

RESOLUCIÓN N° 48/C/47

BELL VILLE, 12 de Junio de 2007.

AUTOS Y VISTOS:

Estos autos caratulados: **“COLEGIO DE FARMACEUTICOS DE LA PROVINCIA DE CORDOBA, Seccional Bell Ville y Otros c/ESTADO DE LA PROVINCIA DE CORDOBA (DGR y Otros – Acción Declarativa de Certeza”,”, Expte. N° 48-C-2007”**, traídos a despacho a fin de resolver acerca de la medida cautelar impetrada por la actora;

Y RESULTANDO:

I. Que a fs. 9/35 de autos, comparece Marcos Alberto SEQUEIRA, contador público, en representación del COLEGIO DE FARMACÉUTICOS DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA –SECCIONAL BELL VILLE-, el COLEGIO DE FARMACÉUTICOS DE LA PROVINCIA DE CORDOBA –SEDE CENTRAL-, la CÁMARA DE FARMACIAS DE CÓRDOBA y la CAMARA DEL CENTRO ARGENTINO (VILLA MARÍA), con mandato suficiente acreditado en autos y el patrocinio letrado de la abogada María José DADONE. Deduce acción judicial declarativa de certeza 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. Tal acción tiende a obtener una declaración judicial de certeza que 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. Efectúa un desarrollo sobre la competencia material y territorial del Tribunal, realiza un análisis acerca de las circunstancias y fundamentos del Estado de incertidumbre actual de los farmacéuticos que ejercen su actividad en forma individual, expone las leyes que rigen la actividad farmacéutica, la postura de la DGR, los principios y garantías constitucionales vulnerados por el actuar de la DGR, como asimismo la violación a la Ley de Coparticipación Federal. Realiza luego un examen, de los recaudos formales procesales de la acción, impetra en su contenido una medida cautelar innovativa, mediante la cual solicita se ordene a la DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS la suspensión de 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, se ordene 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. Además solicita que la medida cautelar 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, hasta tanto recaiga resolución definitiva en la causa.

Y CONSIDERANDO:

I. Análisis acerca de la procedencia de la medida cautelar.

Adentrándose el suscripto al estudio de la cuestión planteada, corresponderá hacer lugar a la procedencia de la medida cautelar, por las razones que a continuación se exponen.

Señala ilustrada doctrina que la relación tributaria material y procesal está regida por el *principio de igualdad* de las partes, en la que el fisco asume el rol de sujeto de una relación crediticia de simple contenido patrimonial, sometida a la ley y a la jurisdicción (Spisso, Rodolfo R.; "Tutela judicial efectiva en materia tributaria – Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal", Ed. Depalma, 1996, p. 231). Este principio de igualdad de las partes en la relación tributaria ha generado diversas opiniones doctrinarias desde que Nawiasky afirmó que *no se trata de una relación de poder*, sino de una relación de simple contenido patrimonial, sosteniendo que es falso considerar que el Estado, como titular del crédito tributario, tiene una posición superior al deudor. Su voluntad frente a éste no es una voluntad decisoria de carácter autónomo: al contrario, el Estado sólo puede exigir lo que el ordenamiento jurídico le ha concedido. De ahí que sea equivocado caracterizar a la obligación tributaria como relación de poder cuando, en mayor medida, es una relación crediticia. El sujeto titular de un derecho, según el ordenamiento jurídico, no tiene a su disposición ninguna esfera de acción en la cual pueda libremente dirigir sus pretensiones al sujeto obligado, y donde pueda determinar, con suprema voluntad, lo que el otro sujeto tiene que hacer o dejar de hacer (Nawiasky, Hans; "Cuestiones fundamentales de derecho tributario", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, p. 53). En el otro extremo encontramos a los sostenedores de la teoría de la *relación de poder*, echando sus raíces en el principio que afirma la supremacía del Estado frente a los individuos, en la que aquél tiene una posición de preeminencia en las obligaciones que le impone a éstos, quienes quedan sometidos a su voluntad y arbitrio, como si el Estado fuera una entidad superior, cuyos derechos prevalecen sobre los de los individuos. Esta orientación resulta incompatible con los principios del Estado de derecho, en cuya virtud la organización del poder constituye un instrumento al servicio de la plena vigencia de los derechos

