

IV. LOS TRIBUTOS MUNICIPALES Y SU VALORACIÓN ECONÓMICA

A. INGRESOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO MUNICIPAL

Como hemos visto en el presente trabajo académico, el sistema tributario municipal mexicano se caracteriza por presentar competencias concurrentes con otros órganos de gobierno, junto con su competencia exclusiva, aunque ésta no ha sido desarrollada adecuadamente.

Para apreciar en su conjunto el desarrollo de las citadas competencias, en este capítulo analizaremos los principales tributos y transferencias, junto a sus elementos configuradores –sujeto, objeto, base, tasa o tarifas–, y lo vamos a centrar en uno de los 300 municipios económicamente más representativos de México, el municipio de Victoria, en Tamaulipas.

Este desarrollo competencial tendrá como base legal los ordenamientos jurídicos del Código municipal del estado de Tamaulipas, del 2 de febrero de 1984, la ley de ingresos del municipio de Victoria, así como la ley de coordinación fiscal, de fecha 22 de diciembre de 1978, entre otros.

Asimismo, para tener una visión global económica de los tributos, nos apoyaremos en los datos estadísticos financieros recabados por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática¹⁹⁵, no sólo porque este instituto es el único en proveer la información tributaria más amplia de los diversos ámbitos de gobierno en México a través del tiempo, sino porque además se constituye como la fuente informativa más fidedigna sobre el tema.¹⁹⁶

Esta visión económica se centrará en la recaudación de los años previos y posteriores a las reformas constitucionales de 1983 y 1999, y a la entrada en vigencia de las leyes de coordinación fiscal, del 27 de diciembre de 1978, del impuesto al valor agregado, del 29 de diciembre de 1978, y del impuesto especial sobre producción y servicios, del 30 de diciembre de 1980.¹⁹⁷

¹⁹⁵ Mediante el decreto presidencial del 25 de enero de 1983, fue creado el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, cuyo objetivo principal es el de generar la información estadística y geográfica de la República Mexicana. Este instituto emplea, para generar la información estadística básica, tres tipos de fuentes: los censos, las encuestas y los registros administrativos, lo que da como resultado indicadores demográficos, sociales, económicos y, especialmente para nuestro tema de estudio, la contabilidad nacional. Para ampliar sobre el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, véase www.inegi.gob.mx.

¹⁹⁶ Los datos exployados en el presente capítulo corresponden a la recopilación de cifras financieras que el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática realizó por los conceptos de ingreso global e ingreso total de tributos y transferencias recaudadas durante los ejercicios fiscales de 1975 a 2008, así como a la recaudación de los 300 municipios más importantes y representativos de México, entre éstos el municipio de Victoria, Tamaulipas.

¹⁹⁷ Para obtener una visión económica adecuada, se tasará la trascendencia económica de cada concepto tributario desplegando su importe global recaudado durante los periodos fiscales que servirán de referencia, para después compararlos con el importe global anual bruto de todo el ingreso percibido por el gobierno municipal.

126 IV. LOS TRIBUTOS MUNICIPALES Y SU VALORACIÓN ECONÓMICA

Los primeros conceptos tributarios a examinar serán los comprendidos en el área exclusiva de la competencia tributaria municipal, éstos son los impuestos sobre la materia inmobiliaria, los derechos, los derivados de la prestación de los servicios públicos y las contribuciones especiales. Posteriormente nos referiremos al estudio de los fondos económicos proveniente del área tributaria concurrente.

A.I. IMPUESTOS

De los ingresos de carácter tributario, la figura del impuesto resulta la más significativa y característica de cualquier sistema impositivo gubernamental. Esta figura es definida por la legislación española como tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.¹⁹⁸

En la doctrina tributaria internacional, D. Giannini define al impuesto como una “prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada”.¹⁹⁹

La doctrina jurídica en México, sin alejarse demasiado de las anteriores definiciones, concibe al impuesto, por medio de R. Rodríguez Lobato, como una “prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter de obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público, sin que haya para ellas una contraprestación o beneficio especial directo o inmediato”.²⁰⁰

O como refiere otro doctrinario mexicano, De la Garza, el impuesto es una “prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria *ex lege*, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a los gastos públicos”.

Tanto en la legislación tributaria federal como local, se define al impuesto como las contribuciones establecidas en la ley que deben ser pagadas por las personas físicas y morales, ubicadas en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.²⁰¹

¹⁹⁸ Definición establecida en el artículo 2 de la ley 58/2003, del 17 de diciembre, general tributaria.

¹⁹⁹ D. Giannini Achille, *Instituciones de derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 28; véase también G. Gil Valdivia, *Impuestos, diccionario jurídico mexicano*, Porrúa, México, 1985, p. 42.

²⁰⁰ R. Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal, op. cit.*, p. 61.

