



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Derecho

Alcance Normativo y Control Constitucional en la Política Fiscal Estatal:
Análisis del Impuesto de Hospedaje en la Administración Pública de
Querétaro.

Trabajo escrito

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de
Maestro en Administración Pública Estatal y Municipal

Presenta
Lcdo. Alexis Sebastian Bárcenas Uribe

Dirigido por
Dra. Elizabeth Mendoza Morales

Querétaro, Qro., a 2025.

La presente obra está bajo la licencia:
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.es>



CC BY-NC-ND 4.0 DEED

Atribución-NoComercial-SinDerivadas 4.0 Internacional

Usted es libre de:

Compartir — copiar y redistribuir el material en cualquier medio o formato

La licenciante no puede revocar estas libertades en tanto usted siga los términos de la licencia

Bajo los siguientes términos:



Atribución — Usted debe dar [crédito de manera adecuada](#), brindar un enlace a la licencia, e [indicar si se han realizado cambios](#). Puede hacerlo en cualquier forma razonable, pero no de forma tal que sugiera que usted o su uso tienen el apoyo de la licenciante.



NoComercial — Usted no puede hacer uso del material con [propósitos comerciales](#).



SinDerivadas — Si [remezcla, transforma o crea a partir](#) del material, no podrá distribuir el material modificado.

No hay restricciones adicionales — No puede aplicar términos legales ni [medidas tecnológicas](#) que restrinjan legalmente a otras a hacer cualquier uso permitido por la licencia.

Avisos:

No tiene que cumplir con la licencia para elementos del material en el dominio público o cuando su uso esté permitido por una [excepción o limitación](#) aplicable.

No se dan garantías. La licencia podría no darle todos los permisos que necesita para el uso que tenga previsto. Por ejemplo, otros derechos como [publicidad, privacidad, o derechos morales](#) pueden limitar la forma en que utilice el material.



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Derecho
Maestría en Administración Pública Estatal y Municipal

Alcance Normativo y Control Constitucional en la Política Fiscal Estatal: Análisis
del Impuesto de Hospedaje en la Administración Pública de Querétaro.

Trabajo escrito

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de
Maestro en Administración Pública Estatal y Municipal.

Presenta:

Lcdo. Alexis Sebastian Bárcenas Uribe.

Dirigido por:

Dra. Elizabeth Mendoza Morales

Dra. Elizabeth Mendoza Morales

Presidente

Dr. Edgar Pérez González

Secretario

Dra. Karla Elizabeth Mariscal Ureta

Vocal

Dra. Itza Livier García Sedano

Suplente

Dr. Leonardo Senen Cabello Álvarez

Suplente

Centro Universitario, Querétaro, Qro. 2025

Dedicatoria

A mis padres, cuyo amor incondicional, ejemplo de perseverancia y apoyo constante han hecho posible este logro.

Agradecimientos

A la Dra. Elizabeth Mendoza Morales, directora de esta tesis, por su orientación académica, su compromiso y la guía brindada, que fueron determinantes para el adecuado desarrollo de este trabajo. Su dedicación y acompañamiento representaron un pilar fundamental en la culminación de esta investigación.

Al Programa de Maestría, que me brindó las herramientas necesarias para profundizar en el estudio y análisis jurídico, así como a la Facultad de Derecho por proporcionar un espacio académico de calidad y por promover el pensamiento crítico y la formación integral.

De manera especial, agradezco a la Universidad Autónoma de Querétaro, institución que ha sido un referente en mi preparación profesional y personal. Su compromiso con la excelencia académica y el desarrollo científico hizo posible la realización de este proyecto.

A mi familia, por su respaldo permanente, por las palabras de aliento y por brindarme siempre los valores que me han guiado a lo largo de mi formación personal y profesional. Gracias por creer en mí y por caminar a mi lado a lo largo de este proceso.

A mi novia y amigos, cuyo acompañamiento, paciencia y apoyo constante fueron una fuente esencial de motivación durante todo este proceso.

A todas y todos quienes, de forma directa o indirecta, contribuyeron en este camino, les expreso mi más sincero reconocimiento y gratitud.

Resumen

La presente investigación analiza la constitucionalidad del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje regulado en la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro. Dicha contribución fue objeto de una reforma implementada en el ejercicio fiscal 2025 por la administración pública estatal. El análisis parte de la premisa de que la potestad tributaria de los congresos locales, aunque legítima, debe ejercerse dentro de los parámetros establecidos en la Constitución. En particular, se atiende lo relativo a los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad, con el fin de que la política fiscal que se desarrolle dentro del estado vaya en concordancia con los derechos de los contribuyentes. El estudio se desarrolla en tres ejes. El primero explica el proceso legislativo y la política fiscal estatal que enmarca la creación y reforma de contribuciones. El segundo aborda el concepto de contribuciones y su clasificación, junto con los principios constitucionales que rigen en materia tributaria. Finalmente, el tercero realiza un análisis de caso sobre la constitucionalidad del impuesto de hospedaje en Querétaro a través del juicio de amparo indirecto como medio de control constitucional contra normas fiscales.

Palabras clave: Contribuciones, Impuesto sobre hospedaje, Juicio de amparo fiscal, Política fiscal, Principios tributarios.

Abstract

This research analyzes the constitutionality of the lodging services tax in the State of Querétaro, regulated by the Finance Law of the Estado de Querétaro. This contribution was subject to a reform implemented during the 2025 fiscal year by the state public administration. The analysis is based on the premise that the taxing power of state congresses, although legitimate, must be exercised within the parameters established by the Constitution. Particularly regarding the principles of legality, equity, and proportionality, so that the fiscal policy developed within the state

remains consistent with taxpayers' rights. The research is structured around three main axes. The first explains the legislative process and the state's fiscal policy that frame the creation and reform of contributions. The second addresses the concept of contributions and their classification, together with the constitutional principles governing taxation. Finally, the third presents a case study analyzing the constitutionality of the lodging tax in Querétaro through the indirect amparo lawsuit as a mechanism of constitutional control against tax regulations.

Key words: Contributions, Fiscal amparo lawsuit, Fiscal policy, Lodging tax, Tax principles.

ÍNDICE GENERAL

Dedicatoria.....	II
Agradecimientos	III
Resumen	IV
Abstract.....	IV
Introducción	1
Capítulo Primero El acercamiento teórico del proceso legislativo y la política fiscal en el ámbito estatal.....	3
1.1 Política Fiscal en el ámbito estatal	3
1.2 Facultades legislativas de los congresos en materia tributaria.....	15
1.3 Etapas del proceso legislativo para crear o reformar contribuciones	21
Capítulo Segundo Marco conceptual de las contribuciones y su medio de defensa constitucional	28
2.1 Las contribuciones en el derecho fiscal mexicano	28
2.2 Clasificación de las contribuciones.....	31
2.3 Principios constitucionales aplicables a las contribuciones.....	33
2.4 El juicio de amparo como medio de control contra normas fiscales: Naturaleza del juicio de amparo	38
2.5 Juicio de amparo contra leyes en materia tributaria	43
Capítulo Tercero Estudio de caso: el Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje contenido en la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro.....	47
3.1 Naturaleza jurídica del Impuesto Sobre Hospedaje	47
3.2 Contenido normativo y estructura del Impuesto Sobre el Hospedaje	52

3.3 Contravención del artículo 46 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro como norma autoaplicativa o heteroaplicativa	66
3.4 Viabilidad del juicio de amparo frente a la disposición tributaria	75
Capítulo Cuarto Análisis de constitucionalidad del Impuesto por la Prestación del Servicio de Hospedaje controvertido vía juicio de amparo indirecto	78
4.1 Criterio de constitucionalidad de la norma.....	78
4.2 Refutación de constitucionalidad de la norma.....	80
Conclusiones	115
Bibliografía.....	120

Introducción

La política fiscal en México es uno de los temas más relevantes que existen para la administración pública. Constituye un elemento esencial para garantizar la suficiencia de recursos públicos que permitan financiar el gasto gubernamental y, con ello, atender las demandas sociales y satisfacer sus necesidades logrando el bien subjetivo público. Para tal efecto, el poder ejecutivo es quien sienta las bases dentro de su plan estatal de desarrollo. En dicho instrumento se señalan los ejes que tendrán prioridad y gestionan el paquete fiscal correspondiente a cada ejercicio fiscal.

Dentro de este marco, las legislaturas locales ejercen la facultad de crear y reformar contribuciones estatales, en congruencia con los propios principios constitucionales que rigen en materia tributaria. Sin embargo, el diseño normativo de tales contribuciones no siempre observa estrictamente los criterios de legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público, lo que genera la posibilidad de vulnerar derechos fundamentales de los gobernados.

En este contexto, se ubica el Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje, regulado por la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro dentro de sus artículos 43 a 49. Si bien su existencia se justifica como una medida de política fiscal para fortalecer la promoción turística y la recaudación local, lo cierto es que de su redacción pueden advertirse imprecisiones que resultarían en potenciales conflictos de inconstitucionalidad, principalmente por el diseño de sus elementos sustantivos del tributo y la manera en que incide en los contribuyentes.

El problema central que plantea esta investigación radica en determinar si, durante el proceso legislativo de creación o reforma del impuesto, se vulneran principios constitucionales. En caso de que ello ocurra, se analiza la procedencia del medio de defensa con el que cuentan los contribuyentes para controvertir dicha afectación si así lo desean, el cual consiste en el juicio de amparo indirecto. Este mecanismo

de control constitucional es la vía idónea para cuestionar la validez constitucional de las normas generales en materia fiscal, debiendo considerar los momentos oportunos para su interposición.

Hay que considerar que el análisis de constitucionalidad que realicen los órganos jurisdiccionales encargados de dirimir el juicio de amparo dependerá totalmente del criterio que tomen cada uno de ellos, por lo que puede suceder que en algunos casos un juzgador tome un criterio y uno diverso adopte el contrario.

En este sentido este trabajo resulta relevante pues contribuye a la reflexión sobre la técnica legislativa en materia fiscal, el equilibrio entre potestad tributaria y derechos fundamentales, y la necesidad de fortalecer los mecanismos de control constitucional en el ámbito tributario, analizando el caso concreto del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje con el fin de valorar su constitucionalidad y la viabilidad de impugnación a través del juicio de amparo.

Capítulo Primero

El acercamiento teórico del proceso legislativo y la política fiscal en el ámbito estatal

1.1 Política Fiscal en el ámbito estatal

En la gestión de la materia tributaria intervienen los tres poderes del Estado, es decir, el Legislativo, Ejecutivo y Judicial, cada uno en el ámbito de sus respectivas competencias (creación de leyes, administración y controversias judiciales, respectivamente), dicha clasificación encuentra sustento en el artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el 13 de la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Querétaro.

Bajo esta tesitura, al crearse o modificarse una legislación en materia tributaria, el Poder Judicial es aquel que actúa como contrapeso de las normas emitidas por el Legislativo y ejecutadas en algunas ocasiones por el Ejecutivo al ser aquel que tiene el contacto “directo” con la población, pues es quien se encarga de la recaudación del numerario de los contribuyentes. No debe pasar desapercibido que, a pesar de estar delimitadas formalmente las atribuciones de cada uno de los poderes, lo cierto es que también pueden realizar facultades que materialmente corresponden a otro poder, sin embargo, el único facultado para interpretar las normas en materia tributaria y poder desaplicar aquellas que se consideren inconstitucionales es el Poder Judicial¹.

De esta forma es claro que, históricamente, el Estado es el encargado de llevar a cabo una serie de complejas tareas de administración en materia financiera por medio de la cual recauda los recursos económicos por funciones de derecho

¹ No pasa por alto que puede existir una postura teórica que disponga que, atendiendo a los Derechos Humanos y a las convenciones internacionales, la administración pública puede aplicar la norma con base en el principio pro persona y el control difuso de constitucionalidad, para realizar la aplicación o interpretación de la norma que más le beneficie a la persona, empero, tal circunstancia nunca es aplicada por las unidades administrativas al argumentar que se encuentran impedidas al ser una norma vigente y válida, aunque pudiera ser inconstitucional, por lo que forzosamente necesitan de un mandato judicial para desaplicar una norma.

público y privado de los ciudadanos. Lo anterior tiene la finalidad de cumplir y desempeñar adecuadamente las funciones del Estado, lo cual logrará a través de la política fiscal que establezcan, la cual, en teoría, deberá de realizarse libre de intereses personales, políticos o fines lucrativos, puesto que tales funciones requieren de una gran cantidad de recursos pecuniarios para lograr satisfacer las necesidades de la colectividad y alcanzar los fines del Estado que realizara la administración pública en función.

Entendiendo a la administración pública de acuerdo con Rafael Martínez, como *“los entes del poder público encargados de coordinar los recursos de diversa índole para el logro de ciertos objetivos”*².

Así, también refiere Rafael Martínez que³, el estado es el encargado de llevar a cabo una intensa y compleja tarea en materia financiera, encaminada a recaudar los recursos pecuniarios de que precisa para cumplir sus atribuciones. Dicha labor la realiza sin fines lucrativos y se califica de financiera porque está referida a transacciones monetarias.

Si bien la recaudación tributaria conlleva, per se, un menoscabo en el patrimonio de los gobernados, tal circunstancia es indispensable para el correcto funcionamiento de la sociedad. En este sentido, la carga fiscal se traduce en el sacrificio que asumen los contribuyentes para poder satisfacer las necesidades comunes. La conclusión a la que se llega puede explicarse si se extrapola desde el punto de vista del contrato social planteado por Jean Jacques Rousseau, conforme a la cual los gobernados ceden una parte de su libertad natural para formar una unidad política estructurada en busca del bien general. Así se imponen derechos y obligaciones recíprocos tanto para el Estado como para los ciudadanos en cuanto a la tributación de carácter legal que permite a ambas partes desempeñarse

² MARTÍNEZ Morales, Rafael I., *Derecho administrativo 1° curso*, Oxford, México, p. 46

³ *Ibíd*em

armónicamente, mismas que se reflejan en el desarrollo y la implementación política fiscal que realiza la administración pública.

Ahora bien, se debe abordar el hecho de que, la política fiscal puede formar parte tanto del derecho financiero como del derecho tributario, pues existen diversas corrientes que tratan de clasificar a una dentro de otra⁴, incluso existiendo la postura teórica de que a todas ellas las engloba el derecho administrativo⁵. No obstante lo anterior, tal circunstancia únicamente sirve como un enfoque metodológico de clasificación, por lo que por una cuestión de entendimiento conviene precisar las definiciones de derecho financiero y derecho tributario que nos brinda Sergio Francisco de la Garza:

“El derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.

(...)

Por derecho tributario, entendemos el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos (impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales), a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos que pueden surgir y a los ilícitos y las sanciones establecidas por su violación.⁶”

⁴ Vid. Ídem. P. 84-85

⁵ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2000.

⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2000, pp. 17 y 20.

De esta manera, la actividad financiera estatal comprende en esencia de tres momentos, los cuales conforman: la captación de la que se encarga el derecho fiscal; la administración, la cual se encuadra dentro del derecho patrimonial y; el gasto que se encuentra contenido teóricamente dentro de la rama de derecho presupuestario, sin que se pierda de vista que para objeto del presente trabajo si bien se puede dividir cada una de ellas, se opta por referirse a la política fiscal de manera que abarque a todas estas ramas, así como al derecho financiero, por mejor adaptarse al contenido de todas ellas.⁷

Así, la política fiscal es una herramienta fundamental del Estado para recaudar ingresos y distribuirlos conforme a las necesidades públicas (mezclándose así los conceptos de derecho financiero y tributario). De ahí que las entidades federativas deban realizar una planeación adecuada dicha política, ya que a partir de los criterios elegidos dependerá la capacidad de la administración pública estatal para alcanzar los fines del estado que se propongan. En efecto, esto se explica al advertir que, de la recaudación y distribución económica dependerán todas las acciones que el Estado pretenda implementar y que se establezcan a partir del plan de desarrollo. En este sentido, la política fiscal permitirá que las instituciones de la administración pública cuenten con las condiciones adecuadas para poder desempeñar sus atribuciones del desarrollo de su función pública.

Lo anterior en virtud de que, cada entidad federativa es libre y autónoma en lo que se refiere a su régimen interno, y reglamentada en su propia constitución como ley suprema, evidentemente derivado de la forma de organización como federación del país, razón por la cual tal norma máxima estatal deberá ser acorde a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, por política fiscal se entiende:

⁷ Vid. MARTÍNEZ Morales, Rafael I., *Derecho administrativo 2° curso*, Oxford, México, pp. 84-85.

“El conjunto de instrumentos y medidas que toma el Estado con objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar las funciones que le ayuden a cumplir los objetivos de la política económica, a través del gasto público. (...)”

La política fiscal es una rama de la política económica que configura el presupuesto del Estado y sus componentes (gasto público e impuestos) como variables de control para asegurar y mantener la estabilidad económica, amortiguando las variaciones de los ciclos económicos, y contribuyendo a mantener una economía creciente.”⁸.

Así, la política fiscal sería toda planeación del estado que afecten las finanzas públicas, y que a través de ellas logre materializar los objetivos planteados para alcanzar el bien público subjetivo, lo que se traduciría en la satisfacción de las necesidades colectivas de los ciudadanos.

Mariano Latapí Ramírez, nos establece que la política fiscal se entiende como el:

“conjunto de instrumentos y medidas que toma el Estado con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar las funciones que le ayuden a cumplir los objetivos de la política económica general. Los principales ingresos de la política fiscal son por la vía de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y el endeudamiento público interno y externo. La política fiscal como acción del Estado en el campo de las finanzas públicas, busca el equilibrio entre lo recaudado por impuestos y otros conceptos y los gastos gubernamentales.”⁹

⁸ Auditoria Superior de la Federación. *Introducción al Sistema Fiscal Mexicano*. México, 2016, p. 12 y 15, obtenido de: https://www.asf.gob.mx/uploads/61_Publicaciones_tecnicas/2._Introduccion_al_Sistema_Fiscal_Mexicano.pdf

⁹ LATAPÍ Ramírez, Mariano, *La realidad de los impuestos en México*, citado por Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, *Política Fiscal: Tendencias del Sistema Tributario Mexicano*, Cámara de Diputados, México, 2007, p. 6.

En este sentido, la política fiscal estatal debe ser entendida como el conjunto de decisiones orientadas a regular los ingresos propios del estado, de forma armónica con el marco constitucional y legal vigente. Esto incluye no solo los objetivos recaudatorios, sino también consideraciones de justicia fiscal, competitividad económica, desarrollo regional y capacidad administrativa de los entes recaudadores.

Lo cual conlleva considerar todas las aristas en que el gobierno recaudará el dinero suficiente para llevar a cabo un paquete económico adecuado para proveer a la sociedad de bienes y servicios, al tiempo de sufragar adecuadamente los gastos de las actividades contraídas por el estado alcanzando unas finanzas sanas, lo cual significa que se contrapongan los componentes de ingresos y gastos, considerando que todo gasto debe tener una contraparte en ingresos de tal manera que al restarse los ingresos menos el gasto se obtenga ya sea una deuda o un superávit.

En tal guisa, *“la actividad que el estado efectúa en el ámbito financiero se regula básicamente en la ley de ingresos y el presupuesto de egresos, los cuales se fijan en los niveles federal, local y municipal”*¹⁰.

De tal forma que, la distribución de los recursos económicos se encuentra conformada de diversas fuentes de ingresos, verbigracia la del gobierno federal a las entidades federativas y municipios, la cual se encuentra fundamentada a través de la Ley de Coordinación Fiscal, donde se establece que una parte de los recursos de las entidades federativas y municipios provendrán de las transferencias que les hace el gobierno federal, constituyendo así el gasto federalizado.

