 1986-C, 117).

c - Inexistencia de otro medio legal para poner término inmediatamente a la situación planteada.

Finalmente, también la jurisprudencia de la Corte Suprema ha exigido para la procedencia de la acción declarativa de certeza en materia de derecho público, que el accionante legitimado no posea expedita otra vía legal apta para lograr idéntica finalidad a la perseguida mediante la acción declarativa (Cfr. "Romero, Roberto c/Caja Nacional de Previsión Social para el Personal de la Industria, Comercio y Actividades Civiles", fallo del 19 /6/86, entre muchos otros).

Cabe recordar, no obstante, que la Corte Suprema nacional entiende que la falta de cumplimiento de este requisito negativo "no obsta a la admisibilidad de la acción meramente declarativa, cuando concurren sus presupuestos, en especial el estado de incertidumbre respecto de los alcances de la relación jurídica concreta y del interés suficiente en el accionante, pues la exigencia del cumplimiento previo de lo que constituye el objeto de discusión, implicaría desconocer la necesidad de tutela judicial que tiende a dilucidar el estado de falta de certeza entre el contribuyente que cuestiona la actitud del Estado y éste último" (Fallos 310: 606).

En este sentido tiene dicho la jurisprudencia que "...La presencia de otra vía procesal debe ser adecuada conforme el principio de razonabilidad estructural y no lo sería si, por su complejidad o lentitud, resultara incompatible con la necesidad de una rápida y efectiva restitución del derecho perdido o

restringido" (C. N.Civ., Sala C, del 20/09/94, en autos "MOGLIARELLA de LOSNO, María J. c/ Municipalidad de Bs. As. ", 1996-I, Síntesis)

Asimismo la CSJN ha sostenido que si bien la misma "*....no está destinada a reemplazar los medios ordinarios instituidos para la solución de controversias, su exclusión por la existencia de otros procedimientos administrativos no puede fundarse en la apreciación meramente ritual toda vez que la institución tiene por objeto una efectiva protección de derechos más que una ordenación o resguardo de competencias...*" (CSJN, marzo 15-983, "MORENO, José y otros c/ Caja Nac. de Previsión de la Industria, Comercio y Actividades Civiles, D.T. 983-869)

En razón de lo expuesto surge manifiesto que mis mandantes no cuentan con otra vía más idónea que la intentada en este caso para buscar la protección jurisdiccional ante el evidente y manifiesto avasallamiento de sus derechos como consecuencia del actuar de la Administración que ordena el pago de un Impuesto al cual un significativo número de profesionales que son representados por mis poderdantes se encuentran exentos según el CTPC.

Asimismo la existencia de procedimientos reglados para impugnar los actos de la pretensión fiscal no enerva la procedencia de la presente acción, pues éstos carecen de la eficacia y celeridad necesaria para evitar la irreparabilidad del perjuicio.

VIII- COLOFÓN

De lo expuesto surge, en definitiva, la concurrencia en el caso de autos de la totalidad de los presupuestos exigidos por la norma procesal referida para habilitar la demanda.

En consecuencia, la presente acción debe ser formalmente admitida.

IX - OFRECE PRUEBAS

Contemplando que la causa debe ser resuelta de pleno derecho, la parte que represento considera innecesario la presentación de prueba alguna, salvo la siguiente:

1. Poder General para Pleitos, en copia debidamente certificada legalizada por escribano público.
2. Comprobante de la AFIP de la letrada patrocinante.

X - SOLICITA MEDIDA CAUTELAR DE NO INNOVAR.

Solicito el urgente dictado de una medida cautelar innovativa, peticionando se disponga la suspensión de la aplicabilidad de las normas cuestionadas y se ordene a la DGR que se abstenga de reclamar suma de tributo por aplicación de la normativa impugnada, hasta tanto se resuelva definitivamente la cuestión de fondo.

En cuanto a la viabilidad de la medida impetrada, ya ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que la sola circunstancia de tratarse de una acción declarativa no excluye la procedencia de medidas precautorias, en tanto éstas tienden a evitar el riesgo de que, durante el transcurso del proceso, la sentencia que pudiera reconocer o actuar el derecho pierda virtualidad; añadiendo que ese riesgo puede existir no sólo

en el supuesto de las acciones de condena sino también en las declarativas de certeza, en la medida en que le afecta de cualquier manera aquél cuyo reconocimiento se persigue (*cfr.* caso "Provincia de Mendoza el Compañía Argentina de Teléfonos S.A. y otro", L.L. 1991-B-255).