²⁰¹ Concepto obtenido del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, del 31 de diciembre de 1981, y del artículo 3 del Código Fiscal del estado de Tamaulipas, del 18 de diciembre de 1991, respectivamente, se transcribe su texto: *Artículo 2.- Las contribuciones se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera: I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo. II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado. III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas. IV. Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. Artículo 3.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, derechos y contribuciones especiales, los que se definen de la siguiente manera: I. Impuestos son las contribuciones*

Gran parte de los ingresos tributarios locales propios en México provienen de esta figura tributaria y, principalmente, consecuencia de la reforma constitucional de 1983, del impuesto predial,²⁰² que en el sistema tributario local español se le puede comparar con el impuesto sobre bienes inmuebles, tributo también constituido como pilar financiero de los entes locales ibéricos.²⁰³

Los siguientes datos expuestos así lo demuestran; por ejemplo, durante los ejercicios fiscales previos a la reforma de 1983, los comprendidos de 1975 a 1982, el impuesto representó el mayor ingreso tributario para los gobiernos locales con 9.39% del ingreso total bruto,²⁰⁴ en comparación con el porcentaje recaudado por su competidor tributario más cercano, el derecho, cuyo ingreso en ese mismo periodo representó 8.2% de ese ingreso municipal total bruto.²⁰⁵

Esta posición primordial del impuesto en las finanzas municipales de México, se confirmó en los ejercicios fiscales posteriores a la reforma constitucional de 1983. De inicio, en el ejercicio fiscal inmediato, el impuesto representó un punto porcentual más dentro del ingreso bruto local equiparado con los años anteriores, el 10.62%, consecuencia indudable de dicha reforma.²⁰⁶

establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de este artículo. II. Derechos son las contribuciones establecidas en ley por recibir los servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público del estado. III. Contribuciones especiales son las prestaciones cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular proporcionado al contribuyente por la realización de obras públicas o de tareas estatales o municipales provocadas por las actividades del contribuyente. Su rendimiento no debe tener un destino ajeno al financiamiento de las obras o actividades correspondientes.

²⁰² Acerca de los tributos del orden inmobiliario, A. Rubio Aceves señala que “en nuestro país los gravámenes locales relacionados con la propiedad inmobiliaria constituyen el soporte principal del sistema tributario de los municipios” (*op. cit.*, p. 118).

²⁰³ Sobre este impuesto local español, J. Rodríguez Márquez y M. T. Carrascal señalan que “el impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante IBI) constituye uno de los pilares del sistema tributario local” (*Gestión local Aranzadi. Tributos locales y autonómicos*, Thomson, Navarra, 2004, p. 153). J. M. Soriano Bel menciona que este impuesto nace con la idea de la nueva reestructuración de la imposición local (*Fiscalidad inmobiliaria. Promotores, constructores y arrendadores de inmuebles*, CISS, Valencia, 2006, p. 915).

²⁰⁴ En efecto, el ingreso bruto de la instancia municipal fue de 305 699 000 pesos, de los cuales 28 708 000 pesos correspondieron a ingresos percibidos por concepto de impuestos. De estos impuestos, el aplicado al comercio fue el más representativo durante esa época previa a la reforma constitucional de 1983, ya que ingresó 11 de los 305 millones de pesos recaudados como ingresos municipales totales brutos, lo que representó 3.63% de ese ingreso bruto municipal. Subsecuentemente se ubicaron el impuesto a la propiedad raíz, con 4 837 000 pesos, representando 1.58% del ese total bruto; el impuesto para obras materiales, con 2 883 000 pesos, figurando con el 0.94% del ingreso bruto total, y el impuesto a la transmisión de la propiedad, con 1 913 000 pesos, lo que implicó el 0.62% del total del ingreso bruto local.

²⁰⁵ Durante los ejercicios fiscales de 1975 a 1983, el ingreso bruto del municipio mexicano por este concepto de derechos fue de 25 308 000 pesos.

²⁰⁶ De los 262 602 000 pesos de ingresos brutos totales recaudados por el ámbito de gobierno municipal en 1984, 27 902 000 pesos derivaron de impuestos. Encontrándose ahora en los conceptos tributarios de carácter inmobiliario las figuras impositivas más representativas económicamente para el gobierno municipal: el im-

La tendencia protagónica de los impuestos en los ingresos brutos municipales siguió en línea ascendente en los ejercicios fiscales posteriores, al grado de consolidarlo como la fuente económica más caudalosa del sistema tributario local, ya que su porcentaje dentro de los ingresos recaudados durante el periodo comprendido de 1985 a 1995 llegó a ser hasta del 17.29% del ingreso total bruto local.²⁰⁷

Para los años cercanos a la reforma constitucional de 1999, los comprendidos entre los ejercicios fiscales de 1996 a 1999, la figura tributaria del impuesto se presentó a la baja porcentualmente hablando, en referencia con el ingreso total bruto local, en gran parte como consecuencia del aumento en el monto de las transferencias intergubernamentales que la federación hacía a favor del municipio.