Por ejemplo, de acuerdo con la plataforma de transparencia presupuestaria¹¹, para el primer trimestre de 2025, el Estado de Querétaro recibió la cantidad de \$11, 858.81 millones de pesos, los cuales son destinados para

¹⁰ MARTÍNEZ Morales, Rafael I, *Derecho administrativo 2do curso*, México, Oxford, 2014, p 54.

¹¹ Cfr. Plataforma de transparencia presupuestaria, *entidades federativas*, consultado el 30 de junio de 2025, obtenido de: <https://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/Entidades-Federativas>

diversos rubros, mismos que tienen la obligación de reportar de conformidad con el artículo 85 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria¹².

Corolario a lo anterior, los ingresos obtenidos y el recurso erogado deberá estar contemplado dentro del paquete fiscal estatal, el cual se compondrá principalmente de la Iniciativa de Ley de Ingresos del Estado de Querétaro y por el decreto de Presupuesto de Egresos del Estado de Querétaro.

Así, la iniciativa de la Ley de Ingresos del Estado de Querétaro incluye las medidas a desarrollar en el ejercicio fiscal que se trate para obtener los recursos públicos con los que se sufragará el presupuesto de egresos, por lo que se integrará de una exposición de motivos realizada por el gobernador del estado en el que abordará el pronóstico de los ingresos presupuestarios del sector público con motivo de una serie de conceptos diversos, siendo el más relevante de ellos los impuestos,

¹² Artículo 85.- Los recursos federales aprobados en el Presupuesto de Egresos para ser transferidos a las entidades federativas y, por conducto de éstas, a los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal se sujetarán a lo siguiente:

I. Los recursos federales que ejerzan las entidades federativas, los municipios, los órganos político administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, así como sus respectivas administraciones públicas paraestatales o cualquier ente público de carácter local, serán evaluados conforme a las bases establecidas en el artículo 110 de esta Ley, con base en indicadores estratégicos y de gestión, por instancias técnicas independientes de las instituciones que ejerzan dichos recursos, observando los requisitos de información correspondientes, y

II. Las entidades federativas enviarán al Ejecutivo Federal, de conformidad con los lineamientos y mediante el sistema de información establecido para tal fin por la Secretaría, informes sobre el ejercicio, destino y los resultados obtenidos, respecto de los recursos federales que les sean transferidos.

Los informes a los que se refiere esta fracción deberán incluir información sobre la incidencia del ejercicio de los recursos de los Fondos de Aportaciones Federales a que se refiere el Capítulo V de la Ley de Coordinación Fiscal, de manera diferenciada entre mujeres y hombres.

Para los efectos de esta fracción, las entidades federativas y, por conducto de éstas, los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, remitirán al Ejecutivo Federal la información consolidada a más tardar a los 20 días naturales posteriores a la terminación de cada trimestre del ejercicio fiscal.

La Secretaría incluirá los reportes señalados en esta fracción, por entidad federativa, en los informes trimestrales; asimismo, pondrá dicha información a disposición para consulta en su página electrónica de Internet, la cual deberá actualizar a más tardar en la fecha en que el Ejecutivo Federal entregue los citados informes.

Las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, publicarán los informes a que se refiere esta fracción en los órganos locales oficiales de difusión y los pondrán a disposición del público en general a través de sus respectivas páginas electrónicas de Internet o de otros medios locales de difusión, a más tardar a los 5 días hábiles posteriores a la fecha señalada en el párrafo anterior.

los cuales son contemplados como ingresos propios. Aquí conviene aclarar que en realidad el mayor ingreso de una entidad federativa proviene de lo otorgado por la colaboración fiscal proveniente de la federación.

No obstante lo anterior, la Ley de Ingresos es la disposición normativa en la que se determina anualmente¹³, el monto de los impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, participaciones federales, aportaciones federales, convenios federales, incentivos de la colaboración fiscal e ingresos extraordinarios que tenga derecho a percibir el Estado.

De esta forma, los ingresos del estado son sumamente relevantes para alcanzar los fines que se proponga alcanzar, los cuales son aportados por los gobernados, y usados, en teoría, para la satisfacción de sus necesidades colectivas.

En el caso en concreto, el Estado de Querétaro para el ejercicio fiscal 2025, consideró en su Ley de Ingresos lo siguiente:

CONCEPTO	IMPORTE
Impuestos	7,426,553,173
Cuotas y Aportaciones de Seguridad Social	0
Contribuciones Especiales	0
Derechos	3,032,464,048
Productos	991,852,745
Aprovechamientos	207,405,061
Ingresos por Venta de Bienes, Prestación de Servicios y Otros Ingresos	0
TOTAL DE INGRESOS PROPIOS	11,658,275,027
Participaciones	22,966,676,969
Aportaciones	17,576,032,432
Convenios	3,651,686,344
Incentivos Derivados de la Colaboración Fiscal	1,808,496,059
Fondos Distintos de Aportaciones	0
TOTAL DE PARTICIPACIONES, APORTACIONES, CONVENIOS, INCENTIVOS DERIVADOS DE LA COLABORACIÓN FISCAL Y FONDOS DISTINTOS DE APORTACIONES	46,002,891,804
Transferencias, Asignaciones, Subsidios y Subvenciones, y Pensiones y Jubilaciones	0
Ingresos Extraordinarios	0
TOTAL DE INGRESOS POR PERCIBIR EN EL EJERCICIO FISCAL 2025	57,661,166,831
TOTAL DE FINANCIAMIENTO PROPIO	4,525,800,000
TOTAL DE INGRESOS PARA EL EJERCICIO FISCAL 2025	62,186,966,831

14

¹³ Derivado del principio de anualidad que rige en las leyes fiscales.

¹⁴ Vid. Ley de Ingresos del Estado de Querétaro para el Ejercicio Fiscal 2025, p. 4.

Como se puede observar, prima facie, el total de ingresos propios no representa el mayor ingreso para un estado, siendo este rubro en el estado de Querétaro únicamente el 18.74% del total de los ingresos contemplados por el estado para el ejercicio fiscal 2025, por lo que existe una dependencia financiera de las entidades federativas, razón por la cual deben realizar decisiones de política fiscal en el marco de sus atribuciones que ayuden a recaudar mayores ingresos propios.

Por su parte, el proyecto de Presupuesto de Egresos del Estado de Querétaro contiene formulada la propuesta de ejercicio del gasto para el ejercicio fiscal que se trate, en que se tendrá que considerar toda erogación que realizara la administración pública, es decir, contiene la asignación de los recursos públicos a los diversos destinos en que serán aplicados, en consideración de las necesidades de los diversos entes que conforman la administración pública estatal.

De tal manera que, el decreto de Presupuesto de Egresos será el instrumento financiero anual a través del cual el gobierno estatal plasmará las prioridades de su administración, objetivos anuales, estrategias, metas, proyecciones de finanzas públicas que permitirán satisfacer las necesidades de la población, así como la ejecución de diversos programas que implementarán a lo largo de su mandato siguiendo los principios de eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez; por lo que la misma resulta de vital importancia en el entendido de que por disposición constitucional, no se podrá hacer pago alguno que no esté comprendido dentro de este ordenamiento legal.

De manera que, el Estado de Querétaro para el ejercicio fiscal 2025, consideró en su Presupuesto de Egresos de forma general lo que a continuación se indica:

CONCEPTO	MONTO
Transferencias a Municipios	9,780,002,832
Transferencias al Poder Legislativo	418,949,265
Transferencias al Poder Judicial	1,585,062,627
Transferencias a Organismos Autónomos y Tribunales Administrativos	2,172,027,515
Transferencias a Entidades Paraestatales	26,467,709,547
Dependencias del Sector Central y Órganos Auxiliares	5,860,505,322
Deuda Pública	1,150,879,010
Jubilaciones y Pensiones	1,499,259,705
Obras y Acciones Programables	13,252,571,008
TOTAL DE PRESUPUESTO DE EGRESOS	62,186,966,831

15

Cómo se puede observar, todos los gastos e ingresos deben de estar debidamente contemplados en el paquete fiscal, los cuales deberán guardar congruencia entre sí, en el entendido de que se tratan de estimaciones financieras calculadas que, al final del ejercicio, podrían presentar ciertas discrepancias. Dichos lineamientos sólo buscan establecer una estructura que ayude a orientar la distribución de los recursos obtenidos, es decir, se tratan de directrices que orientan las proyecciones que realiza el Estado para lograr su actividad. Asimismo, tales ingresos y egresos son desglosados de manera específica mediante diversas clasificaciones presupuestarias. Sin embargo, el presente trabajo no tiene por objeto analizar a profundidad la política fiscal estatal, pero se reconoce que resulta indispensable conocer tal información de manera somera, en tanto se encuentran directamente vinculados con el tema de investigación, particularmente lo relativo al propio gasto público, mismo que encuentra subdivisiones en clasificaciones que permiten separar la distribución de los recursos en la sociedad.

Por último, es importante señalar que a pesar de que los ingresos y egresos se encuentren desglosados en el paquete fiscal estatal, lo cierto es que de igual

¹⁵ Vid. Decreto de Presupuesto de Egresos del Estado de Querétaro para el Ejercicio Fiscal 2025, p. 7.

manera existen fenómenos como la corrupción, nepotismo o amiguismo, en que se incurren que se traduce en un mal manejo de los recursos públicos, por lo que a través de los años se ha determinado que tratándose de recursos públicos se debe de tener una fiscalización adecuada de los mismos, de ahí que una vez que se publica el paquete fiscal, de conformidad con el artículo 126 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos¹⁶, solo podrá hacerse la aplicación del recurso en los sectores establecidos dentro del propio presupuesto de egresos, el cual podrá ser fiscalizado por la Entidad Superior de Fiscalización del Estado de Querétaro, de conformidad con la Ley de Fiscalización Superior y Rendición de Cuentas del Estado de Querétaro.

Una vez determinado lo anterior se puede decir que se cumple con el ciclo presupuestario del ejercicio de los recursos públicos en determinado periodo, el cual conlleva las fases de:

- Planeación
- Programación
- Presupuestación
- Ejercicio y control
- Seguimiento
- Evaluación
- Rendición de cuentas

Como se puede advertir, la política fiscal de un estado es una de las cuestiones más elaboradas que realiza la administración pública, pues requiere de la participación de una gran cantidad de actores públicos para que se lleve a cabo, además de que una vez realizada deben de fundarse y motivarse todas y cada una de las erogaciones con la finalidad de que se acredite que los montos obtenidos

¹⁶ Artículo 126. No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por la ley posterior.

fueron destinados debidamente a cumplir los objetivos determinados por la administración pública.

Ahora bien, en el ámbito estatal, la política fiscal se concreta a través de la facultad que tienen las entidades federativas para establecer, modificar o suprimir contribuciones que les permitan cumplir con sus fines constitucionales, lo cual se realiza a partir de la esfera de competencias que tiene cada una de ellas para legislar en materia tributaria.

En este sentido, la Constitución local constituye la norma fundamental en la que se sustenta el sistema tributario del estado. Ella contiene no solo los principios jurídicos básicos de las contribuciones, sino también determina la competencia de cada uno de los Poderes Públicos y establece los límites en el ejercicio de sus atribuciones. Es por ello que toda iniciativa de ley o decreto que crea una contribución estatal, está fundada en las disposiciones de carácter constitucional que le otorgan facultades para ello¹⁷, al tiempo que se encuentra reguladas tales facultades en la Ley Orgánica de la Administración Pública del Estado y en su defecto su reglamento interior.

Sin embargo, no se debe pasar por alto que la política fiscal en las entidades federativas no parte de un análisis operativo aislado como lo puede ser el velar por la colectividad y satisfacer sus necesidades, sino que se encuentra condicionada por diversos factores como la política económica nacional, las necesidades presupuestarias locales, la deuda pública, la presión de ciertos sectores económicos y los intereses políticos que inciden en el proceso legislativo, siendo este último el más peligroso de todos, pues hace depender la economía y desarrollo de un estado prácticamente del capricho de una fuerza política mayoritaria, dejando de velar por la finalidad antes señalada de la política fiscal.

¹⁷ Cfr. Navarro Franco, Guillermina Margarita y Martínez Jiménez, Leticia Ivonee. Contribuciones Estatales y Municipales. Indetec. Apuntes especialidad en Fiscalización de Impuestos en México, colección propia, p. 8.

1.2 Facultades legislativas de los congresos en materia tributaria

Sentado lo anterior, no es objeto de la presente investigación profundizar acerca de la forma en que se distribuye el gasto federalizado y la forma en que lo aplica cada entidad federativa al elaborar su paquete fiscal, pues el presente ocuso no tiene como finalidad analizar un proyecto fiscalizador del presupuesto asignado con motivo del gasto público, sino únicamente referirlo de forma superficial como antecedente para comprender la importancia que tiene la política fiscal en la administración pública.

Así, el orden jurídico mexicano es claro en establecer que el poder público del Estado se divide para su ejercicio en las funciones: legislativa, ejecutiva y judicial, cada una teniendo sus campos de atribuciones definidos formalmente, además de precisar que en ciertas ocasiones muy específicas pueden realizar acciones materialmente de otro poder.

Ahora bien, una vez establecida la importancia de la política fiscal, se debe abordar la forma y el proceso en que los actores públicos realizan la toma de decisiones para ejecutar la política fiscal del estado, la cual es realizada principalmente por el poder legislativo en sus tareas de creación o modificación de leyes.

Lo anterior cobra relevancia ya que las contribuciones estatales representan un ingreso financiero importante para el desarrollo estatal, que permite de manera directa o indirecta obtener los recursos necesarios para desarrollar los programas que la entidad federativa desee llevar a cabo, así como implementar las políticas públicas que satisfagan mejor las necesidades de la colectividad.

En este sentido, se debe establecer que, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece en el artículo 73, fracción VII, que es facultad del Congreso de la Unión establecer contribuciones, al tiempo que se empodera al poder ejecutivo para presentar la iniciativa de la ley de ingresos y el proyecto de

presupuesto de egresos de la Federación a la cámara de diputados, siendo este el órgano legislativo encargado de la revisión y en su caso aprobación del presupuesto.

Bajo esta tesitura, en el Estado de Querétaro es el artículo 18 de la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Querétaro, el que señala que la iniciativa de la Ley de Ingresos y de Presupuesto de Egresos del Estado sólo podrá ser presentada por el gobernador del Estado, mientras que el artículo 17, fracción X, del mismo ordenamiento, faculta a la legislatura de aprobar la Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos del Estado y de los municipios.

Por su parte, la Entidad Superior de Fiscalización del Estado de Querétaro, es el organismo público autónomo, mediante el cual se ejerce la función de fiscalización, es decir, se encarga de verificar si la recaudación, administración, aplicación y uso de los recursos públicos son acciones llevadas a cabo como lo dicta la ley, de conformidad con el artículo 31 de la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Querétaro.

Procesos que se encuentran regulados por la Ley para el Manejo de los Recursos Públicos del Estado de Querétaro, la cual tiene por objeto regular la programación, presupuestación, aprobación, ejercicio, control y evaluación de los recursos públicos del Estado de Querétaro y sus municipios. Bajo esta tesitura, las normativas mencionadas a supra líneas deberán de ser acordes a tal ordenamiento legal, así como a la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios, la cual tiene por objeto establecer los criterios generales de responsabilidad hacendaria y financiera que regirán a las Entidades Federativas y los Municipios, así como a sus respectivos Entes Públicos, para un manejo sostenible de sus finanzas públicas.

Bajo este enfoque, de manera resumida, el ciclo presupuestario en el Estado de Querétaro se conforma de la siguiente forma:

Los ingresos que el Estado y los municipios perciban en el ejercicio de que se trate, serán los establecidos en sus respectivas Leyes de Ingresos, aprobadas anualmente por la Legislatura.

FASE	ACTIVIDAD	PLAZO ESTIMADO
1 Presentación de la Iniciativa presupuestal del paquete fiscal (Ley de Ingresos y de Presupuesto de Egresos)	El Ejecutivo estatal presenta al Congreso del Estado la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos.	A más tardar el 30 de noviembre de cada año (artículos 34 y 49)
2. Aprobación del paquete fiscal.	La Legislatura del Estado discute y aprueba la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos.	A más tardar el 15 de diciembre de cada año. (artículos 31 y 50)
5. Publicación del Decreto	Se publica la Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos en el Periódico Oficial ("La Sombra de Arteaga").	Se publicarán dentro de los 10 días hábiles a partir de su recepción, correspondiente a diciembre de cada año. (artículo 42)
6. Entra en vigor y ejercicio presupuestal	Comienza la ejecución del presupuesto aprobado.	1 de enero del siguiente año, por el principio de anualidad.

7. Presentación de la Cuenta Pública	Rendición de resultados financieros ante el Congreso estatal.	A más tardar último día de abril del año siguiente. (artículo 79 de la Ley General de Contabilidad Gubernamental)
Notas relevantes: 1. Los artículos corresponden a la Ley para el Manejo de los Recursos Públicos del Estado de Querétaro. 2. En el Presupuesto de Egreso del Estado, se considerará una partida para la promoción, difusión y proyección de la imagen y productos turísticos del Estado, que será una cantidad equivalente al setenta y cinco por ciento de los recursos autorizados por la Legislatura por concepto del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje.		

(Creación propia)

De esta manera, es que se puede observar claramente la interacción de dos poderes del gobierno como lo es el legislativo y el ejecutivo¹⁸, este último realizando funciones materialmente legislativas al proponer la iniciativa de la Ley de Ingresos y el proyecto de Presupuesto de Egresos, pues como menciona Serra Rojas, *“La función legislativa es la función que se encomienda formalmente al Poder Legislativo Federal. Sólo por excepción y con expresa indicación constitucional, pueden los otros poderes realizar actos legislativos o situaciones quasi-legislativas.”*¹⁹

Por lo que, aquí es donde entra en juego la creación o reforma de las contribuciones que se espera generar, y donde tiene un peso importante el poder

¹⁸ Y más adelante entrara en juego el poder judicial siendo este el encargado de revisar la Constitucionalidad o legalidad de las normas en materia fiscal.

¹⁹ SERRA Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, México, Editorial Porrúa, 1977, p. 47

político que exista dentro de la legislatura, donde se vuelve un cabildeo de tales propuestas a efecto de que sean aprobadas, pues corresponde a este órgano verificar que existe un equilibrio entre los ingresos proyectados y los gastos que se pretenden erogar, de ahí que primero deberá de aprobar la Ley de Ingresos y posteriormente el Presupuesto de Egresos.

“La función legislativa es una actividad creadora del derecho objetivo del Estado, subordinada al orden jurídico y consiste en expedir las normas que regulan la conducta de los individuos y la organización social y política.”²⁰

De esta manera, toda norma jurídica debe ser creada o modificada por el Poder Legislativo del Estado, el cual conforma un poder constituido que se originó del poder derivado que fue formado por el poder constituyente originario, expresado en la voluntad del pueblo conforme al diseño constitucional que se rige en la Ley Suprema del estado mexicano. No obstante, el paquete económico no se elabora únicamente considerando las necesidades de la sociedad, es decir, considerando la voluntad del pueblo, sino que en él inciden diversos factores adicionales. Entre ellos destacan las dinámicas e influencias políticas de los grupos que se encuentren ejerciendo el poder, al ser éstos los que representan la voluntad preponderante, provocando una desnaturalización de la función representativa que justificó el origen democrático del poder legislativo.

