MINISTERIO PÚBLICO FISCAL

AUTOS: "BINOTTI JULIO CESAR c/AFIP s/ACCION MERAMENTE DECLARATIVA"
EXPEDIENTE N°: 031.530/19 *JUZGADO N°: 04*
DICTAMEN N°: 317952/19 *FISCALIA N°: 1*

SeñoraJuez:

I-. Se solicita la opinión de este Ministerio Público Fiscal respecto de la competencia, la habilitación de instancia y la medida cautelar en las presentes actuaciones.

II-. Surge de las constancias de autos que, el actor interpuso la presente acción a fin de que se declare la inconstitucionalidad del art. 79 inc. c. de la Ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias y el Decreto 394/16.

La acción fue dirigida contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), por cuanto la normativa cuestionada, de acuerdo a lo manifestado por el actor, le genera un estado de incertidumbre productora de un perjuicio o lesión actual.

Asimismo, solicitó se reintegre en forma retroactiva lo percibido por la AFIP en forma indebida durante su situación previsional.

Por último y como medida cautelar, peticionó se ordene al demandado se abstenga de ordenar la retención como materia imponible del impuesto a las ganancias hasta tanto se obtenga una sentencia firme.

En estos términos llegan las presentes actuaciones a este Representante del Ministerio Público Fiscal.

III- En primer término, corresponde analizar la esencia jurídica del acto en sí, constitutivo de la pretensión, o el especial contenido de la relación jurídica sustancial, con prescindencia de la viabilidad de la solicitud propuesta y aún del tipo de proceso elegido para formularla" (C.N.Civ., Sala A, 26.02.88, LL 1988-D-8).

Resulta abundante y pacífica la jurisprudencia que entiende que, para establecer la competencia, corresponde atender de modo principal a la exposición de los hechos que la actora hace en su demanda y, después, sólo en la medida en que se adecue a ello, al derecho que invoca como fundamento de la acción (doctrina de Fallos: 308:229, 311:172, 313:971, 323:470; 325:483, entre muchos otros), aunque también se ha dicho que, a tal fin, se debe indagar la naturaleza de la pretensión, examinar su origen, así como la relación de derecho existente entre las partes (Fallos: 321:2917; 322:617; 326:4019).

Desde esta perspectiva y a los fines de determinarla, la Justicia Federal entonces, es llamada a conocer en un proceso, en razón de las personas intervinientes en la causa, y de conformidad con lo establecido en el art. 116 de la Constitución Nacional y el art. 2º de la ley 48, causas en que la Nación o un ente nacional, es parte. Y por aplicación del principio según el cual, en presencia de un interés nacional, corresponde en términos generales, la competencia federal (Conf. CSJN, RED 19-292).

El fuero federal es estrictamente de excepción (Conf. Fallos 275:255; 301:517; entre otros), y dentro de éste el perteneciente a la Seguridad Social se caracteriza por el conocimiento de aquéllas causas cuyo objeto esté comprendido en los arts. 2do. y 3ero. de la ley 24.655.

En este sentido, el Procurador General de la Nación en autos "Asociación de Trabajadores de la Sanidad Argentina c. Gerialeph SA" (CS, sent. del 21.5.98-DT 1999-A-488) señaló que "no se puede, transgrediendo el orden público

implicado en las normas sobre competencia, dotar de una jurisdicción material a quien no la posee normativamente, principio que eventualmente alcanza tanto a la jurisdicción civil y comercial como a la de la seguridad social...".

Así en el mismo sentido que entre las distintas facetas y variantes respecto del concepto de competencia judicial debe resaltarse el de la potestad en razón de la materia, facilitando así un mejor servicio de justicia a través del pronunciamiento de jueces especializados.

Por otra parte, vale recordar que en marzo de 1987 entró en vigencia la ley 23.473, la cual, conforme su art.1°crea la Cámara Nacional de Apelaciones de la Seguridad Social, surgiendo así, el fuero de la Seguridad Social.

Luego, en marzo de 1995 entró en vigencia la ley 24.463, que en su capítulo II transformó a la Cámara Nacional de Apelaciones de la Seguridad Social en Cámara Federal de la Seguridad Social.

Por último, en 1996 se sancionó la ley 24.655, que conforme su art.1 crea la Justicia Federal de Primera Instancia de la Seguridad Social.

Entendiendo que la competencia en materia de Seguridad Social tiene un fundamento ontológico, la existencia de este fuero especializado atrae a todas las causas cuyas pretensiones participan de tal naturaleza jurídica.

La mera entidad de la Justicia Federal de la Seguridad Social justifica la competencia de las causas, cuya naturaleza jurídica de los hechos deducidos en la demanda y del derecho invocado integren la realidad de la seguridad social.

En ese temperamento, aparece evidente la intención del legislador de atribuir una especialización en materia de seguridad social a los Juzgados Federales de la Seguridad Social, desde el solo hecho de la sanción de la ley 24.655.

El derecho de la seguridad social es una rama del derecho de autonomía incuestionable, por lo que cabe preguntarse por qué, si se completa la Justicia Federal de la Seguridad Social, en el art. 2 de la ley 24.655 se prevén 6 incisos, en lo que pareciera que le endilga competencia.

¿Está bien que el legislador genere un fuero especializado, y establezca artículos señalando en qué casos resulta competente? ¿Cómo deben interpretarse estos incisos? ¿Con carácter taxativo o enunciativo?

