

**SENTENCIA NÚMERO: CATORCE.-**

En la ciudad de Córdoba, a los DIECISIETE días del mes de NOVIEMBRE de dos mil quince, siendo las DOCE horas, se reúnen en Acuerdo Público los señores Vocales integrantes del Tribunal Superior de Justicia, doctores Domingo Juan Sesin, Aída Lucía Teresa Tarditti, Luis Enrique Rubio, M. de las Mercedes Blanc G. de Arabel, Carlos Francisco García Allocco, Sebastián Cruz López Peña y Ángel Antonio Gutiez, bajo la presidencia del primero, a fin de dictar sentencia en estos autos caratulados "**DÓMINA, ESTEBAN C/ MUNICIPALIDAD DE CÓRDOBA – ACCIÓN DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD**" (Expte. n° 1844592, iniciado el veintiuno de mayo de dos mil doce), fijándose las siguientes cuestiones a resolver:-----

**PRIMERA CUESTIÓN:** ¿Es procedente la acción declarativa de inconstitucionalidad deducida?-----

**SEGUNDA CUESTIÓN:** ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?-----

**A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA LOS SEÑORES VOCALES DOCTORES DOMINGO JUAN SESIN, AÍDA LUCÍA TERESA TARDITTI, LUIS ENRIQUE RUBIO, M. DE LAS MERCEDES BLANC G. DE ARABEL, CARLOS FRANCISCO GARCÍA ALLOCCO, SEBASTIÁN CRUZ LÓPEZ PEÑA Y ANGEL ANTONIO GUTIEZ, EN FORMA CONJUNTA, DIJERON:**-----

1. A fs. 15/29vta. Esteban Dómina, invocando su doble carácter de Concejal municipal y contribuyente del municipio por la contribución que incide sobre los inmuebles, promueve, en los términos del artículo 165, inciso 1, apartado “a” de la Constitución Provincial, acción declarativa de inconstitucionalidad en contra de la Municipalidad de Córdoba con el objeto de que, previo los trámites de ley, este Tribunal declare la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 374, 375, 376 y 377 del Código Tributario Municipal (Ordenanza n° 12.018) y 93bis de la Ordenanza Tarifaria 2012 (Ordenanza n° 12.017), por considerarlos violatorios de derechos y garantías consagrados en la Constitución Nacional, la Constitución Provincial y en particular de los principios constitucionales del sistema tributario especificados en el artículo 71 de la Constitución de la Provincia, en especial de los de legalidad, equidad y capacidad contributiva.-----

Solicita como medida cautelar de no innovar suspender la vigencia de los artículos objetados hasta tanto el Tribunal resuelva el fondo de la cuestión planteada.-----

**2.** Previa intervención del Ministerio Público, verificada mediante Dictamen E n° 521 de fecha seis de junio de dos mil doce (fs. 38vta.), este Tribunal declaró admisible formalmente la acción entablada –sólo en el carácter de contribuyente invocada por el actor- y ordenó dar trámite a la misma en los términos del artículo 507 y subsiguientes del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia, no haciendo lugar a la medida cautelar solicitada (cfr. Auto n° 33, de fecha 09 de agosto de 2013, obrante a fs. 57/65vta.).-----

**3.** Sustanciada la acción con intervención de la demandada (fs. 120/134) y del Ministerio Público (Dictamen n° E 1112 de fecha 06/11/2013; fs. 163/172vta.), a fs. 173 se dicta el decreto de autos, el que firme y consentido, deja la causa en condiciones de ser resuelta.-----

**4.** El planteo del actor, en lo que es materia de decisión en esta etapa del proceso, admite el siguiente compendio:-----

**a.** Señala que el día treinta de diciembre de dos mil once fue aprobada por mayoría del Concejo Deliberante de la ciudad de Córdoba la Ordenanza n° 12.018, modificatoria del Código Tributario municipal, que en su Capítulo XXXIV incorporó como Título XIX la “Contribución para la financiación del desarrollo de la infraestructura sanitaria y cloacal”. Añade que dicha ordenanza fue promulgada por el Departamento Ejecutivo mediante Decreto n° 021 de fecha diez de enero de dos mil doce y publicada en el Boletín Oficial Municipal n° 3094 de fecha once de enero de ese año.-----

En igual fecha y también por mayoría, el Concejo Deliberante sancionó la Ordenanza Tarifaria Anual 2012 n° 12.017 promulgada y publicada en las mismas fechas que la anterior, en este caso mediante Decreto n° 020.-----

**b.** Formula consideraciones previas en orden a la naturaleza jurídica del nuevo tributo exigido por la Municipalidad de Córdoba, distinguiendo para ello entre impuesto, tasa y contribución; aduce que si bien el Código Tributario lo llama “Contribución para la financiación...” no reúne las características mínimas necesarias para ser tal.-----

En ese orden, afirma que hay impuesto cuando la ley dice quiénes verifican el hecho imponible, sin importar si los obligados van a recibir un beneficio o no; el cobro de la tasa

corresponde a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo al sujeto pasivo; y la contribución (“de mejoras”) es el monto que debe cancelar el contribuyente o beneficiario de una utilidad económica, cuya justificación es un beneficio o aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas concretas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.-----

Concluye entonces en que en el impuesto hay una actividad indirecta y mediata por parte del Estado, a largo plazo; en tanto que en la tasa y en la contribución hay una actividad directa e inmediata, y aunque en la tasa se paga la prestación de un servicio, en la contribución se requiere que el individuo obtenga un beneficio o ventaja patrimonial.-----

Así, asegura que el nuevo tributo, no obstante su denominación, no puede ser considerado una contribución, porque el supuesto beneficio o aumento de valor en los bienes del contribuyente (el inmueble), en la mayoría de los casos no existe, porque la obra no se ha realizado, ni existe proyecto firme ni presupuesto aprobado en tal sentido; y en otros, la obra está realizada y los contribuyentes ya pagan por ello.-----

De todo ello deriva que la llamada “Contribución para la financiación del desarrollo de la infraestructura sanitaria y cloacal” es lisa y llanamente un impuesto sobre el consumo de agua, lo cual tiene consecuencias que caracteriza como trascendentes.-----

c. Analogía del nuevo tributo con el Impuesto al Valor Agregado. Trae a colación lo establecido por el artículo 9 inciso “b” de la Ley n° 23.548 (de Coparticipación Federal de Impuestos), que señala que “...*la adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: (...) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley...*”.-----

En ese sentido estima que es posible afirmar que existirá analogía en la medida que un tributo local recaiga sobre la misma manifestación de capacidad contributiva que el tributo nacional coparticipado; en otros términos, ahonda, si el tributo recae, incide o impacta sobre los mismos hechos jurídicos o bienes que el tributo nacional coparticipado, estaremos en presencia de la analogía proscripta, pues ella importa, en el caso particular, la existencia de una doble o múltiple imposición.-----