En efecto, la creación o reforma de contribuciones estatales no solo responde a necesidades financieras. También obedece a un contexto político que incluye negociaciones entre partidos, intereses del Ejecutivo estatal, agendas económicas, presiones de sectores productivos y coyunturas sociales.

Por ejemplo, en periodos electorales o de transición administrativa, es común que los legisladores promuevan cambios fiscales con fines recaudatorios

²⁰ Ibídem.

acelerados, sin un análisis técnico profundo, lo que puede dar lugar a normas mal estructuradas o inconstitucionales.

Asimismo, el diseño de un impuesto puede ser influido por el cabildeo de cámaras empresariales o grupos turísticos, como ocurre frecuentemente con el impuesto sobre hospedaje, en donde los fondos recaudados muchas veces se destinan a la promoción turística bajo esquemas cuestionables de gestión.

En tal guisa, lo cierto es que, en muchas ocasiones no es la voluntad del pueblo la que origina la creación o modificación de normas, sino simplemente la necesidad de actualizar el marco jurídico frente a las transformaciones del mundo fáctico en el que se desenvuelven los ciudadanos. Este fenómeno adquiere relevancia en materia tributaria, donde encuentra problemas, pues resulta poco probable que los gobernados respalden la creación o aumento de contribuciones. Empero, dicha materia constituye un ámbito recurrente de modificación realizada por la intervención del órgano legislativo (y ejecutivo en cuanto a propuestas) en sus atribuciones formales. En este sentido, tales circunstancias únicamente delimitan el procedimiento que se seguirá para poder elaborar la política fiscal estatal a través de la creación o modificación de normas tributarias. Sin embargo, este problema no será abordado en el presente escrito, sino que se plantea únicamente como un punto de reflexión entorno a si la política fiscal es realizada persiguiendo el bien colectivo o responde a intereses partidistas.

De esta manera, el ideal es que los legisladores en sus atribuciones de derecho público de creación de leyes, realicen normas jurídicas tan perfectas que la sociedad esté conforme con la finalidad para la que se crean, pues el deber ser sería que tales ordenamientos jurídicos no violentaran ningún derecho de los gobernados, quienes al mismo tiempo se encontrarían satisfechos con el uso que realiza la administración pública a los recursos que recauda. Sin embargo, tal cuestión caería únicamente en la denominada falacia de nirvana, pues el legislador no puede esperar encontrar la solución perfecta para un problema que regulara con

una norma jurídica, por lo que básicamente las desarrolla con base en el método empírico de prueba y error, con la precisión de que evidentemente se hace un análisis y una motivación de la norma, pero que al fin de cuentas sólo hasta la aplicación de esta podrá juzgar el resultado.

Pese a lo anterior, la facultad legislativa del congreso no es absoluta, sino que se encuentra limitada por los principios constitucionales. Concretamente los previstos en materia tributaria y por el respeto a las competencias federales.

En este marco, como se verá más adelante, la legislatura del Estado de Querétaro tiene la potestad de establecer contribuciones como el Impuesto por la Prestación del Servicio de Hospedaje, siempre que no invada facultades exclusivas de la Federación ni contravenga los principios tributarios establecidos en la Constitución General, o cuando en su caso, se trate de facultades concurrentes entre la federación y las entidades federativas.

1.3 Etapas del proceso legislativo para crear o reformar contribuciones

El proceso legislativo es el mecanismo por medio del cual el poder legislativo puede crear o modificar normas, mismo que es llevado a través de diversas fases que permiten culminar satisfactoriamente con la emisión de una ley.

Así, el proceso legislativo estatal es el procedimiento formal mediante el cual se analiza, discute y aprueba una iniciativa de ley o de reforma, misma que es revisada y aprobada por los representantes populares denominados diputados, existiendo quince electos por el principio de mayoría relativa y diez según el de representación proporcional, quienes serán electos cada tres años pudiendo ser reelectos hasta por cuatro periodos.

Las etapas se encuentran contempladas en la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Querétaro, así como en la Ley Orgánica del Poder Legislativo del Estado de Querétaro, las cuales consisten grosso modo en:

- **Iniciativa:** Es el acto mediante el cual se presenta una propuesta de ley o decreto, misma que puede ser presentada de conformidad con el artículo 18 de la ley suprema estatal, por el gobernador del Estado, los diputados, el Tribunal Superior de Justicia, los ayuntamientos, los organismos autónomos y a los ciudadanos -en los casos regulados por la ley-, u otros actores facultados por la constitución local. Debiendo reiterarse la idea realizada en la sección pasada de que la iniciativa de la ley de ingresos y el proyecto de presupuesto de egresos del Estado corresponden exclusivamente al gobernador del Estado.
- **Discusión en comisiones:** La iniciativa es turnada a comisiones para su estudio y dictamen, donde se evalúa su viabilidad jurídica, fiscal y política para posteriormente ser enviada al pleno para su discusión, las cuales podrán ser ordinarias o especiales.
- **Discusión en el Pleno:** Una vez emitido el dictamen, se somete a discusión y votación en el Pleno del Congreso donde se discutirá en lo general y luego en lo particular.

Para que pueda funcionar la legislatura se requiere la asistencia de la mayoría simple para tener quórum para el desahogo de las sesiones.

- **Aprobación:** Se requiere mayoría simple o calificada, dependiendo del tipo de reforma, con lo cual se plasma su consentimiento o conformidad con el contenido de una iniciativa de ley.
- **Promulgación y publicación:** El Ejecutivo estatal puede sancionar la norma, es decir, la firma de aprobación o en su caso observarla devolviéndola al legislativo para su discusión, lo cual conlleva que se actualice el efecto del derecho de veto.

Posteriormente en caso de ser aprobada, se dice que se procede con su promulgación y se ordena su publicación en el Periódico Oficial del Estado de Querétaro “La Sombra de Arteaga”.

- **Inicio de la vigencia:** Es el acto por virtud del cual una ley comienza a obligar a las personas a quienes va dirigida.

Posterior a la publicación es posible que exista una *vacatio legis* entre la fecha de publicación de un proyecto de ley y la fecha de iniciación de la vigencia, sin embargo, la ley entra en vigor conforme a lo que disponga su artículo transitorio, o en su defecto, al día siguiente de su publicación de conformidad con el artículo 4 del Código Fiscal del Estado de Querétaro.

En el caso de reformas tributarias, es común que las discusiones incluyan argumentos técnicos y recaudatorios, aunque también intervienen consideraciones políticas y presión de grupos económicos o sociales, lo que puede comprometer la calidad técnica y jurídica de la norma aprobada.

Desde la perspectiva de la administración pública, cualquier nueva contribución debe ser evaluada en términos de factibilidad operativa, lo cual implica considerar diversos aspectos. Entre ellos la capacidad administrativa del estado para fiscalizar y recaudar el impuesto, la claridad normativa para garantizar seguridad jurídica a los contribuyentes, la existencia de mecanismos de vigilancia, rendición de cuentas y transparencia sobre el destino de los recursos, y el costo-beneficio de implementar una nueva figura tributaria considerando el descontento social que pueda ocasionar en cuanto a su aceptación o incluso el riesgo que se tiene de que la norma sea inconstitucional o viole algún derecho tributario.

Cuando estas condiciones no se cumplen —como en el caso de normas ambiguas, confusas o regresivas— se abre la posibilidad de que los contribuyentes acudan al juicio de amparo para cuestionar la validez constitucional de la norma, lo

que revela el papel clave que juega el control judicial en la configuración de la política fiscal estatal.

A pesar de lo señalado anteriormente, puede darse el caso que se emitan normas respecto a las cuales la administración pública reconozca que son contrarias a derecho al violentar diversos principios tributarios. No obstante lo anterior, continúe dejándolas sin modificar bajo la premisa de que le conlleva una mayor recaudación fiscal el mantenerlas que el eliminarlas, aún y cuando hayan sido declaradas inconstitucionales. Lo anterior es así en virtud de que el aparato de gobierno sabe que no es la totalidad de la población quien combate dichas normas - a pesar de ser inconstitucionales - razón por la cual el estado obtiene beneficios tributarios en razón de normas jurídicas “ilegales”. Verbigracia de ello son el pago de derechos registrales en el Estado de Querétaro, los cuales han sido declarados inconstitucionales y basta que el gobernado acuda al medio de defensa del juicio de amparo indirecto para obtener la protección de la justicia de la unión, sin embargo, se reitera que en este caso no son todos los gobernados quienes acuden a dicho medio por lo que a pesar de ser un cobro ilegal la administración decide dejar la norma al representar un mayor beneficio recaudatorio, conclusión similar a la que se podría llegar en dado caso de que existan criterios que determinen la inconstitucionalidad del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje.

De esta manera, los legisladores en sus atribuciones de derecho público de creación de leyes, deberían redactar normas jurídicas tributarias perfectas que no violenten ningún principio constitucional, y respecto a las cuales se elabora una motivación suficiente para que la sociedad esté conforme con la finalidad para la que son creadas. Sin embargo, tal cuestión en la práctica es poco realista, en la que la situación real rara vez se resuelve con una solución idealizada, que ignora las complejidades y limitaciones de la realidad, por lo que no existe esta solución ideal de que los legisladores emitan normas “perfectas”, y si bien se estiman que existen otras soluciones reales y más justas, lo cierto es que no siempre son puestas en práctica debido a cuestiones ajenas a la redacción de la norma.

En este sentido, el Estado crea impuestos a través del Poder Legislativo, y una vez creados, intervienen los Poderes Ejecutivo y Judicial en otras actividades relacionadas con los impuestos.

Así, mientras que el Legislativo crea los impuestos, el Ejecutivo los cobra y administra, es decir, concretiza la relación tributaria (relación entre el Estado y las personas obligadas a pagar impuestos), al determinar y exigir el impuesto. Por su parte, el Poder Judicial interpreta las leyes y resuelve los conflictos que surgen entre particulares y Estado a causa de los impuestos.²¹

De ahí que, sea básicamente un hecho notorio que las leyes no son perfectas, y que no siempre son emitidas en armonía con la Carta Magna, ya sea por no respetar el proceso legislativo de emisión de normas o porque si bien respete el proceso formal de creación, en la redacción de fondo de las mismas realizan un perjuicio a los gobernados al violentar diversos derechos tutelados por la constitución. De ahí la importancia de que, todas las personas puedan contar con un medio de defensa en contra de las normas, sobre todo en materia tributaria, la cual muy probablemente conllevará un menoscabo en el patrimonio de los ciudadanos al estar constituida la base primordialmente de impuestos, de manera que si bien, no siempre los propios gobernados interponen medios de defensa para velar por sus derechos al menos tales mecanismos de tutela constitucional existen.

Respecto a este último punto es donde entrará en juego el poder judicial como garante de derechos y como contrapeso de los demás poderes, pues hasta ahora hemos visto la interacción de los poderes ejecutivo y legislativo, sin embargo, a lo largo del presente trabajo se podrá apreciar la intervención del poder judicial como un ente indispensable para la tutela de derechos en contra de normas generales en materia tributaria.

²¹ Vid. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Lo que todo contribuyente debe saber*, Gobierno de México, México, 2015, p. 30.

Así, el poder judicial es el único medio para poder tutelar los derechos violentados con la emisión de normas generales en materia tributaria, particularmente serán defendidos a través del juicio de amparo indirecto.

Ahora bien, ha sido un tema recurrente la necesidad de garantizar la independencia del poder judicial de los vicios que, someramente, se mencionaron tenían los otros poderes, principalmente en cuanto intereses personales como amiguismo o intereses políticos. No obstante lo anterior, no podemos pasar por alto que actualmente con la reforma al poder judicial tales vicios pueden tener cabida dentro del poder judicial, al justamente caer en la idea de que la democratización de tal órgano tendría por efecto erradicar todos los vicios del poder judicial, lo cual constituye una falacia digna de un estudio separado, pues significa que ya había sido analizado el tema de la necesidad de la independencia del poder judicial y que, al menos en el estado mexicano, como muchas otra cosas, no importó, y pesó más un capricho político, derrumbando así instituciones sólidas que implementaban modelos que garantizaban un mejor desempeño por parte de los servidores públicos, como lo era el servicio profesional de carrera a través de la escuela judicial, aspecto que ha sido evadido para implementar en la administración pública centralizada (la cual también puede ser materia de un estudio independiente), y que ahora se volvió inservible con la democratización de los cargos judiciales, y que se llegó al supuesto de que en lugar de tener juzgadores que llegaron al puesto por ser el más preparado, ahora lo será por ser el más “popular”.

Como se puede observar, si bien el proceso legislativo se encuentra plenamente delimitado y regulado, lo cierto es que pueden existir vicios dentro del mismo o expedirse una serie de disposiciones legales que violenten los derechos de los contribuyentes, por lo que existen medios de defensa que puede utilizar el gobernado para defenderse de estos vicios de procedimiento u omisiones del estudio debido de una ley, pues de lo contrario estos fenómenos de corrupción del poder político tendrían el poder de afectar la política fiscal de la manera en que deseen, de manera que el proceso legislativo podría encontrarse viciado, lo cual en

la actualidad ya sucede de diversas maneras, pues es justo a través del poder político de un grupo de poder que las decisiones se ven subyugadas al arbitrio de él, de manera que a pesar de que en ciertas decisiones los gobernados no estén de acuerdo, no pueden cambiar el resultado, y la política fiscal sea decidida por unos pocos en perjuicio de la colectividad.

Capítulo Segundo

Marco conceptual de las contribuciones y su medio de defensa constitucional

2.1 Las contribuciones en el derecho fiscal mexicano

Una vez analizado el proceso legislativo y la política fiscal, es necesario abordar el tema de las contribuciones en el derecho fiscal, pues es justo a partir de las características especiales de ellas que, posteriormente se podrá argumentar que éstas son violatorias de derechos y acudir a solicitar la protección federal en contra de ellas, por medio del juicio de amparo indirecto al advertir alguna violación a la esfera jurídica de los contribuyentes.

En primer momento, conviene establecer que el sistema de impuestos es *“una parte del sistema de recaudación tributaria, que consiste en el conjunto de impuestos vigentes y que coexisten en un país, ordenados y coordinados entre ellos según unos principios generales y que persiguen unos determinados fines”*²², y el mismo variara de país en país.

Así, si bien es cierto que no existe ninguna disposición jurídica que defina lo que se entiende por contribución, Refugio Fernández nos aporta un concepto de lo que se entiende por contribuciones al señalar que son *“las prestaciones en dinero o en especie establecidas en la ley unilateralmente por el Estado, a cargo de las personas físicas y morales, para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma”*²³.

Por tanto, las contribuciones son ingresos que el Estado exige de manera coactiva a los particulares para el sostenimiento del gasto público, de acuerdo con el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos

²² Vid. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Lo que todo contribuyente debe saber*, Gobierno de México, México, 2015, p. 40.

²³ FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho fiscal*, McGraw Hill, México, 2000, p. 154.

Mexicanos, el cual señala que todos los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, conforme a lo dispuesto por la ley.

En este sentido, Refugio de Jesús Fernández nos señala las características generales de las contribuciones, las cuales consisten en las siguientes:

“- Es una prestación, porque la obligación consiste fundamentalmente en el deber jurídico de que el contribuyente se desprenda de una parte de su riqueza generada, ya se trate de un ingreso, utilidades o rendimientos, para ser entregados al Estado, y éste a su vez tiene la obligación de exigir la entrega de dicha prestación.

- La prestación debe ser cubierta en dinero o en especie, según lo disponga la ley fiscal respectiva. (...)*
- Son a cargo de las personas físicas o morales, por ser los sujetos pasivos de la obligación fiscal, quienes deben pagar la contribución respectiva.*
- Se debe realizar la situación jurídica o de hecho, prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria.*
- Deben estar establecidas en una ley. Esta característica surge de las disposiciones constitucionales y del Código Fiscal de la Federación, las cuales señalan la obligación de contribuir a los gastos del Estado, de la manera y en los términos previstos en las leyes fiscales, y éstas deben ser expedidas por el Congreso de la Unión, que es el órgano de acuerdo con la división de poderes en nuestro país, que tiene la función de legislar. Es decir, la obligación de pagar una contribución debe surgir de la ley que la establezca.*
- Deben ser generales y obligatorias. Estas características surgen de la naturaleza propia de toda ley fiscal. El requisito de generalidad significa que la ley es aplicable a todas las personas que se encuentren en los supuestos por ella establecidos como generadores de la obligación y*

ésta debe pagarse y exigirse en la forma y términos que establece la ley fiscal respectiva.

- *La contribución encuentra su fundamento jurídico en el poder fiscal, en virtud de que el Estado la establece unilateralmente en ejercicio de su poder de imperio que tiene sobre los gobernados, derivado de la naturaleza propia de ente público.*
- *Las contribuciones deben ser justas, o sea que la contribución establecida impacte de una manera lo más cercana posible a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.*
- *La finalidad del establecimiento de las contribuciones, es la de proporcionar recursos económicos al Estado, para sufragar los gastos públicos.”²⁴*

Si bien esas son las características de las contribuciones, también es cierto que cada contribución tiene elementos esenciales que deben de respetar para que se consideren que son acorde a derecho, las cuales consisten en aquellas que establecen cargas a los particulares, es decir, comprenden los aspectos de sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, los cuales se entienden de la siguiente manera:

²⁴ FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho fiscal*, McGraw Hill, México, 2000, p. 156.

Sujeto	• Es la delimitación de quines son los destinatarios de la norma fiscal que se encuentran obligados al pago de la contribución a su cargo.
Objeto	• También denominado como hecho imponible, es la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación tributaria.
Base	• Está constituida por la cantidad delimitada que será objeto del tributo sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de la contribución y de la que se puede realizar el cálculo matemático correspondiente.
Tarifa o cuota	• Es la cantidad de dinero que se percibe y que deriva de la base, pudiendo ser fija, proporcional o progresiva.
Época de pago	• Es la delimitación temporal en la que los sujetos obligados deberán de enterar el importe de la contribución al Estado.

(Creación propia)

De esta forma, se puede concluir que las contribuciones son una obligación legal para los ciudadanos que se encuentran en la hipótesis prevista por la norma que permite sostener el gasto público del Estado en sus tres ámbitos, o en su defecto a través de las cuales se puede estimular o desincentivar determinadas áreas de la economía, las cuales constituirán fines extrafiscales.

2.2 Clasificación de las contribuciones

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2, establece que las contribuciones comprenden impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Estas categorías reflejan distintas finalidades y condiciones de pago, pero todas comparten el carácter obligatorio y público del vínculo jurídico entre el Estado y el contribuyente. Esta clasificación se reproduce en el ámbito estatal queretano en el artículo 24 del Código Fiscal del Estado de Querétaro el cual señala que las contribuciones se clasifican en impuestos,

derechos y contribuciones de mejora, los cuales se encuentran identificados en el mismo código, definiciones que se reproducen a continuación:²⁵

Los 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 por los derechos y contribuciones de mejora.

Los derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público del Estado, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

Por último, las 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.

De igual forma deben considerarse la existencia de productos los cuales se constituyen por los ingresos por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de sus bienes de dominio privado, y de los aprovechamientos los cuales son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, así como los recargos, sanciones y gastos de ejecución.

En el ámbito estatal, las legislaturas locales tienen la facultad de establecer sus propias contribuciones, siempre que se ajusten a los principios constitucionales y no invadan la esfera competencial de la federación.