individuales. Tal como lo afirma EL Prof. Dino Jarach, **las dos partes de la relación tributaria están en un pie de igualdad y por ende ninguna puede arrogarse más derechos que los que la ley ha establecido** (Jarach, Dino; "Finanzas públicas y derecho tributario"; Ed. ABELEDO-PERROT, 1996, p. 373). En el mismo orden de pensamientos se ha expresado Valdés Costa, asintiendo que es un principio fundamental de derecho tributario la igualdad de las partes de la relación tributaria; este principio se halla vinculado con el de reserva de la ley en sus aspectos materiales, formales y penales, y el de la debida tutela judicial en materia procesal (Valdés Costa, Ramón;"Instituciones de derecho tributario", Ed. Depalma, 1992, p. 292)

Sin perjuicio de la vigencia de este principio de igualdad de las partes, la legislación tributaria ha consagrado ciertos privilegios a favor de la administración tributaria, que se deben interpretar con carácter restrictivo, a fin de que las excepciones no desnaturalicen el principio general. Así, se ha invocado a favor del privilegio concedido a la administración la naturaleza pública del acreedor, la presunción de legitimidad de los actos estatales y la superioridad de los fines del Estado, que persigue la obtención de recursos para satisfacer necesidades públicas.

Con la finalidad de atemperar este privilegio fiscal, el moderno derecho procesal sugiere instrumentos legales tendientes al logro de la eficacia del proceso. Así, se proponen "procesos urgentes" que implican un cambio en los tiempos procesales, reposicionando la figura del juez y reconociéndole poderes para otorgar una tutela diferenciada, por medio de trámites más funcionales y, sobre todo, más dinámicos y acelerados. La tutela jurisdiccional diferenciada comprende los denominados procesos urgentes y los institutos vinculados a los derechos de tercera generación que cumplen una importante función en el proceso de satisfacción del objeto en un momento tradicionalmente no previsto.

La tutela judicial de los derechos no es instantánea sino que viene precedida de una serie de formalidades indispensables para alcanzar la declaración de certeza. **Precisamente, el fundamento de las medidas cautelares se basa sobre la necesidad de mantener la igualdad de las partes en el proceso** (Conf. "Buenos Aires Catering SA c/ Fisco Nacional"; Cámara Federal de La Plata, sala III, 20/8/96, en JA, 2001-III. "González de

Camarasa, Graciela LT c/ Poder Ejecutivo Nacional"; CNCAF, sala I, 31/10/97, en JA, 2001-III, entre muchos otros). Pero la admisión de una medida precautoria no importa prejuzgar sobre la existencia, o no, del derecho sustancial alegado (Conf. "Sáenz Briones y Compañía SA c/ Astorqui y Compañía SA"; CNFed. CC, sala II, 8/4/94, JA, 1998-I). Por otra parte, las medidas cautelares deben sujetarse a un criterio de adecuada razonabilidad y no constituir una vía para establecer un cerco patrimonial respecto de quien pueda resultar sujeto pasivo de una acción judicial (Conf. "Anaya, Elbio C. c/ Ojeda, Mario R."; CNCiv., Sala F, 13/7/95 JA, 1998-I). Ello no impide que sean admisibles medidas precautorias contra actos administrativos o legislativos cuando se los impugna sobre bases prima facie verosímiles ("Central Neuquén SA y otra c/ Provincia de Buenos Aires y otra"; CSJN, 7/2/95 ("Fallos": 318-30), JA, 1996-I). Coherentemente a lo que acabo de señalar, la Suprema Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que el propósito de las medidas cautelares consiste en asegurar la eficacia práctica del pronunciamiento a dictarse, mas no el de lograr un resultado que sólo podría obtenerse con la admisión de la demanda ("Rizzo Romano, Alfredo Héctor y otros c. Estado Nacional s/ Recurso de hecho"; CSJN, 11/03/97, "Fallos": 320-300), siguiendo las enseñanzas del Prof. Calamandrei, quien afirmó que la finalidad sustancial de la protección cautelar es "garantizar la seriedad y la eficacia de la justicia", considerando que las exigencias opuestas a ese actuar, cuales son la celeridad y ponderación, tienden a ser conciliadas a través de estas medidas, porque entre hacer las cosas pronto pero mal y hacerlas bien, pero tarde, se procura ante todo, hacerlas pronto dejando el problema del bien y del mal -es decir, la justicia intrínseca de la decisión- para más tarde, una vez efectuada la necesaria ponderación (Calamandrei, Piero; "Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares", Ed. El Foro, Serie Clásicos del Proceso Civil, Bs. As., 1996). Respetando esta línea argumental los tribunales argentinos han puesto de resalto que las medidas cautelares se erigen en mecanismos procesales que tienden a impedir que el derecho cuya actuación se pretende, pierda virtualidad mientras se sustancia la causa judicial que le sirve de marco. Es decir, su objetivo consiste en posibilitar el cumplimiento de la sentencia definitiva a dictarse, por lo que de allí deviene una de las características esenciales de la precautoria, cual es su provisionalidad, en tanto