Esta circunstancia no afectó de todas formas la posición privilegiada del impuesto dentro del esquema tributario municipal, pues con la recaudación equiparable en ese periodo al 11.48% del ingreso bruto total, cinco puntos porcentuales por encima de lo ingresado por el rubro impositivo más próximo, siguió manteniendo su hegemonía como la carga fiscal más importante para la hacienda local.²⁰⁸

Esta propensión a la baja en el porcentaje representativo del impuesto en las finanzas locales si bien continuó en los años posteriores a la reforma constitucional de 1999, específicamente en los ejercicios fiscales comprendidos entre los años de 2000 y 2008, de igual forma no perjudicó la posición del impuesto como la figura tributaria más copiosa dentro del gobierno municipal,²⁰⁹ puesto que su recaudación representó

puesto a la propiedad raíz, con 11 178 000 pesos, 4.25% del ingreso bruto local, y el impuesto a la transmisión de la propiedad, con 4 175 000 pesos, 1.58% del ingreso bruto local. Los impuestos al comercio y para obras materiales, en cambio, fueron desplazados a un segundo plano dentro del esquema financiero local, al representar sus ingresos un porcentaje por debajo de las cargas inmobiliarias mencionadas. En el caso del impuesto al comercio, su ingreso fue de 4 009 000 pesos, 1.52% del ingreso bruto municipal; mientras que el impuesto para obras materiales recaudó 2 501 000 pesos, 0.95% del total bruto señalado, una consecuencia más, resultado de la reforma constitucional de 1983.

²⁰⁷ Durante los ejercicios fiscales de 1985 a 1995, el gobierno municipal alcanzó 95 428 millones de pesos; de estos ingresos, 16 504 millones de pesos tuvieron su origen en impuestos. De este porcentaje, el impuesto a la propiedad raíz y sobre la transmisión de la propiedad en su conjunto realizaron una aportación de 9.16%, nada comparable con el 2.2% que representaban antes de la reforma constitucional de 1983.

²⁰⁸ En el periodo que abarca los ejercicios fiscales de los años de 1995 a 1999, la suma de los ingresos brutos locales recaudados fue de 181 459 millones de pesos, de los cuales 20 849 millones de pesos provinieron de los impuestos. Siendo dentro de esta figura tributaria los impuestos sobre la propiedad raíz, con 12 478 millones de pesos, y sobre transmisiones patrimoniales, con 4 679 millones de pesos los impuestos más caudalosos, 6.87 y 2.57%, respectivamente. En ese mismo rubro, los impuestos sobre diversiones y loterías, rifas y concursos ingresaron durante ese periodo 254 millones de pesos, lo que representó 0.13% del ingreso total bruto local de este periodo. Los derechos, segunda figura tributaria recaudadora del ámbito municipal, en ese mismo lapso ingresaron 6.12% del ingreso bruto total municipal. La Contribución Especial, por su parte, recaudó tan sólo 0.006% nada cercano a alguno de los conceptos tributarios señalados.

²⁰⁹ Durante el periodo de 2000 a 2008, el municipio mexicano reportó ingresos brutos municipales por un monto de 1 127 millones de pesos, de este monto total bruto, 118 millones de pesos fueron atribuidos a la figura tributaria del impuesto. De esa cifra, aproximadamente 5.95% correspondió al impuesto a la propiedad

el 10.1% del ingreso bruto total local, 4.5% por arriba del segundo ingreso tributario recaudado.²¹⁰

A continuación se analizará y valorará individualmente el impuesto local mexicano más importante de la competencia exclusiva local, integrado por el impuesto sobre la propiedad inmueble.

A.I.1 Impuesto sobre la propiedad inmueble

El impuesto predial, o sobre la propiedad inmueble, como en algunas entidades federativas se le denomina, es una carga fiscal que al configurarse sobre la base de la propiedad de un bien raíz, por ser destinado a gravar el valor de un bien inmueble ubicado dentro de la circunscripción territorial del municipio y no así sobre la riqueza o patrimonio de una persona,²¹¹ se constituye en un tributo de los llamados inmobiliarios,²¹² razón por la cual es concebido como un tributo “destinado a gravar la riqueza proveniente de la pertenencia inmobiliaria”.²¹³

En esa línea, nuestro derecho positivo lo concibe como una carga fiscal que encuentra su origen en la imposición que hace el gobierno local sobre el precio o valor de un bien in-

raíz y 5.02% al impuesto de la transmisión de la propiedad, lo cierto es que el impuesto y el sistema tributario municipal en lo general no se han visto fortalecidos del todo con la reforma de 1999.

²¹⁰ La base de datos estadísticos que se emplearon para realizar los cálculos porcentuales y determinar las cifras que se mencionan fueron obtenidos de las siguientes encuestas financieras: Finanzas públicas estatales y municipales de México 1975-1984, INEGI, Aguascalientes, 1985, pp. 51 y 52; Finanzas públicas estatales y municipales de México 1979-1988, INEGI, Aguascalientes, 1989, p. 51. Finanzas públicas estatales y municipales de México 1989-1993, INEGI, Aguascalientes, 1994, p. 36; Finanzas públicas estatales y municipales de México 1991-1995, INEGI, Aguascalientes, 1996, pp. 49 y 50. Datos estadísticos obtenidos de las encuestas financieras: Finanzas públicas estatales y municipales de México 1996-1999, INEGI, Aguascalientes, 2000, pp. 55 y 56; Finanzas públicas estatales y municipales de México 2000-2002, INEGI, Aguascalientes, 2001, pp. 52 y 53; Finanzas públicas estatales y municipales de México 2002-2005, INEGI, Aguascalientes, 2006, pp. 51 y 52; Finanzas públicas estatales y municipales de México 2005-2008, INEGI, Aguascalientes, 2009, pp. 54 y 55.