Afirma que, tratándose el nuevo tributo de un impuesto al consumo de agua que ya está gravado por aquel (arts. 1 inc. “b”; 6 inc. “e”; 5; 28; 10; 11 y 39 de la Ley n° 20.631), se verifica una superposición (analogía) con el Impuesto al Valor Agregado (nacional) y consecuentemente una flagrante violación a la Ley de Coparticipación Federal (art. 9 inc. “b” ib.).-----

**d.** Inconsistencia del hecho imponible en el nuevo tributo. Luego de conceptualizar la noción de hecho imponible y desarrollar sus diversos aspectos (material, personal, espacial y temporal) detalla que el artículo 374 del Código Tributario Municipal define al hecho imponible de la “Contribución para la financiación del desarrollo de la infraestructura sanitaria y cloacal” en estos términos: *“Por la puesta a disposición de la infraestructura urbanística de la Ciudad de Córdoba, para el desarrollo local y regional para el financiamiento del desarrollo de la infraestructura sanitaria y cloacal...”*.-----

Así, esgrime, el aspecto material está dado por la puesta a disposición de la infraestructura urbanística; el aspecto personal está ausente de la definición; el aspecto espacial, si bien no está expresado literalmente, se debe asumir que es el ejido municipal donde tiene jurisdicción la ciudad de Córdoba; y el aspecto temporal tampoco está definido. En resumen, argumenta, no está claro cuál es el acto, situación o acontecimiento que, una vez sucedido, origina el nacimiento de la obligación tributaria.-----

Profundiza en relación al aspecto temporal argumentando que, si bien el artículo 377 del Código Tributario al referirse al pago establece que *“la obligación tributaria se abonará conjuntamente con el importe de la facturación de las empresas proveedoras de agua por redes...”*, no se debe confundir la realización del hecho imponible con la forma y fecha de ingreso del monto resultante. Añade que en el caso, la norma atacada no hace otra cosa que agregar un ingrediente más a la confusa serie de imprecisiones y errores conceptuales que conforman este tributo, ya que liga la fecha de pago a una reglamentación totalmente ajena al municipio.-----

Formula un concepto de base imponible y señala que el artículo 376 del Código Tributario establece que *“...la base imponible estará constituida por el importe neto facturado por las empresas proveedoras de agua por redes”*.-----

Objeta que el consumo de agua sea una medida adecuada de la capacidad contributiva por ser un elemento indispensable para la vida humana y constituir un derecho esencial de las personas.-----

**e.** Violación del principio de legalidad. Alega que en virtud de él, la ley debe definir todos los elementos sustanciales del tributo, y en la mal llamada contribución que ataca por inconstitucional, se viola tal principio al no determinar el contribuyente (aspecto subjetivo del hecho imponible) por cuanto, como toda obligación, la tributaria es de índole personal y, por ende, el sujeto pasivo es siempre una persona (física o jurídica). Aclara que no son obligaciones *propter rem* o cargas reales. Aduce que en el tributo en cuestión no se deja en claro jamás quién es el contribuyente, violándose de ese modo el principio de legalidad.-----

**f.** Violación del principio de igualdad en las cargas tributarias y de proporcionalidad. Aclara que en materia tributaria, la igualdad es por rangos de igual capacidad contributiva, la que se exterioriza por el patrimonio, la renta o el gasto; y la carga impositiva debe ser proporcional al capital, a la renta o al consumo, siendo razonable exigir que paguen más los que tienen más renta o mayor patrimonio, respetando los principios de capacidad contributiva.

Acusa que en el supuesto que el consumo de agua fuera una medida adecuada de la capacidad contributiva para el tributo cuestionado, lo que niega, se violentan claramente estos principios por cuanto pagarán todos de acuerdo a la factura de agua, cuando el agua no se factura (salvo el caso de inmuebles que poseen medidor y que son los menos) sino que se cobra en función de los metros cuadrados del inmueble, y tener más metros cuadrados en un inmueble no significa necesariamente un mayor consumo del elemento agua.-----

**g.** Inadmisibles doble imposición en el Código Tributario Municipal. Manifiesta que el hecho imponible de la Contribución para la financiación del desarrollo de la infraestructura sanitaria y cloacal (art. 374 del Código Tributario Municipal) es idéntico al de la Contribución para la financiación del desarrollo local y regional de obras de gas natural y otras de interés general (art. 332 *ib.*), lo que surge explícita e indubitablemente de la lectura de ambos artículos, que transcribe. Ello, añade, configura claramente una doble imposición dentro de la misma jurisdicción.-----

**h.** Superposición de la sobretasa de la contribución que incide sobre los inmuebles con el nuevo tributo. Denuncia que de acuerdo a disposiciones del Código Tributario Municipal y

de la Ordenanza Tributaria 2012 (arts. 175 y 9, respectivamente), deben pagar la Contribución que incide sobre los inmuebles, aquellos que se encuentren en una zona beneficiada por el servicio de prestación o puesta a disposición del servicio sanitario cloacal; y aquellos inmuebles con frente a colectoras de desagües cloacales, deberán pagar un adicional (sobretasa) que es parte inseparable de dicha contribución. Y que a partir de la modificación del Código Tributario que en autos se objeta, aquellos inmuebles con frente a colectoras de desagües cloacales deberán pagar además, la mal llamada “Contribución para la financiación del desarrollo de la infraestructura sanitaria y cloacal” .-----

Concluye de ello que el titular de un inmueble está pagando una contribución porque el bien alguna vez se vio beneficiado con una obra de cloacas, y ahora debe afrontar una nueva contribución para el supuesto desarrollo de cloacas. Aclara que ese es su caso.-----

**5.** La Municipalidad de Córdoba comparece en autos (fs. 87) y a fs. 120/134 contesta la demanda, solicitando su rechazo. Niega para ello todos y cada uno de los hechos y circunstancias invocadas en el escrito de demanda, con excepción de los que merezcan un expreso reconocimiento de su parte.-----

Los argumentos que fundan su rechazo pueden resumirse en los siguientes términos. --

**a.** Improcedencia de la vía procesal utilizada por el actor. Alega que la acción declarativa de inconstitucionalidad tiene esencialmente un carácter preventivo, y en autos la norma que se ataca ya tenía aplicación efectiva, no sólo al tiempo de su interposición sino más aún al momento en que este Tribunal la declara admisible y le da trámite. Añade que incluso, ya ha comenzado la ejecución de las obras que se financian con el tributo y por Ordenanza n° 12.016 (Presupuesto de Gastos y Cálculo de Recursos para el ejercicio 2012) crea el Fondo para el Desarrollo de la Infraestructura Sanitaria y Cloacal destinado a la financiación de obras públicas de cloacas con los recursos provenientes del mismo.-----

Agrega que por Ordenanza n° 12.139 (Presupuesto año 2013) se ratifica la vigencia del Fondo específico y mediante Ordenanza n° 12.130 se autorizó al Departamento Ejecutivo a ceder por un periodo de doce (12) ejercicios, como activo subyacente de un fideicomiso, la totalidad de los recursos del fondo mencionado, disponiendo a la vez la nómina de las obras a ejecutar en el Programa de Ampliación de la Red Colectora que allí se establece. Dentro de ese marco legal, finaliza, se celebró con el Banco de la Provincia de Córdoba un contrato de