1. - Análisis de la concurrencia de los recaudos establecidos en el art. 230 del CPCCN.

La Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala II, In re "Pinzón Jorge E. c. Corte Suprema de Justicia de la Nación" tiene dicho que "*Los requisitos de procedencia de las medidas cautelares se encuentran de tal modo relacionados que, a mayor verosimilitud del derecho, cabe no ser tan exigente en la apreciación del peligro del daño y - viceversa -, cuando existe el riesgo de un daño extremo e irreparable el rigor del "fumus" se puede atemperar*".

Los presupuestos referidos en el fallo se verifican en la presente causa ya que, es absolutamente verosímil el derecho de mis mandantes a no tener que soportar un injusto gravamen cuya procedencia es violatoria de normas de carácter federal y derechos constitucionales.

1.a. Verosimilitud del derecho.-

El primer requisito, la verosimilitud del derecho entendido como la "posibilidad de que éste exista" y no como incontestable realidad, que solo se logrará al agotarse el trámite (CNCiv., Sala D, 15/7/78; E.D. 80-637) y a cuyo fin debe efectuarse el pertinente análisis, siempre con carácter provisorio, teniendo en cuenta que la finalidad de esta medida no es otra que atender aquello que no excede el marco de lo hipotético, estimo en el caso que nos ocupa, que el mismo aparece acreditado toda

vez que en forma fundada se ha demostrado que la DGR, arbitrariamente excluye a los Profesionales Farmacéuticos de la exención prevista en el art. 179 inc.10 CTPC y le aplica el art. 146 CTPC considerándolos comerciantes, aspecto éste desarrollado "*in extenso*" precedentemente, y al cual me remito, en honor a la brevedad.

Recuérdese en el punto que: "*Basta entonces la acreditación, prima facie, esto es, a primera vista, sin entrar al estudio último de las causas, tornando los hechos tal como se dan o aparecen. La carga procesal de quién solicita las medidas cautelares se circunscribe a la prueba de la verosímil presunción del derecho, por medio de la summaria cognitio. Para decretar cualesquiera de las medidas preventivas, el juez no necesita tener la evidencia o la certidumbre, de lo que se pide o se dice es la verdad. Ni tampoco que crea que lo es, o estime probable que lo sea. Se exige algo menos en la escala cualitativa o cuantitativa de los valores lógicos que lo que se dice sea verosímil*" (Morello, Sosa, Berizonce, "Códigos Procesales en lo Civil y Comercial de la Prov. de Bs. As. y de la Nación", Abeledo Perrot, 1996-II-C, 494).

Asimismo, cabe señalar que no resulta obstáculo a la procedencia de esta medida cautelar la presunción de legitimidad de la que gozan los actos administrativos.

En tal sentido, ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "*Barraca Aguirre*", que si la nulidad absoluta de un acto resulta "ostensible" el mismo carece de presunción de legitimidad (cfr. Fallos 302-1509, considerando N° 7° "a contrario sensu").

Análogamente, en el caso "*Obra Social de Docentes Particulares*", fallado el 15/2/94 en juicio originario, ha dicho la Corte que "*Si bien por vía de principio la medida de no innovar no procede respecto de actos administrativos o legislativos, habida cuenta de la presunción de validez que*

ostentan, tal doctrina debe ceder cuando se los impugna sobre bases prima facie verosímiles" (cfr. L.L. Rev. del 31/5/94, pago 6)

Asimismo, se ha sostenido que *"ni el principio de legitimidad ni el de ejecutoriedad son absolutos, y por supuesto, pueden ser desvirtuados por el interesado demostrando que se vulneran garantías constitucionales (cfr. Marienhoff, Tratado de Derecho Administrativo, t. II, pago 372, núm. 431). Es que ambas presunciones se complementan surgiendo de esa conjunción la posibilidad jurídica de que el acto sea puesto inmediatamente en práctica; si no es válido, es decir, si no ha nacido de acuerdo con las exigencias del ordenamiento jurídico vigente, y tal ilegalidad si surge del acto o queda acreditada, carecerá de legitimidad, con todas sus implicancias, incluso la de hacer posible la suspensión del mismo (cfr. Marienhoff, op. cit.)"* (CNCiv, Sala A, 21/12/84 in re "Libonatti el MCBA", L.L. 1986-C-346).