Lo anterior es así ya que, la administración cuenta con una potestad tributaria y normativa, de manera que, como lo refiere Hugo Carrasco, *“el Estado es*

²⁵ Cfr. Artículos 24 a 29 del Código Fiscal del Estado de Querétaro.

titular de facultades extraordinarias, las cuales emanan de su naturaleza. Esa naturaleza, de por sí compleja, se explica por medio de reconocer la existencia de una voluntad político-social, originada en el consenso popular, la cual es necesaria para legitimar y armonizar la vida en común por la vía del derecho. Tal voluntad goza de la prerrogativa de imponer sus decisiones, incluso por encima de la voluntad de cualquier miembro de la comunidad, con la única limitación de que, al hacerlo, éste se subordine a las disposiciones normativas preestablecidas”²⁶.

No obstante lo anterior, la potestad tributaria del Estado no es ilimitada, y cuenta con un parámetro que debe de respetar para que las contribuciones que genere sean consideradas acordes al texto constitucional.

En este marco, el Impuesto por la Prestación del Servicio de Hospedaje constituye un impuesto local que grava una actividad económica determinada —la prestación del servicio de hospedaje— y cuyo producto se destina, usualmente, a fines de promoción turística, como más adelante se abordara a profundidad.

2.3 Principios constitucionales aplicables a las contribuciones

La Constitución mexicana impone límites y directrices al poder tributario del Estado; estos principios son indispensables para evaluar la legalidad y validez de cualquier contribución, incluyendo las establecidas por los estados.

Así, Sonia Venegas cita a Luis Cazorla, al señalar que se entiende por principios constitucionales los cuales define como:

“Las directrices generales que, incluidas en la Constitución y con valor jurídico directo o indirecto, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria del terreno que se trate.

²⁶ CARRASCO Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal I, IURE editores, México, 2017, p. 18.

Los principios constitucionales cumplen tres tipos de funciones: exegética, ya que informa a todos el ordenamiento jurídico, ayudando a su interpretación; fundamentadora, en virtud de que limita y dirige el ejercicio de potestades y atribuciones, tanto a los órganos legislativos, como a las autoridades administrativas; y, finalmente, desempeñan también una función de garantía para los particulares, convirtiéndose en baluarte de los derechos individuales y otorgando certeza jurídica al particular. ”²⁷

De esta manera, si bien los estados se encuentran facultados para crear contribuciones que permitan sufragar el gasto público y alcanzar los fines que desean alcanzar para el beneficio colectivo bajo el principio de libertad configurativa con el que cuentan los legisladores, no tienen un poder ilimitado para imponer contribuciones, pues deben de hacerlo respetando los principios rectores que permiten respetar los derechos consagrados en la constitución, con la precisión de que los mismos no se encuentran expresamente denominados en la carta magna, sino que se desprenden una interpretación y protección a los derechos humanos en materia tributaria, entre los cuales encontramos principalmente los siguientes:

Principio de legalidad

Consagrado en el artículo 31, fracción IV, y desarrollado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, este principio exige que toda contribución se establezca en ley formal y material, y que dicha ley señale con precisión los elementos esenciales del tributo: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago. La ausencia o ambigüedad en alguno de estos elementos puede dar lugar a su inconstitucionalidad.

En este apartado conviene puntualizar la existencia del principio de reserva de ley, que permite que se regulen ciertos aspectos operativos en un ordenamiento secundario diferente a la norma tributaria principal, pero a condición de que la ley

²⁷ VENEGAS Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, Oxford, 2012, México, p. 6.

sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse, es decir, sin que se pueda afectar la esencia de la contribución, lo cual se constituye por los elementos esenciales de las contribuciones precisados a supralíneas.²⁸

Principio de igualdad o equidad

La igualdad o equidad tributaria exige un trato similar a los iguales y diferente a los desiguales, por lo que el legislador está facultado para crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a través de un razonamiento objetivo que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, evitando parámetros arbitrarios o caprichosos.

Acorde a Gabriela Ríos, *“el principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso constitucionalmente exigido.”*²⁹

*“En este sentido, indica que este derecho se refiere a que el legislador no dé un trato diferenciado a dos situaciones de hecho o supuesto de hecho que por su similitud esencial debieron haberse regulado de la misma manera o con las mismas consecuencias jurídicas.”*³⁰

No se pasa por alto que el unificar estos principios pueda parecer raro, sin embargo, en el ámbito tributario, el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo

²⁸ Vid. El criterio jurisprudencial P./J. 106/2006, emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con número de registro digital 174070, novena época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, Octubre de 2006, página 5, el cual lleva por rubro: LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.

²⁹ RÍOS Granados, Gabriela (Coord.), *Manual de derecho fiscal*, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 2020, p. 36.

³⁰ Ídem, p. 37.

concerniente a hipótesis de causación prevista en la norma jurídica que lo establece y regula debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, vinculándose así con el principio de proporcionalidad³¹.

Principio de proporcionalidad

También previsto en el artículo 31, fracción IV, este principio impone al legislador el deber de diseñar tributos justos. La proporcionalidad implica que cada persona contribuya en función de su capacidad económica, entendiendo esta como una exteriorización general de potencialidad económica, mientras que la capacidad contributiva es la aptitud real de pago de contribuciones, debiendo tomar en consideración la existencia de un mínimo vital que necesitan las personas para satisfacer sus necesidades indispensables.

Dicho en otras palabras, la capacidad contributiva es un criterio legitimador de la obligación tributaria y un límite a la potestad tributaria del Estado, en donde el mínimo existencial y la no confiscatoriedad de los tributos configuran, respectivamente, los baremos mínimo y máximo del umbral de tributación³².

Se refiere a que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. De ahí que, impuestos que impongan cargas desproporcionadas o discriminatorias pueden ser objeto de control judicial.

Principio de destino al gasto público

³¹ Cfr. Jurisprudencia 255 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con número de registro digital 900255, séptima época, del Apéndice 2000. Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN, página 302, la cual lleva por rubro: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.-"

³² Cfr. DOMÍNGUEZ Crespo, César Augusto, *Una Revisión al Concepto Jurídico-Tributario del Principio de Capacidad Económica*, en Ríos Granados Gabriela (coord.), *Temas Selectos de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2008, pp. 14-16.

En un Estado democrático de Derecho, el cobro de tributos se legitima ante la necesidad del sostenimiento del Estado para alcanzar sus fines. En este sentido, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución dispone la obligación de contribuir para los gastos públicos, solamente se puede pagar contribuciones para que el Estado haga del gasto público el instrumento decisivo para el cumplimiento de sus fines, por lo que las erogaciones públicas únicamente deben dirigirse a cubrir los servicios públicos y atender las necesidades del Estado, en función del bien común³³.

Este principio exige que los ingresos recaudados por el Estado se destinen exclusivamente a los fines públicos previstos por el orden jurídico. Aunque los impuestos pueden tener una finalidad secundaria (como incentivar el turismo o desalentar conductas, lo cual constituye una finalidad extrafiscal), su fin esencial es el financiamiento del gasto público.

Principio de seguridad jurídica y certeza tributaria

Toda norma fiscal debe ser clara, precisa y previsible. El contribuyente debe saber de forma cierta cuándo y cómo está obligado a pagar un impuesto. Disposiciones ambiguas, imprecisas o que dejen aspectos esenciales a la reglamentación administrativa violan el principio de seguridad jurídica y pueden ser declaradas inconstitucionales.

En efecto, este principio debe dar certeza a los ciudadanos y a la vez evitar cualquier arbitrariedad por parte de la autoridad.

De esta manera, estos principios son rectores en materia tributaria a través de los cuales se respetan los derechos humanos de los ciudadanos, y que, en el supuesto en el que consideren que no lo son, puedan acudir al medio de defensa idóneo para defender sus derechos, a través del cual, el órgano jurisdiccional podrá realizar el juicio de ponderación o control de proporcionalidad para averiguar si se

³³ Vid. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Los Derechos de los Contribuyentes y su Defensa, Gobierno de México, México, 2014, P. 24.

vulneró alguno de estos principios tributarios, y en su caso, dirimir si un tributo que otorga un trato diferenciado en la legislación es idóneo, necesario y proporcional con el fin que persigue.

2.4 El juicio de amparo como medio de control contra normas fiscales: Naturaleza del juicio de amparo

“Asegurar la protección y promoción de los derechos es una de las obligaciones básicas de las autoridades en los Estados de derecho. En este contexto, el sistema jurídico mexicano establece una serie de instrumentos, mecanismos o medios para proteger a los contribuyentes afectados por la violación a sus derechos”³⁴.

En el ámbito fiscal, los medios de defensa que se encuentran a disposición de los contribuyentes se pueden clasificar en tres: ante la propia autoridad emisora del acto (recursos administrativos como lo es el recurso de revocación); ante el órgano jurisdiccional administrativo que analizará cuestiones de legalidad (juicio contencioso administrativo ante el Tribunal de Justicia Administrativa en su ámbito federal o estatal) y ante un tribunal de garantías que estudiará cuestiones de constitucionalidad (juicio de amparo ante el Poder Judicial de la Federación).

De esta manera, los medios de defensa constituyen, *“las facultades que brinda el Estado a los particulares para hacer frente a un acto administrativo que puede afectar el interés de los contribuyentes y que, por tanto, es susceptible de ser discutido por el contribuyente”³⁵*, y este depende en primer momento del contribuyente, pues será quien elegirá la vía idónea para controvertir el acto que le cause un perjuicio.

En el presente caso, al tratarse de una norma general en materia tributaria, la vía adecuada para controvertir la disposición normativa que causa una afectación

³⁴ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Los Derechos de los Contribuyentes y su Defensa, Gobierno de México, México, 2014, P. 29.

³⁵ *Ibidem*.

sería a través del juicio de amparo indirecto, el cual protegerá al contribuyente ante una ley fiscal inconstitucional que vulnera el artículo 31 de nuestra carta magna, así como los principios abordados en secciones anteriores.

De esta manera, acorde a Carlos Arellano, *“el juicio de amparo es un medio jurisdiccional de control constitucional por el que una persona ejercita el derecho de acción ante un órgano jurisdiccional para reclamar de un órgano del Estado, un acto o ley que el citado quejoso estima, vulnera sus derechos fundamentales”*³⁶.

El juicio de amparo indirecto será dirimido en los Juzgado de Distrito del Poder Judicial de la Federación, con la finalidad de evitar una violación de derechos humanos en la esfera jurídica del gobernado. Tal medio de defensa se encuentra regulado en los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y de manera detallada en su ley reglamentaria conocida como Ley de Amparo, particularmente en el título segundo, capítulo uno, el cual comienza en el artículo 107.

Derivado de lo anterior se desprende que, el juicio de amparo se puede catalogar como el principal mecanismo de control constitucional en el sistema jurídico mexicano. Su finalidad es proteger los derechos fundamentales frente a actos de autoridad que los vulneren, incluyendo aquellos derivados de leyes expedidas por los órganos legislativos.

En este sentido, el juicio de amparo en México es un derecho para todos los contribuyentes, sin embargo, el medio de defensa se rige por una serie de principios rectores con la finalidad de dotar de claridad el alcance que tiene el mismo, y que no sea accionado de manera desproporcionada transgrediendo a las instituciones públicas encargadas de brindar justicia en el país, es decir, fungen como candados para, al menos de manera ideal, prevenir el uso desmedido de

³⁶ Cfr. Arellano García, Carlos, El Juicio de Amparo, 12ª ed., México, Porrúa, 2008, p. 1070

dicho medio, así, los principios que rigen al juicio de amparo se compone por los siguientes:

- De iniciativa o instancia de parte: por regla general solo se puede accionar el medio de defensa por medio de un escrito presentado por la persona que considera violadas un derecho fundamental en su contra, es decir, requiere un derecho subjetivo. Sin que se omita mencionar que hay casos en que el medio de control constitucional es procedente ante la existencia de un interés legítimo o en su caso que se promueva por un tercero en casos graves contemplados por el artículo 17 de la Ley de Amparo, empero, en materia fiscal, forzosamente debe de ser de un interés subjetivo, de conformidad con lo que la Ley de Amparo considera como parte quejosa.
- De la existencia del agravio personal y directo: El sujeto es la persona a la que se le han vulnerado sus derechos y sobre la que cae el agravio, entendiendo por este al *“menoscabo que como consecuencia de una ley o de un acto de autoridad sufre una persona en alguno de los derechos o garantías constitucionales de que es titular, ya sea que se realice un hecho positivo o uno negativo”*³⁷. Por tanto, el juicio es únicamente procedente hasta en tanto se genere tal afectación cierta y real a la esfera jurídica de la parte quejosa.
- De la relatividad de la sentencia: También conocido como fórmula Otero, se refiere a que la sentencia que resuelva sobre la cuestión dirimida en juicio sólo surtirá efectos para quienes fueron parte material en dicho proceso.

³⁷ VENEGAS Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, Oxford, 2012, México, p. 731.

- Definitividad del acto reclamado: Es un requisito procesal que establece que antes de acudir al juicio de amparo, el quejoso debe agotar todos los medios ordinarios de defensa legal previstos por la ley que puedan modificar, revocar o anular el acto reclamado por parte de las autoridades responsables, sin que se sea óbice de que existen excepciones a ese principio como cuando el medio de defensa es optativo y no obligatorio.
- De estricto derecho: El órgano jurisdiccional deberá limitarse a lo planteado en los conceptos de violación formulados por la parte quejosa, salvo que se trate de los supuestos previstos en el artículo 79 de la Ley de Amparo, en donde procederá la suplencia de la deficiencia de la queja.

En el contexto fiscal, el juicio de amparo adquiere especial relevancia por ser el recurso que permite a los contribuyentes impugnar leyes tributarias que consideran contrarias a la Constitución, de forma que su uso se ha convertido en un contrapeso jurídico al poder legislativo o ejecutivo, especialmente en materia tributaria, donde el desequilibrio entre el Estado y el ciudadano suele ser más evidente, pero también donde las grandes empresas buscan obtener mayores ingresos obteniendo el amparo y protección de la justicia de la unión con la finalidad de bajar sus erogaciones en materia tributaria.

De esta manera, tampoco se pasa por alto que muchas veces el juicio de amparo en materia fiscal es usado por ciertos grupos de contribuyentes para beneficiarse con el no pago de impuestos, mientras que otros sí deben hacerlo, aprovechándose de ciertos vacíos legales que hacen procedente tal medio jurisdiccional, tergiversando la finalidad de dicho medio con el objeto de obtener una mayor ganancia.

Asimismo, tal exceso de medios de defensa en materia tributaria, también hacen que el Poder Judicial destine numerosos recursos a resolver tales casos, desatendiendo temas de derechos humanos que podrían ser más relevantes al

involucrar las categorías sospechosas tuteladas en la constitución, lo cual tiene el efecto material de que la política tributaria se traslade del Poder Legislativo al Judicial³⁸.

En efecto, puede llegarse al extremo de que el Poder Judicial respecto a los otros poderes, implique una usurpación de la función del poder legislativo, incluso en materia de políticas públicas tributarias, sin que se respete la teleología plasmada en las leyes realizadas por el legislador. Esta circunstancia ocurre en el modelo estadounidense, pues a pesar de encontrarse facultado para declarar inconstitucionales las leyes del congreso, derivado del precedente de *Marbury vs Madison*. Lo cierto es que actúan mayormente bajo la autocontención judicial, donde solo interviene el Poder Judicial en casos excepcionales evitando intervenir en asuntos legislativos o ejecutivos, y se privilegia las necesidades del propio Estado para funcionar, teniendo un estándar de revisión laxo en materia tributaria.

De ahí que, el Poder Judicial no debe extralimitarse en el análisis que realice a la política tributaria que realiza el Estado mexicano, so pretexto de un garantismo en materia de derechos humanos que incida en el ámbito fiscal, pues tomar tal postura de proteccionismo llevaría al extremo de que cualquier norma sería imperfecta en cuanto alcance la mínima falla, desprotegiendo la necesidad que tiene la administración pública de recaudar ingresos para la satisfacción de las necesidades de la colectividad, teniendo como consecuencia que algunos sujetos que se encuentran en la misma situación tributen y otros no, lo cual se traduciría en el denominado garantismo espurio, sin que se pase por alto que en ciertos casos existe una presión política que tiene el alcance de determinar el parámetro que

³⁸ Cfr. MAYER Serra, Carlos Elizondo, *La industria del amparo fiscal*, revista política y gobierno, Volumen XVI, número 2, 2009, México, p. 6, obtenido de: https://cide.repositorioinstitucional.mx/jspui/bitstream/1011/647/1/000001501_documento.pdf

tendrá que adoptar el órgano jurisdiccional, verbigracia los casos que se han visto en la actualidad dentro del Poder Judicial de la Federación³⁹ y el Tribunal Electoral⁴⁰.

2.5 Juicio de amparo contra leyes en materia tributaria

El juicio de amparo contra normas generales se encuentra previsto en el artículo 107, fracción I, de la Ley de Amparo, el cual habilita al medio extraordinario de defensa para ser procedente contra normas de carácter general que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicio a la parte quejosa.

Es básicamente un hecho notorio que las leyes no son perfectas, y que no siempre son emitidas en armonía con el texto constitucional, ya sea por no respetar el proceso legislativo de emisión de normas porque las mismas son desarrolladas con fines ulteriores más allá del bien común o porque, aunque se respete esta teleología de las normas las mismas realizan un daño a los gobernados al violentar diversos derechos tutelados por la carta magna.

De ahí la importancia de que todas las personas puedan contar con un medio de defensa en contra de ellas, sobre todo en materia tributaria, pues muy probablemente conllevará un menoscabo patrimonial al estar constituida la base de esta materia primordialmente de impuestos, de manera que si bien no siempre los propios gobernados interponen medios de defensa para velar sus derechos al menos tales mecanismos de tutela constitucional existen, en donde entra en juego el poder judicial como garante de derechos y como contrapeso de los demás poderes, esto ya que la autoridad entendida como el estado, tiene esta facultad de

³⁹ Cfr. El caso Porcelanite frente al Impuesto Sobre la Renta abordado en MAYER Serra, Carlos Elizondo, La industria del amparo fiscal, revista política y gobierno, Volumen XVI, número 2, 2009, México, p. 10, obtenido de: https://cide.repositorioinstitucional.mx/jspui/bitstream/1011/647/1/000001501_documento.pdf

⁴⁰ Vid. Sala Superior, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, 2025, página web obtenido de: <https://www.te.gob.mx/front3/bulletins/detail/26424/0>, consultado el 01/08/2025

imperio con la que muchas veces amedrenta a los contribuyentes, por lo que los mismos deben de disponer de medios legales para su defensa.

En este punto es donde tiene cabida el poder judicial, ya que es el único poder del estado que permite tutelar los derechos violentados con la emisión de normas generales en materia tributaria, particularmente a través del juicio de amparo indirecto.

Ahora bien, no debe pasarse por alto la importancia de que el poder judicial cuente con una independencia real respecto de los vicios que pueden contener los otros poderes del estado, principalmente intereses personales y políticos que merman la finalidad de la administración pública. Sin embargo, es evidente que en este sexenio a partir de la reforma al poder judicial, tal independencia se ha visto disminuida, lo cual podría afectar notoriamente la defensa de los intereses de los gobernados al tutelarse primordialmente la recaudación del estado sobre derechos particulares so pretexto del bien común o de la democratización de la justicia que supuestamente permitirá erradicar los vicios de este poder pero que posiblemente tenga los efectos contrarios con lo cual se derrumbaría así una institución sólida que implementaba modelos que garantizaban un mejor desempeño por parte de los servidores públicos, como lo era el servicio profesional de carrera a través de la escuela judicial del poder judicial de la federación, aspecto que ha sido evadido por el poder ejecutivo y que ahora se está erradicando poco a poco en ciertos cargos judiciales, no obstante lo anterior, esto será motivo exhaustivo para otra ocasión, pues solo se plantea como idea de que ciertos paradigmas o criterios en justicia tributaria puedan cambiar con esta nueva implementación de la reforma.