su subsistencia y permanencia está condicionada a la vigencia del trámite del juicio principal y al dictado de la resolución que pone fin al litigio ("Municipalidad de Alta Gracia c. Provincia de Córdoba - Conflicto de poderes"; TSJ, Córdoba, en pleno, AI, N° 56, del 14/12/2004)

Ingresando al análisis general de los caracteres de las medidas cautelares, estos son, en primer término, su *instrumentalidad* y *accesoriedad* (De los Santos, Mabel Alicia; "La medida cautelar genérica o innominada. Tratado de las medidas cautelares", ED. Jurídica Panamericana SRL, p. 102, 1997). La naturaleza cautelar de las medidas cautelares genéricas resulta básicamente de su carácter instrumental, dado que nunca constituyen un fin por sí mismas, sino que están ineludiblemente preordenadas a la emanación de una ulterior providencia definitiva de la cual aseguran preventivamente su resultado práctico. Tienen su origen al servicio de una providencia definitiva y su relación al derecho sustancial descansa en la exigencia de una tutela mediata, garantizando el eficaz funcionamiento de la justicia. La medida cautelar se prevé por el legislador como medio a través del cual puede conseguirse que otro medio, el proceso, funcione eficazmente, haciendo realidad esa afirmación teórica de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado; como instrumento; ergo, necesariamente debe cumplir su función en relación al proceso principal, vale decir, a la tutela judicial que en él se presta. Ello se traduce en una serie de consecuencias que deben verificarse para afirmar la existencia de esa relación de dependencia con el proceso principal. Entonces, y como premisa inicial, la medida cautelar se acuerda teniendo en mira el objeto de un proceso principal. De allí que la relación de *medio a fin* existente entre la medida cautelar y el proceso principal impone que exista correlación entre la medida que se ha de adoptar y el posible contenido de la sentencia (Gozaíni, Osvaldo Alfredo, "Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Anotado y Comentado", Ed. La Ley, 2da Edic. A. 2006, p. 657 y ss.). Con todo, la consecuencia del carácter instrumental debe interpretarse en sentido amplio, entendiéndose que es admisible toda medida que asegure o garantice la efectividad de la sentencia y no sólo aquellas destinadas a asegurar la ejecución.

La siguiente característica de las medidas cautelares es la de su *provisionalidad*. En tal orden de ideas, se entiende que las medidas

cautelares son provisionales o interinas, por cuanto mantienen su vigencia en tanto subsistan las circunstancias que las autorizaron. Al respecto la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ha dicho: "Las medidas cautelares sirven a un proceso principal y tienden a posibilitar el cumplimiento de una sentencia definitiva a dictarse en el curso de un proceso o en el que se iniciare, en consecuencia, su existencia es provisoria, por lo cual estas medidas son siempre provisionales y deben ser modificadas o suprimidas atendiendo a la variación o insubsistencia de las circunstancias sobre cuya base se adoptaron pues no producen cosa juzgada" ("Organización Coordinadora Arg."; CNACAF, sala V, 17/10/1995).