²¹¹ *Glosario de términos municipales, op. cit.*, p. 155.

²¹² Sobre este impuesto inmobiliario H. Morones Fernández señala que su aplicación en la mayoría de las entidades federativas es de carácter proporcional, manejándose en algunos casos tasas diferenciales, según el tipo de predio. Igualmente destaca que este impuesto constituye una forma de imposición directa que grava la propiedad inmobiliaria, que comprende tanto el suelo como la construcción adheridas a él (*Hacia un modelo de tributación inmobiliaria local*, INDETEC, Guadalajara, 2000, p. 33).

²¹³ *Ibid.*, p. 155.

mueble que se sitúe dentro de su demarcación.²¹⁴ El artículo 9 de la Ley de Ingresos del Municipio de Victoria para el ejercicio fiscal 2011²¹⁵ lo ejemplifica:

Artículo 9º. Este impuesto se causará sobre el valor de los bienes raíces, determinado conforme a la tabla de valores unitarios de terreno y construcción aprobada por el H. Congreso del estado en los términos del artículo 74 de la Ley de catastro para el estado de Tamaulipas. La base para el cálculo de este impuesto será el valor catastral de los inmuebles, y el impuesto se causará y liquidará anualmente sobre los inmuebles cuyo valor se determine o modifique a partir de la entrada en vigor de la presente ley.

El tribunal constitucional de México, en concordancia con las anteriores definiciones doctrinales y legales, en diversos criterios define a este impuesto como aquel que gravita sobre los bienes raíces con un carácter esencialmente continuo y directo, el cual puede ser aplicado tanto sobre la tierra como sobre las construcciones.²¹⁶

De las definiciones expuestas se puede concluir que el impuesto sobre la propiedad raíz es un tributo esencialmente inmobiliario, de carácter real, el cual cobra eficacia sobre la circunstancia reflejante de riqueza de un bien inmueble, su valor económico dentro del contexto territorial del municipio.

Las anteriores definiciones se pueden ver plasmadas en los elementos tributarios que integran a este impuesto, y que son reflejados de los presupuestos jurídicos que arroja la regulación estipulada en el Código Municipal del Estado de Tamaulipas, del 2 de febrero de 1984, y la Ley de Ingresos del Municipio de Victoria, del 23 de diciembre de 2010, los cuales se exponen a continuación.

En todo caso, debe señalarse que el impuesto estudiado es el más significativo para las finanzas victorenses, pues resulta ser el ingreso propio más caudaloso que este municipio percibe.

En efecto, las estadísticas financieras que nos ofrece el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, evidencian que el Ayuntamiento de Victoria ingresó por este tributo en el primer año de vigencia de la reforma constitucional de 1983 la cantidad de 5.4 millones de pesos, lo que le convirtió desde su implantación en el ingreso propio más redituable para sus arcas públicas.²¹⁷

²¹⁴ Véanse las leyes de ingresos para los municipios de Río Bravo y Tampico, en el estado de Tamaulipas, del 23 de diciembre de 2010.

²¹⁵ Ley de Ingresos para el municipio de Victoria, del 23 de diciembre de 2011.

²¹⁶ Criterios sustraídos de las sentencias del tribunal constitucional 4129/27, del 8 de febrero de 1930, determinada bajo el rubro de IMPUESTO PREDIAL, y 7586/39, del 14 de febrero de 1941, denominada bajo el título de IMPUESTO PREDIAL.

²¹⁷ Previamente a la reforma constitucional de 1983, el municipio de Victoria jamás había recaudado por concepto del impuesto predial un numerario mayor al de un millón de pesos, las cifras recogidas en la encuesta financiera así nos lo confirman (Finanzas públicas estatales y municipales de México 1975-1984, *op. cit.*, pp. 172, 401, 413, 425, 438, 450, 462, 474, 486 y 497).

Esta posición preponderante siguió percibiéndose a través de los años posteriores en los ingresos propios del municipio de Victoria. Y es que, por ejemplo, del periodo comprendido entre las dos reformas constitucionales, de 1984 a 1998, el municipio de Victoria recaudó por este concepto, en relación con su ingreso total bruto, un porcentaje promedio de 9.16 por ciento.²¹⁸

Esta situación predominante del impuesto sobre la propiedad raíz de Victoria sigue vigente al día de hoy, ya que aún después de la reforma constitucional de 1999, que como se ha dicho significó un importante impulso jurídico a la figura tributaria de los derechos, y por ende una mayor presencia económica en las finanzas victorenses, el impuesto sobre la propiedad inmobiliaria se sigue manteniendo como el tributo más importante para esta alcaldía.