En este sentido, el juicio de amparo en contra de disposiciones normativas en materia tributaria tiene la finalidad de que el órgano jurisdiccional pueda conocer las violaciones que se desprendan de un precepto legal por su mera publicación o con motivo de su primer acto de aplicación, siempre y cuando transgreda de manera directa la ley fundamental en perjuicio de la esfera jurídica de los gobernados.

El juicio de amparo puede promoverse en contra de normas generales, incluyendo leyes fiscales, en el cual, a diferencia del amparo contra actos concretos de autoridad, el juicio contra leyes tiene como finalidad cuestionar la constitucionalidad de una norma por estimarla violatoria de derechos fundamentales.

En materia tributaria, el juicio de amparo es procedente, en esencia, cuando la ley fiscal impugnada transgrede los principios constitucionales tributarios (legalidad, proporcionalidad, etc.); carece de alguno de los elementos esenciales del tributo; introduce cargas fiscales discriminatorias o confusas; o genera incertidumbre jurídica al contribuyente.

Siendo en el momento en que la norma le causa un agravio a la esfera jurídica de la parte quejosa, que éste puede accionar el medio de control constitucional.

En estos casos, el contribuyente puede impugnar la ley desde el momento en que le afecta jurídicamente, lo que se vincula directamente con el carácter autoaplicativo o heteroaplicativo de la norma.

La distinción entre normas autoaplicativas y heteroaplicativas es fundamental para determinar la procedencia y oportunidad del juicio de amparo.

Las normas autoaplicativas son aquellas que, por su sola entrada en vigor, afectan de manera directa e inmediata la esfera jurídica del gobernado, sin necesidad de un acto de aplicación concreto por parte de una autoridad. En estos casos, el plazo para promover el amparo comienza a correr desde la entrada en vigor de la norma.

Por su parte, las normas heteroaplicativas, por el contrario, requieren un acto posterior de aplicación (como una resolución fiscal, una liquidación o una

notificación administrativa) para que el gobernado pueda reserir sus efectos jurídicos. El plazo para interponer el amparo comienza a partir de dicho acto.

La calificación de una norma como autoaplicativa o heteroaplicativa depende del análisis del contenido legal y de los efectos que genera por sí misma. En materia fiscal, esta distinción es esencial, pues una incorrecta calificación puede llevar a la improcedencia del juicio por extemporaneidad, o en su caso porque existirán supuestos normativos que únicamente podrán ser controvertidos hasta que exista un acto material de aplicación que cause afectación en la esfera jurídica de los contribuyentes, como se analizara en el siguiente capítulo.

De esta forma, se estará en aptitud de interponer juicio de garantías si se producen afectaciones directas e inmediatas a los contribuyentes; si se altera de forma sustancial los elementos del impuesto; si se introducen cargas fiscales novedosas de manera indebidamente fundada y motivada o si contradice los principios constitucionales.

De ahí que, el juicio de amparo ha demostrado ser una herramienta esencial para contener excesos legislativos y proteger los derechos fundamentales en el contexto fiscal. En el caso específico, en contra de normas en materia tributaria, como lo es el Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje con motivo de la reforma al artículo 46 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, en donde el órgano jurisdiccional deberá realizar un análisis y deberá considerar si su redacción, estructura y efectos cumplen con los requisitos constitucionales, y si los contribuyentes tienen una vía procesal efectiva para cuestionar su validez a través del amparo, según el carácter de la norma.

Capítulo Tercero

Estudio de caso: el Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje contenido en la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro

3.1 Naturaleza jurídica del Impuesto Sobre Hospedaje

Las entidades federativas se encuentran facultadas para imponer ciertos impuestos siempre y cuando con éstos no invadan la esfera de competencia de otro ámbito como lo es la Federación, esto significa que deben de respetar el principio residual contemplado en el artículo 124 Constitucional, o en su caso las materias concurrentes que existen entre la federación y los estados. Para lo cual se toma como base los Convenios de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, los cuales sirven de parámetro para evitar concurrencia impositiva a la vez que se les otorga a los estados parte de los ingresos federales, ingresos que pueden variar dependiendo el estado y la política fiscal que cada uno decida implementar, lo anterior derivado de la libertad con la que cuenta cada entidad federativa para reglamentar sus contribuciones.

En este sentido, como hemos visto a lo largo del presente curso, es posible que un tributo pueda ser modificado cuando así lo consideren necesario los legisladores atendiendo a las condiciones fácticas y evolución de la sociedad. Sin embargo, tal potestad no es ilimitada y deben respetar los principios constitucionales en materia tributaria. Así cuando se reforma una ley fiscal estatal, como ocurrió con el Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje contenido en la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, específicamente por cuanto ve al artículo 46 de dicho ordenamiento, es necesario que se continúen respetando los principios constitucionales fiscales, pues el poder legislativo al reformar una norma tributaria abre las puertas para que los contribuyentes puedan impugnar esta nueva norma reformada si con ella se introducen elementos violatorios de la Constitución.

Ahora bien, en el caso que nos interesa, se debe de señalar que el hospedaje es un contrato civil que se encuentra regulado por el artículo 2566 del

Código Civil del Estado de Querétaro, el cual señala que se actualiza cuando alguno presta a otro albergue, mediante la retribución convenida, comprendiéndose o no, según se estipule, los alimentos y demás servicios que origine el hospedaje.

De esta forma, el Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje es un tributo estatal cuyo hecho generador es la prestación del servicio de alojamiento temporal a cambio de una contraprestación. Este impuesto recae sobre quien realiza el pago del hospedaje (usuario), pero quien tiene la obligación formal de enterarlo al fisco es el prestador del servicio, quien actúa como retenedor.

Ahora bien, al ser considerado el hospedaje como una prestación de servicios, en primer momento quedaría sujeto al pago del Impuesto al Valor Agregado y por tanto, las entidades federativas tendrían una limitante para gravar este tipo de actividades, tal circunstancia derivada del convenio en materia de coordinación fiscal. Sin embargo, en el año de 1996 se reformó el artículo 41, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se permitió a las entidades federativas establecer un gravamen a la prestación del servicio de hospedaje, dotando a los estados de la facultad para imponer impuestos en dicha materia, ingresos que serán destinados a la promoción y mejoramiento de la infraestructura turística de las entidades y sus municipios.

Desde la perspectiva jurídica, los elementos descriptivos principales que constituyen al impuesto analizado, contiene las siguientes características relevantes:

- Se trata de un impuesto indirecto, ya que se traslada al consumidor final, entendiéndose por esto al usuario del servicio.
- Es una contribución estatal, y por tanto debe respetar la competencia y límites impuestos por la Constitución, esto derivado de la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

- Es finalista o afectado, pues en algunos estados su recaudación se canaliza a fondos específicos de promoción turística, lo que ha sido objeto de debate por su posible falta de transparencia y rendición de cuentas.

El análisis de este impuesto se debe de centrar no solo en su configuración legal, sino en su correspondencia con los principios constitucionales en materia fiscal.

Por cuanto concierne al ámbito estatal, el impuesto de hospedaje representa una fuente de ingresos propios y la mayor fuente de financiamiento de promoción e infraestructura turística, haciendo la precisión de que la recaudación de este impuesto no es homogénea, existiendo entidades federativas que recaudan más que otras, lo cual dependerá particularmente de la situación en la que se encuentre cada uno de ellos, pues resulta un hecho notorio que existen estados con destinos turísticos más relevantes que otros, por ejemplo, en el año de 2017 Quintana Roo tuvo una recaudación estimada de 1,186.5 millones de pesos, en contraposición con el estado de Querétaro que tuvo una recaudación estimada de 41.8 millones de pesos, según datos de la Secretaría de Turismo ⁴¹.

Sin que pase por alto que la Federación también tiene un presupuesto aprobado para la materia turística correspondiendo ello al Ramo 21 y distribuido conforme al calendario de presupuesto autorizado para los diversos ejercicios fiscales, como el del año 2024 el cual ascendió a la cantidad de \$1,973,687,679⁴², señalando que en el ámbito federal la recaudación que tienen por concepto de turismo se limita al cobro de derechos por servicios migratorios, entre los cuales se encuentran el pago de Derechos de No Residentes (DNR) la cual es recibida por la

⁴¹ Vid. Secretaría de Turismo, *Diagnóstico Mesa 2, Recaudación y administración de recursos para los destinos turísticos*, México, 2017, obtenido de: <https://www.gob.mx/sectur/documentos/foro-sobre-gobernanza-para-un-turismo-sustentable-mesa-2>

⁴² Cfr. Secretaría de Turismo, *Calendario de presupuesto autorizado al ramo 21 turismo, para el ejercicio fiscal 2024*, México, obtenido de: <https://sidof.segob.gob.mx/notas/docFuente/5711284>

Secretaría de Gobierno de conformidad con el artículo 8 de la Ley Federal de Derechos.

En el caso que nos interesa, la Ley para el Manejo de los Recursos Públicos del Estado de Querétaro, contempla en su artículo primero, que su objeto es regular la programación, presupuestación, aprobación, ejercicio, control y evaluación de los recursos públicos del Estado de Querétaro y de sus municipios, señalándose particularmente en su artículo 47 que, el Presupuesto de Egresos del Estado, debe considerar una partida para la promoción, difusión y proyección de la imagen y productos turísticos del Estado, que será una cantidad equivalente al 75% de los recursos autorizados por la Legislatura por concepto del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje, contribución que se encuentra regulada en el Capítulo Tercero del Título Tercero de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro.

Dicha partida, conforme a la programación de recursos del Decreto del Presupuesto de Egresos será transferida al Fideicomiso que para tal efecto se establezca, a saber, el Fideicomiso Promotor del Turismo (FIPROTUR), creado mediante Acuerdo publicado el 28 de enero del 2000 en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Querétaro "La Sombra de Arteaga" por parte del entonces Titular del Poder Ejecutivo del Estado.

Bajo esta tesitura, con tal recurso se invertirá para impulsar la infraestructura, mejorando los servicios y la atención al turista, promoviendo los recursos históricos y culturales, lo cual permitirá difundir al Estado de Querétaro con la finalidad de atraer el turismo.

Sin que se pase por alto que de dichos ingresos también se destinará una parte a los municipios del estado, en mayor porcentaje a donde preponderantemente se recauda la contribución, de acuerdo con el Sistema de Colaboración Administrativa Estatal Intermunicipal, donde tiene aplicación lo señalado en el artículo 47 de la Ley para el Manejo de los Recursos Públicos del Estado de Querétaro, respecto del FIPROTUR se realiza una vez que se dé

cumplimiento a los convenios que se hayan suscrito con los municipios de esta entidad federativa.

En el ejercicio fiscal 2025, de conformidad con el decreto de presupuesto de egresos del estado de Querétaro, al Fideicomiso Promotor del Turismo en el Estado de Querétaro le corresponde la cantidad de \$57,956,011, el cual no se encuentra etiquetado, por lo que es de libre disposición, lo que supone un reto en la rendición de cuentas al no existir la certeza en su destino y uso, y el resto de la recaudación es destinado para la administración del impuesto de hospedaje.

De esta forma, la materia tributaria debe de encontrarse en constante actualización de conformidad con los hechos que sucedan en el mundo fáctico, de tal manera que puedan regular los nuevos acontecimientos que ocurran, verbigracia, en el impuesto de hospedaje con el desarrollo tecnológico que ha existido es necesario que se implementen nuevas regulaciones al tributo, de tal forma que se esté en aptitud de captar los ingresos derivados del desarrollo de estas nuevas tecnologías como ha sido el caso de la plataforma Airbnb, haciéndose necesario la revisión de tales normativas que mejoren la recaudación y que garanticen que todos los recursos recaudados se destinen al gasto público correspondiente, siendo este exclusivamente a fines turísticos.

Así, el reto en los próximos años viene en la fiscalización de los bienes inmuebles que sean destinados a prestar el servicio de hospedaje, pues con el boom tecnológico, existen propiedades que ofrecen estos servicios pero que no enteran al estado el impuesto correspondiente, ya sea porque operan en la clandestinidad o porque no declaran correctamente los ingresos que reciben.

En este sentido, es claro que, a efecto de poder regular tales acontecimientos es necesario que el legislador reforme y modifique las leyes existentes para mantenerse actualizados y poder seguir implementando una política fiscal exitosa.

3.2 Contenido normativo y estructura del Impuesto Sobre el Hospedaje

A continuación, se realizará una descripción del diseño jurídico del Impuesto por la Prestación del Servicio de Hospedaje contenido en los artículos 43 a 49 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, los cuales señalan lo siguiente:

“Objeto

Artículo 43. *Es objeto de este impuesto la prestación del servicio de hospedaje en el Estado de Querétaro. (Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)*

Se consideran servicios de hospedaje, la prestación, por tiempo determinado, de alojamiento o albergue de personas a cambio de una contraprestación, dentro de los cuales quedan comprendidos los servicios prestados por: (Adición P. O. No. 89, 22-XII-22)

I. *Hoteles, moteles, hostales o posadas; (Adición P. O. No. 89, 22-XII-22)*

II. *Áreas de pernoctación destinadas a albergues móviles, tales como campamentos o paraderos de casas rodantes; (Adición P. O. No. 89, 22-XII-22)*

III. *Tiempo compartido; y (Adición P. O. No. 89, 22-XII-22)*

IV. *Cualquier inmueble en el que se preste alojamiento o albergue por tiempo determinado, de forma parcial o total, a una o más personas. (Adición P. O. No. 89, 22-XII-22)*

Se entiende que los servicios de hospedaje a que se refiere el párrafo anterior se realizan en el Estado, cuando éstos tengan lugar o surtan sus efectos de hecho o de derecho de manera parcial o total en el territorio de la entidad, con independencia del lugar

donde se acuerde o se realice el pago o contraprestación por dicho servicio. (Adición P. O. No. 89, 22-XII-22)

Para efectos de este impuesto, no se considerarán servicios de hospedaje: el de albergue o alojamiento en hospitales, clínicas o sanatorios, conventos, asilos, seminarios, internados u orfanatos, casas de huéspedes sin fines turísticos y de beneficencia o asistencia social. (Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)

Sujeto

Artículo 44. *Están obligadas al pago de este impuesto las personas físicas o morales que presten el servicio de hospedaje en el Estado de Querétaro, por tiempo determinado, por sí o a través de alguna plataforma digital, en forma total o parcial, los cuales deberán estar inscritos en el registro de contribuyentes que establezcan las autoridades fiscales. (Ref. P. O. No. 89, 22-XII-22)*

Para efectos del párrafo anterior, se entiende por plataforma digital, la aplicación tecnológica operada por una entidad nacional o extranjera que facilita las interacciones entre dos o más grupos de usuarios distintos pero interdependientes, ya sean personas físicas o morales, quienes interactúan a través de Internet permitiendo a éstos contratar con terceros, los servicios de hospedaje establecidos en el presente Capítulo. (Ref. P. O. No. 89, 22-XII-22)

En los supuestos previstos en el artículo 43, párrafo segundo, fracciones I a IV, cuando intervenga una persona física o moral en su carácter de intermediario, promotor, facilitador o cualquier otra actividad análoga en el cobro de las contraprestaciones por servicios de hospedaje a través de la plataforma digital, con independencia del medio por el cual se cubra la contraprestación

del servicio de hospedaje, dicha persona física o moral se encuentra obligada a retener el impuesto correspondiente y enterarlo a la autoridad fiscal utilizando las formas autorizadas por la misma, a través de los medios que disponga para tal fin. (Ref. P. O. No. 89, 22-XII-22)

Las personas físicas o morales señaladas en el párrafo anterior, deberán inscribirse en el registro de contribuyentes que establezcan las autoridades fiscales en su carácter de retenedor en términos de lo establecido en las disposiciones legales aplicables. (Ref. P. O. No. 89, 22-XII-22)

El contribuyente trasladará este impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que reciban los servicios de hospedaje. Se entenderá por traslado del impuesto, el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en este Capítulo. (Ref. P. O. No. 89, 22-XII-22)

Base

Artículo 45. *La base del impuesto será el total de las contraprestaciones que se perciban con motivo de la prestación del servicio de hospedaje, incluyendo depósitos, anticipos, penas convencionales y cualquier otro concepto directamente vinculado con la prestación de dicho servicio que se cargue o cobre a quien lo reciba. (Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)*

El impuesto se causará, cuando se reciban efectivamente las contraprestaciones a que se refiere el párrafo anterior. (Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)

En la integración de la base del impuesto, no se incluirán los alimentos, bebidas, transportación, uso de instalaciones, otros similares y demás servicios relacionados con los mismos y el impuesto al valor agregado. (Ref. P. O. No. 89, 22-XII-22)

Cuando los contribuyentes convengan la prestación de servicios de hospedaje que incluyan los conceptos referidos en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán desglosar o comprobar la prestación de estos últimos. En caso contrario, se entenderá que el valor de la contraprestación respectiva corresponde a servicios de hospedaje. (Adición P. O. No. 89, 22-XII-22)

Tasa

Artículo 46. *El impuesto a pagar por los contribuyentes contemplados en las fracciones I, II y III del artículo 43 de la presente Ley, será el que resulte de aplicar la tasa del 3.5% sobre la base del mismo, correspondiente al total del valor de las contraprestaciones que se perciban por servicios de hospedaje. (Ref. P. O. No. 120, 23- XII-24)*

Tratándose del supuesto previsto en la fracción IV del artículo 43 de esta Ley, el facilitador, promotor, intermediario, administrador, propietario, o quien cobre las contraprestaciones por los servicios de hospedaje, calculará el impuesto aplicando la tasa del 5% sobre la base del mismo, correspondiente al total del valor de las contraprestaciones que se perciban por servicios de hospedaje. (Ref. P. O. No. 120, 23-XII-24)

Obligaciones

Artículo 47. *La recaudación y control del impuesto, se regulará por las siguientes disposiciones: (Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)*

I. *Del empadronamiento: (Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)*

a. *Los contribuyentes de este impuesto están obligados a empadronarse ante la Dirección de Ingresos, dependiente de la Secretaría de Finanzas, dentro de los 10 días siguientes a la fecha de inicio de operaciones, mediante aviso que será presentado en las formas o medios electrónicos que establezca dicha dependencia. (Ref. P. O. No. 87, 30-IX-21)*

b. *Cuando una misma persona, física o moral, sea propietaria o poseedora de varios establecimientos que deban ser empadronados de acuerdo con lo dispuesto en este Capítulo, presentará por separado, un aviso de empadronamiento para cada uno de dichos establecimientos. (Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)*

c. *Se entiende como fecha de inicio de operaciones, aquella en que se efectúe la apertura o en la que el contribuyente perciba por primera ocasión las contraprestaciones a que se refiere el artículo 45 de esta Ley, o bien, cuando la persona obligada a empadronarse, adquiera la posesión o la propiedad del inmueble en el que se preste el servicio de hospedaje. (Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)*

d. *La Dirección de Ingresos negará el empadronamiento en los casos siguientes: (Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)*

i. Cuando el aviso no se formule en las formas oficiales o medios electrónicos establecidos para tal efecto. (Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)

ii. Cuando en el aviso no se expresen los datos que las formas o medios electrónicos requieran o no se