Fideicomiso de Administración. Así, dice, existen obras de cloacas financiadas con la contribución en cuestión que se están ejecutando, otras que se han adjudicado y otras en trámite de licitación.-----

En orden a la improcedencia sustancial de la demanda, alega que carecen de sustento fáctico y jurídico los argumentos en los que el actor sostiene la pretensión, ya que el ejercicio de la potestad tributaria municipal en el caso de autos es perfectamente legítimo y el tributo que ataca es plenamente válido por cuanto se ajusta a las normas constitucionales aplicables en la especie.-----

**b.** Cuestión tributaria nimia o de bagatela. Aduce que el agravio económico que plantea el actor es una cuestión de notoria insignificancia que prácticamente carece de relevancia. Señala que el importe que le corresponde abonar por el tributo que impugna representa, por ejemplo, un tercio del precio de una tacita de café servida en un bar, apenas un poco más que un pasaje urbano de colectivo común, o menos que la tarifa de un pasaje diferencial de colectivo urbano. Advierte que el importe de la tasa de justicia y aportes que ha debido efectuar el actor para promover este juicio, sin contar honorarios profesionales, equivale a doscientas diecisiete veces el monto mensual del tributo cuestionado, lo que le alcanzaría para pagarlo por más de dieciocho años.-----

Esto que caracteriza como evidente insignificancia del agravio le permite inferir que bajo el ropaje de un cuestionamiento judicial se quiere, en realidad, reeditar en el ámbito de la justicia un cuestionamiento político que no ha tenido recepción en el ámbito específico en que corresponde ser tratado, que es el debate parlamentario en las sesiones del Concejo Deliberante. Destaca en este punto que se ha desestimado la legitimación procesal que invoca el actor como concejal de la Ciudad de Córdoba.-----

Afirma, desde otra perspectiva, que las obras que se financian por la contribución en cuestión son en extremo necesarias por la especial importancia en la resolución de la problemática ambiental y, en particular, con las condiciones sanitarias de los habitantes.-----

Enumera algunos de los perjuicios originados por la contaminación, a los que se debe asociar el costo para afrontar las alteraciones en la salud y calidad del ambiente, aspectos que demuestran la plena justificación y razonabilidad de la contribución.-----

c. Inexistencia de analogía con el IVA. Sostiene que la Contribución para la financiación del desarrollo de la infraestructura sanitaria y cloacal no se encuentra alcanzada por la limitación establecida en el artículo 9 de la Ley de Coparticipación Federal.-----

Explica que el accionante pretende restringir el concepto doctrinario de la categoría de tributos denominada Contribuciones Especiales al concepto establecido de Contribuciones por Mejoras, siendo que estas últimas son una subcategoría de aquellas.-----

Asegura que los dos requisitos para que se configure una contribución especial, el destino de financiación de obras y el beneficio social, están claramente configurados en el tributo cuestionado, como resulta de los antecedentes normativos que reseña y que se sintetizan en este orden: el Anexo de la Ordenanza n° 12.130 detalla las obras cuyo pago será atendido con recursos del Fondo para el Desarrollo de la Infraestructura Sanitaria y Cloacal creado por el artículo 21 de la Ordenanza n° 12.016 y que, según el artículo 22 *ib.*, se integra con la totalidad de los ingresos provenientes de la contribución objetada en autos.-----

Así, adita, los fondos recaudados por esta contribución especial se están aplicando a obras sanitarias en toda la ciudad, incluso en aquellos lugares en que residen ciudadanos de exigua o inexistente capacidad contributiva o que por su escasa población y las extensiones de infraestructura a desplegar no hacen rentable la inversión pero que el Estado en su rol de asegurar el bienestar de sus vecinos debe realizarlas, generando recursos para ello. Las obras a realizar, entonces, no implican un beneficio que se limite a lo individual sino que está basado en un sistema de cooperación estrechamente relacionado con las nuevas necesidades urbanísticas que permitirán el beneficio de la totalidad de vecinos, tanto de aquellos que ya se encuentran conectados a la red sanitaria cloacal, como aquellos que todavía no cuentan con su conexión.-----

De todo ello deriva que no puede otorgársele al gravamen cuestionado, el carácter de impuesto en la clasificación tradicional de los tributos y entonces estima evidente que el Impuesto al Valor Agregado (IVA) no es análogo a él, en razón que el hecho imponible que lo sustenta es substancialmente distinto.-----

Reseña el sustento constitucional del poder tributario de los municipios en la Provincia (arts. 180 y 186 de la Constitución local y 27 incs. 1 y 2 y 28 de la Carta Orgánica Municipal). De ellas deriva que constituye una de las atribuciones asignada a la



Municipalidad de Córdoba, atender los servicios de desagües y de saneamiento de las aguas residuales, servicio que, por su propia naturaleza, no puede ser prestado sin antes construir la infraestructura necesaria para lo que se necesita contar con la fuente de recursos pertinentes. En tal sentido, cita disposiciones de la Carta Orgánica Municipal de la Ciudad de Córdoba, en particular el artículo 44 en cuanto dispone que “...las obras públicas que se declaren de interés municipal, que contribuyan a mejorar la calidad de vida de la población, se pueden financiar con gravámenes comunes a todos los contribuyentes de la Ciudad, sean o no directamente beneficiados por ellas”.-----

Señala que la sobretasa que percibe el municipio como adicional a la Contribución que recae sobre los inmuebles está destinada a atender el gasto que demanda el mantenimiento del servicio que se presta y que beneficia directamente a los inmuebles que cuentan con la factibilidad de conexión cloacal, e indirectamente al conjunto de los vecinos; en tanto la contribución cuya inconstitucionalidad se denuncia en autos tiene por finalidad la realización de nuevas obras, de modo que los sectores que no tienen red cloacal puedan incorporarse a los beneficiarios de este servicio y así atender en forma más eficiente la salubridad y la preservación de la sanidad en toda la ciudad.-----

Estima que el accionante confunde contribución por mejoras con contribución especial: aquella está incluida en la categoría contribuciones especiales; contribución especial es el género y contribución por mejoras, la especie.-----

Subsidiariamente, si el Tribunal entendiera que no se trata de una tasa (sic), afirma que no se puede sostener que sea incompatible con la Ley n° 23.548. Admite que la ley de coparticipación no establece qué debe entenderse por gravamen análogo y que por lo tanto resulta necesario efectuar una labor hermenéutica para determinar su alcance; sin embargo, dice, es una posición extrema y claramente errónea la que sostiene el demandante al sostener que habrá analogía si existe algún punto en común. Por esa vía, se llegaría al absurdo, agrega, de que todos los tributos son análogos entre sí.-----