Otro de los aspectos que determinan la naturaleza de la cautelar es el de la *sumariedad*. Las medidas cautelares requieren un tratamiento urgente, porque su procedencia se asienta en un presupuesto que es casualmente el peligro en la demora. El Prof. L. Palacio señala al respecto que no obstante las diferencias estructurales que los separan, tanto el proceso ordinario como los procesos plenarios rápidos o abreviados, constituyen vías idóneas para que, a través de su utilización, se articulen y decidan, en forma definitiva, la totalidad de las cuestiones involucradas en un conflicto entre partes, de modo que no sea luego admisible otro proceso relativo al mismo conflicto (Palacio, Lino; "Derecho procesal civil", VIII, ps. 46 y 47).

Se destaca asimismo la condición de su *mutabilidad* o *flexibilidad*, condición que genera que su resolución sea siempre "inaudita parte" (Conf. art. 198 del CPCCN) y que el conocimiento jurisdiccional para decretarlas es en grado de apariencia, no de certeza: El principio de cognición, que es el grado de conocimiento que asume el juez frente a las situaciones jurídicas que se plantean en los procesos para emitir una declaración de la voluntad de la ley, es, en materia cautelar, en grado de "apariencia"; el juez debe verificar la apariencia o "humo de buen derecho" del peticionante de la medida. El juez no declara "cierto" el derecho, sino el "*fumus bonis iuris*" y el peligro de que el probable derecho sea violado, o sea, el análisis de ciertos hechos de los cuales resulta la verosimilitud del mismo y que sin la efectivización de la cautelar, tal derecho pueda verse frustrado. Por ende, no producen efectos de la cosa juzgada material, no causan instancia y su acogimiento no configura prejudicialidad.

Se suma a lo dicho que la medida cautelar reviste carácter urgente, rasgo que resulta de su propia naturaleza y del contenido de la ley adjetiva nacional. Ingresando seguidamente al examen de las condiciones de procedencia, la jurisprudencia y la doctrina son contestes en señalar que la viabilidad de las medidas precautorias se halla supeditada a que se demuestre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro en la demora (Conf. "Bulascio Malmierca, Juan C, y otro c/ Banco de la Nación Argentina"; CSJN, 24/8/93, "Fallos": 316-1833; JA, 1995-I). Señala Falcón que estos presupuestos funcionan como vasos comunicantes, de manera que cuando uno es mayor, menos requisitos se requieren del otro. Los mencionados requisitos son aplicables a todos los supuestos de medidas cautelares, pero no se verán en los sistemas cautelares para la ejecución como el embargo, en la ejecución de sentencia y el juicio ejecutivo (Falcón, Enrique M.; "Tratado de derecho procesal civil y comercial", tomo IV, p. 108, Ed. Rubinzal Culzoni, 2006). Así, la jurisprudencia ha dicho: "Los presupuestos que condicionan la procedencia de la medida cautelar -verosimilitud del derecho y el peligro en la demora-, apuntan, por un lado, a la posibilidad de que el derecho exista, a una credibilidad objetiva, seria y razonable y, por el otro, a evitar la eventual frustración de los derechos del pretendiente que puede darse como consecuencia del dictado de un pronunciamiento inoficioso o de imposible cumplimiento" ("Video Club Emmanuel c. Estado Nacional – Instituto Nacional de Cinematografía"; CNACAFed., sala II, 11/10/94, LL, 1995-C, p. 664). La doctrina entiende por verosimilitud del derecho la *probabilidad* de que el derecho exista. No se trata de la certeza que sólo se logra con la sentencia, ya que, lógicamente, al momento de petitionar una medida cautelar, ya sea que se solicite antes de la promoción de la demanda, simultáneamente con ésta o posteriormente, se carece de la certeza que da la sentencia firme. Pero en razón de la urgencia inherente a todo pedimento precautorio es menester analizar provisoriamente si la pretensión resulta verosímil, confrontando los extremos fácticos sumariamente acreditados con los presupuestos de aplicación de las normas jurídicas aplicables. Esta vía intermedia, denominada "fumus bonis iuris" se sitúa entre la certeza que establecerá la resolución final del proceso principal y la incertidumbre base de la iniciación de ese proceso. La medida cautelar podrá adoptarse cuando aparezca como jurídicamente