- acompañen los documentos que las mismas exigen. (Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)*
- iii. En los demás casos que este Capítulo establece. (Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)*

En los casos anteriores, la Dirección de Ingresos notificará la negativa al solicitante, en un plazo no mayor de diez días a partir de la fecha en que haya sido recibido el aviso. (Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)

- e. Los retenedores de este impuesto están obligados a empadronarse ante la Dirección de Ingresos, dependiente de la Secretaría de Finanzas, dentro de los diez días siguientes a la fecha de inicio de operaciones, en términos de lo establecido en las disposiciones legales aplicables. (Adición P. O. No. 89, 22-XII-22)*

II. De los cambios: *(Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)*

- a. En los casos de cambio de objeto, giro, nombre, denominación o razón social, así como en los de traslado o traspaso del negocio, los contribuyentes deberán dar aviso a la Dirección de Ingresos, dentro de los diez días siguientes a la fecha en que se hayan realizado las modificaciones expresadas, devolviendo el documento de empadronamiento para su canje o cancelación, según corresponda. (Ref. P. O. No. 89, 22-XII-22)*
- b. Los documentos de empadronamiento no serán transferibles, ni aun en los casos de traspaso y sólo ampararán el giro al que correspondan, en el lugar y con las características que en los mismos se indiquen. (Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)*

Época y forma de pago (Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)

Artículo 48. De las declaraciones y pago del impuesto:

I. La presentación de la declaración y, en su caso, el pago del impuesto deberá hacerse dentro de los primeros veintidós días de cada mes. En la misma, se manifestarán las contraprestaciones efectivamente percibidas o retenidas por el servicio de hospedaje prestado por sí o a través de plataforma digital en el mes inmediato anterior, por cada establecimiento, sucursal, casa, departamento o demás modalidades, dentro del territorio del Estado. (Ref. P. O. No. 89, 22-XII-22)

II. Las declaraciones se presentarán en los medios electrónicos y en las formas aprobadas por la autoridad fiscal y en ellas se expresará, al menos: (Ref. P. O. No. 110, 19-XII-18)

a. El monto total de las contraprestaciones efectivamente percibidas por el servicio de hospedaje. (Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)

b. El importe del impuesto causado en los términos de este Capítulo. (Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)

c. Periodo de pago en formato de mes y año. (Adición P. O. No. 89, 22-XII-22)

III. Derogada. (P. O. No. 77, 20-XII-14)

IV. Derogada. (P. O. No. 77, 20-XII-14)

V. Derogada. (P. O. No. 77, 20-XII-14)

Artículo 49. Otras obligaciones de las personas físicas y morales sujetas a este impuesto en términos del artículo 44 de esta Ley: (Ref. P. O. No. 89, 22-XII-22)

I. Firmar los documentos previstos por este Capítulo, bajo protesta de decir verdad;

II. Conservar la documentación y demás elementos contables y comprobatorios en el domicilio señalado en el aviso de empadronamiento; (Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)

III. Proporcionar a las autoridades fiscales los datos o información que le soliciten dentro del plazo fijado para ello; (Ref. P. O. No. 77, 20-XII-14)

IV. Conservar durante cinco años la documentación y demás elementos contables y comprobatorios relativos a las operaciones efectuadas.

V. Expedir comprobantes fiscales por la prestación de los servicios de hospedaje, en los que se haga constar el nombre del huésped, su domicilio, el número de días y/o noches que se le prestó el servicio y las cantidades efectivamente percibidas por tal motivo. Asimismo, deberá señalarse por separado la cantidad que corresponda al impuesto por la prestación de servicio de hospedaje causado y el desglose de los demás servicios prestados. (Adición P. O. No. 77, 20-XII-14)

En el caso de inspecciones o auditorías a negocios, quedan obligados los contribuyentes a proporcionar al personal designado, la documentación y demás elementos contables y comprobatorios necesarios para el desahogo de cualquier diligencia a que haya lugar. (Ref. P. O. No. 89, 22-XII-22)”

De esta forma, de un análisis a los artículos en comento, se puede concluir lo siguiente:

Sujeto del impuesto: Las personas físicas o morales que presten servicios de hospedaje quienes se encargaran de retener el impuesto. En este caso, al ser un impuesto indirecto, el contribuyente traslada la carga impositiva a quien recibe el servicio, es decir, al huésped, quien termina siendo el sujeto directo.

Objeto del impuesto: La prestación por tiempo determinado del servicio de alojamiento o albergue temporal de personas a cambio de una contraprestación, dentro de la cual quedan comprendidos los servicios prestados por hoteles, moteles, albergues, posadas, mesones, hosterías, campamentos, paraderos de casas rodantes y cualquier otro establecimiento que presten servicios de esa naturaleza.

Base del impuesto: La base gravable de este impuesto es el importe por las contraprestaciones que se reciban con motivo del hospedaje, antes del IVA, sin considerar los alimentos, bebidas y demás servicios consumidos durante la estancia.

Tasa del impuesto: La tasa impositiva del impuesto por la prestación del servicio de hospedaje, es del 3.5%, con excepción de la fracción que contempla a cualquier inmueble en el que se preste alojamiento o albergue por tiempo determinado, de forma parcial o total, la cual será del 5%.

Época de pago del impuesto: Los prestadores de servicios de hospedaje deberán enterar las retenciones efectuadas mediante pagos mensuales definitivos, a más tardar dentro de los 22 días del mes siguiente a aquel en que se causó.

Obligaciones: los contribuyentes deberán empadronarse ante la autoridad hacendaria en la que refiera los establecimientos en donde se presta el servicio, el inicio de operaciones, y demás datos generales que coadyuven a la identificación de las operaciones del prestador de servicios.

El correcto desarrollo de estos elementos es esencial para determinar la legalidad y constitucionalidad del tributo. Cualquier omisión, ambigüedad o exceso puede abrir la puerta a impugnaciones mediante juicio de amparo indirecto.

Además, el marco normativo estatal ha sido complementado por reglamentos, acuerdos administrativos, y disposiciones fiscales que determinan aspectos operativos, como la presentación de declaraciones, plazos de pago, y

destino de los recursos, esto en atención al principio de reserva de ley. Lo señalado previamente, ha generado una estructura compleja que incide directamente en el principio de legalidad tributaria y puede generar que los contribuyentes puedan impugnar dicha contribución.

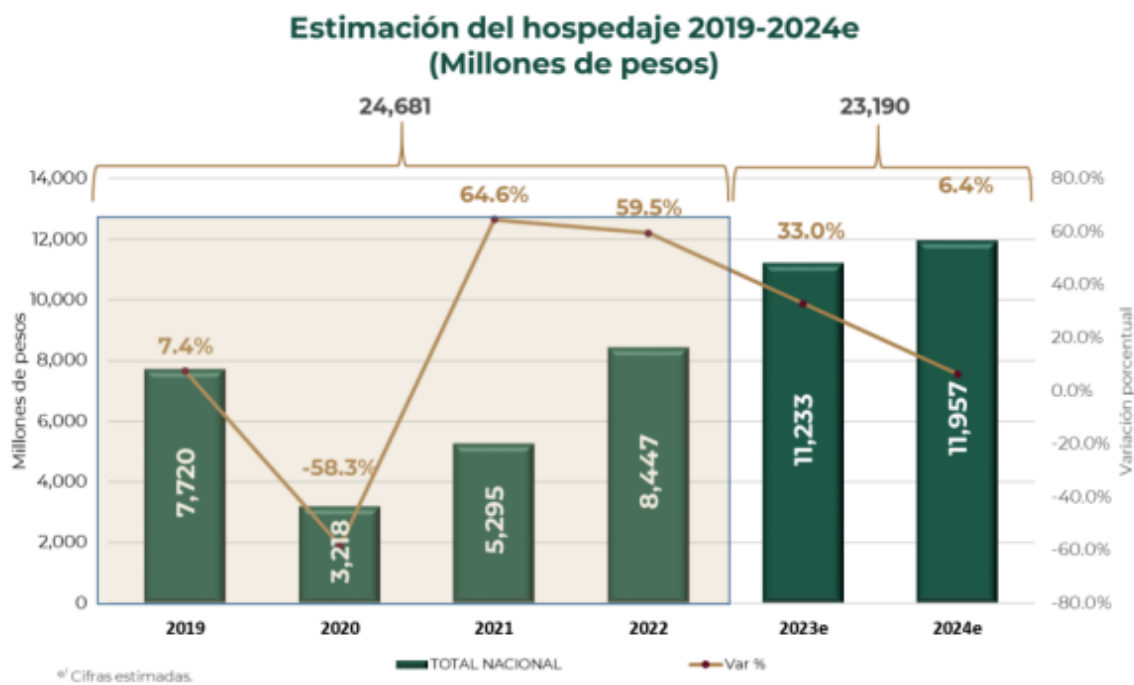
De esta forma, el Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje constituye una contribución estatal dirigida a los prestadores de servicios turísticos, como hoteles, moteles, hostales, entre otros.

Su incorporación al marco jurídico estatal obedece a una tendencia nacional impulsada por la necesidad de fortalecer las finanzas públicas locales y promover el desarrollo turístico a través de una fuente de ingreso específica.

No obstante lo anterior, la sociedad en general no puede decidir a qué rubros en específico del turismo se destinara el recurso obtenido (pues se trata de recursos no etiquetados), sino que ello depende del análisis que realice la administración pública (lo considere correcto o no la población), pero definitivamente tendrá que ser destinado al gasto público conforme al principio constitucional de gasto público relatado a supra líneas del derecho tributario, por lo que, se termina confiando en que el grupo en el poder que gobierne conozca las necesidades de la sociedad y realice un uso adecuado de los recursos recaudados.

De esta manera, como se mencionó anteriormente, es necesario la actualización de las contribuciones a través de las reformas para alcanzar al mundo cambiante en tanto que es conocido que no se logra una recaudación del 100%; además de que se deben de generar buenas políticas públicas que logren asumir los riesgos a los que el sector turístico se enfrenta, como lo fue la pandemia por Covid-19 que mermó dicho sector a niveles históricos nunca antes registrados, lo cual generó una afectación a la población que se dedica a tal rubro, y por ende, los ingresos obtenidos derivado del impuesto por hospedaje fueron significativamente mínimo, como se puede observar de la siguiente gráfica realizada por datatur que

indica la recaudación a nivel nacional de las entidades federativas por concepto del impuesto por hospedaje⁴³:



De donde se puede apreciar que el 51.6% de los ingresos obtenidos se generaron en los primeros cuatro años, mientras que el 48.4% restante se obtuvo de los dos últimos dos años marcados, lo cual se atribuye como impacto de la crisis provocada por la pandemia de Covid-19.

Quedando desagregada tal información por entidad federativa de la siguiente manera⁴⁴:

⁴³ Cfr. Secretaría de Turismo, *Segundo Análisis de los ingresos y estimación del Impuesto al Hospedaje en México, 2019-2024e*, Datatur, 2024, p. 13, obtenido de: [http://www.datatur.sectur.gob.mx/Documentos%20compartidos/Analisis Impuesto Hospedaje.pdf](http://www.datatur.sectur.gob.mx/Documentos%20compartidos/Analisis%20Impuesto%20Hospedaje.pdf)

⁴⁴ Ídem, p. 16.

Estimaciones del Ingreso al Hospedaje por Entidad Federativa 2019-2024.

Impuesto al Hospedaje estimado por Entidad Federativa (2019-2023)													
(Pesos)													
Impuesto al hospedaje 2023%	Entidad Federativa	2019		2020		2021		2022		2023e			
		Impuesto al hospedaje	Ranking	Impuesto al hospedaje	Ranking	Impuesto al hospedaje	Ranking	Impuesto al hospedaje	Ranking	Impuesto al hospedaje	Ranking	Impuesto al hospedaje	Ranking
5.0%	Quintana Roo	1,646,045,677	1	633,806,703	1	1,160,035,274	1	2,123,366,514	①	3,847,373,420	1	3,999,201,600	1
3.0%	Jalisco	646,361,373	3	292,933,891	2	471,903,253	2	716,581,597	②	840,620,915	2	898,426,008	2
3.5%	Ciudad de México	647,633,582	2	210,568,403	4	324,347,494	4	602,443,264	③	694,294,563	4	728,764,312	4
5.0%	Nayarit	571,708,924	4	230,896,310	3	349,328,554	3	518,227,006	④	738,274,412	3	788,802,834	3
5.0%	Baja California	309,112,742	5	154,879,727	6	308,113,020	5	425,649,595	⑤	457,719,340	6	475,471,698	6
4.0%	Baja California Sur	361,076,534	6	155,938,866	5	286,308,032	6	409,551,807	⑥	577,018,950	5	602,942,899	5
3.0%	Guerrero	280,463,809	7	123,607,192	8	202,408,030	7	282,988,182	⑦	216,858,482	15	295,501,448	8
4.0%	Chihuahua	223,072,272	11	94,775,554	10	177,297,831	9	266,370,981	⑧	294,460,374	7	304,193,110	7
3.0%	Sinaloa	233,451,588	10	131,369,610	7	199,539,190	8	248,673,739	⑨	262,773,148	11	271,379,490	14
4.0%	Guanajuato	264,836,011	8	108,240,895	9	153,974,787	10	226,975,225	⑩	268,721,850	9	288,171,250	10
5.0%	Yucatán	199,679,438	14	70,770,630	15	128,496,272	15	226,420,319	11	274,658,002	8	294,266,354	9
3.0%	Oaxaca	204,404,540	13	81,748,059	13	135,216,802	14	225,706,559	12	254,779,949	13	272,641,699	13
3.0%	Nuevo León	221,263,632	12	78,824,171	14	136,754,606	13	225,474,198	13	265,875,964	10	281,667,343	11
2.0%	Veracruz	199,487,041	15	93,094,900	12	148,639,414	11	222,939,319	14	259,455,208	12	279,504,398	12
4.0%	México	236,324,532	9	93,965,933	11	145,598,587	12	219,540,584	15	244,637,749	14	266,490,427	15
3.0%	Puebla	197,370,301	16	68,386,446	16	100,001,042	16	185,313,752	16	214,645,255	16	229,154,060	16
3.75%	Morelos	92,406,688	24	53,069,448	20	71,903,729	22	151,330,633	17	171,874,600	18	180,810,735	19
2.0%	Sonora	126,245,947	18	58,406,070	19	84,476,815	18	127,792,063	18	143,592,139	19	152,043,463	20
2.5%	Tamaulipas	125,283,002	19	59,442,679	18	61,682,895	25	121,839,391	19	137,515,891	20	217,979,484	17
3.0%	Coahuila	99,511,277	23	50,145,522	21	77,004,390	20	116,750,706	20	126,313,310	21	132,911,589	21
2.0%	Chiapas	108,060,302	21	47,464,826	23	82,903,606	19	115,901,028	21	87,104,110	24	92,722,405	24
3.5%	Querétaro	111,126,107	20	40,978,305	24	67,011,208	23	108,838,497	22	173,919,257	17	182,316,305	18
3.0%	Michoacán	128,850,433	17	65,181,912	17	87,362,553	17	107,980,889	23	126,141,833	22	131,757,984	22
3.0%	San Luis Potosí	105,681,865	22	47,807,365	22	72,131,822	21	102,903,022	24	118,997,347	23	126,475,875	23
2.5%	Hidalgo	73,686,049	25	31,711,374	25	42,280,946	26	65,195,811	25	74,010,214	25	79,580,133	25
2.0%	Tabasco	56,835,828	27	28,212,130	26	43,954,265	31	63,154,292	26	71,670,011	26	76,516,040	26
3.0%	Durango	40,262,792	29	19,474,824	29	31,806,465	29	53,960,671	27	58,639,689	28	61,641,046	29
3.0%	Aguascalientes	60,662,173	26	26,009,652	27	40,349,497	27	49,920,728	28	58,377,242	29	62,428,590	28
3.0%	Zacatecas	53,166,162	28	22,713,777	28	32,365,563	28	41,041,796	29	44,680,628	30	47,062,644	30
3.0%	Colima	37,155,807	30	17,479,475	31	31,244,542	30	40,937,028	30	67,053,209	27	70,456,905	27
2.0%	Campeche	36,426,683	31	17,773,805	30	27,536,755	31	34,009,979	31	39,616,673	31	41,835,645	31
2.0%	Tlaxcala	22,696,124	32	8,142,362	32	13,340,435	32	19,589,673	32	21,427,375	32	23,601,807	32

* Cifras estimadas.

45

Bajo esta tesitura, como vimos en el primer capítulo del presente escrito, sólo se puede recaudar aquello que se encuentra contenido en los rubros de la Ley de Ingresos del Estado de Querétaro, de ahí que, para el presente tributo en el ejercicio fiscal 2025 se espera recaudar respecto al Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje la cantidad de \$ 108,184,551.00, comparado con el ejercicio fiscal 2024 la cual fue de \$ 78,969,520.00, lo cual refleja un aumento significativo, esto debido posiblemente al aumento en la tasa del impuesto reformada a través del artículo 46 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro la cual entro en vigor

⁴⁵ Precisión que se debe de hacer que es estimada en virtud del método de cálculo usado, máxime que la ley de ingresos estatales no contempla la metodología estimada para calcular la recaudación del tributo.

en el año 2025 y que impacta en un sector que tomo relevancia en los últimos años como lo son las plataformas digitales o servicios digitales que ofrecen el servicio de hospedaje.

De tal forma que, desde su creación, el Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje ha sufrido diversas reformas legislativas cuyo contenido ha ido variando tanto en la tasa impositiva como en los demás elementos esenciales del tributo como lo son el sujeto, base y demás obligaciones. Estas reformas han sido resultado de procesos legislativos con participación de actores políticos y económicos del estado, así como de la influencia de políticas públicas promovidas a nivel federal y en otros estados de la república.

Sin embargo, en el caso en particular, se puede observar que la última reforma que entró en vigor en el año 2025, se refiere a la evolución del artículo 46 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, el cual no ha estado exenta de cuestionamientos jurídicos, especialmente en cuanto al respeto de los principios constitucionales en materia tributaria. Lo anterior pues derivado de la reforma se aumentó la tasa de tributación para un sector específico del impuesto como lo es cualquier inmueble en el que se preste alojamiento o albergue por tiempo determinado, de forma parcial o total, a una o más personas, que en esencia se dirige a aquellas plataformas digitales o particulares que ofrecen el servicio de hospedaje pero que no se dedican al sector turístico necesariamente, por lo que, es posible que sea un sector vulnerable que no realicen el pago de contribuciones aplicables inherentes a la actividad de hospedaje, de la misma manera en que lo hacen los establecimientos especializados, robusteciendo el tema de fiscalización mencionado a supra líneas.

Ahora bien, previo a realizar el análisis de la reforma, es necesario retrotraernos a la publicación de data 20 de diciembre de 2014, fecha en que se publicó en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Querétaro “La Sombra de Arteaga” la “Ley que reforma, adiciona y deroga diversos artículos de la Ley de

Hacienda del Estado de Querétaro, del Código Fiscal del Estado de Querétaro, de la Ley de Coordinación Fiscal Intermunicipal del Estado de Querétaro y de la Ley para el Manejo de los Recursos Públicos del Estado de Querétaro”, a través de la cual se implementó los cambios sustanciales desde la creación del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, bajo la premisa de perfeccionar la implementación del impuesto indirecto que grava la manifestación indirecta de la capacidad económica de un individuo, sentándose las bases de los elementos esenciales del tributo.