Aunque es cierto que este tributo ha disminuido en su representación porcentual en las finanzas municipales de Victoria, desde el año de 1997, también resulta cierto que el importe recaudado ha ido en aumento como se deduce de las cifras estadísticas recabadas por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática. Todo ello confirma que nos encontramos ante el tributo propio de mayor envergadura financiera del municipio de Victoria.

²¹⁸ Constatan lo anterior los datos obtenidos de las encuestas financieras: Finanzas públicas estatales y municipales de México 1978-1987, *op. cit.*, p. 127; Finanzas públicas estatales y municipales de México 1989, *op. cit.*, p. 72; Finanzas públicas estatales y municipales de México 1990-1994, *op. cit.*, pp. 91, 114, 137 y 160; Finanzas públicas estatales y municipales de México 1991-1995, *op. cit.*, p. 179; Finanzas públicas estatales y municipales de México 1996-1999, *op. cit.*, pp. 313, 337 y 361.

A.II. DERECHOS

La segunda figura tributaria característica e importante dentro de las finanzas locales, y que procede, al igual que los tributos inmobiliarios, de la asignación de servicios públicos que el Estado mexicano ya realizó al municipio en la Constitución mexicana del 5 de febrero de 1917,²¹⁹ son los derechos, que se conciben, como señala J. A. Cejudo González, “como las contraprestaciones requeridas por el poder público en pago de servicios que éste les presta a los ciudadanos”.²²⁰

En las interpretaciones judiciales los derechos son definidos por el tribunal constitucional mexicano, mediante su sentencia 1233/99, del 24 de mayo de 2000, como las contraprestaciones que se pagan a una hacienda pública por precios de servicios de carácter administrativo, que los poderes del mismo y sus dependencias prestan a determinadas personas que así lo soliciten.²²¹

El derecho positivo tributario vigente en México, sin alejarse de las anteriores concepciones, define tanto en la legislación tributaria federal como local, como las con-

²¹⁹ En el artículo 115, fracciones III y IV, inciso c), antepenúltimo párrafo de la Constitución de México, del 5 de febrero de 1917, se establecen los servicios públicos a cargo de los ayuntamientos mexicanos: *Artículo 115. Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, conforme a las bases siguientes: III. Los municipios tendrán a su cargo las funciones y servicios públicos siguientes: a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales. b) Alumbrado público. c) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos. d) Mercados y centrales de abasto. e) Panteones. f) Rastro. g) Calles, parques y jardines y su equipamiento. h) Seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito. i) Los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los municipios, así como su capacidad administrativa y financiera. IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso: c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.*

²²⁰ J. A. Cejudo González, *La recaudación de ingresos tributarios municipales: atribuciones y procesos*, INDETEC, Guadalajara, 2003, p. 16. J. Cruz Gómez señala, sobre el derecho o la tasa, que de acuerdo a su naturaleza de tributo estos deben ser establecidos en ley en sentido material y formal, y agrega que en materia local y municipal los derechos o tasas normalmente se establecen en las respectivas leyes de ingreso (*Elementos del derecho fiscal*, Fomento Editorial de la Universidad Autónoma de Tamaulipas, pp. 87-90). C. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, t. II, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, La Ley, Buenos Aires, 2005, p. 861.

²²¹ Véase sentencia del tribunal constitucional 1233/99, del 24 de mayo de 2000, determinada bajo el rubro de DERECHOS FISCALES POR EXPEDICIÓN Y REVALIDACIÓN DE LICENCIAS. EL ARTÍCULO 211, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL QUE ESTABLECE LAS TARIFAS CORRESPONDIENTES, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE 1999).

tribuciones que recibe el Estado por ministerio de ley en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público que tiene éste.²²²

En el sistema tributario local español, encontramos que el tributo derivado de una contraprestación otorgada por un servicio por parte de un ente territorial de gobierno se denomina tasa, que es el equivalente tributario al “derecho” en el sistema tributario local mexicano.

La tasa definida por el derecho positivo español, como el tributo que grava el uso privativo o el aprovechamiento especial de bienes de dominio público por parte del obligado tributario, siempre y cuando los servicios no sean de solicitud voluntaria para los obligados tributarios o no se presten por el sector privado.²²³

Después del impuesto inmobiliario a la propiedad raíz, el derecho por la prestación de servicios de los gobiernos locales se ubica como el ingreso propio más importante para las finanzas municipales mexicanas, según datos estadísticos obtenidos por el INEGI.

²²² Concepto obtenido de los artículos 2 del Código Fiscal de la Federación, del 31 de diciembre de 1981, y 3 del Código Fiscal del Estado de Tamaulipas, del 18 de diciembre de 1991, respectivamente, se transcribe su texto: *Artículo 2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera: I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo. II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas. IV. Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.*

Artículo 3.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, derechos y contribuciones especiales, los que se definen de la siguiente manera: I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de este artículo. II.- Derechos son las contribuciones establecidas en ley por recibir los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público del Estado. III.- Contribuciones especiales son las prestaciones cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular proporcionado al contribuyente por la realización de obras públicas o de tareas estatales o municipales provocadas por las actividades del contribuyente. Su rendimiento no debe tener un destino ajeno al financiamiento de las obras o actividades correspondientes.