En tal sentido, cabe señalar que en materia de medidas cautelares contra la Administración reciente jurisprudencia comparada, comentada elogiosamente por prestigiosa doctrina, ha sentado el principio enteramente aplicable a nuestro régimen jurídico de que: *"la Administración no puede intentar prevalerse de la larga duración de los procesos para beneficiarse de la presunción de validez que el ordenamiento otorga a sus actos para obtener la ventaja de la autoejecución, mantenida automáticamente durante esa larga duración" y que por la larga duración del proceso reclama el control inmediato y anticipado de la ejecutividad del acto en vía cautelar...*" (cfr. GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, *La Batalla por las Medidas Cautelares*, Ed. Civitas, Madrid, 1992, pags. 194/195, en igual sentido, fallo del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas del 19/6/90 in re "Factortame", ídem Tribunal Supremo de España, Sala 30, 17/1/91, ambas sentencias son comentadas por el autor citado en la obra mencionada).

GARCIA DE ENTERRIA ha dicho con lucidez: *"Hay que decir*

resueltamente que el mantenimiento estricto de la decisión previa no puede sostenerse más que al precio de un aumento sustancial del ámbito de las medidas cautelares a disposición del juez contencioso" (cfr. GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, *Hacia una nueva Justicia Administrativa*, Ed. Civitas, Madrid, 1989, pago 65). _

Pues bien, como se observará la tendencia actual en el mundo jurídico es contrabalancear las prerrogativas de la Administración -*vgr.* presunción de validez y ejecutoriedad- con las garantías del administrado, y es justamente la procedencia de las medidas cautelares ante supuestos donde los vicios que afectan la legitimidad del acto son manifiestos -como ocurre en el caso- donde éstas medidas adquieren su campo de acción a efectos del mantenimiento de la legalidad administrativa y la consecuente protección de los derechos de los ciudadanos contra los abusos del poder.

Es por ello pues que, toda vez que en razón de la gravedad de los vicios que ostensiblemente afectan al acto administrativo en cuestión, la presunción de legitimidad ha cesado y, consecuentemente, V.S. se encuentra facultado a decretar la medida cautelar solicitada. De lo contrario, se llevaría al principio de ejecutoriedad -cuyo fundamento es la presunción de legitimidad- a extremos contrarios a la razón y al derecho.

Finalmente, destaco que la circunstancia que V.S. disponga la traba de la cautelar solicitada, no importará pronunciarse anticipadamente sobre la cuestión de fondo.

En efecto a tal respecto, ha dicho recientemente la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el ya citado caso "*Obra Social de Docentes Particulares el Provincia de Córdoba*": "*Como resulta de la naturaleza de las medidas cautelares, ellas no exigen el examen de la certeza sobre la existencia de derecho pretendido, sino sólo de su verosimilitud. Es más, el juicio de*

verdad en esta materia se encuentra en oposición a la finalidad del instituto cautelar, que no es otra que atender aquello que no excede del marco de lo hipotético, dentro del cual, asimismo, agota su virtualidad" (fallo del 15/2/94, juicio originario, L.L. Rev. del 31/5/94, pag.6, considerando N° 4). Asimismo, el Alto Tribunal en el caso "Albornoz", luego de señalar la regla citada precedentemente, sostuvo a continuación que "*el deslinde entre tales perspectivas de estudio debe ser celosamente guardado pues de él depende la supervivencia misma de las vías de cautela...*" (cfr. Fallos 306-2060, considerando N° 7, el resaltado nos pertenece).

Por ello, la circunstancia que se disponga la traba de la misma no importará un pronunciamiento anticipado sobre la cuestión de fondo, sino solamente, hacer efectiva la tutela judicial efectiva a la que alude la Convención Interamericana de Derechos Humanos de 1968, Ley de la Nación N° 23.054.

En conclusión, la "verosimilitud del derecho" de mis mandantes surge del relato de los hechos y documentación acompañada, de lo que se desprende clara y manifiestamente el actuar arbitrario de la DGR que pretende cobrar el Impuesto a los Ingresos Brutos haciendo caso omiso a la exención dispuesta en el CTPC.