En este sentido, en la reforma publicada el 23 de diciembre de 2024, fecha en que se publicó en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Querétaro “La Sombra de Arteaga”, la “Ley que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, del Código Fiscal del Estado de Querétaro, de la Ley de Adquisiciones, Enajenaciones, Arrendamientos y Contratación de Servicios del Estado de Querétaro y de la Ley de Coordinación Fiscal Estatal Intermunicipal del Estado de Querétaro” por medio del cual se publicó la reforma al artículo 46 del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, y en su motivación se señaló únicamente que una clasificación de los prestadores de servicio no realiza el pago de las contribuciones aplicables inherentes a la actividad de hospedaje, de la misma manera en que lo hacen los establecimientos especializados, razón por la cual le estableció una tasa del cinco por ciento sobre aquellos que presten el servicio de hospedaje a través de las aplicaciones que actúen como intermediarias, promotoras o facilitadoras, esto con la finalidad de evitar la competencia desleal y fomentar un ambiente de libre mercado.

De esta manera, se puede desprender las siguientes conclusiones de la motivación que brindó el legislador respecto a la reforma implementada:

a) Que los contribuyentes contemplados en la fracción IV, del artículo 43, de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro no realizan el pago de las

contribuciones aplicables inherentes a la actividad de hospedaje de la misma manera en que lo hacen los establecimientos especializados contemplados en las fracciones I, II y III, por lo que, se propuso la diferenciación de la tasa implementada dividida en 3.5% y 5%.

b) Que a través de la reforma se pretende salvaguardar el interés público para que las actividades comerciales se desarrollen en un ambiente de libre mercado inhibiendo la competencia desleal entre agentes activos de una misma rama.

Así, con tal reforma únicamente se aumentó la tasa para un sector que presta el servicio de hospedaje en el estado de Querétaro, so pretexto de salvaguardar el interés público para que las actividades comerciales se desarrollen en un ambiente de libre mercado inhibiendo la competencia desleal entre agentes activos de una misma rama, omitiendo proporcionar mayores datos acerca de porqué considera que no realizan el mismo pago de las contribuciones o por qué no son considerados establecimiento especializados, incluyendo de esta manera un trato diferenciado, circunstancias que serán abordadas a profundidad al momento de realizar el análisis de constitucionalidad que se planteara más adelante.

3.3 Contravención del artículo 46 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro como norma autoaplicativa o heteroaplicativa

El contribuyente debe evaluar si la disposición reformada es autoaplicativa, en cuyo caso deberá presentar el amparo dentro de los 30 días hábiles siguientes a su entrada en vigor, o si es heteroaplicativa, en cuyo caso deberá esperar a que se emita el acto de aplicación concreto por parte de la autoridad fiscal para estar en posibilidad de acudir a controvertir la norma legal y en cuyo caso tendrá un plazo de 15 días para poder accionar el medio de defensa y hacer valer lo que a derecho convenga.

En cualquiera de los casos, el juicio de amparo representa un instrumento clave para el control de la legalidad y constitucionalidad del sistema tributario local, y para preservar el equilibrio entre el poder estatal y los derechos de los contribuyentes.

De esta manera, con la finalidad de analizar la procedencia del juicio de amparo, es indispensable verificar la naturaleza de la norma combatida, con lo cual, tratándose del amparo contra normas debe atenderse que la afectación a la esfera jurídica del gobernado puede generarse en dos momentos: por su sola entrada en vigor (autoaplicativa) o con motivo de su primer acto de aplicación (heteroaplicativa).

En esta cuestión será necesario acudir a los criterios e interpretaciones que ha generado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en donde ha establecido diversos precedentes y escenarios de procedencia que sirven como parámetro para los gobernados para determinar y clasificar los supuestos en que una norma puede generar una afectación a los particulares y la oportunidad para impugnarla en amparo.

Así, para determinar en qué hipótesis se encuentra la afectación que pueda controvertir una persona, se acude a la figura denominada de “individualización”, el cual es un elemento de referencia para determinar la procedencia del juicio, porque a través de ella se permite conocer los efectos que la disposición legal tuvo en la esfera jurídica de las personas. Se dice que es incondicionada, las normas autoaplicativas que vinculan al gobernado a su cumplimiento desde el inicio de su vigencia desde su publicación, en virtud de que crean, transforman o extinguen situaciones de derecho; mientras que serán condicionadas, las normas heteroaplicativas que no perjudican en forma automática, sino que requieren de un

acto diverso a la publicación de la norma que incida en el gobernado y que no se actualizará hasta que no sucede tal evento.⁴⁶

Así, el principio de individualización permite determinar con objetividad al órgano jurisdiccional la procedencia del amparo contra leyes, al estar en aptitud de conocer los efectos de la disposición legal reclamada en la esfera jurídica de las personas, con lo cual podrá determinar si ocurren en forma condicionada o incondicionada.

De modo que, cuando las obligaciones derivadas de la ley nazcan con ella misma, independientemente de que no se actualice condición alguna, se estará en presencia de una ley autoaplicativa o de individualización incondicionada. En cambio, cuando las obligaciones que impone el mandato legal no surjan en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiera para actualizar el perjuicio de un acto diverso que condicione su aplicación, se estará en presencia de una ley heteroaplicativa o de individualización condicionada.

Así, los actos son hipótesis en las que las condiciones en que se encuentre el gobernado pueden o no ajustarse exactamente, es decir, puede suceder que por el solo hecho de que una norma de conducta entre en vigor (sea tratado internacional, ley, reglamento o disposición de carácter general) agravie o perjudique a una determinada persona por actualizar para ésta ciertas cargas u obligaciones, de manera que su situación se ubique exactamente en la hipótesis prevista abstractamente en dicha norma; las normas de esta naturaleza son conocidas como autoaplicativas y el que es afectado con éstas estará en aptitud, desde luego, de impugnarlas de inmediato.

Sin embargo, puede acontecer que se trate de normas que delineen o estructuren simples abstracciones, hipótesis o supuestos en los que por el momento

⁴⁶ Sirva de referencia el criterio P./J. 55/97, emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que lleva por nombre de rubro *LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA*.

no encaja alguien, o cuando menos la parte quejosa, aunque es factible que éste quede comprendido en ellas posteriormente mediante un acto concreto de aplicación, supuesto en el cual nos encontramos ante la presencia de las denominadas normas heteroaplicativas.

En el asunto que interesa, el contribuyente pretende controvertir los artículos 43 a 49 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, lo cual podría hacerse como se dijo anteriormente, en la modalidad autoaplicativa o heteroaplicativa.

En este contexto, pueden identificarse dos cuestiones a dilucidar. En el caso de que se pretenda controvertir la norma por su carácter autoaplicativo, resulta necesario que el promovente sea un prestador de servicios de hospedaje que pretenda controvertir la mecánica de retención del impuesto, en tanto que, con la reforma del tributo, ya se encontraba colocado de manera inmediata en la situación jurídica de hecho, es decir, en cierta posición ante la ley y que al reformarse la norma inmediatamente le traerá una afectación en su perjuicio. Dicha circunstancia habilitará al contribuyente para estar en aptitud de controvertir la norma sin necesidad de esperar un acto posterior de aplicación. Por el contrario, cuando se trata de un usuario del servicio de hospedaje, se estima que debe de esperar a que se concrete el primer acto de aplicación de la norma, ya que no puede argumentar que sea un acto inminente que puede tener lugar en cualquier momento y le cause afectación. En este caso, es imperativo que exista un acto de aplicación que materialice el perjuicio y legitime la acción del ejercicio del medio de defensa, al incidir de manera efectiva en la esfera jurídica del contribuyente⁴⁷.

De ahí que, esta modalidad es particularmente difícil de acreditar, puesto que forzosamente tiene que evidenciarse el perjuicio que le trae a las personas la publicación de la norma legal, ya que la carga de la prueba recae sobre la parte

⁴⁷ Cfr. Tesis 3a. LII/91. INTERES JURIDICO EN EL AMPARO CONTRA LEYES. NO SE ACREDITA UNICAMENTE POR LA CIRCUNSTANCIA DE QUE SE TRATE DE UNA LEY AUTOAPLICATIVA

quejosa quien deberá crear plena convicción en el órgano constitucional de que efectivamente la sola vigencia de la ley le causa perjuicio. Razón por la cual, lo más común es que los contribuyentes controvertan las leyes en amparo con motivo de su primer acto de aplicación al ser más fácil poder demostrar la afectación que sufren, esto pues la norma se materializó plenamente, puesto que la carga de la prueba corresponderá a la parte quejosa, quien deberá acreditar fehacientemente la situación, ya que el interés jurídico debe estar plenamente probado para la procedencia del juicio de amparo, y no basarse únicamente en presunciones, inferencias o casos hipotéticos, es decir, requiere encontrarse colocado como sujeto pasivo de la norma desde el momento en que entre en vigencia la norma.

Ahora bien, en el segundo supuesto, tratándose de combatir la norma en su modalidad heteroaplicativa, el promovente podrá ser un gobernado en su carácter de usuario del servicio de hospedaje. En este caso, la afectación no se actualiza por la sola entrada en vigor de la norma, sino que requiere necesariamente de un acto concreto de aplicación. Ello se debe a que, si bien cualquier persona puede ser sujeto de actualizar el hecho imponible previsto en la norma, resulta indispensable la realización del hecho generador que permita la aplicación de la norma e incida en la esfera jurídica del gobernado. De no acontecer de esta forma, la afectación alegada se mantendría como un hecho contingente, sujeta a la eventualidad de un hecho futuro e incierto, lo que tornaría improcedente el juicio de amparo. Siguiendo este hilo conductor, el análisis de la norma reclamada no puede desvincularse del que concierne a su acto de aplicación, siendo también en este supuesto que la carga de la prueba recae en el impetrante de garantías.⁴⁸

Corolario a lo anterior, los gobernados deben de tener cuidado con el momento en que interponen el juicio de amparo, pues si bien todos pueden acceder a él, existen las denominadas causales de improcedencia y sobreseimiento. Estas

⁴⁸ Vid. "LEYES, AMPARO CONTRA. REGLAS PARA SU ESTUDIO CUANDO SE PROMUEVE CON MOTIVO DE UN ACTO DE APLICACIÓN", Jurisprudencia 2a./J. 71/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XII, Agosto de 2000, página 235.

impedirán al órgano jurisdiccional entrar al estudio de las violaciones hechas valer por los contribuyentes, esto a pesar de que puedan tener razón en cuanto a las violaciones de fondo. Entre la más importante de ellas encontramos la causal de acto consentido, la cual se encuentra contenida en el artículo 61, fracción XIV, de la Ley de Amparo, la cual entiende por actos consentidos aquello contra los cuales no se promovió el juicio de amparo dentro de los plazos previstos para ello (15 días para actos heteroaplicativo o 30 días para actos autoaplicativo) y la fracción XII, de la misma norma que señala que el juicio es improcedente contra aquellos actos que no afectan los intereses jurídicos o legítimos de la parte quejosa.

Aquí se debe tener especial cuidado ya que es imperativo que los ciudadanos estén conscientes del momento en que una norma tiene aplicación y por ende afectación en su esfera jurídica, ya que para que el órgano jurisdiccional esté en aptitud de estudiarlo deberá constituir el primero que se concrete en perjuicio de la impetrante de garantías, pues de lo contrario se sobreseerá el juicio de amparo.

En efecto, tratándose del impuesto por la prestación de servicio de hospedaje es importante que las personas acudan al amparo con motivo de su primer acto de aplicación de la norma, ya que es muy fácil que pierdan la oportunidad de impugnarlo al tratarse de una actividad que muchas personas puedan realizar en múltiples ocasiones, al ser un acto de la vida diaria común, por lo que es fácil pasarlo por alto.

Por otro lado, es necesario identificar también el tema de las reformas, pues como se dijo anteriormente no todas las reformas habilitan a los gobernados a controvertir todo el sistema normativo o en su caso una reforma puede habilitar a un contribuyente al que le hubiera fenecido en una primera ocasión accionar el juicio de amparo, que con la nueva reforma pueda controvertir todo el sistema normativo, pero esta situación dependerá de la incidencia y el grado de trascendencia que

tenga la reforma de la norma dentro de la ley, es decir, si con motivo de la reforma se modificó algún elemento esencial del tributo.

En el caso en concreto, como pudimos ver con antelación con la reforma implementada en el ejercicio fiscal 2025, el Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje únicamente se reformó el artículo 46 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, el cual contempla la tasa del tributo. De esta forma, en la especie se dejaron intocados los demás elementos esenciales del impuesto tales como sujeto, objeto, época de pago, forma de pago y obligaciones consignados en los artículos 43, 44, 45, 47, 48 y 49 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro. Razón por la cual la tasa si bien forma parte del sistema normativo del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje, no se encuentra íntimamente relacionada con los demás elementos del tributo reclamado, es decir, no se trata de una modificación que sea sustantiva a través de la cual existan verdaderos cambios normativos que modifiquen la trascendencia, el contenido o el alcance del precepto. Por ende, no podría controvertirlos una persona con motivo de su segundo o ulterior acto de aplicación, pero sí un usuario con motivo del primero, ya que de lo contrario se brindaría una segunda oportunidad a un quejoso para controvertir actos que en primera instancia ya habían sido consentidos.

Aquí se debe puntualizar que, por lo general la tarifa no afecta los demás elementos del tributo y por ende no puede controvertirse la totalidad del tributo⁴⁹. Sin embargo, en el caso del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje, también es posible argumentar que a pesar de que solo se haya modificado la tasa sí es posible controvertir los demás artículos que integran al impuesto, al encontrarse tan íntimamente relacionados con ellos que su cambio en la tasa lo hace depender de la clasificación del inmueble en donde se presta el servicio de

⁴⁹ Vid. "TASA O TARIFA DE UN IMPUESTO. SU MODIFICACIÓN PUEDE IMPUGNARSE EN AMPARO, SIN QUE ELLO DÉ LUGAR A RECLAMAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL RESTO DE LOS ELEMENTOS DE AQUEL QUE HUBIERAN SIDO CONSENTIDOS", jurisprudencia 2a./J. 103/2015 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 22, Septiembre de 2015, Tomo I, página 684

hospedaje, lo cual implica un elemento esencial, razón por la cual podría incluso darse entrada a controvertir todo el sistema normativo de ese tributo⁵⁰. No obstante lo anterior, se reitera, tal cuestión será criterio del órgano jurisdiccional, ya que se necesitaría argumentar una afectación directa o esencial en la relación entre los elementos del tributo con motivo de la reforma, lo cual es posible, como se dijo, dada la interrelación que tiene la tasa con el objeto, al incorporarse un trato diferenciado con motivo de la clasificación de los inmuebles, caso contrario si el juzgador considerara que se trata de una modificación ordinaria que no altera la mecánica del tributo.

En efecto, una reforma puede afectar a todo un cuerpo normativo, a uno o varios de los preceptos que lo integran, y sólo lo que es motivo de reforma o modificación constituye el acto legislativo nuevo que da derecho a promover el amparo contra la hipótesis normativa que hayan sido modificadas, no así respecto de las previsiones legales inalteradas que no forman parte del acto legislativo nuevo, porque respecto de ellas el poder legislativo no manifiesta su voluntad soberana ni reflexiona sobre la permanencia de sus términos.

Así, con la reforma de un impuesto puede no darse una afectación a un elemento esencial que modifique el mecanismo o funcionamiento del tributo o su sentido y alcance, con lo cual los contribuyentes sólo podrían accionar el medio de defensa si se tratase del primer acto de aplicación de la norma.⁵¹

Esto ya que para combatir los diversos elementos de la norma es necesario que se afecte al sistema normativo como conjunto, entendiendo por este a la relación directa e interrelacionada que tiene el contenido de un impuesto entre sí, de tal forma que son indisolubles en cuanto a su aplicación. La función de un

⁵⁰ Cfr. P./J. 114/99, AMPARO CONTRA LEYES. LA REFORMA DE UN PRECEPTO NO PERMITE RECLAMAR TODA LA LEY, SINO SÓLO ESE PRECEPTO Y LOS ARTÍCULOS QUE RESULTEN DIRECTAMENTE AFECTADOS

⁵¹ Vid. AMPARO CONTRA LEYES. PARA IMPUGNARLAS COMO SISTEMA NORMATIVO ES NECESARIO QUE CONSTITUYAN UNA VERDADERA UNIDAD, jurisprudencia 2a./J. 100/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVII, junio de 2008, página 400.

sistema normativo consiste en establecer correlaciones deductivas entre reglas, casos y soluciones⁵².

De esta manera, solo cuando la reforma incida totalmente en el sistema normativo, es que los contribuyentes con motivo de una reforma pueden controvertirlo de manera conjunta, sin embargo, si se trata de una reforma formal, se verán limitados a poder combatir los elementos que se afectaron que no se encontraban totalmente ligados al impuesto.

Así, las normas pueden cambiar en distintas ocasiones a través de una reforma en materia legislativa, entendida como una racionalización de procedimientos legales con el propósito de mejorar y actualizar el marco normativo que rige al Estado en cuanto sus leyes constitucionales y secundarias, y de esta forma realizar una modificación o cambio de las normas jurídicas que pueden afectar al cuerpo jurídico existente o la regulación de una determinada situación jurídica. De ahí que se deba prestar especial atención a las reformas que realiza el poder legislativo a las normas jurídicas mexicanas, ya que a pesar de haber obtenido la protección de la justicia de la unión en un amparo previo, lo cierto es que al reformarse una norma tendría que combatirse nuevamente a través de este medio de defensa.

En consecuencia, en ciertos casos y dependiendo si la reforma incide en alguno de los elementos esenciales del tributo de fondo, se afectaría el sentido, alcance o aplicación de la norma, y en caso de considerar que es inconstitucional sería necesario interponer un nuevo juicio de amparo.

No obstante lo anterior, también se puede atender al criterio formalista, el cual se basa en el principio de legislación formal y atiende a la mera presencia de la norma en el decreto de reformas correspondiente, tomando en cuenta como único

⁵² Vid. Semanario Judicial de la Federación, Criterio I.4o.A.43 K (10a.), décima época, con número de registro digital 2021766, de rubro: *SISTEMA NORMATIVO. CONCEPTO Y FUNCIÓN.*"

requisito para considerar que se trata de un acto legislativo nuevo, cualquier cambio legislativo no obstante que la disposición de que se trate se reproduzca nuevamente en los términos en los que se encontraba con antelación.

Bajo esta perspectiva, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que *“cualquier acto legislativo que reforma o modifica un texto legal declarado inconstitucional por una sentencia de amparo, hace procedente la promoción de un nuevo juicio de amparo por todos aquellos que se vean afectados por el mismo, incluyendo a quienes hayan obtenido una sentencia de amparo en contra del texto vigente con anterioridad a dicha reforma, porque se trata de actos distintos que deben ser objeto de diferentes acciones impugnativas”*.⁵³

Por tanto, únicamente se protegería en contra del acto legislativo que dio origen al texto declarado inconstitucional, pero no en contra de sus reformas o cambios posteriores.⁵⁴

3.4 Viabilidad del juicio de amparo frente a la disposición tributaria

“Las reformas a las normas tributarias son cada vez más arbitrarias e ilegales, lo que coloca a los contribuyentes no sólo en situación desventajosa, sino en total estado de indefensión, sin que nada se haga por remediar tan preocupante situación.