Sentado que todas las pretensiones deducidas en las demandas cuyos hechos y derechos invocados participen de la seguridad social deben plantearse ante la justicia especializada, cabe señalar que no resulta una técnica legislativa errónea los seis incisos del art. 2.

Estos seis supuestos se expresan como respuesta a un momento histórico para marcar el desplazamiento de competencia de un fuero a otro. Pero lo que determina la competencia no son los seis incisos, sino la sola existencia del fuero especializado.

Es más, si los seis incisos no existieran, el tribunal igualmente sería competente en aquellos casos previstos en la intención del legislador. Esto conduce a puntualizar que la interpretación debe ser ejemplificativa o enunciativa y no taxativa.

Sería contradictorio crear una primera instancia federal de la seguridad social y en la misma ley limitar su competencia, excluyendo causas que versan sobre esta temática.

Mal puede el legislador generar un fuero en su mayor extensión y restringirlo sólo a algunos supuestos de competencia relativos al derecho de la Seguridad Social. La tendencia legislativa es indubitablemente hacia una mayor concentración.

Así, toda cuestión vinculada al derecho de la seguridad social debe ser ventilada en el fuero de la Seguridad Social.

IV- Considero importante además señalar que, la autonomía jurisdiccional de la Seguridad Social, significa la creación de tribunales especializados para la aplicación del derecho de la Seguridad Social, de naturaleza específica, con una concreta finalidad tuitiva y que tiene por fuente cualquier norma e incluso la voluntad de las partes.

El derecho de la Seguridad Social anida principios autónomos que respaldan su singularidad y que caracterizan esta rama del derecho, entre los que se mencionan también los de hermenéutica que, basados en el sentido tuitivo de la ley de Seguridad Social, deben ser utilizados por el Juez al interpretar tanto las norma como los contratos que regulan coberturas de la Seguridad Social.

Es dable remarcar en el mismo sentido, lo expresado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re "Colegio Público de Abogados c/ Martínez Echenique", del 1° de septiembre de 1992, que declaró que las normas que atribuyen competencia a determinados tribunales para entender en ciertas materias son indicativas de una especialización que el ordenamiento les reconoce, y que constituye una relevante circunstancia a tener en cuenta a falta de disposiciones legales que impongan una atribución distinta.

Cabe agregar lo señalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto que: "la primera regla de interpretación de la ley consiste en respetar la voluntad del legislador"; por otra parte "es regla de hermenéutica de las leyes atender a la armonía que ellas deben guardar con el orden jurídico restante y con las garantías de la Constitución Nacional" (CSJN, 16/05/95 "Bolaño Miguel A. c/ Benito Roggio e Hijos S.A.", J.A. 1995-II-507; "Sudamericana de Intercambio S.A. c/ A.G.P." J.A. 1990-II-54) y también que "Los conceptos utilizados por el legislador en las leyes de seguridad social deben interpretarse conforme a la esencia y el sentido de la institución en juego".

Asimismo el Alto Tribunal ha sostenido "la inteligencia de las leyes debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general y los fines que los informan y con ese objeto la labor del intérprete debe ajustarse a un examen atento y profundo de sus términos que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador, extremos que no deben ser obviados por las posibles imperfecciones técnicas de la estructura legal, precisamente para evitar la frustración de los objetivos de la norma" (Fallos: 322:2679).

En relación a la pretensión del actor solicitando la declaración de inconstitucionalidad del art. 79, inc. c) de la Ley n° 20.628 de Impuesto a las Ganancias, ***soy de opinión que, la naturaleza de la cuestión planteada participa de la Seguridad Social, y por consiguiente la competencia en razón de la materia corresponde a este fuero****, la cual se ajusta a los términos de la ley nº 24.463, inciso a) del artículo 39 bis del decreto ley 1285/58 (Conf. texto ley 24.655), recordando que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho reiteradamente que para la determinación de la competencia corresponde tomar en cuenta primordialmente la exposición de los hechos que el actor hiciere en la demanda y el derecho que informa como fundamento de su pretensión (Fallo: 305:1172).*

V- ***Procedencia de la acción.*** *En cuanto a este tópico, y en consonancia a lo manifestado en ocasiones anteriores, a fin de encontrarme en condiciones de expedirme al respecto, estimo prudente esbozar algunas consideraciones en relación a la materia en cuestión.*

Dentro de los procesos de conocimiento las partes pueden pretender que la sentencia contenga: la condena al cumplimento de una prestación; una modificación de un estado jurídico mediante una declaración constitutiva, o simplemente una sentencia declarativa.

Si bien todas las sentencias son declarativas en la medida que contienen una declaración sobre el derecho aplicable, aquella puede unirse al pedido de

cumplimiento de una prestación, por lo que se estará frente a una decisión de condena. ***Cuando a esa declaración se le une la modificación o constitución de un estado jurídico, se la denomina sentencia constitutiva.***

En el presente caso la situación es distinta. El litigante persigue simplemente la sola declaración, por lo que cabría encuadrarla dentro de la acción meramente declarativa, que se halla legislada en el art. 322 del CPCCN.

Es decir, el hecho que motivó al actor a acudir a los estrados judiciales es la búsqueda de la certeza como conclusión del proceso y no otra apetencia.

El instituto de la acción meramente declarativa se encuentra tipificado, como ya se mencionó, en el art. 322 del CPCCN, el cual establece que: "Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente. El Juez resolverá de oficio y como primera providencia, si corresponde el trámite pretendido por el actor, teniendo en cuenta la naturaleza de la cuestión y la prueba ofrecida".