1.b. - Peligro en la demora.

Respecto al peligro en la demora, y teniendo presente que las medidas cautelares tienden más bien a asegurar el cumplimiento de una eventual sentencia favorable a los intereses de los peticionantes, es dable concluir que también dicho recaudo aparece acreditado, toda vez que de no dictarse la medida el cumplimiento de la eventual sentencia favorable

se ocasionaría graves daños y perjuicios, máxime frente a la excesiva presión tributaria sobre el sector que ejerce la profesión farmacéutica en forma individual poniendo en peligro la subsistencia de las Oficinas de Farmacia, ocasionando que las mismas desaparezcan, especialmente en las pequeñas localidades.

El periculum in mora es patente, ya que la realidad, pública y notoria, viene demostrando la desaparición de las farmacias individuales, las que son en el actual contexto tributario provincial del todo inviables. Es claro que el margen de utilidad eximio con que trabajan no les permite cubrir siquiera los costos impositivos.

No es lo mismo lo que acontece con los grandes grupos empresarios que desarrollan la actividad, puesto que ellos, por lo general, son de titularidad de los laboratorios y, por ende, la relación costos-precio de venta- utilidad, es sustancialmente distinta.

En resumen, el peligro en la demora viene dado por la certidumbre acerca de la desaparición de un importante sector profesional de la vida comunitaria argentina.

Así bien, ha dicho DIEZ que *"la irreparabilidad está relacionada con el derecho mismo que el acto vulnera y habrá perjuicio irreparable con la ejecución del acto administrativo frustrando el derecho subjetivo del interesado sin que a éste le quede una vía apta para conseguir la reparación debida. La locución daño irreparable signifique que el daño que causa el acto, por su naturaleza, no puede ser reparable con independencia de la reparación material que pueda o no obtenerse"* (cfr. DIEZ, Manuel M., *Derecho Administrativo*, Vol. VI, pag.191). En idéntico sentido, han expresado GARCIA DE ENTERRIA Y FERNANDEZ: *"la posibilidad de reparación no debe pues, medirse en términos económicos. Basta simplemente con que*

la reparación in natura sea imposible o al menos, difícil para que proceda la suspensión del acto recurrido" (cfr. GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás, Curso de Derecho Administrativo, vol. 11., pago 570).

En tal sentido, cabe recordar que la regla en materia de medidas cautelares dice que las mismas resultan procedentes cuando *"la probabilidad de que la tutela jurídica definitiva que la actora aguarda de la sentencia a pronunciarse en el proceso principal no puede, en los hechos, realizarse, es decir, que a raíz del transcurso del tiempo, los efectos del fallo final resulten prácticamente inoperantes"* (cfr. PALACIO, Lino, Derecho Procesal Civil, Va. IV -B, pags. 34 y sigs., CNCont. Adm., Sala IV, in re "Azucarera Argentina S.A. el Gobierno Nacional", 1111/84; CNFed. Civ. y Com., Sala 1, in re "Remolcadores Unidos Argentinos S.A. el Flota Fluvial del Estado Argentino", 2/3/84, entre muchos otros).

Aún, si se entendiera que los "perjuicios" no son de magnitud -cosa que niego en forma absoluta-, cabe señalar que ante la flagrante inconstitucionalidad de la obligación al pago del impuesto a los Ingresos Brutos que pretende cobrar la DGR, ellos pierden relevancia procediendo la medida cautelar solicitada.

Por otra parte, tanto la doctrina como reiterada jurisprudencia del fuero en lo Contencioso Administrativo Federal, han señalado que la relación existente entre la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora, es inversamente proporcional, es decir, *a mayor verosimilitud del derecho debe exigirse un menor peligro en la demora para la concesión de*

la medida cautelar, y viceversa (Confr. Cámara Nacional en lo Contencioso Adm. Fral., Sala II, *in re* "Pesquera Atlántico S.A. c/ Banco Central de la República Argentina", sentencia del 14/10/83; *idem*, Sala III, "Gibaut Hnos.", 18/8/82, etc., CNFed. Conf. Adm., Sala 1, 17/12/92, *in re* "Los Cipreses S.A.", Sala IV, 31/3/92 *in re* "O.S.P.E. G. Y.P.E.", Sala II, 9/4/92, *in re* "Continental Illinois National Bank and Trust Company of Chicago"; Sala 1, 29/9/93 *in re* "Diver S.A.", entre muchos otros).