aceptable la posición del solicitante, cuando la situación jurídica cautelar se presente como probable, con una probabilidad cuantificada; cuando en definitiva, el órgano jurisdiccional aprecie que el derecho en el cual se funda la pretensión objeto del proceso principal es verosímil y, por tanto, su resolución final será previsiblemente favorable al actor. También se ha dicho ("Sociedad Rural de Comodoro Rivadavia c. AFIP"; JFed. Comodoro Rivadavia, 11/4/2003) que la apariencia o verosimilitud del derecho invocado por quienes la solicitan, esto es, el "*fumus bonis iuris*" a que alude la normativa procesal, exige que el derecho exista con una credibilidad objetiva, seria y razonable. Nuestro tribunal cimero ha sentado doctrina al afirmar: "Según resulta de la naturaleza de las medidas cautelares, ellas no exigen de los magistrados el examen de la certeza sobre la existencia del derecho pretendido, sino sólo su verosimilitud, agregando que "el juicio de verdad en esta materia se encuentra en oposición con la finalidad del instituto cautelar, que no es otra cosa que atender a aquello que no excede el marco de lo hipotético, dentro del cual, asimismo, agota su virtualidad". El "*periculum in mora*" implica la existencia de un peligro de daño temido, derivado del retardo que necesariamente conlleva el reconocimiento judicial de un derecho en la sentencia ("Caja Complementaria de Previsión para la Actividad Docente c. Provincia de Tucumán – Ministerio de Economía s/ acción de amparo"; CSJN, 18/12/2002 , "Fallos": 325-3525). El peligro en la demora es más que un simple presupuesto de admisibilidad de una medida cautelar, constituye su fundamento, vinculado a la propia función que debe realizar la cautela (Fiaren Guillén, Víctor, "La reforma del proceso cautelar español", en RDP, 1996, IV, p. 52). Como señala Calamandrei, el peligro en la demora no es el genérico peligro de daño jurídico, el cual se puede en ciertos casos obviar con la tutela ordinaria, sino el peligro específico de aquel ulterior daño marginal que puede derivarse del retraso, consecuencia inevitable de la lentitud del proceso ordinario (Calamandrei, Piero, "Instituzione...", p. 18). Se distinguen en esta definición los dos elementos integrantes de este presupuesto: el retraso como daño genérico y el daño marginal que se produce precisamente por esa demora. En otras palabras, el peligro en la demora radica en que, a raíz del transcurso del tiempo, los efectos del fallo final resulten prácticamente inoperantes (Palacio, Lino y Alvarado Velloso, Adolfo, "Código procesal comentado", tomo V., p. 38, Ed. Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 1990).

En vinculación al peligro en la demora, la Justicia nacional interpreta que el "periculum in mora" está dado por la existencia de un interés jurídico que justifique la admisibilidad de la medida y que se traduce en el estado de peligro en que se encuentra el derecho principal o la posibilidad o certidumbre de que la actuación normal del derecho llegará tarde (Confr. "Kentavros S.A.", CNACCAF, Sala V, 19/5/2004).

La contracautela constituye la condición de ejecutoriedad de la medida cautelar y cumple una función de garantía por los daños y perjuicios que eventualmente puedan ocasionarse al afectado, si resultase que el requirente abusó o se excedió en el derecho que la ley otorga. Para su determinación el juez debe ponderar prudentemente: - la mayor o menor verosimilitud del derecho invocado; - el valor presunto de los bienes inmovilizados; - los daños que eventualmente pudiera ocasionar la medida; - así como: toda circunstancia del caso computable (como la conducta de los justiciables) que pudiere razonablemente tener incidencia para resguardar de manera adecuada, al afectado por la medida, de los eventuales daños que su traba le pudiere ocasionar. La jurisprudencia ha sostenido: "A mayor verosimilitud del derecho no cabe ser tan exigentes en cuanto a la gravedad e inminencia del daño, y viceversa, cuando existe el riesgo de un daño irreparable, el rigor acerca del "fumus" puede razonablemente atenuarse" ("Banco Popular de la Plata SA", 13/10/1965, CNFed. Sala Contencioso Administrativo, entre otras citas, doctrina jurisdiccional que se ha mantenido incólume hasta nuestros días).