Por el contrario, sostiene, para que haya analogía entre dos tributos es necesario que existan sustanciales coincidencias, tanto en orden a sus elementos subjetivos como a sus elementos objetivos caracterizantes, de modo que pueda decirse que es el mismo gravamen solamente que percibidos por dos jurisdicciones distintas.-----

Menciona los aspectos que, a su juicio, diferencian sustancialmente a ambos gravámenes. Así, destaca que el IVA es un impuesto indirecto, porque grava los consumos que sólo en forma indirecta puede considerarse como forma de exteriorizar la capacidad contributiva; es real, porque para que se configure el hecho imponible no se tienen en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos sino la naturaleza objetiva de las operaciones económicas gravadas; es un impuesto sobre la circulación económica de bienes y servicios; presenta como nota caracterizante la fragmentación del valor de los bienes y de los servicios por cada etapa de circulación o comercialización, de modo que cada una de esas etapas constituye un hecho generador (hecho imponible múltiple).-----

El tributo municipal del artículo 374 del Código Tributario Municipal, aclara, no grava la comercialización ni la circulación de bienes y servicios, ni presenta un hecho imponible múltiple o fragmentado.-----

Además, argumenta, el IVA adopta una técnica de imposición compleja donde el importe del tributo surge de la diferencia entre débito y crédito fiscal, y permite que su incidencia sea trasladada al comprador o adquirente de los bienes o servicios, lo que no sucede en el tributo municipal cuestionado; y el sujeto gravado en uno y otro difiere también sustancialmente: en el IVA es el que comercializa los bienes o servicios y en el gravamen local es el usuario del servicio de agua corriente. Aclara que la empresa prestadora de aquel no se encuentra gravada sino que es agente de percepción.-----

Reseña las bases interpretativas de la ley de coparticipación fiscal sentadas por el Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos mediante Resolución n° 34/82, las que descalifican por completo, la que juzga forzada y distorsionada argumentación del demandante.-----

**d.** Configuración del hecho imponible. Asegura que la regulación del tributo prevista en los artículos 374 a 377 contiene todos los requisitos necesarios para poder determinar qué genera la obligación de tributar (hecho imponible) como así también la base imponible.-----

Alega que no le asiste razón al actor en cuanto refiere que las obras de infraestructura cloacal no estarían ni siquiera proyectadas; detalla las que están en curso de ejecución, las licitadas y adjudicadas, y las que se encuentran en trámite de licitación.-----

Descalifica las críticas del actor en relación a los siguientes puntos:-----

I. que el monto que se pretende recaudar resulte irrisorio, ya que como ha señalado, se han comenzado a ejecutar algunas obras y otras están en proceso de hacerlo. Estima que es la demostración que los importes que se recaudan, aunque pequeños para un contribuyente considerado individualmente, son importantes en su conjunto y permitirán que el municipio cuente con infraestructura cloacal;-----

II. que hay sectores de la ciudad que ya cuentan con ella. No sólo porque aun en esos sectores muchas veces es necesario realizar obras para sustituir cañerías obsoletas o bien para mantener las condiciones de funcionalidad, sino también porque la ejecución de una obra de cloaca no solamente beneficia directamente al sector que abarca, sino que también beneficia al resto de la ciudad.-----

Afirma finalmente que el aspecto temporal, el agente de percepción y el sujeto gravado se encuentran indicados con toda precisión en las normas pertinentes del Código Tributario Municipal.

e. Principio de Legalidad. Sostiene que el mismo se encuentra suficientemente cubierto ya que, como el mismo actor lo indica en su demanda, el tributo cuestionado se encuentra establecido por el Código Tributario Municipal y ordenanzas respectivas.-----

f. Principio de Igualdad y de Proporcionalidad del tributo. Aclara que no estamos ante el caso de una simple contribución por mejoras que solamente contemple el revalúo de algunos inmuebles, enfoque que cataloga como individualista y lo atribuye al actor, sino que en el caso, más allá del interés individual de cada propietario y la revalorización de la propiedad privada que eventualmente pueda resultar, existe un interés general, un bien público que trasciende al individual, consistente en la salubridad pública y en el cuidado del ambiente.-----

Califica como absurdo sostener que el monto de la contribución de Pesos cuatro con ochenta y nueve centavos mensuales, viola el principio de igualdad o el principio de proporcionalidad que indica que las contribuciones deben ser impuestas en proporción a la capacidad contributiva, evitando que el aporte que efectúe un contribuyente sea desmesurado, arbitrario o persecutorio. Destaca que la proporcionalidad no se debe entender en relación a la alícuota del impuesto sino a la capacidad contributiva, y el demandante no ha demostrado que dicho importe sea excesivo o confiscatorio en función de su propia capacidad contributiva.---

Explica que el modo de cálculo utilizado por el legislador municipal para determinar el importe a tributar no es arbitrario ni caprichoso: el agua potable, luego de ser usada, se convierte casi en su totalidad en agua servida y genera el grave problema de su evacuación y depuración. Por ello, configurar la base imponible sobre el importe facturado por la empresa proveedora del agua corriente no puede ser tachado como arbitrario ni que cause desproporción; menos aún, apunta, desigualdad entre los contribuyentes.-----

g. Inexistencia de doble tributación y de superposición tributaria en el Código Tributario Municipal. Niega que exista superposición con la contribución establecida por el artículo 332 del Código Tributario Municipal, por cuanto de la simple lectura de las disposiciones respectivas permite verificar que se trata de dos tributos distintos, donde son objetivamente diferentes el hecho y la base imponible, los sujetos gravados y el destino de los ingresos obtenidos por el Fisco.-----

Niega también superposición con la sobretasa que se liquida en forma conjunta con la contribución que incide sobre los inmuebles frente a redes cloacales (art. 175 del CTM), desde que se trata de tributos distintos en cuanto al hecho imponible, sujetos gravados y servicios que se solventan con la recaudación. En relación a esto último aclara que la mera existencia física de la infraestructura (redes, nexos, planta depuradora, etc.) no implica por sí solo la prestación del servicio: es necesario que esa compleja y costosa infraestructura esté efectivamente en funcionamiento y reciba en forma permanente, mantenimiento. Para atender esos gastos se ha establecido la sobretasa mencionada; mientras que en el caso del tributo cuestionado en autos, la recaudación está destinada a la financiación de la ejecución de obras de saneamiento cloacal, ya sean nuevas en sectores de la ciudad donde no existen o la renovación de conductos obsoletos.-----

6. El Ministerio Público, una vez sustanciada la causa mediante la producción de la prueba oportunamente ofrecida por las partes y proveída por el Tribunal (fs. 135/160), se expide en el sentido que corresponde rechazar la acción intentada, debiendo declararse la constitucionalidad de los artículos 374, 375, 376 y 377 del Código Tributario Municipal – según la Ordenanza n° 12.018- y 93bis de la Ordenanza Tarifaria 2012 (Dictamen n° E-1112, de fecha 06/11/2013, obrante a fs. 163/172vta.).-----