²²³ El artículo 2 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria así lo precisa Artículo 2. Concepto, fines y clases de los tributos. 2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos: Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. E. Mestre García, señala que la nueva definición que se le da a la tasa en la Ley General Tributaria supone que son “los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial de dominio público” (*La Ley General Tributaria y su aplicación a las haciendas locales*, Fundación Asesores Legales, Málaga, 2004, p. 52).

Por ejemplo, en el periodo de 1975 a 1983, el ingreso bruto del gobierno municipal de Victoria por derechos fue de 25 308 000 pesos, el 8.2% del ingreso bruto municipal, 1.2 por ciento por debajo de lo recaudado por concepto de impuestos.

Para el periodo posterior a la reforma constitucional de 1983, el comprendido de 1984 a 1999, el municipio de Victoria percibió por este concepto tributario la suma de 17 000 millones de pesos, el 2.64% del ingreso bruto local, cinco puntos porcentuales por debajo de los impuestos.²²⁴

Esta situación de baja recaudación motivó en gran parte la realización de la reforma constitucional de 1999, entre cuyos efectos jurídico-tributarios que se buscaron lograr fue fortalecer la figura tributaria del derecho por la prestación de servicios públicos municipales, materia impositiva que por excelencia identificaba, e identifica, a este ámbito de gobierno.

De los datos del Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática del periodo comprendido del año 2000 al 2008, se puede certificar la propensión a la alza en la hacienda local de los derechos provenientes de la prestación de los servicios públicos, particularmente el servicio de agua potable y drenaje.

En efecto, los ingresos brutos por concepto de derechos durante el periodo comprendido del año 2000 al 2008 fueron de 79 210 000 de pesos, el 5.61% del ingreso bruto municipal de ese lapso, 4.5% por debajo de los impuestos, siendo, como se mencionó, el concepto más sobresaliente de este tributo, el derecho por la prestación del servicio de agua potable y alcantarillado.²²⁵

²²⁴ En 1995 por los derechos por la prestación del servicio de agua potable y en 2001 por los derechos por la prestación de los servicios públicos de alumbrado público, limpia, recolección y traslado de residuos, mercados, panteones y rastros. Véase Finanzas públicas estatales y municipales de México 1991-1995, *op. cit.*, p. 51, y Finanzas públicas estatales y municipales de México 2000-2002, *op. cit.*, p. 55. Debe destacarse que previo a estos años, incluido el de la primera reforma constitucional de corte tributario local, la de 1983, se tienen registros de ingresos originados por servicios públicos municipales, pero éstos se desarrollaban en la figura de los *productos*, cuya diferencia sustancial con la figura derecho radica en que los primeros se originan de contraprestaciones percibidas por los servicios que presta el gobierno municipal en sus funciones de derecho privado, mientras que los segundos derivan de los tributos establecidos en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público, así como por recibir servicios que presta el municipio en sus funciones de derecho público. Otra diferencia trascendental entre estas figuras de los derechos y del producto, y de suma importancia para la recaudación de los ingresos producidos, es que el primero al erigirse dentro de un marco normativo le vuelve obligatorio, lo que permite al sujeto activo de la relación, el municipio, emplear la fuerza pública para su cobro; lo que no acontece con la figura del producto, donde el municipio, como un sujeto de derecho privado, sólo puede disponer de los medios legales que cualquier otro ciudadano o gobernado tiene a su alcance, y por tanto no goza de la disposición del uso de la fuerza pública.

²²⁵ Las operaciones aritméticas que se emplearon para calcular los porcentajes señalados se nutrieron de las cifras estadístico-financieras contenidas en las siguientes encuestas: Finanzas públicas estatales y municipales de México 1975-1984, *op. cit.*, pp. 51 y 52; Finanzas públicas estatales y municipales de México 1979-1988, *op. cit.*, p. 52. Finanzas públicas estatales y municipales de México 1989-1993, *op. cit.*, p. 37; Finanzas públicas estatales y municipales de México 1991-1995, *op. cit.* p. 51; Finanzas públicas estatales y municipales de México 1996-1999, *op. cit.*, p. 59; Finanzas públicas estatales y municipales de México 1999-2002, *op. cit.*, pp. 54-55; Finanzas públicas estatales y municipales de México 2002-2005, *op. cit.*, pp. 68 y 70; Finanzas públicas estatales y municipales de México 2005-2008, *op. cit.*, pp. 55 y 57.

A continuación procederemos a analizar los derechos más característicos y abundantes del hoy en día para los ayuntamientos mexicanos, el derecho por la prestación del servicio de agua potable y drenaje.

A. II.1. Derechos por la prestación del servicio de agua potable y alcantarillado

Los derechos por la prestación del servicio de agua potable y alcantarillado²²⁶ gravan la prestación de estos servicios a los habitantes de la circunscripción territorial municipal que así lo requieran.²²⁷ Este tributo nace como una contribución que los usuarios pagan por los servicios que presta la administración pública municipal por el suministro de agua potable y alcantarillado.