Como puede apreciarse, el objetivo tenido en mira por el legislador es poner fin a situaciones dudosas, en beneficio, obviamente, de la seguridad y estabilidad jurídica.

Resulta claro que se caracteriza por la suficiencia para satisfacer el interés de quien entabla esta acción declarativa, de allí que con la misma se agota el cometido de la función jurisdiccional.

Vale recordar que el Máximo Tribunal en causa "Expreso Lomas Sociedad Anónima c/Buenos Aires, Provincia s/Acción Meramente Declarativa", sostuvo "Siempre que la cuestión no tenga carácter simplemente consultivo ni importe una indagación meramente especulativa, sino que responda a un caso que busque precaver los aspectos de un acto al que se le atribuye legitimidad y lesión del régimen constitucional federal, la acción declarativa constituye un recaudo apto para evitar los eventuales perjuicios que se denuncian" (E. 575. XXXVIII; Fallos: 331:337).

Se desprende del texto transcripto que, para la procedencia de la acción meramente declarativa, es necesario que concurran los siguientes aspectos:
a) un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica concreta;
b) que el accionante tenga un interés jurídico suficiente, en el sentido que la falta de certeza pueda producir un perjuicio o lesión actual y
c) que haya un interés específico en el uso de esta vía, lo que sólo ocurrirá cuando aquel no disponga de otro medio legal para darle fin inmediatamente.

De lo dicho, surge que como primer requisito debe existir un "caso". La cuestión no debe versar sobre hechos abstractos o teóricos ni tener carácter meramente consultivo o importar una indagación simplemente especulativa (Corte Suprema de Justicia de la Nación "Droguería Aires S.A. v. Provincia de Santa Fe y Otros").

Requiere, la acción de que se trata, de la presencia de un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidad de una relación jurídica. Dicho estado proviene de las circunstancias de hecho generadoras de una falta de certeza respecto de la existencia o inexistencia sobre el alcance o sobre las modalidades de una relación jurídica determinada.

De tal manera, que alguno de los sujetos intervinientes, se encuentre en condición de ignorar jurídicamente acerca de sus derechos y obligaciones (Bourguignon y Madozzo, "Acción declarativa de certeza", LL. 1989-D, pp. 1205).

Según la jurisprudencia de la Corte, aquélla debe ser concreta, en el sentido de que al momento de dictarse el fallo se hayan producido la totalidad de los

presupuestos de hecho en que se apoya la declaración acerca de la existencia o inexistencia del derecho discutido ("Chubut, Provincia del, c/Agua y Energía Eléctrica", ED. 98-962, citado por Rodolfo Spisso en su obra "Derecho Constitucional Tributario", Ed. Depalma, Ed. 1993, pp. 366).

Ello importa decir, que el fallo pone fin a una controversia actual, diferenciándose de una consulta, en la cual se responde acerca de la eventual solución que se podría dar a un caso hipotético.

En el presente caso, el actor fundamentó su falta de certeza, en el alto grado de incertidumbre acerca de si el art. 79 inc. c. de la Ley 20.628 es aplicable, atento un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que actualmente ha estableció un criterio opuesto al dispuesto por la ley.

Asimismo, en segundo lugar, debe existir un interés jurídico suficiente en el accionante. Es decir, que la falta de certeza aludida pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor.

En otros términos, prevenir un acto lesivo en ciernes. Al respecto, cabe destacar el carácter netamente preventivo del instituto que nos ocupa, tal como ha sido conteste en sostener la jurisprudencia al decir que "...la consagración como juicio autónomo de la acción meramente declarativa puede ser el umbral para acceder a un orden que supere el concepto reparador de la justicia y disfrute su alcance preventivo, al dejar jugar la función judicial antes de que la lesión se consuma, y sin requerir, necesariamente, una violación o una condena…" (Conf. ED., 80-684, citado por Serantes Peña - Palma, en su obra "Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y normas complementarias", Ed. Depalma, Bs. As. 1983, Tº II, pp. 21).

Debe señalarse que en este aspecto, la norma presenta un vocablo que ha sido motivo de diferentes interpretaciones y disquisiciones en doctrina, al referir como condición que "...esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor...".

Entiende cierta corriente que la procedencia de la acción declarativa de certeza exige la existencia de un daño consumado.

Como ya se expresara precedentemente, el carácter preventivo de la acción de que se trata, es incompatible con la exigencia de que el daño se haya consumado, poniéndose ello de manifiesto en la propia norma, al disponer como presupuesto de hecho que "...esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión…" en sentido potencial.

Chiovenda tiene dicho al respecto, que la actualidad se refiere al estado de incertidumbre jurídica, pues un temperamento contrario nos llevaría a la errónea conclusión de que el deudor, cuya obligación ha prescripto, nunca podría demandar al acreedor para que se declarase la extinción de la obligación, porque no podría demostrar que exista un perjuicio o lesión actual.

En idéntico sentido, se ha pronunciado la jurisprudencia al sostener que "...tiene una finalidad preventiva, no requiere la existencia de daño consumado..." (LL. 1986-C, pp. 117, citado por Marcelo Bourguignon y Luis Madozzo en su trabajo: "Acción declarativa de certeza", LL. 1989-D, p. 1023); " …Para la procedencia de la acción declarativa no se requiere la preexistencia del perjuicio, sino la seria posibilidad de que ocurra como consecuencia del estado de incertidumbre…" (C.N.Com., sala B, abril de 14-997 – "Isla Rodriguez Vissio c/ Banco Francés del Río de la Plata", LL. 1997-D, entre muchos otros).