Examinadas como han quedado en general las características de las medidas cautelares, corresponde seguidamente indagar en el carácter restrictivo de concesión de las medidas cautelares en contra del fisco, y específicamente en materia tributaria. En tal orden de ideas, tal carácter restrictivo es una realidad innegable y muy presente sobre todo, en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia (CSJN, "Fallos": 312-1010, 313-1420, etc.). Sin embargo, ello no es absoluto, y aun la misma Corte ha aceptado, bien que en forma excepcional, suspender preventivamente las facultades recaudatorias del fisco ("Transportadora de Gas del Sur S.A.", CSJN, 27/3/01; "Fallos": 324-871; Idem: "Transportadora de Gas del Norte"; 30/5/01; "Central Neuquén S.A."; "Fallos": 318-30;. "Dorisar S.A.", 7/3/00,

"Fallos": 323–349; "Empresa de Correos y Telégrafos", "Fallos": 314-1312; etc.). Unido a lo manifestado, la restricción a la imposición de medidas cautelares contra el fisco pretendida a través de la reforma al art. 195 del CPCCN por ley 25.453, por la cual se prohíbe a los jueces decretar medidas cautelares que afecten "los recursos del Estado" a sido invariablemente por este Judicante, en consonancia con prácticamente toda la Justicia Nacional, declarada inconstitucional (V. Gr.: "Vicentin S.A.I.C.", del 4/2/2005; "D' Ormea, Mario c. Poder Ejecutivo Nacional", 25/4/2003; etc.).

II. Así las cosas, y conforme las circunstancias apuntadas, puede inferirse que -en el caso- resulta inaplicable el art. 14 de la ley 25.453, que incorpora el párrafo tercero al art. 195 del CPCC, en tanto no puede afirmarse que se afecten las rentas públicas o el funcionamiento regular del Estado ante una medida precautoria de vigencia limitada, y con el alcance expuesto anteriormente. Si bien es cierto que, como lo tiene señalado la CSJN en "Fallos": 313–1420, "los jueces tienen el deber de contribuir a la eliminación o en todo caso a la minoración del gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que proviene de la evasión o bien de la demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias", también lo es que dicha obligación "debe ejercerse sin menoscabo de los derechos constitucionales de los contribuyentes, habida cuenta la naturaleza igualitaria de la relación jurídica tributaria (D. Jarach, "El hecho imponible", 1996, p. 57"; in re "Frigorífico Morrone S.A.", CNFed. Cont. Adm., Sala V, "Impuestos": 2001-B, 2137).

Yendo estrictamente ahora al ámbito del derecho tributario, todas las medidas cautelares dispuestas a favor de los contribuyentes están articuladas hacia la consecución de un objetivo común: el pleno reconocimiento de la tutela judicial efectiva con el efecto necesario para que los tribunales puedan suspender la ejecutoriedad del acto administrativo. Dije al inicio que el objetivo de las medidas cautelares consiste en preservar la igualdad de las partes en el proceso, pues el contribuyente se enfrenta con las prerrogativas concedidas a la administración que tiene, como protección, el principio de la improcedencia de medidas cautelares contra los actos administrativos que gozan de la presunción de legitimidad y se fundamentan en el interés público que persigue el Estado mediante la recaudación de los tributos. Por ello se

destaca el papel preponderante de las medidas cautelares en el campo del derecho procesal tributario, para garantía de los derechos constitucionales, como son la debida tutela judicial y el derecho de defensa en juicio.

Nuestro Tribunal cimero ha desvirtuado el mito que impedía la suspensión de actos de la Administración, ya que admite que las bases, prima facie verosímiles sobre el derecho esgrimido, le quiten ejecutividad automática a tales actos ("Obra Social de Docentes Particulares c/ Provincia de Córdoba"; CSJN, 15/2/94, LL, 1994-B-685). Es así que la relación básica del derecho administrativo entre administración y administrado ha sufrido un cambio radical: la tradición mantenía la supremacía de la Administración por una razón posicional que derivaba en una suerte de superioridad cuantitativa; es decir la administración es la titular de un interés general y el administrado de un interés particular. Pero tal como lo afirma la Dra. Camila Susana Navarrine, el ciudadano es el titular de los derechos fundamentales; por eso, la invocación ritual del interés general contrario no servirá absolutamente de nada (Navarrine, Susana Camila, "Medidas Cautelares y Amparo Tributario", en "Tratado de tributación", Ed. Astrea, Bs. As., A. 2003, T. I., V. II, p. 405). Sigo a esta prestigiosa académica para destacar su referencia a la expresión de García de Enterría en cuanto a que los derechos fundamentales son absolutamente resistentes frente a la pretensión de superioridad posicional que la administración tiene el hábito de invocar. Desde hace varios años puede observarse una marcada tendencia hacia el reconocimiento de la existencia de un derecho fundamental a la tutela cautelar, habiéndose considerado que las medidas cautelares no sólo tienden a conservar la decisión de fondo que pueda dictarse en el procedimiento, sino que con ellas se pretende evitar abusos procesales, meramente dilatorios, que arrojan la carga del proceso sobre el recurrente. Esta doctrina contemporánea, como remarqué, es receptada por la Corte nacional (Fallos 53: 431; 320-1633, entre muchos otros, varios ya citados a lo largo del presente resolutorio).