Es importante señalar que para el apoyo legislativo de este apartado, se empleará en lugar de la ordenación jurídica del estado de Tamaulipas la legislación del estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, ya que ésta se encuentra mejor desarrollada y apegada a la regulación que la Constitución Política de México, del 5 de febrero de 1917, hace de la figura tributaria del derecho municipal por la prestación del servicio de agua potable y alcantarillado, lo que permitirá una mejor exposición de este tributo en el presente trabajo académico. Pero para el desarrollo del impacto financiero que tiene este tributo en la hacienda municipal, se continuará empleando los datos financieros obtenidos del Ayuntamiento de Victoria.

Los artículos 186 y 213 del Código Hacendario Municipal para el estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, del 22 de noviembre de 2002, y el artículo 4, fracciones XXV, XXVI, XXXIV y XLVI, de la Ley de Aguas del estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, del 29 de junio de 2001, así nos lo confirman:

²²⁶ Para ampliar sobre el tema, véase S. Valencia Carmona, *El municipio en México y en el mundo, Primer congreso de derecho municipal*, op. cit., pp. 596-604.

²²⁷ El artículo 115, en sus fracciones III y IV, inciso c), antepenúltimo párrafo, de la Constitución de México, del 5 de febrero de 1917, así lo establece a favor de los ayuntamientos mexicanos: *Artículo 115. Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, conforme a las bases siguientes: III. Los Municipios tendrán a su cargo las funciones y servicios públicos siguientes: a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales. b) Alumbrado público. c) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos. d) Mercados y centrales de abasto. e) Panteones. f) Rastro. g) Calles, parques y jardines y su equipamiento. h) Seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito. i) Los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los municipios, así como su capacidad administrativa y financiera. IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor y, en todo caso: c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo. Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras [...].*

Artículo 186. Los derechos por los servicios prestados por la administración pública municipal se causarán y pagarán conforme a las tasas, cuotas o tarifas que para cada caso señale este Código.

Artículo 213. Es objeto de los derechos a que se refiere este capítulo la prestación del servicio público de suministro de agua potable, drenaje y alcantarillado, proporcionado conforme lo dispone la ley de la materia.

Artículo 4. Para efectos de esta Ley se entenderá por: XXV. Organismo operador: entidad, en los niveles estatal o municipal, responsable de la organización, dotación, administración, operación, conservación, mantenimiento, rehabilitación o ampliación de los servicios de suministro de agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de aguas residuales, en la circunscripción territorial estatal, regional, municipal o intermunicipal que le corresponda. XXVI. Prestador del servicio: dependencia, organismo operador o concesionario, en los niveles estatal o municipal, responsable de la organización, dotación, administración, operación, conservación, mantenimiento, rehabilitación o ampliación de los servicios de suministro de agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de aguas residuales, en la circunscripción territorial estatal, regional, municipal o intermunicipal que le corresponda. XXXIV. Servicios Públicos: los servicios de suministro de agua en bloque, suministro de agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de aguas residuales. XLVI. Usuario: las personas físicas o morales que hagan uso de los servicios a que se refiere la presente Ley.

El tribunal constitucional de México, en concordancia con las anteriores definiciones, en el fallo 400/2007, del 5 de octubre de 2007, se refiere a los derechos municipales por la prestación del servicio de agua potable y alcantarillado como contribuciones que establece la ley a favor de los municipios, por prestar servicios de agua y saneamiento, incluso cuando lo hace a través de sus organismos descentralizados.²²⁸

De los conceptos mostrados, se puede colegir que el derecho municipal por la prestación del servicio de agua y alcantarillado es un tributo que se origina al momento de que el gobierno municipal, o sus dependencias, prestan dicho servicio a los ciudadanos que se encuentran en su circunscripción territorial, los cuales, una vez que lo reciben, se ven obligados a pagarlo.

De los supuestos normativos que regulan los elementos fiscales que configuran a este tributo, y que emanan de la regulación establecida en el Código Hacendario Municipal para el estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, del 22 de noviembre de 2002, y de la Ley de Aguas del estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, del 29 de junio de 2001, podemos constatar las propiedades tributarias que las definiciones citadas nos exponen de esta carga contributiva.

En lo que respecta a la trascendencia económica de esta tasa en el marco de la hacienda municipal, y como ya hemos señalado, podemos reafirmar que en la actualidad es el segundo tributo propio por recaudación para los gobiernos locales, detrás del impuesto inmobiliario a la propiedad predial.

²²⁸ Criterio sustraído de la sentencia constitucional 400/2007, del 5 de octubre de 2007, determinada bajo el rubro de SISTEMA OPERADOR DE LOS SERVICIOS DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL MUNICIPIO DE PUEBLA (SOAPAP). LOS INGRESOS QUE PERCIBE POR LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS DE AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO CONSISTEN EN SU MODALIDAD DE DERECHOS.