Esta es la postura sostenida por la Corte Suprema en la causa "Newland, Leonardo A. c/Provincia de Santiago del Estero" (CSJN, Fallos 310:606), criterio que fuera reafirmado en el precedente "Asociación Civil Escuela Escocesa San Andrés y otro c/Provincia de Buenos Aires" (CSJN, Fallos 310:977), al expresar que se exige un interés jurídico suficiente, esto es, que la falta de certeza pudiera

producir una lesión actual al actor, puntualizando que la actualidad del interés es independiente de la actualidad o eventualidad de la relación jurídica.

En autos, el actor consideró que el perjuicio es claro, ya que la doble imposición es creada por cuanto se gravan ganancias en la vida activa y al reintegrar los aportes al trabajador se vuelven a gravar las ganancias en el beneficio de la vida pasiva.

Finalmente, en tercer lugar, la acción de certeza posee un carácter subsidiario, pues está subordinada a la inexistencia de otro medio legal e idóneo que evite el perjuicio que se invoca.

Sin embargo, no es dable admitir su exclusión si esas otras vías no le ponen término inmediatamente. En este sentido, sostiene Aguilar Caravia que "…los remedios administrativos... no son a los que apunta la ley, ya que a lo sumo ellos podrán generar una cosa juzgada administrativa, relativa, inestable y recurrible, lo cual no encuadra dentro de lo que la ley expresa como... otro medio legal para ponerle término..." (Conf. "La acción meramente declarativa de certeza en el derecho tributario", LL. 1985-E, p. 602).

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…" (Cam. Nac. Civ., Sala C, Fallo del 20/09/94 recaído en autos "Mogliarella de Losno, María J. c/ Municipalidad de Bs. As.", 1996-I, Síntesis).

Asimismo y, referida a esta acción, la Corte Suprema de Justicia de la Nación 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 ..." (C.S.J.N., marzo 15-983, "MORENO, José y otros c/ Caja Nac. de Previsión de la Industria, Comercio y Actividades Civiles", D.T. 983-869).

Por ello, y toda vez que en autos ***se encontrarían reunidos los requisitos a los que hace referencia el art. 322 del CPCCN****, este Ministerio Público Fiscal considera que, prima facie,* ***sería viable y procedente la declaración de certeza*** *impetrada por la parte actora.*

VI- ***Procedencia del dictado de una medida cautelar en una acción declarativa de certeza.*** *En este punto, se analizará si resulta posible disponer medidas cautelares (de no innovar o innovativas) en aquellos supuestos en donde se plantea la inconstitucionalidad de una determinada norma, sea por vía de una acción declarativa de certeza o de una acción declarativa de inconstitucionalidad.*

Para ello, es necesario hacer un raconto jurisprudencial, siendo que el andar del instituto no fue lineal en los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, siendo interesante en tal sentido, citar algunos precedentes.

En autos "Mendoza, Provincia de c. Compañía Argentina de Teléfonos SA s/acción declarativa de certeza" el Tribunal Supremo admitió la medida solicitada afirmando: "Que por lo demás, la sola circunstancia de tratarse de una acción declarativa no excluye la procedencia de medidas precautorias. En efecto, éstas tienen por finalidad evitar el riesgo de que, durante el transcurso del proceso, el pronunciamiento que pudiera reconocer o actuar el derecho, pierda virtualidad. Y 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 se afecte de cualquier manera aquel cuyo reconocimiento se persigue" (CSJN, Fallos: 313:1152, 13/11/90).

En "Electrometalúrgica Andina SAIC c. Estado Nacional – Dirección General Impositiva", la Corte dijo que "…la medida cautelar resulta claramente improcedente, ya que el recaudo del periculum in mora (art. 230, inc. 2°, CPCCN) exige que el mantenimiento o alteración de la situación de hecho o de derecho "pudiera influir en la sentencia o convierta su ejecución en ineficaz o imposible". Que esas consecuencias que la medida cautelar tiende a prevenir, no parecen imaginables en una acción de mera certeza como la aquí intentada, que está destinada, por su índole a agotarse en la mera declaración de inconstitucionalidad de determinadas normas dictadas por la Provincia de Corrientes…" (CSJN, 10/08/95, ED, 172-605).

En el caso "Garre, Alfredo A. c. Estado Nacional (Dirección General Impositiva)" se volvió a retroceder magnificando el error de ponderar la utilidad positiva de las medidas cautelares sólo en aquellos casos en que se exige una condena. Allí dijo que, "Cuando, como en el caso, las consecuencias que podrían derivarse para la actora son de estricto carácter patrimonial y ésta podría obtener la pertinente reparación -por el medio procesal que corresponda- en el caso de la decisión final de la causa resultase que la actividad estatal le hubiese ocasionado un daño injustificado" (CSJN, Fallos: 320:2697, 10/12/97).

Este criterio se reiteró en los fallos de la Corte Suprema "Frigorífico Litoral Argentino SA c. DGI s/declaración de certeza" (Fallos: 319:1317, 16/7/96), Aserradero Don Adriano SRL c. Dirección General Impositiva" (Fallos: 319:3132, 17/12/96) y "Bs. As. Catering c. DGI" (Fallos: 319:3132, 02/04/98), entre otros.