Se tiene presente, en consecuencia, que el art. 230 del Cód. Procesal prescribe que, para la concesión de este tipo de medidas, deben cumplirse, imperativamente tres presupuestos: a) Verosimilitud de derecho; b) Peligro en la demora y c) Contracautela. Los mismos deben darse en forma conjunta y la ausencia de uno de ellos, torna improcedente el otorgamiento de

la misma. En cuanto a la presente causa, y en relación al primero de los requisitos citados, el relato de los hechos que plantea el actor, permite inferir que la pretensión fiscal de los Entes demandados estaría conculcando concretas disposiciones previstas en el art. 9 de la Ley 25.348, que a su vez tiene fundamento en el art. 75, inc. 2 de la C.N., esto es, derechos consagrados en la Carta Magna y en leyes nacionales. Tales circunstancias, por sí mismas, tornan verosímil el derecho invocado. Al propio tiempo, las evidencias –que además son de público y notorio conocimiento- sobre la creciente desaparición de establecimientos farmacéuticos unipersonales, configuran claramente el peligro en la demora invocado. De otro costado, si bien en la acción que se intenta y pretende despejar una situación de incertidumbre y por tratarse de la aplicación de un tributo, este tipo de medidas deben otorgarse con carácter restrictivo y de excepción, aspecto éste que se vislumbra y pone de relieve cuando el límite o potestad de regular los tributos acordados por el régimen provincial excede el marco de la razonabilidad al poner en juego específicos derechos constitucionales y los principios básicos que rigen el ejercicio de la potestad tributaria; entre ellos, ha quedado palmariamente probado el menoscabo sobre los principios de igualdad, equidad, generalidad y uniformidad fiscal. Sin ánimo de pecar de abundancia, en este análisis periférico propio de las medidas cautelares, no se puede soslayar aspectos primordiales, que aportan y ayudan a constatar acerca de la verosimilitud del derecho que se invoca. **A mi entender, es relevante el carácter de bien social del medicamento, como predicen todas las disposiciones jurídicas de rigor.** Basta citar como ejemplo que la Ley de Ejercicio de las Profesiones y Actividades Relacionadas con la Salud Pública", dispone en su art. 30: “ *Se considera ejercicio de la profesión farmacéutico, la investigación, obtención, conservación o dispensación de drogas y medicamentos que interesan al diagnóstico, prevención, curación o recuperación de la salud humana, la docencia, el asesoramiento público o privado en la materia y la realización de pericias privativas....etc.* Las otras normas, están en su consonancia. **Ergo, si esto es así, su vinculación con el derecho a la vida es innegable y este derecho tiene reconocimiento constitucional y se integra con fuerza a través del especialísimo trato que el orden internacional le tiene asignado. Nuestro país ha incorporado con el máximo rango a los tratados internacionales que tiene suscripto (art. 75, inc. 22 CN). Que regula –entre otros- el conjunto de los derechos humanos, comprensivos del derecho a la vida, la salud, la calidad de vida, que desde ya, tienen un fuerte arraigo en nuestro derecho. Y toda la actividad relativa a la venta, preparación de fórmulas y oficinales, para ser empleados en seres humanos, han sido asignados a un sector de profesionales, los farmacéuticos. Tal profesión, va de suyo, contiene una curricula e incumbencias que la hacen apropiada a tal fin. Se ha puesto**