7. Planteada en estos términos la litis a partir de las posiciones de las partes conforme han sido reseñadas precedentemente, corresponde ingresar al tratamiento de la cuestión propuesta.-----

8. El actor cuestiona la constitucionalidad de la “Contribución para la Financiación del Desarrollo de la Infraestructura Sanitaria y Cloacal”, incorporada al Código Tributario Municipal por Ordenanza N° 12.018, en los siguientes términos:-----

*“...HECHO IMPONIBLE Art. 374.- POR la puesta a disposición de la infraestructura urbanística de la Ciudad de Córdoba, para el desarrollo local y regional para el financiamiento del desarrollo de la infraestructura sanitaria y cloacal, se abonará la contribución legislada en el presente título, conforme a lo que establezca la Ordenanza Tarifaria Anual.”-----*

*CONTRIBUYENTES Art. 375°.- “SON contribuyentes los consumidores de agua potable por redes.”-----*

*BASE IMPONIBLE Art. 376.- “LA base imponible estará constituida por el importe neto facturado por las empresas proveedoras de agua por redes.”-----*

9. Es menester recordar que a través de reiterados pronunciamientos emanados de la Sala Contencioso Administrativa (cfr. Sentencias Nro. 206/1999 "Banca Nazionale del Lavoro S.A. ...", Nro. 217/2000 "Frigorífico Tinnacher S.A. ...", Nro. 8/2001 "Fleischmann Argentina Incorporated...", Nro. 163/2001 "Kodak Argentina S.A.I.C. ...", Nro. 205/2001 "Pelikan Argentina S.A. ...", Nro. 113/2002 "Bristol-Myers Squibb Argentina S.A. ...", Nro. 69/2003 "Instituto Sidus I.C.S.A. ...", Nro. 8/2004 "Bristol-Myers Squibb Argentina S.A. ...", Nro. 12/2005 "Laboratorios Amstrong S.A.C.I y F. ...", Nro. 27/2005 "Productos Roche S.A.Q. e I. ...", Nro. 126/2008 “Aeropuertos 2000 S.A. ...” entre otras) como así también de la Sala Civil y Comercial ("Municipalidad de Pampayasta Sud c/ Eduardo Zheiri...", Sent. Nro. 119/2000), se ha consolidado la posición de este Tribunal respecto del fundamento constitucional de la autonomía municipal y la potestad tributaria de los Municipios.-----

La Constitución de la Provincia de Córdoba de 1987 establece en el artículo 180 que *"Esta Constitución reconoce la existencia del Municipio como una comunidad natural fundada en la convivencia y asegura el régimen municipal basado en su autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional. Los Municipios son independientes de*

*todo otro poder en el ejercicio de sus atribuciones, conforme a esta Constitución y las leyes que en consecuencia se dicten".-----*

El artículo 186 al reglar los aspectos relativos a la competencia material, establece que *"Son funciones, atribuciones y finalidades inherentes a la competencia municipal: ... 3. Crear, determinar y percibir los recursos económico-financieros, confeccionar presupuestos, realizar la inversión de recursos y el control de los mismos..."-----*

El artículo 188 regula lo atinente a los "recursos" y establece que *"Las Municipalidades disponen de los siguientes: 1. Impuestos municipales establecidos en la jurisdicción respectiva, que respeten los principios constitucionales de la tributación y armonización con el régimen impositivo provincial y federal. 2. Los precios públicos municipales, tasas, derechos, patentes, contribuciones por mejoras, multas y todo ingreso de capital originado por actos de disposición, administración o explotación de su patrimonio..."-----*

El artículo 71 de la Constitución Provincial, incorporado en el Título Segundo sobre "Políticas Especiales del Estado", Capítulo Cuarto "Economía y Finanzas", preceptúa que *"El sistema tributario y las cargas públicas se fundamentan en los principios de legalidad, equidad, capacidad contributiva, uniformidad, simplicidad y certeza. El Estado Provincial y los Municipios establecen sistemas de cooperación, administración y fiscalización conjunta de los gravámenes..."-----*

De la exégesis gramatical de las cláusulas constitucionales transcriptas, surge de manera explícita e indubitable la voluntad del Constituyente provincial de 1987, de conferir a los Municipios el carácter de autónomos, lo que en el aspecto económico y financiero se traduce en la atribución de potestades tributarias originarias en el ámbito de actuación de cada uno de ellos, con la limitación sustancial que surge de la última parte del artículo 188 inciso 1º ib., que impone una vinculación positiva de tales potestades, a los principios constitucionales que rigen en materia de tributación y a la armonización con el régimen emergente del ejercicio de idéntica potestad por parte de la Provincia y del Estado Federal. ---

Conforme a esta base constitucional, la Carta Orgánica Municipal de la Ciudad de Córdoba dispone en su artículo 2 que *"El pueblo de la Ciudad de Córdoba dicta esta Carta Orgánica en ejercicio de la autonomía en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero"-----*

Según lo señaló oportunamente el Convencional Salazar, la autonomía municipal supone el ejercicio de cinco atribuciones *"...la autonormatividad constituyente, o sea, la capacidad de dictarse su propia carta orgánica; la capacidad para elegir sus propias autoridades; la autarquía económica necesaria para cumplir con sus fines y la facultad de legislación, ejecución y jurisdicción en materias propias..."* ("Diario de Sesiones", pág. 218).-

Por su parte, el Convencional Ávalos sostuvo que *"La autonomía en materia de recursos es la clave de la independencia de una autoridad pública, en un sistema de división de poderes y con mayor razón de aquellas que de modo más inmediato es reflejo de la soberanía popular..."* ("Diario de Sesiones", pág. 1236).-----

Esencialmente vinculada con el concepto de autonomía se presenta la adopción de la política fiscal, acerca de la cual dispone el artículo 45 de la citada Carta Orgánica al establecer que *"El sistema tributario y las cargas públicas municipales se fundamentan en los principios de legalidad, equidad, capacidad contributiva, uniformidad, simplicidad y certeza."-----*

*Procura la armonización con el régimen impositivo provincial y federal, sin vulnerar la autonomía municipal."-----*

*El Municipio establece con la Provincia sistemas de cooperación, administración y fiscalización coordinada de los gravámenes."-----*

*Pueden fijarse estructuras progresivas de alícuotas, exenciones y otras disposiciones tendientes a graduar la carga fiscal para lograr el desarrollo económico y social de la comunidad."-----*

*Ninguna Ordenanza puede disminuir el monto de los gravámenes, una vez que hayan vencido los términos generales para su pago en beneficio de morosos o evasores de las obligaciones tributarias".-----*

El repaso del debate suscitado en el seno de la Convención Municipal Constituyente, con motivo de la sanción del artículo transcrito, ilustra acerca del alcance con que fue concebido el sistema tributario municipal.-----

Al respecto, es dable señalar que no hubo disenso en lo referido a la prioridad política de armonizar el régimen Municipal con los regímenes impositivos Provincial y Federal, establecer modos de cooperación, administración y fiscalización coordinada de los

gravámenes y fijar formas de graduar la carga fiscal, no obstante lo cual, existieron diferentes posturas sobre los principios rectores en la materia.-----