Por fortuna, en el fallo dictado en la causa "Aguas de Formosa S.A. c/ Formosa, Provincia de" la Corte volvió a la postura de sus antiguos precedentes. En esta causa, iniciada por la actora a raíz del dictado de una ley provincial que declaró en estado de emergencia económica todos los servicios públicos por el término de un año, la Corte consideró que la impugnación se apoyó en bases prima facie verosímiles, y valorando los "diversos efectos que podría provocar la aplicación de una ley impugnada" admitió la medida cautelar de no innovar y ordenó al gobierno provincial abstenerse de aplicar la ley 1332 respecto del servicio público de agua potable y desagües cloacales (CSJN, Fallos 323:4192, 21/12/00).

La Corte Suprema continuó con este lineamiento en numerosos fallos (Confr. "Asociación de Bancos Públicos y Privados de la República y otros c. Provincia de San Luis s/acción de inconstitucionalidad", Fallos: 327:5106, 16/11/2004; "Antonio Barillari SA c. Bs. As., Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad", Fallos: 329:2684, 11/07/2006; "Obra Social para la Actividad Docente (OSPLAD) c. Bs. As. Provincia de s/acción de inconstitucionalidad", Fallos: 331:2889, 22/12/2008; "Molinos Río de la Plata SA y otra c. Misiones, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad", Fallos: 331:2919, 29/12/2008; "Administración de Parques Nacionales c. Misiones, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad", Fallos: 331:2907, 29/12/2008; entre otros).

Asimismo, en "Federación Argentina de la Magistratura c. Salta, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad", la Corte Nacional, luego de asumir su competencia originaria, reiteró que los actos administrativos o legislativos poseen una presunción de validez. A ello agregó que, "…todo aquel que pretenda la tutela anticipada proveniente de una medida precautoria de las características de la solicitada debe acreditar prima facie la existencia de verosimilitud en el derecho invocado y la inminencia o irreparabilidad del perjuicio (art. 232, CPCCN), ya que resulta exigible que se evidencien fehacientemente las razones que justifican resoluciones de tal naturaleza (…) El examen de la concurrencia del segundo requisito mencionado impone una apreciación atenta de la realidad comprometida, con el objeto de establecer

cabalmente si las secuelas que lleguen a producir los hechos que se pretenden evitar pueden restar eficacia al ulterior reconocimiento del derecho en juego, originado por la sentencia dictada como acto final y extintivo del proceso" (CSJN, Fallos: 333:709, 19/05/2010).

Sin perjuicio de ello, debe tenerse presente que es cierto que algunos tribunales niegan esta posibilidad argumentando que la sentencia meramente declarativa agota en sí misma la función jurisdiccional, por lo que no requiere de complementación cautelar ni de aseguramientos, pero estos tribunales son los menos.

En resumen, podría decirse que, en las presentes actuaciones, donde el actor persigue la declaración de inconstitucionalidad del art. 79 inc. c de la Ley 20.628 pero, a fin de no tornar ilusorio su derecho, solicitó el dictado de una medida cautelar con el objeto de que el demandado se abstenga de ordenar cualquier tipo de retención, al igual que en cualquier otro proceso, no habría obstáculo para que durante el trámite del proceso, y hasta tanto se dicte sentencia meramente declarativa correspondiente, no encuentro óbice alguno para la procedencia de la medida cautelar a fin de resguardar su derecho.

VII- Despejada la primer interrogante en favor de la posibilidad de disponer medidas cautelares en aquellos supuestos en donde se plantea la inconstitucionalidad de una determinada norma (sea por vía de una acción declarativa de certeza o de una acción declarativa de inconstitucionalidad), corresponde analizar la procedencia de la medida cautelar solicitada por la actora.

Respecto a ello, cabe iniciar el examen conforme los requisitos característicos que este tipo de herramientas posee, elementos que deben acreditarse para otorgar la petición en el presente caso.

Sobre el particular, sostiene Peyrano que dentro de la actividad precautoria existen dos territorios: el proceso cautelar conservatorio y el innovativo.

A través del primero se procura conservar, inmovilizar, mantener invariable y fijar una determinada situación con el propósito de evitar que las modificaciones que pudieren acaecer antes de arribar a la sentencia definitiva lleguen a frustrar sus efectos.

A través del proceso cautelar innovativo, en cambio, se operaría la frustración o compromiso del resultado de proceso del proceso principal si no se dispone cierto cambio en el estado de la cosa imperante, lo que requiere su modificación anticipada (Conf. Peyrano, Jorge, "Medida Cautelar Innovativa", Rubinzal – Culzoni, Santa Fe, pág. 13).

En autos, lo que se pretende es una medida cautelar innovativa a fin de cesar con los descuentos en los haberes previsional hasta tanto se obtenga una sentencia firme que resuelva la acción declarativa impetrada.

El autor mencionado anteriormente, define la medida cautelar innovativa como la cautela excepcional que tiende a alterar el estado de hecho o de derecho existente antes de la petición de su dictado (Conf. Peyrano, Jorge, ob. cit., pág. 21).

Se trata, en realidad, de una medida excepcional, ya que a diferencia de la mayoría de las otras medidas precautorias, no afecta la libre disponibilidad de los bienes de los justiciables (embargo, inhibición, prohibición de contratar) ni tampoco persigue que se mantenga el "status" existente al momento de la traba de la litis, como en una medida de no innovar.

Va más lejos, ordenando sin que exista sentencia firme, que alguien haga o deje de hacer algo en sentido contrario al representado por la situación existente.

Indudablemente, el aspecto más destacado de esta figura es la discrecionalidad del juez para disponer un mecanismo de protección para aquellas situaciones que no han sido previstas por el legislador.