en manos de los farmacéuticos la intervención en la cadena de profesionales que están al lado de la problemática de la salud. **De allí, la función social del "medicamento"**. Pero, no obstante, resulta difícil de entender cual es el propósito de legislador. En fuerte grado de convicción, se están conculcando principios esenciales. Es difícil pensar cual es la razón que llevara al creador de la norma a distinguir. Surge que, en apariencia, existe una profesión, la de los farmacéuticos no organizados en empresa, que debieran tener un trato equitativo con el que tienen los restantes profesionales. Si en esta profesión, el carácter social del medicamento y su asignación en la cadena protectora de la vida y la salud juega un rol de importancia, aparecería que no es igual que en otras profesiones, notarios, arquitectos, agrimensores, etc. que gozan de exenciones **que en principio aparecen que distorsionan la igualdad de los iguales**. Si todas las profesiones están exentas, cabe preguntarse ¿cual es el rango distintivo que tienen los farmacéuticos?. **Aparentemente, el texto de la ley no lo explica y la interpretación debe ostentar, por lo menos un viso de razonabilidad**. Aspecto que es tarea del juzgador desentrañar el sentido y alcance de las cosas. En este orden la verosimilitud del derecho se presenta clara y firme.

Además, las arcas provinciales no se verán sensiblemente resentidas, si se tiene en cuenta que el curso de esta acción se ha de limitar a reconocer o no el derecho esgrimido en la acción, que en la especie se limita al tratamiento fiscal de las farmacias individuales (no organizadas bajo alguna forma societaria) y sólo por las ventas de medicamentos; supuesto similar a las cautelares concedidas y confirmadas por la Alzada en planteos semejantes, verbigracia, en los debates en torno a casuísticas tales como la del "ajuste por inflación" en el Impuesto a las Ganancias.

III. Por todo lo expuesto, se acoge a la medida cautelar en la forma peticionada. A tal fin, ofíciase a 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, autorizando a la letrada de la actora y/o a quien éste designe para su diligenciamiento.

Requírase como contracautela la fianza personal de DOS (2) letrados del foro de reconocida solvencia.

Por todo ello y normas citadas. **RESUELVO:** 1. Acoger favorablemente la medida cautelar impetrada por el COLEGIO DE FARMACÉUTICOS DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA –SECCIONAL BELL VILLE-, el COLEGIO DE FARMACÉUTICOS DE LA PROVINCIA DE CORDOBA –SEDE CENTRAL-, la CÁMARA DE FARMACIAS DE CÓRDOBA y la CAMARA DEL CENTRO ARGENTINO (VILLA MARÍA), 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, de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba, Delegación Villa María, y de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba, sede central. Consecuentemente, se dispone la suspensión de la aplicabilidad del art. 146 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba según la Ley N° 6.006 (texto vigente) y de la Ley 9.530 (Ley Impositiva Anual vigente), en su Código 62.501, con efectos para los profesionales farmacéuticos que ejerzan su actividad en forma de establecimientos individuales, limitado también esta medida precautoria exclusivamente a la venta de medicamentos y en su mérito, ordenando a la Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba, en sus sedes de Bell Ville, Villa María y Capital; para que se abstengan de iniciar cualquier tipo de reclamo administrativo y/o judicial, derivado del pago del Impuesto a los Ingresos Brutos en las condiciones señaladas, hasta tanto recaiga resolución definitiva en la presente causa. Asimismo, se ordena la inmediata suspensión de todos los regímenes de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos existentes, y que afecten a los profesionales farmacéuticos que operen de esta manera, por lo que los Colegios, Cámaras, Obras Sociales y demás sujetos que la legislación tributaria designe como agentes de retención y/o percepción deberán abstenerse de actuar como tales, hasta tanto se resuelva sobre el fondo de la cuestión en la presente causa. A tales fines, ofíciase, autorizando a intervenir al letrado de la actora y /o la persona que esta designe, a cuyo cargo queda la confección y el diligenciamiento de los despachos a librarse.- Todo previo rendimiento la contracautela requerida.- 2. Protocolizar la presente y hacer saber, personalmente o por cédula. Fdo. Dr. Oscar Armando Valentinuzzi. Juez Federal