De lo expuesto se infiere que, el Constituyente municipal, ponderó la importancia de la autonomía local y la armonización que debe procurarse entre la Provincia y la Nación al momento de dictar las normas que fijan y regulan los tributos exigibles en el ejido de la ciudad de Córdoba, plasmando en el texto de la Carta Orgánica los principios generales y las pautas básicas necesarias para concretar el fin institucional debatido.-----

Es explícita la atribución de una potestad tributaria originaria del Municipio que le permite contar entre sus recursos a los "impuestos municipales", a las "tasas" y "contribuciones", entre otros, conformando así la típica trilogía del derecho tributario. Esta declaración lleva ínsito el reconocimiento de una potestad tributaria a favor de los Municipios que -reitero- debe adecuarse a los postulados constitucionales que rigen esa materia, a lo que se añade la exigencia sustancial de armonización con los regímenes impositivos provincial y federal.-----

Este deber de armonización de la potestad tributaria municipal con el régimen impositivo provincial y federal (art. 188 inc. 1, Const. Pcial.) tiene que ser analizado desde una doble perspectiva que presenta el ejercicio de potestades tributarias de fuente directamente constitucional por parte del Estado Federal, de las Provincias y de los Municipios autónomos, lo que genera relaciones de coordinación vertical, entre las distintas jurisdicciones, y de coordinación horizontal en orden a la base de imposición y distribución de la materia imponible por las distintas esferas de gobierno y su proporcionada distribución. - - -

La Ley de Coparticipación Federal -Ley 23.548- que adquiere la jerarquía normativa propia de las "leyes-convenio", y que persigue una coordinación vertical entre las distintas jurisdicciones, a la cual adhirió la Provincia de Córdoba, importa la obligación asumida por el Estado provincial por sí y por los municipios de su jurisdicción, a no aplicar gravámenes análogos a los tributos nacionales, cuyo producido se distribuye entre las provincias, las que, a su vez, se comprometen a distribuir una parte entre los municipios (vid. BULIT GOÑI, Enrique G., "Autonomía o autarquía de los municipios", L.L. 1989-C-1064).-----

Sin embargo, no debe soslayarse que se trata de una normativa que es anterior a los procesos de reformas constitucionales que en las Provincias y con posterioridad, en la propia



Constitución Nacional, consagraron el principio de autonomía municipal, atribuyéndoles a los municipios una serie de competencias materiales cuyo cumplimiento es posible en la medida que cuenten con los recursos esenciales. De allí que toda interpretación de sus preceptos, debe efectuarse en el marco normativo más amplio que conforma dicho bloque de constitucionalidad.-----

**10.** Bajo el marco de armonización descripto y debido a que casi la totalidad de las manifestaciones de riquezas se encuentran captadas por algún impuesto nacional coparticipable, el poder tributario municipal se encuentra prácticamente reducido a la imposición de tasas retributivas de servicios y contribuciones especiales, las que en principio, por su características, no poseen un hecho imponible análogo a uno nacional coparticipable. - -

Por ello, la caracterización del tributo cuestionado por el actor en el *sub examine* es esencial y la pretensión municipal de calificarlo como una contribución especial será legítima si el hecho constituido como causa de la obligación resulta idóneo para generar el beneficio que fundamente la creación del tributo, pues de lo contrario no se verificaría el hecho imponible, circunstancia que anularía la exacción.-----

**11.** Conforme lo destaca Villegas, las contribuciones especiales son tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o de gastos públicos o de especiales actividades del Estado y se caracterizan por la existencia de un beneficio que puede derivar no sólo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales<sup>1</sup>.-----

Por su parte, Giuliani Fonrouge las concibe como prestaciones obligatorias en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado. Para el autor, por su fisonomía jurídica particular, las contribuciones especiales se ubican en situación intermedia entre los impuestos y las tasas. Advierte que según este concepto, las contribuciones especiales adquieren una mayor amplitud que la reconocida por cierta parte de la doctrina, que las limita a las denominadas de mejoras, y consecuentemente consideran que gravámenes generalmente incluidos en esta categoría constituyen verdaderos impuestos<sup>2</sup>.-----

---

1 Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8° ed., Astrea, Bs. As., 2002, p. 195.

2 Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, 6° ed., Depalma, Bs. As., 1997, v. I, p. 324.

El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) para el año dos mil quince dispone que “*Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios especiales derivados de la realización de obras públicas, o ampliación de servicios públicos. Su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación...*”<sup>3</sup>.-----

**12.** En ese sentido, el plan de obras detallado por la Municipalidad demandada (fs. 89/119), da cuenta del destino de los fondos provenientes de la Contribución de marras y documenta el beneficio que se espera obtener. Las circunstancias de que algunos sectores de la ciudad puedan beneficiarse más directamente que otros, no alcanza para modificar la naturaleza del tributo creado. -----

Es indispensable ponderar que la materia sanitaria y cloacal implica aspectos estrechamente vinculados a la salud y al ambiente, cuya calidad de gestión beneficia o perjudica a todos los habitantes de la ciudad. La equidad intrageneracional en materia ambiental, es la justa distribución tanto de los beneficios como de los costos medioambientales.-----

La Organización de Naciones Unidas precisa que “...*El estado del saneamiento constituye un poderoso indicador del desarrollo humano en cualquier comunidad. El acceso al saneamiento genera beneficios a muchos niveles. Estudios realizados en varios países demuestran que la manera en que se eliminan los excrementos humanos es determinante en la supervivencia infantil; la transición de un sistema de saneamiento no mejorado a uno mejorado reduce la mortalidad infantil en una tercera parte. El saneamiento mejorado también conlleva ventajas para la salud pública, los medios de vida y la dignidad de las familias y las comunidades...*”  
(<http://www.un.org/spanish/waterforlifedecade/sanitation.shtml>). -----

**13.** Sostener que el tributo cuestionado no puede ser considerado una “contribución especial” porque no reporta beneficios directos o un mayor valor a los inmuebles de todos los contribuyentes (conforme denuncia el actor a fs. 20vta.), es una posición reduccionista que se

---

3 <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/publicaciones/modelos.html>.

vincula con la definición de “contribución por mejoras”, la que es una sub especie de las contribuciones especiales. -----

Tal como ha señalado la Corte Suprema de Justicia de la Nación “...*De aquí la diferencia entre “otras contribuciones especiales” y la de “mejoras”, pues las primeras tienen permanencia y si bien persiguen objetivos particulares benefician directa e indiscriminadamente a muchos, mientras las segundas otorgan ventajas particulares directamente a inmuebles determinados, aun cuando puedan presentar un remoto y limitado interés general...*” (“Banco Hipotecario Nacional c. Municipalidad de la Ciudad de Rafaela / repetición de pago (ordinario)”, Sentencia del 27 de mayo de 1982, Disidencia de los Señores Ministros Gabrielli y Rossi).-----