Pero tales situaciones responden a una infinita variedad de conflictos potenciales que pueden suscitarse en el seno de la sociedad, de modo tal que sólo a través del dictado de una medida de este tipo, dada su flexibilidad, pueden hallar una adecuada respuesta jurisdiccional.

Debe destacar que su dictado no está exento de presupuestos. En efecto, se requiere el cumplimiento de los requisitos propios de cualquier medida cautelar.

1) Así, uno de tales presupuestos es ***la "verosimilitud" del derecho****, entendido como la probabilidad de que éste exista y no como una incontestable realidad, que sólo se logrará al agotarse el trámite respectivo.*

En tal sentido, ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que: "Las medidas cautelares no exigen el examen de la certeza sobre la existencia del derecho pretendido, sino sólo 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 a aquello que no excede el marco de lo hipotético, dentro del cual, asimismo, agota su virtualidad" (conf. CSJN; "Espinosa Buschiazzo, Carlos Alberto c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa, sent. del 11/4/05).

Esta verosimilitud que torna procedente una medida cautelar, debe estar referida al derecho que se intenta hacer valer en el proceso, decretándose toda medida preventiva sobre la base de la apariencia del derecho que se pretende tutelar, pues en este momento del proceso todavía no se sabe si el derecho garantizado existe.

Sólo es necesaria la "apariencia de buen derecho", lo cual se obtiene analizando los hechos referidos por las partes, y la documentación acompañada; no debe buscarse la certeza, que solo podría lograrse a través de largas investigaciones durante la secuela del juicio, sino la "apariencia" del derecho que puede resultar de una cognición mucho más expeditiva y superficial que la ordinaria y por ello se limita a un juicio de probabilidades y verosimilitud.

La circunstancia de que se tenga por acreditada la verosimilitud del derecho a los efectos del dictado de una medida cautelar, no importa decidir sobre el fondo de la cuestión, sino que implica tan sólo apreciar provisionalmente el mérito d la pretensión lo cual no afecta la valoración final que deberá efectuarse en la sentencia.

Así, cuando se trata de una medida cautelar innovativa, el juez debe extremar su celo en verificar si el peticionante goza de una apariencia del derecho. Requiere, como alguna vez se ha dicho, de la concurrencia de un humo denso, en alusión al "fumusbonisjuris" (Conf. Peyrano, Jorge, "La verosimilitud del derecho invocado, como presupuesto del despacho favorable de una medida innovativa", LA LEY, 1985-D, 111).

Para ello, en primer término, es necesario mencionar que en nuestro derecho positivo, el hecho generador del Impuesto a las Ganancias o renta no es otro que la disponibilidad económica de una riqueza por lo cual, en el régimen de la ley 20.628, es ganancia todo incremento patrimonial producido en determinado período de tiempo susceptible de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación (Conf. GiulianiFonrouge, "Derecho Financiero", t. II, ps. 787/8).

En cuanto a los sujetos obligados, debe mencionarse que respecto de las sociedades de capital, todas sus rentas son susceptibles de ser gravadas. En cambio, para las personas humanas no todas sus rentas son susceptibles de ser gravadas sino que para que se configure la "ganancia" de acuerdo a lo establecido en la Ley, es necesario que sean periódicas, permaneciendo la fuente de la misma y que ésta esté habilitada.

La periodicidad se vincula con la capacidad de que la renta perdure en el tiempo y no sea accidental, debe repetirse y ser periódica en el tiempo, se requiere por lo menos un año de ejercicio económico.

En lo referido al requisito de permanencia de la fuente, no es solo la renta lo que debe permanecer en el tiempo, sino también la fuente productora de la misma, a fin de que se regenere la renta.

La fuente productora de la renta, por último, debe tener condiciones suficientes para poder generarla.

En el caso de marras, la verosimilitud del derecho estaría acreditada en cuanto la inconstitucionalidad del art. 79 inc. c. de la Ley 20.628 sería procedente.

Por ello, respecto de la constitucionalidad del mencionado artículo deben analizarse dos cuestiones. Por un lado la condición –o no- de ganancia del haber jubilatorio y la posible doble imposición del tributo.

En la actualidad a pesar de modificaciones legales y jurisprudenciales, siendo que todavía existe un gran número de jubilados y pensionados a los cuales el Estado retiene el impuesto a las ganancias, se sigue evaluando la constitucionalidad de la ley de impuesto a las ganancias.

Entre las tesis planteadas ha cobrado importancia la que sostiene que los salarios y las pensiones de jubilación no constituyen ganancias, y en consecuencia, deberían estar exentos.

Ha sido criterio sostenido de la jurisprudencia específicamente de la Cámara Federal de la Seguridad Social, que la naturaleza jurídica de las prestaciones previsionales como contraprestación por una contingencia, no puede equipararse con una ganancia producto del ejercicio de una actividad con fines de lucro (Conf. Cámara Federal de la Seguridad Social (CFSS), Sala II, Calderale Leonardo Gualberto C/ Anses S/Reajustes Varios (Cámara Federal de la Seguridad Social (CFSS), Sala II 16 de mayo de 2017).