1.c.- La cautela no pudiere obtenerse por medio de otra medida precautoria.

Con relación al tercer recaudo establecido en el art. 230 del CPN, estimo que no surgen otros medios judiciales más eficaces para la protección requerida por la actora.

En virtud de ello, reitero, entiendo apropiado, prudente, ajustado a la letra y espíritu de la ley adjetiva nacional, solicitar a V.S. disponga la medida cautelar innovativa, suspendiendo la aplicabilidad del art. 146 del CTPC y de la Ley 9.530 (Código 62.501) a los profesionales farmacéuticos en el ejercicio individual de su profesión y en su mérito, ordenando a la DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS se abstenga de iniciar cualquier tipo de reclamo administrativo y/o judicial, derivado del pago del Impuesto a los Ingresos Brutos sobre la diferencia que pueda surgir con respecto al precio de la adquisición del medicamento y su dispensa, hasta tanto recaiga resolución definitiva en la presente causa.

La medida cautelar que se impetra debe prever que se suspenda la aplicación de todos los regímenes de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos existentes, a los profesionales farmacéuticos que operen de esta manera; por ende, los Colegios y Cámaras que los nuclean deberán

abstenerse también de actuar como agentes de retención. De otro modo, los efectos de la prevención que se busca se verían neutralizados, ya que la mayor parte de la obligación tributaria es retenida por los mismos a partir de los convenios suscriptos con las diversas Obras Sociales.

Todo ello dentro del marco restringido que impone la resolución sumaria de la cautelar interesada, teniendo en cuenta la provisoriedad que impera en materia de medidas precautorias, emitiéndose al respecto un juicio de mera probabilidad y no de certeza, y sin perjuicio de diferir la alegada ilegalidad o arbitrariedad de la legislación y reglamentación cuestionada, hasta tanto medie resolución final en la presente causa.

Cabe recordar que: "deberá entonces, el ponderado arbitrio judicial equilibrar, sopesando por un lado los intereses públicos que contornean al acto de la administración -en sentido lato- y la gravedad de la atribuida infracción al ordenamiento legal y, por otro lado, el particular connotado en su pedimento preventivo de una tardía reparación del daño y consecuente pronunciamiento de una inocua decisión de mantenerse sus efectos en función de su presunta legitimidad (cfr. Tratado de las Medidas Cautelares, J. PEYRANO, A. RIVAS, G. ENDERLE, G. RIOS, Ed. Jurídica Panamericana S.R.L., 1996, t. 3, pág. 165)

Dentro de este entendimiento, el derecho de propiedad del actor -que se entiende afectado- y el interés público en juego, quedarían de esta manera debidamente preservados y hasta tanto medie pronunciamiento definitivo.

Al respecto, la doctrina ha tenido oportunidad de señalar que cuando el perjuicio que ocasiona a un administrado el mantenimiento de una cierta situación es irreparable, *"la potestad judicial de decretar la medida cautelar se basa en el principio del respeto de igualdad de las partes en el proceso,*

proceso que se convertiría en un ritual desprovisto de sentido si una de las partes tuviera en sus manos la posibilidad de impedir que lo alcancen los efectos de la sentencia y de obligar a la otra a soportar las consecuencias de la conducta ilegítima de aquella sin remedio jurídico útil” (Confr. “MAIRAL, Héctor, Control Judicial de la Administración Pública, Ed. Depalma, Tomo II, p. 817)

En síntesis, se verifican en el presente supuesto los requisitos previstos por el art. 230 del CPCCN para habilitar la procedencia de la cautelar petitionada, por lo que solicito a V.S. así lo tenga presente, concediendo la medida precautoria requerida.

2. Contracautela.

A estos efectos y como requisito para la operatividad de la medida cautelar intentada, ofrezco a V.S. como contracautela suficiente la caución juratoria de la letrada patrocinante.

XI-CUESTIÓN FEDERAL.