Con esa proyección, la naturaleza descrita del gravamen cuestionado -no obstante el carácter de prestación tributaria coactiva- no permite otorgarle, atendiendo a la clasificación tradicional de los tributos, la categoría de "impuesto" -como sostiene el actor (fs. 21vta.)- ya que la contribución de que se trata no sigue la suerte de aquellos tributos cuyos recursos ingresan a rentas generales del Estado para atender los gastos del ejercicio, atento que tiene presupuestariamente un destino específico cuya realización reportará un incuestionable beneficio.-----

**14.** Bajo esa caracterización, en la medida que no se lesionen los principios de la tributación, no corresponde a los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creadas por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (C.S.J.N., “López López, Luis y otro v. Provincia de Santiago del Estero”, Fallos 314:1293).-

No se advierten en el presente caso lesiones a los principios de legalidad, igualdad y proporcionalidad, que denuncia el actor en su presentación (fs. 23/26vta.). -----

El tributo de marras ha sido creado por una ordenanza del Concejo Deliberante de la ciudad de Córdoba en la que se definen todos sus elementos esenciales.-----

El aspecto material del hecho imponible se configura con una actividad estatal concreta que reporta beneficios a los contribuyentes. En el caso, el aspecto material del tributo expresado en términos generales en la Ordenanza N° 12.018 se particulariza en la ejecución de una serie de obras relacionadas a la infraestructura sanitaria y cloacal de la ciudad, detalladas en el Anexo I de la Ordenanza N° 12.130.-----

El actor cuando reclama que “...no está claro cuál es el acto, situación o acontecimiento que, una vez acaecido, origina el nacimiento de la obligación tributaria (hecho imponible)...”, se posiciona en una conceptualización que parte de la definición de impuesto, donde lo que se grava es una exteriorización de riqueza desvinculada a una actividad determinada del Estado.-----

Situación distinta a la que acaece en las contribuciones como la de autos, donde la causa que da nacimiento a la obligación tributaria es una actividad especial de la Administración, quien grava una manifestación de capacidad contributiva -vinculada a esa actividad estatal- para destinarla directamente a su ejecución. -----

La obligación de contribuir, cuya causa es la ejecución de ciertas obras, resulta exigible cuando acaece la situación descripta por la norma como parámetro de capacidad contributiva, es decir -en la contribución de marras- ser usuario del servicio de agua corriente de la ciudad.-----

**15.** Asimismo, tampoco se observa violación alguna a los principios de igualdad y proporcionalidad -que se proyectan sobre la capacidad contributiva y no sobre un criterio numérico- no obstante que para la gran mayoría de los habitantes de la ciudad la utilización del agua corriente se cobre en función de los metros cuadrados del inmueble.-----

Tal medición es un indicio razonable para cuantificar la capacidad de pago al ser una presunción válida inferir que a mayor dimensión de la vivienda mayor es la capacidad contributiva. De hecho, las tasas que recaen sobre inmuebles tienen como parámetro dicha presunción. -----

En el caso *sub examine*, la elección que la Municipalidad ha realizado de la metodología para la determinación del monto a tributar por los obligados al pago de la Contribución para la Financiación del Desarrollo de la Infraestructura Sanitaria y Cloacal, no se advierte desvinculada a la capacidad contributiva -máxime cuando al actor le implica la suma de Pesos Cuatro con ochenta y nueve centavos (\$ 4,89) por mes- ni con la causa del tributo, que tiene en miras la realización de obras para la recolección y tratamiento de las descargas de aguas domiciliarias, que como ya se señaló reportan un beneficio indiscutible a la sanidad y calidad medioambiental de las ciudades.-----

16. En relación a la denuncia de doble imposición entre tributos del Código Tributario Municipal, surge del examen de las normas invocadas que no se verifica la identidad entre los hechos imponibles que alega el actor (fs. 26vta./28).-----

Ello es así, atento que respecto de la sobretasa de la Contribución sobre los Inmuebles el artículo 9 de la Ordenanza Tarifaria del año 2012 (Ordenanza N° 12.017), luego reiterado en forma textual en las Ordenanzas Tarifarias de los años 2013 y 2014 (Ordenanzas N° 12.141 y 12.271), respectivamente, señala:-----

*“FÍJASE una sobretasa que se aplicará sobre el importe tributario resultante de aplicación de las alícuotas establecidas en los Arts. 1° a 6° y que se liquidará en forma conjunta con la contribución para los inmuebles, ocupados o no, ubicados con frente a colectoras o desagües cloacales, excepto cocheras y bauleras, aún cuando carecieran de las instalaciones domiciliarias respectivas, o si teniéndolas no se encontraren enlazadas a redes, de acuerdo a las siguientes alícuotas e importes mínimos...”*.-----

Es menester recordar que la tasa es una *“categoría tributaria también derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.”*<sup>4</sup> y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar el pago aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en el mismo, ya que el servicio tiene en mira el interés general (C.S.J.N., Fallos 251:50 y 222; 312:1575; S. 365. XXXVII. Selcro S.A. c/ Jefatura Gabinete Mos. deci. 55/00 (dto. 360/95 y 67/96) s/ amparo ley 16.986, de fecha 21/10/2003).-----

La diferencia es sustancial, mientras que la Contribución para la Financiación del Desarrollo de la Infraestructura Sanitaria y Cloacal está destinada a la ejecución de nuevas obras o renovación de las existentes, la sobretasa retribuye el servicio de desagüe cloacal y su mantenimiento.-----

Debe tenerse en cuenta que a diferencia de la tasa, que se cobra por la prestación de un servicio, con la contribución lo que se financia es el establecimiento o la ampliación del servicio, es decir, la infraestructura para prestarlo.-----

<sup>4</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos María, ob. cit., Depalma, Buenos Aires, 1990, p. 319.

Por su parte, en relación a la Contribución para la Financiación del Desarrollo Local y Regional de Obras de Gas Natural y otras de interés general (art. 332 y ss., Código Tributario Municipal Ordenanza N° 10.363, mod. por Ordenanza N° 11.586), si bien tiene una estructura legal similar a la contribución cuestionada en los presentes, es claro que tanto el sujeto obligado al pago, como el destino de los fondos y el consecuente beneficio que reporte, son sustancialmente diferentes entre sí.-----

Si se alegara y probara, en las circunstancias actuales, que los fondos de una y otra contribución se destinan al financiamiento de las mismas obras, entonces la legitimidad de la imposición sería cuestionable pudiendo verificarse el vicio de doble imposición denunciado. Pero mientras difiera la situación personal que obliga al pago -usuarios de gas o agua-, la base imponible no coincida y el destino de lo recaudado no se confunda, la tacha constitucional no se evidencia.-----

17. Finalmente, tampoco se comprueba la existencia de equivalencia del tributo local con el Impuesto al Valor Agregado, en razón de que los hechos imposables que la sustentan son sustancialmente distintos, dado que en el tributo local la causa de la imposición radica en el beneficio que la construcción de las obras proyectadas reportarán sobre los obligados tributarios.-----