De los datos estadísticos del Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática se deduce que el municipio de Victoria no recaudó esta tasa hasta el ejercicio fiscal de 1997,²²⁹ lo que puso de manifiesto que hasta la reforma constitucional de 1999 su presencia económica en la hacienda municipal victorense fuese casi nula.²³⁰

Esta situación cambió drásticamente en los años posteriores a la reforma constitucional de 1999, ya que para el periodo comprendido entre los años 2000 y 2008, el gobierno municipal de Victoria recaudó, en relación con su ingreso total bruto, un porcentaje promedio de 2.65 por año.²³¹

No obstante, la potencialidad económica de esta tasa, al igual que el impuesto predial, no ha sido suficientemente explotada por los gobiernos locales, circunstancia que ha sido subrayada por la Secretaría de Hacienda del gobierno central.²³² Efectivamente, las corporaciones locales no han explotado debidamente su competencia tributaria exclusiva en razón de estos conceptos tributarios, en gran parte porque no ejercen autónomamente del todo su poder tributario, ya que otras instancias de gobierno intervienen en algún momento de su ejercicio, como ya se ha expuesto.

²²⁹ Dato recopilado de la encuesta financiera Finanzas públicas estatales y municipales de México 1996-1999, *op. cit.*, p. 338.

²³⁰ Apoyan lo anterior los datos arrojados de las encuestas financieras Finanzas públicas estatales y municipales de México 1975-1984, *op. cit.*, pp. 172, 401, 413, 425, 438, 450, 462, 474, 486 y 497; Finanzas públicas estatales y municipales de México 1978-1987, *op. cit.*, p. 127; Finanzas públicas estatales y municipales de México 1989, *op. cit.*, p. 72; Finanzas públicas estatales y municipales de México 1990-1994, *op. cit.* pp. 91, 114, 137 y 160. Finanzas públicas estatales y municipales de México 1991-1995, *op. cit.*, p. 179; Finanzas públicas estatales y municipales de México 1996-1999, *op. cit.*, pp. 314, 339 y 362.

²³¹ Los datos que sirvieron de base para el cálculo de los montos que sostienen lo señalado se tomaron de las encuestas financieras Finanzas públicas estatales y municipales de México 2000-2002, *op. cit.*, pp. 101, 139, 177 y 214; Finanzas públicas estatales y municipales de México 2002-2005, *op. cit.*, pp. 103, 137, 181 y 212; Finanzas públicas estatales y municipales de México 2006-2009, *op. cit.*, pp. 104, 135, 179 y 211.

²³² *Diagnóstico integral de la situación actual de las haciendas públicas estatales y municipales 2006*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Unidad de Coordinación con Entidades Federativas, México, 2006, p. 250. En *Nuevas tendencias y experiencias en tributación inmobiliaria y catastro*, t. 1, serie de estudios municipales 2006, se señala que es incuestionable la necesidad de incrementar los rendimientos del impuesto predial por parte de los municipios, pues es un factor preponderante en el fortalecimiento de las finanzas municipales (INDETEC, Guadalajara, 2006, pp. 203-220).

B. CONSIDERACIONES CONCLUSIVAS

1. Los datos expuestos en ese capítulo permiten afirmar que la reforma constitucional de 1983 consolidó los tributos inmobiliarios como los ingresos municipales propios más importantes del sistema fiscal municipal, objetivo buscado expresamente con dicha reforma, ya que con anterioridad a dicha reforma los impuestos a la propiedad raíz no representaban más de 2.2% del ingreso bruto.
2. Los derechos por la prestación de servicios públicos se convirtieron en el segundo tributo en importancia dentro de las finanzas locales, lo cual si bien no se alcanzó con la primera reforma constitucional de 1983, sí se consiguió con la reforma constitucional de 1999 que hizo que los citados derechos pasaran a representar el 5.61% de los ingresos brutos municipales de los años 2000 a 2008 frente al 0.52% de los años de 1984 a 1999.
3. La promulgación, en 1978, de diversas leyes tributarias federales de regulación de competencia tributaria concurrente que contemplaban un porcentaje de participación para los municipios, originó en la hacienda municipal una gran dependencia financiera con respecto a las transferencias intergubernamentales que éstas promovían, ya que pasaron de representar el 18.80% del total bruto de los ingresos locales durante el periodo comprendido de 1975 a 1980, al 66.75% de dicho ingreso total en los años posteriores a dichas promulgaciones.
4. Las figuras tributarias relacionadas con la competencia tributaria exclusiva local, la propiedad inmobiliaria y los servicios públicos, se han consolidado como los ingresos propios económicamente más representativos para el gobierno municipal, si bien porcentualmente han decaído en comparación con los ingresos derivados de la competencia tributaria concurrente, las transferencias, lo que supone un debilitamiento en la autonomía financiera local.
5. Las reformas constitucionales de 1983 y 1999 sin duda alguna han sido significativas para el municipio mexicano, pues le proveyeron de un sistema tributario con ingresos propios, no obstante, las mismas no han sido capaces de otorgarle una digna autonomía financiera como ente de gobierno, lo anterior nos indica que es el poder tributario la herramienta jurídico-tributaria que puede vigorizar a las finanzas locales, tanto desde su flanco de competencia tributario exclusivo, como concurrente, lo anterior a fin de fortalecer su autosuficiencia financiera y, por tanto, de gobierno.