En ese mismo sentido se pronunció la Cámara Federal de Apelaciones de Gral. Roca, al afirmar que: "La "ganancia" es el provecho, interés o fruto que se obtiene de las relaciones con terceros, sean comerciales o no. La inclusión de los términos "provecho", "fruto" e "interés" remiten a acciones orientadas al rinde, es decir, a la obtención de una renta. (…) Como el haber jubilatorio no es una contraprestación, ya que, por definición, quien la percibe no trabaja, se esfuma por completo, y sin el menor margen para la duda, la idea de que un ingreso jubilatorio es una "ganancia (…) El haber previsional no es un provecho o fruto de tratos con otros, mucho menos de índole mercantil, sino que es un ingreso que se tiene cuya causa o título no es una contraprestación del jubilado sino un hecho anterior, ya finiquitado, que fue la realización de una cantidad determinada de aportes durante su vida económicamente activa y el haber llegado a la edad estipulada. (…) Si la ley que establece el impuesto a las "ganancias" atrapa en uno de sus renglones un ingreso económico que no ostenta esa cualidad, padece una inconsistencia legal en sus términos, pues incluye hechos que no son los que la propia ley contempla como aquellos que deben ser gravados, definiendo además como sujetos pasivos del tributo a quienes no podrían serlo" (Conf. Cámara Federal de Apelaciones de General Roca (CFGR), Fornari, Silvia Cristina – López, Silvia Liliana C/Estado Nacional – Administración Federal de Ingresos Públicos S/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad (Cámara Federal de Apelaciones de General Roca (CFGR) 2017).

La Sala I de la Excma. Cámara Federal de la Seguridad Social entendió que el haber jubilatorio "…debemos llegar a la ineludible conclusión que lo que percibe la actora no es ganancia -que podría ser el hecho imponible- sino un retorno social que indudablemente fue precedido por sistemas impositivos, como ser los determinados para los impuestos de cuarta categoría, entre otros…" (Conf. CFSS. SALA I, "Castañeira, Darma Emilia c/ANSeS s/Ejecución previsional" (11/10/07).

También, en un sentido similar se pronunció la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná (S/F), que afirmó en su oportunidad que "el beneficio jubilatorio no es ganancia en los términos de la ley tributaria, sino un débito social que se cumple reintegrando aportes efectuados al sistema previsional" (Conf. Cámara Federal de Apelaciones de Paraná (CFP), Cuesta Jorge Antonio c/AFIP s /Acción de Inconstitucionalidad (Cámara Federal de Apelaciones de Paraná (CFP) S/F).

En efecto, la jurisprudencia reiteradamente ha dicho que es inconstitucional el art. 79 inc. c) de la ley 20.628 pues, la jubilación no es una ganancia sino el cumplimiento del débito que tiene la sociedad hacia el jubilado y entonces el haber previsional no puede quedar sujeto al pago del impuesto a las ganancias.

En tal sentido, recientemente el Máximo Tribunal de la Nación, en una causa con aristas similares a las presentes, por voto mayoritario de sus integrantes, concluyó en la inconstitucionalidad de los arts. 23 inc.c, 79 inc. c, 81 y 90 de la Ley 20.628, ordenando a "reintegrar a la actora desde el momento de la interposición de la demanda y hasta su efectivo pago, los montos que se hubieran retenido por aplicación de las normas descalificadas. Hasta tanto el Congreso legisle sobre el punto, no podrá descontarse suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias de la prestación previsional" (Conf. CSJN "María Isabel García c/AFIP s/Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad", 26/03/2019).

En particular, y para culminar con el análisis del requisito bajo análisis, debo resaltar que la verosimilitud surge del análisis jurisprudencial efectuado, donde se observa la declaración de inconstitucionalidad del artículo por una gran parte de la jurisprudencia.

2) Respecto al otro presupuesto de las medidas cautelares, ***peligro en la demora****no basta el simple temor del solicitante, sino que debe derivar de hechos que puedan ser apreciados –en sus posibles consecuencias– aún por terceros (CNCiv., Sala C, 26-6-80; J.A., (Repertorio), 1981, p. 477, Nº 11; s.); es el interés jurídico que la justifica para disipar un temor de daño inminente (Cám. Ap. Civ. y Com., Morón, Sala II, causa 11.393, Reg. Int. 436/82).*

Es decir que resulta exigible que se evidencien fehacientemente las razones que justifiquen la medida cautelar, pues no basta la mera invocación de la urgencia por parte de quien la peticiona, lo que significa que debe existir un temor grave fundado, en el sentido que el derecho sufra un menoscabo durante la substanciación del proceso.

Sobre el tema, Calamandrei advirtió que si se postergara, el daño temido se transformaría en daño efectivo; hay urgencia que no puede tener como prevención otros medios procesales; peligro de un daño irremediable; traduce un conflicto entre obrar pronto y obrar bien. En tal sentido, debe haber una posibilidad de que pueda frustrarse la futura sentencia si no se adopta la medida con anterioridad.

Este peligro puede ser comprendido como el riesgo probable de que la sentencia definitiva adoptada en el expediente principal no pueda hacerse efectiva, es decir, sea inoperante, en virtud del tiempo transcurrido durante la sustanciación del pleito (Conf. Palacio, Lino E., Derecho procesal civil, AbeledoPerrot, Bs. As., 1992, t. VIII, ps. 32 y 34; C.Cont. Adm. yTrib. CABA, sala I, "Zulaica Roberto contra GCBA y otros sobre otros procesos incidentales", sent. del 9/10/2008).

Es decir, el peligro en la demora debe ser reclamado con "sustento en la necesidad de que el tiempo que insuma al magistrado en dictar resolución sobre el fondo de esta causa no frustre los derechos de los accionantes" (C.Cont. Adm. yTrib. CABA, sala I, "Araujo Albrecht, Roxana y otros contra GCBA sobre otros procesos incidentales", Expte n° 26.054/2, sent. del 18/3/2008).