La Comisión Federal de Impuestos ha señalado que “...en las Contribuciones Especiales -recursos con destinos específicos-, si bien es cierto que en determinado momento el consumo de energía eléctrica y gas, sirven para medir la contribución de los usuarios a los respectivos fondos, ello de por sí solo no es sustento suficiente para considerarlas análogas al Impuesto al Valor Agregado;-----

*Que este criterio encuentra su principal fundamento en el hecho de que el principio filosófico sobre el cual se sustenta es completamente diferente al que se pretende establecer como análogo, no obstante que en cierta medida pueden existir algunos puntos de coincidencia entre ambos gravámenes;-----*

*Que esa mera circunstancia no puede obligar a la Provincia (en el caso, Municipio) a renunciar a él, ya que las especificaciones que contiene la Ley de Coparticipación, y a las que se obligan las provincias, no admiten en la aplicación ningún tipo de restricciones por*

*extensión, es decir, que la interpretación que cabe a esos compromisos debe hacerse con carácter restrictivo y no extensivo;-----*

*Que si no fuera así, se debe concluir que prácticamente las provincias frente al régimen de la Ley 20.221 y sus modificatorias, no tendrían posibilidades de aplicar ningún tipo de gravámenes (impuestos, tasas, contribuciones, etc.), con la única excepción de aquellos que específicamente hubiera hecho reserva la propia Ley Convenio; pero este supuesto no es el que ha primado en el espíritu de la ley, sino que por el contrario, es la de evitar la doble imposición, ya que cuando la norma dice: "gravámenes locales análogos", se está refiriendo a tributos semejantes o similares..." (CFI, Resolución de Comité Ejecutivo N° 34/1982, del 28 de mayo de 1982).-----*

La interpretación restrictiva que sostiene la Comisión Federal de Impuestos, respecto de las cláusulas de la Ley de Coparticipación limitativas de las facultades tributarias locales, se ve fortalecida respecto de los Municipios, a partir de la reforma de la Constitución Nacional de 1994 que -como ya se ha señalado- consagró el principio de autonomía municipal, atribuyéndoles a estos gobiernos locales una serie de competencias materiales cuyo cumplimiento es posible en la medida que cuenten con los recursos esenciales.-----

**18.** Ocupa reiterar que el nuevo orden constitucional federal, nace a partir de la reforma de la Constitución Nacional de 1994, la que sin lugar a dudas ha efectuado una descentralización político-institucional, administrativa y financiera, con consecuencias económicas relevantes y significativas para el funcionamiento del estado federal en sus tres niveles de gobierno: Estado Nacional, Provincias y Municipios.-----

La complejidad y magnitud de los cometidos públicos locales que caracterizan al Municipio en la realidad social de nuestros días, ponen de manifiesto que la institución local muchas veces no cubre el presupuesto de gastos con los fondos que reciben de la coparticipación federal y provincial, lo que provoca la necesidad de cubrir sus erogaciones con recursos municipales originarios o genuinos para poder asumir competencias, funciones y servicios que exceden la reasignación de recursos provenientes exclusivamente de la percepción de tasas retributivas de servicios.-----

Por consiguiente, el juicio de razonabilidad constitucional basado en el principio de equidad, no puede soslayar que en la actualidad las demandas sociales hacia los Municipios

son cada vez más complejas, como consecuencia de la descentralización de los cometidos públicos estatales y la variedad de las exigencias prestacionales condicionadas a recaudos presupuestarios mínimos.-----

El deber de armonización del ejercicio de la potestad tributaria del Municipio frente a análoga potestad de la Provincia y de la Nación debe interpretarse en el sentido que es menester procurar un equilibrio de modo tal que el predominio de una jurisdicción no comporte simultáneamente un obstáculo para el eficaz desarrollo de las competencias propias de los otros ámbitos que la propia Constitución establece.-----

Sólo así, la autonomía tributaria municipal y el deber de armonización podrán transitar desde una formulación normativa general y abstracta, hacia una dimensión óptica realista, que haga de los Municipios un verdadero gobierno local.-----

19. En definitiva, en mérito de las razones expuestas se advierte legítimo el ejercicio de la potestad tributaria de la Municipalidad de Córdoba, conforme el marco constitucional descripto y la naturaleza de la contribución cuestionada en autos.-----

20. En cuanto a las costas, en función de las particularidades y complejidad de la causa traída a estudio, se estima justo y equitativo imponer las costas por su orden (art. 130 C.P.C. y C.).-----

Así votamos.-----

**A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA LOS SEÑORES VOCALES DOCTORES DOMINGO JUAN SESIN, AÍDA LUCÍA TARDITTI, LUIS ENRIQUE RUBIO, M. DE LAS MERCEDES BLANC G. DE ARABEL, CARLOS FRANCISCO GARCÍA ALLOCCO, SEBATIÁN CRUZ LÓPEZ PEÑA Y ANGEL ANTONIO GUTIEZ, EN FORMA CONJUNTA, DIJERON:**-----

Corresponde: I) Rechazar la acción declarativa de inconstitucionalidad interpuesta por Esteban Alberto Dómina, en su calidad de contribuyente de la ciudad de Córdoba, en contra de los artículos 374, 375, 376 y 377 del Código Tributario municipal (Ordenanza N° 10.363 conforme modificación introducida por Ordenanza N° 12.018) y del artículo 93bis de la Ordenanza Tarifaria 2012 (Ordenanza N° 12.017).-----

II) Imponer las costas por su orden (art. 130 del C.P.C. y C.).-----

Así votamos.-----



Por el resultado de los votos emitidos, previo acuerdo, el Tribunal Superior de Justicia, en pleno,-----

**RESUELVE:**-----

**I) Rechazar** la acción declarativa de inconstitucionalidad interpuesta por Esteban Alberto Dómina, en su calidad de contribuyente de la ciudad de Córdoba, en contra de los artículos 374, 375, 376 y 377 del Código Tributario municipal (Ordenanza N° 10.363 conforme modificación introducida por Ordenanza N° 12.018) y del artículo 93bis de la Ordenanza Tarifaria 2012 (Ordenanza N° 12.017).-----

**II) Imponer** las costas por su orden (art. 130 del C.P.C. y C.).-----  
Protocolícese y dese copia.

**DR. DOMINGO JUAN SESIN**  
**PRESIDENTE**

**DRA. AÍDA LUCÍA TARDITTI**  
**VOCAL**

**DR. LUIS ENRIQUE RUBIO**  
**VOCAL**

**DRA. M. DE LAS MERCEDES BLANC DE ARABEL**  
**VOCAL**

**DR. CARLOS FRANCISCO GARCÍA ALLOCCO**  
**VOCAL**

**DR. SEBASTIÁN LOPEZ PEÑA**  
**VOCAL**

**DR. ANGEL ANTONIO GUTIEZ**  
**VOCAL**