A todo evento, y teniendo en cuenta que conforme se lo ha señalado a lo largo del presente se encuentran conculcados innegables derechos constitucionales, y que de no suspenderse los efectos de las resoluciones impugnadas, los daños causados serán de imposible reparación ulterior, para el hipotético e improbable caso en que no se haga lugar a lo solicitado, desde ya dejo planteada la cuestión federal en los términos del arto 14 de la ley 48.

En tal sentido, ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación: "*Que si bien en principio las decisiones relativas a medidas cautelares son extrañas a la instancia extraordinaria, dicha regla cede cuando aquellos*

pronunciamientos causan un agravio que, por su magnitud y circunstancias de hecho, resulta de tardía, insuficiente o imposible reparación ulterior, ya que la índole del daño sufrido equipara el fallo a la sentencia definitiva exigida por el artículo 14 de la ley 48" (CSJN in re "Astilleros Alianza S.A. el Estado Nacional si daños y perjuicios incidente-, fallo del 8/10/91, causa A 508 XXIII).

Asimismo y en relación a lo que es el fondo de la cuestión sometido a decisión de V.S. desde ya dejamos formulada la reserva del caso federal que prevé el art. 14 de la ley 48 para el caso de una hipotética decisión contraria a lo peticionado. Existe caso federal suficiente por cuanto se ha puesto en tela de juicio la validez de una carga tributaria provincial ante normas de carácter federal y "constitucionalizada" como lo es la ley de coparticipación federal.

XII . MANIFIESTA RESPECTO DE LA TASA DE JUSTICIA.

Tal como surge del capítulo IV ("PROPOSITO") del presente, mis Representados no persiguen en modo alguno, ni siquiera tangencialmente, un resarcimiento y/o pago por parte de la Dirección General de Rentas, en este proceso, sino que sólo persiguen despejar el estado de incertidumbre descrito *ut supra*, mediante la declaración de inconstitucionalidad de la carga tributaria que incide sobre la dispensa de medicamentos realizada por los profesionales farmacéuticos en forma individual, en tanto ésta colisiona con el ordenamiento federal (Ley de coparticipación federal y la Constitución Nacional).

Por lo expuesto, la tasa de Justicia que corresponde oblar en estas actuaciones es la que resulta de la aplicación del art. 6 de la ley 23.898 (tasa por **monto indeterminado**), tal como lo ha sostenido la Corte

Suprema de Justicia *in re* "Telecomunicaciones Internacionales de Argentina Telintar S.A. y otros v. Comisión Nacional de Telecomunicaciones /Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos" (fallo del 15/07/1997).

XIII- PETITUM.

Por lo precedentemente expuesto, de V.S. solicito:

1) Me tenga por presentado, por parte, en el carácter invocado y con el domicilio constituido.

2) Por interpuesta en tiempo y forma la presente acción e imprima a la misma el trámite de ley.

3) Declare la procedencia del fuero federal y la competencia de ese Juzgado para entender en las presentes actuaciones (art. 2 inc. 6 de la ley 48 y art. 5 inc. 3 del CPCCN)

4) Disponga como medida cautelar innovativa, la urgente suspensión de los efectos del art. 146 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba y de la Ley 9.530 -Ley Impositiva Anual- (Código 62.501) a la dispensa de medicamentos realizada en forma individual por profesionales farmacéuticos domiciliados en la provincia de Córdoba, ordenando a la DIRECCION GENERAL DE RENTAS se abstenga de iniciar cualquier tipo de reclamo, administrativo y/o judicial, hasta tanto recaiga resolución definitiva en la presente causa, a cuyos efectos oportunamente deberá oficiarse a dicho Organismo en las delegaciones demandadas y en su sede central para que desde la misma se impartan las correspondientes instrucciones a todas las dependencias del interior provincial pertinentes. Asimismo, que se ordene a las entidades que actúen como agentes de retención y/o percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, para que suspendan la aplicación de los correspondientes

regímenes hasta tanto V.S. decida el fondo de la cuestión aquí debatida. Fije como contracautela la caución juratoria de la letrada patrocinante.

5. Tenga presente la reserva del Caso Federal efectuada.

6. En definitiva, y previo los trámites de rito, haga lugar a la pretensión incoada. Con costas a la contraria, salvo ante su expreso allanamiento.

PROVEA DE CONFORMIDAD

Y SERÁ JUSTICIA.