Ahora bien, según la doctrina de la Corte Suprema, la constatación de este recaudo también debe ser juzgada con criterio objetivo a partir de un análisis atento de la realidad comprometida, al punto tal que su configuración pueda ser apreciada incluso por terceros (Conf. CSJN, Fallos: 330:4144, "T.S.R. Time Sharing Resorts SA c. Neuquén, Provincia del s/ amparo", sent. del 18/9/2007, disidencia de los Dres. Carlos S. Fayt, Enrique Santiago Petracchi y E. Raul Zaffaroni; ídem, CSJN, Fallos: 329:2764, "Valle Gonzalo, Crescente Carmelo c. Santa Fe, Prov de s/ daños y perjuicios", sent. del 11/7/2006, disidencia del Dr. Fayt) y que permita determinar cabalmente si las secuelas que los hechos cuya configuración se intentan evitar pueden impedir la eficacia cierta del reconocimiento posterior de los derechos en juego que tiene lugar con el dictado de la resolución de fondo que implica la extinción del proceso (CSJN, Fallos: 329:3890, "OrbisMertig San Luis SAIC c. Bs. As., Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad", 19/9/2006; ídem, CSJN, Fallos: 329:2111, "Estado Nacional (Ejército Argentino) c. Entre Ríos, Prov. de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", sent. del 30/5/2006; CSJN, Fallos: 328:4309, "La Pampa, Prov. de c. Fondo Fiduciario de Infraestructura regional s/incumplimiento de contrato", sent. del 6/12/2005) (Conf. Ammirato, Aurelio - Sara, Paula, "Medidas Cautelares contra el Estado", en Kiper, Claudio M., (Dir.), "Medidas Cautelares", La Ley, Bs. As., 2012, pág. 687-688).

De esta forma, se admitirá su configuración cuando la dilación de los plazos pueda dar lugar a un temor fundado de padecer daños graves e irreversibles o perjuicios inminentes.

En pocas palabras, la urgencia y temor de daño son las condiciones de procedencia del peligro en la demora.

Resulta menester agregar a lo dicho que la tutela cautelar tiene su propia lógica, que no debe pervertirse, desbordando sus efectos necesariamente provisionales, para convertirse en una resolución definitiva o cuasidefinitiva. Lo que supone, en último término, que ese juicio previo debe dejar las puertas totalmente abiertas a la incertidumbre que hasta el final del proceso debe existir acerca de la resolución final (Conf. Kiper, Claudio M., "Medidas Cautelares", 1° ed., Bs. As.; La Ley, 2012, pág. 16).

En términos amplios, la generalidad de los jueces suelen considerar la existencia de peligro en la demora cuando la prestación reclamada tiene carácter alimentario (v. gr., está en juego el pago de una pensión, la obtención de un plan para desocupados, etc.), criterio este que se encuentra perfectamente alineado con el caso de marras.

También cuando se encuentran en juego derechos personalísimos, u otros con fuerte respaldo constitucional (v. gr., obtención de remedios o tratamientos médicos, ingreso de un alumno a un colegio, impedimento para trabajar, contaminación del ambiente, etc.), pues resulta evidente que la sentencia, si es favorable, podría ser tardía.

Entiendo así, que la labor de los jueces resulta determinante para sortear la paradojal situación derivada del contraste entre la incesante retórica de los derechos humanos y su constante expansión normativa, frente a la indisponibilidad de los mismos para la mayoría de la población.

No es ocioso recordar la doctrina de la Corte Suprema de Justicia en cuanto a que "Los jueces deben actuar con suma cautela cuando deciden cuestiones que conducen a la denegación de prestaciones de carácter alimentario, pues en la interpretación de las leyes previsionales el rigor de los razonamientos lógicos debe ceder ante la necesidad de no desnaturalizar los fines que las inspiran" (CSJN "Vera Barros Rita E. c/Est. Nac. Armada Argentina" sent. del 14/12/94).

Se habla de perjuicio irreparable, de modo tal que los graves perjuicios para el actor solo sean evitables mediante el despacho cautelar. En esta

inteligencia el actor se justifica que, de no decretarse la medida solicitada en forma urgente y tener así que esperar hasta que se dicte sentencia firme, se le estén derivando o se le puedan derivar graves perjuicios económicos ya que el descuento de impuesto a las ganancias se produce MES A MES en los haberes de pasividad.

Con esa idea, el juez debe apreciar que, de no adoptarse la medida cautelar, se pueden perjudicar seriamente los intereses del actor. Debe tenerse muy presente siempre este último dato, a fin de evitar que la adopción de la medida cautelar acabe convirtiéndose en un adelanto de la resolución del fondo del asunto.

VIII-. En virtud de lo expuesto, este Representante del Ministerio Público Fiscal considera que la Sra. Magistrada debería asumir la competencia en las presentes actuaciones, resultando procedente la acción declarativa intentada, y de coincidir con mi opinión, correspondería declarar procedente la medida cautelar solicitada, en cuanto se pretende el cese del descuento por impuesto a las ganancias, hasta tanto se obtenga sentencia firme.

En los términos que anteceden, téngase por contestada la vista conferida.

Fiscalía, 21 de mayo de 2019.

GABRIEL DE VEDIA
Fiscal Federal

ANTE MI

PATRICIO J. TORTI CERQUETTI
Secretario Federal