Se supone que una reforma tiene por objeto una corrección o enmienda de algo que se encontraba errado o equivocado, que tiende a mitigar procedimientos ilegales o actitudes complicadas o evitar prácticas de evasión o infracción; sin embargo, ya hemos visto que las reformas a las normas fiscales no persiguen estos

⁵³ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Cuadernos de jurisprudencia, El principio de relatividad de las sentencias en el juicio de amparo, 2023, P. 26, obtenido de: https://www.sitios.scjn.gob.mx/cec/sites/default/files/publication/documents/2024-03/CDJ_El%20principio%20de%20relatividad%20de%20las%20sentencias_electro%CC%81nico.pdf

⁵⁴ Cfr. Semanario Judicial de la Federación, jurisprudencia P./J. 89/97, novena época, de rubro: **LEYES, AMPARO CONTRA. CUANDO SE REFORMA UNA LEY DECLARADA INCONSTITUCIONAL O SE SUSTITUYE POR UNA DE CONTENIDO SIMILAR O IGUAL, PROCEDE UN NUEVO JUICIO POR TRATARSE DE UN ACTO LEGISLATIVO DISTINTO.**

finés, sino que contravienen las normas constitucionales y quebrantan las más elementales garantías individuales, o bien, establecen mayores facultades discrecionales a las autoridades tributarias, en perjuicio de los causantes.”⁵⁵

Ahora bien, en este apartado conviene señalar que la realidad es que, si bien todos los gobernados pueden acceder a este medio de control constitucional, no muchos gobernados tienen la posibilidad de accionar el juicio de amparo, ya que el mismo representa un gasto en dinero y tiempo que no muchos contribuyentes consideran viable. Particularmente en el Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje, lo cierto es que el pago del impuesto se vuelve insignificativo comparado con el costo de litigar el asunto en sede jurisdiccional. Lo anterior ya que con la reforma del impuesto señalado es muy probable que con la tasa añadida diferencial de 1.5% no sea rentable para el contribuyente controvertirla, a pesar de que pueda ser inconstitucional, esto derivado del análisis comparado que establece el costo del impuesto en relación con el costo del servicio y el costo del medio de defensa.

De ahí que, prima facie, los contribuyentes muchas veces no controviertan las normas tributarias que puedan ser inconstitucionales, y el juicio de amparo en materia fiscal se vuelva un medio de defensa casi exclusivo para los grandes contribuyentes con grande capacidad adquisitiva y no así para el ciudadano promedio que también se ve perjudicado.

Entonces, el Juicio de Amparo en teoría es accesible a todos los contribuyentes, sin embargo, esto se debe de realizar en la práctica para que cualquier persona que necesite acudir a los tribunales a defender sus derechos pueda hacerlo, pues de lo contrario la justicia se vuelve más un privilegio que un derecho.

En efecto, especialmente los impuestos indirectos brindan un campo de arbitrariedad a la autoridad para poderlos modificar discrecionalmente dentro de los

⁵⁵ CARRASCO Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal I, IURE editores, México, 2017, p. 17.

límites formalmente razonables, sin que ello genere, por regla general, cuestionamientos significativos a las razones de la reforma. Esto obedece, en gran medida, a que dicha contribución es trasladada a los usuarios finales del servicio como sujetos directos, quienes pocas veces los controvierten. En primer término, porque, como en el caso que nos ocupa del impuesto de hospedaje, se tratan de servicios esporádicos que no realizan de manera cotidiana y, por ende, no obtienen un beneficio económico tan grande al controvertirlos, y el mismo sería limitado. Incluso en el caso de impuestos indirectos de aplicación recurrente, como el caso del IVA, lo cierto es que la gran mayoría tampoco los impugna, ya sea por desconocimiento o por desinterés, sin perder de vista la gran probabilidad de que el fallo sea desfavorable para sus intereses al tratarse de una materia tributaria en la que el Estado busca obtener la mayor recaudación y en la cual pueden influir además grandes intereses políticos, por lo que el costo y el riesgo del litigio para el ciudadano promedio simplemente resulta exorbitante comparado con los potenciales beneficios.

No obstante lo anterior, no se debe de perder de vista las reformas a la Ley de Amparo que se han realizado recientemente, concretamente la del año 2024, la cual tuvo impactos importantes, entre ellos, la de limitar la suspensión al prohibir que tuviera efectos generales el hospedaje afecta a toda una sociedad y no solo a una persona, además de las posibles reformas que puedan implementarse en el ejercicio fiscal 2025 como lo es limitar aún más la suspensión provisional o incluso restringir y delimitar de manera excesiva el interés legítimo que ha permitido grandes avances en materia colectiva.

Por otro lado, la viabilidad del juicio de amparo en materia fiscal en contra del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje no solo radica en encontrar vicios de constitucionalidad en él, sino en poder argumentar adecuadamente la procedencia del juicio de amparo para que el juzgador pueda abordar las cuestiones de fondo, de ahí la importancia que se tiene en acreditar el interés jurídico de los contribuyentes, el acto de aplicación, que se interponga a tiempo e incluso la

personalidad con la que se interpone el mismo, esto pues al ser una contribución que es trasladada al usuario del servicio pero retenida y enterada por el prestador del mismo, existe un interés económico por parte del prestador de servicio que no lo habilita, prima facie, para controvertir el tributo, es decir, también debe enfocarse en si se trata de un retenedor o un usuario del servicio.

Este punto es relevante ya que los juicios de amparo que se han interpuesto en contra del impuesto de hospedaje⁵⁶, se puede advertir que la mayoría de estos fueron accionados por el retenedor, pues en caso de serle favorable tendría un gran beneficio económico, caso contrario al que tienen los usuarios del servicio de hospedaje a los que no les representaría un cuantioso beneficio económico, y la razón por la cual no interponen estos juicios de amparo.

Por último, no se pierde de vista los retos que enfrenta respecto del presente impuesto de hospedaje, ya que existe la problemática en temas de fiscalización de los bienes inmuebles a los que se les aumento la tasa a pagar, pues con el boom tecnológico que ha existido en la última década existen inmuebles que prestan los servicios de hospedaje pero que no pagan el impuesto correspondiente, pero eso será materia de otro análisis.

Capítulo Cuarto

Análisis de constitucionalidad del Impuesto por la Prestación del Servicio de Hospedaje controvertido vía juicio de amparo indirecto

4.1 Criterio de constitucionalidad de la norma

La ley constituye una norma jurídica que puede y debe de ser interpretada, razón por la cual en el presente apartado se procederá a realizar un análisis acerca de las posibles cuestiones de constitucionalidad o en su caso inconstitucionalidad que se pueden desprender del análisis de la contribución del Impuesto por la

⁵⁶ Cfr. Consejo de la Judicatura Federal, buscador de sentencia CJF, consultado en: <https://ejusticia.cjf.gob.mx/BuscadorSISE/##BusqExp>

Prestación de Servicio de Hospedaje, el cual será realizado desde la perspectiva de inconstitucionalidad de los principales vicios que puede contener la norma a efecto de que el lector pueda formularse una opinión propia, dado que no existe un criterio correcto y absoluto, sino que dependerá del caso en concreto y del parámetro que fije cada órgano jurisdiccional.

Conviene precisar que la valoración de tales elementos depende del criterio del órgano jurisdiccional que resuelve el asunto por razón de turno, por lo que en la mayoría de los casos no existe un criterio plenamente unificado. En consecuencia, pueden encontrarse conceptos de violación que determinados tribunales puedan declarar como fundados, mientras que otros tomen la postura de que son infundados o inoperantes. Precisamente por esta razón, surge la función de las tesis jurisprudenciales que permiten homologar ciertos criterios que se estiman reiterativos y que permiten a los impartidores de justicia interpretar y aplicar de mejor manera las normas. En atención a lo señalado, en el presente apartado se usarán como sustento diversos criterios jurídicos como tesis y jurisprudencia que permitirán sustentar las aseveraciones de constitucionalidad e inconstitucionalidad que se planteen, de tal forma que se permita exponer de manera equilibrada las distintas posturas existentes y analizar con mayor profundidad el impuesto objeto de estudio.

Esto ya que cada caso será distinto, pues como vimos, la naturaleza y los cambios que sufrió el impuesto inciden en el resultado, ya que se deben analizar todos los supuestos de procedencia del caso, así como los conceptos de violación que se hagan valer, esto significa que las violaciones pueden variar, dependiendo del caso concreto de la persona, ya que lo que un contribuyente pueda reclamar como afectación puede no ser aplicable a otro contribuyente al encontrarse en una situación normativa que pueda parecer igual por el simple hecho de tratarse del mismo impuesto pero que de un análisis a profundidad del caso en concreto se observe como disímil.

El análisis realizado por los contribuyentes al impuesto tributario, como vimos, se hace a través del juicio de amparo indirecto por medio de la propuesta de conceptos de violación donde a través de argumentos lógicos jurídicos se establece una causa de pedir que vislumbra la inconstitucionalidad de la norma que ponderarán los juzgadores de distrito conforme a los principios tributarios analizados en capítulos anteriores.

En este sentido, la protección a los derechos tributarios tiene sustento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual implica que las normas de carácter tributario deben de prever los elementos esenciales del tributo en una norma formal y materialmente tributaria, con el objetivo de que todos los contribuyentes se encuentren en aptitud de conocer su contenido y las obligaciones que éste les impone en cuanto a sus obligaciones fiscales, así como a la vez tiene la finalidad de limitar a la autoridad para que no actúe de manera arbitraria.

De esta manera, el siguiente apartado pretende realizar una propuesta de los principales conceptos de violación que se pueden formular en contra del impuesto estudiado, de forma que de manera general se puedan plasmar las violaciones identificadas o en su defecto la contraargumentación que se pudiera realizar a estos, sin que se pretenda hacer una reiteración de los términos vistos hasta ahora con la finalidad de no insertar reiteraciones de los conceptos abordados previamente.

4.2 Refutación de constitucionalidad de la norma

En primer lugar, se puede observar una violación al principio de legalidad, toda vez que el artículo 43 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, contempla una omisión por parte del legislador en definir los conceptos contenidos en dicho artículo, mismos que se vinculan con los demás elementos esenciales del tributo, esto al no definir lo que se debe entender por hoteles, moteles, hostales,

posadas y tiempo compartido, siendo una característica indispensable para que los prestadores de servicio puedan clasificar adecuadamente su alojamiento.

Bajo esta tesitura, era necesario que estos elementos que forman parte del impuesto se encontraran debidamente acotados en la norma formal y materialmente legislativa de carácter tributario, las cuales son de aplicación estricta, que no permitirán una interpretación por cuanto ve al contenido de sus elementos esenciales, los cuales son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago; de conformidad con el artículo 6 del Código Fiscal del Estado de Querétaro⁵⁷.

Bajo esta tesitura, el legislador se encontraba obligado a definir de manera clara y suficiente el contenido de las disposiciones legales que conforman el impuesto por cuanto se refiere a sus elementos esenciales⁵⁸, sin que se pase por alto que existe la facultad reglamentaria, que se vincula con el principio de reserva de ley, el cual implica que ciertos aspectos puedan ser regulados por una norma secundaria, o en su defecto excluye los aspectos que pueden ser regulados por otra limitando su regulación de una determinada materia, excluyendo la posibilidad de que sean regulados por disposiciones de naturaleza distinta a la ley.

De igual manera se debe respetar el principio de subordinación jerárquica, el cual establece que a pesar de que se permita que otra norma realice modulaciones sobre una principal, la secundaria tiene como límite natural los alcances de la disposición primigenia, sin que pueda contener mayores

⁵⁷ Vid. Artículo 6. Las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones, así como las que fijen infracciones y sanciones a las mismas, serán de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

...
⁵⁸ Vid. Semanario Judicial de la Federación, criterio jurisprudencial, número de registro digital: 232797, séptima época, del Semanario Judicial de la Federación. Volumen 91-96, Primera Parte, página 173, de rubro: IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.

posibilidades o imponer limitantes distintas a las de la propia ley que va a reglamentar, en pocas palabras, debe ser acorde a la de origen y no contradecirla.⁵⁹

En consecuencia, el impuesto analizado resulta inconstitucional, al no establecerse de manera clara y precisa los elementos necesarios para que los sujetos obligados puedan cumplir de manera cabal con sus obligaciones en materia del impuesto por la prestación de servicio de hospedaje y, en consecuencia, habilitan a las autoridades fiscales para determinar cargas fiscales de manera arbitraria de conformidad con los criterios subjetivos que ellos impongan y crean convenientes.

Se explica, en términos de lo establecido en el artículo 46 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, se señala que quien cobre las contraprestaciones por los servicios de hospedaje en cualquiera de las modalidades, calculará el impuesto por la prestación de dicho servicio, aplicando la tasa correspondiente sobre dichas contraprestaciones, en el entendido de que sólo en el supuesto previsto en la fracción IV, del artículo 43 de la referida ley, la tasa será del 5% en contraposición con la de 3.5% que pagan los demás servicios, para lo cual no se define de forma certera la forma de clasificación de los servicios, ya que estos pueden estar ofertados en diversas plataformas y variar en cada una de ellas a pesar de tratarse de exactamente el mismo inmueble.

De esta forma, no se genera certeza jurídica a los sujetos obligados, con relación a qué inmuebles son los que se encuentran comprendidos dentro de la referida fracción IV, pues en ese supuesto cabe incluir a cualquier inmueble en que se preste alojamiento o alberque temporal, entre los cuales es dable clasificar a las demás fracciones, pues al no encontrarse excluidos y no definir claramente cada

⁵⁹ Cfr. Semanario Judicial de la Federación, criterio jurisprudencial P./J. 30/2007, novena época, con número de registro digital: 172521, de rubro: FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LÍMITES.

Así como el criterio jurisprudencial 2a./J. 54/2022 (11a.), undécima época, con número de registro digital: 2025263, de rubro: AVISO DE INICIO DE LIQUIDACIÓN FISCAL. LA CONDICIÓN PARA SU PROCEDENCIA PREVISTA EN LA FICHA DE TRÁMITE 85/CFF DEL ANEXO 1-A DE LA REGLA 2.5.16. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2020, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA.

una de ellas, es que queda a un arbitrio subjetivo de cada prestador de servicios categorizarlos de forma correcta y posteriormente la autoridad a capricho podría indicar que no era la clasificación adecuada y cobrar un extra, de forma que incluso los prestadores de servicio puedan cobrar la tasa más alta de manera general por miedo a que la apliquen incorrectamente, lo cual genera claramente un perjuicio a los usuarios, al no existir certeza de la diferencia que existe entre las demás fracciones y los inmuebles establecidos dentro de la fracción IV, del artículo 43, de la ley hacendaria, lo cual no puede argumentarse que se interprete atendiendo a otros ordenamientos en tanto que, como vimos, tal circunstancia se encuentra prohibida.

Esto tiene relevancia, en virtud de que, a partir del 1 de enero de 2025, los retenedores deberán aplicar las tasas del 3.5% o 5%, dependiendo del inmueble respecto del cual intervengan en el cobro de las contraprestaciones por servicios de hospedaje en la modalidad correspondiente, sin embargo, la norma no es clara en definir cuando se clasifica en hotel, motel, hostel, posada y tiempo compartido, lo cual es violatorio del derecho de legalidad tributaria y seguridad jurídica al no tener certeza de en qué casos se aplica una u otra tasa.

En este punto es que se hace patente que el tributo es arbitrario en cuanto a las clasificaciones que el mismo contempla, al no tener certeza de la forma de definir el tipo de inmueble o bajo que modalidad de alojamiento se encuentran, esto se refuerza con el hecho de que la motivación de la reforma apunta a las plataformas digitales, empero, es posible que en estas plataformas se anuncien los hoteles que conocemos tradicionalmente, surgiendo la pregunta ¿qué tasa debo aplicar? Pues en principio se trata de un hotel convencional, pero se está anunciando y prestando el servicio a través de una plataforma digital que es a la que supuestamente iba dirigida la tasa, siendo notoriamente inconstitucional.

Lo anterior ya que, al imponer una obligación de aplicar distintas tasas de retención, tendrían que haber definido a cabalidad las manera de cómo diferenciar

los inmuebles o las modalidades de alojamiento correspondientes, sin embargo, tal tributo es omisa en brindar los elementos para distinguirlos, ya que la única definición que se proporciona es lo que se debe entender por plataforma digital, donde se señala que es la que facilita las interacciones entre dos o más grupos de usuarios distintos pero interdependientes, quienes interactúan a través de internet, pero no indica nada en cuanto a cómo distinguir cada caso que se pueda ofrecer.

Así, resulta claro que existe inseguridad jurídica respecto a la tasa que se aplique, ya que al no establecerse los elementos necesarios para definir y delimitar los supuestos para la aplicación de la tasa correspondiente dentro de la ley formal, se hace notorio que se involucra un aspecto arbitrario ya sea de un tercero o de la autoridad fiscal para definir ante qué tipo de inmuebles o servicios ofrecen a los contribuyentes. Lo anterior provoca un estado de incertidumbre jurídica al no tener claridad sobre si la tasa que se está utilizando en el impuesto es la correcta, violando el principio de legalidad tributaria y seguridad jurídica, al ser omiso en establecer la clasificación y lineamientos para determinar las características a las cuales deberá atender para determinar ante qué tipo de inmueble se encuentran los contribuyentes⁶⁰.

De esta manera, si un elemento no se encuentra plenamente definido dentro de la ley correspondiente, implica una indeterminación e incertidumbre respecto del impuesto, esto pues como se adelantó, al tratarse de un sistema normativo, los elementos se encuentran indisociables, y al establecerse una tasa diferenciada atendiendo al tipo de inmueble o servicios de hospedaje en cualquiera de las modalidades de alojamiento prestados, debió necesariamente establecer las

⁶⁰ Vid. Semanario Judicial de la Federación, criterio jurisprudencial P./J. 47/2000, con número de registro digital: 192074, novena época, de rubro: HOSPEDAJE. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DE INGRESOS DEL ESTADO DE GUERRERO, AL QUE REMITE EL DIVERSO ARTÍCULO 51-D DE LA LEY DE HACIENDA DEL PROPIO ESTADO, QUE ESTABLECE LA TASA A PAGAR POR EL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

directrices para definir ante qué tipo de inmueble o servicio se encuentran dichos contribuyentes⁶¹.

Por otro lado, el Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje es inconstitucional, al darse un trato diferenciado como el plasmado en el artículo 46 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, ya que el legislador fue omiso en motivar legislativamente el trato distinguido que se implementó, actuando de manera discrecional sobre el aumento de la tasa sin justificación alguna.

Resultado de lo anterior, es que se viola el derecho de legalidad y seguridad jurídica, al no realizar una motivación reforzada, siendo que su acto afecta algún derecho fundamental, por lo que era necesario que el ente que emitió la norma razonara su necesidad en la consecución de los fines constitucionalmente legítimos, ponderando específicamente las circunstancias del caso⁶².

Así, en el presente caso, el legislador otorgó un trato diferenciado a diversos sujetos del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje en el Estado de Querétaro, en atención al tipo de inmueble o servicio de alojamiento ante el que se encuentren los sujetos obligados, aplicando la tasa del 3.5% o del 5%, de conformidad con el artículo 46 de la ley de hacienda local. Por lo cual resultaba imperativo que el legislador vertiera una motivación reforzada en la cual encontrará sustento el trato diferenciado. Sin embargo, no es suficiente la exposición de motivos planteada donde sólo refiere que se aumenta a un sector de establecimiento que no es especializado, como lo son las aplicaciones digitales, con el propósito de evitar competencia desleal, sin desarrollar una justificación suficiente que explique la razonabilidad y proporcionalidad de la medida. Esto evidencia la falta de sustento del trato diferenciado realizado, en tanto que todos deberían de

⁶¹ Vid. Semanario Judicial de la Federación, criterio jurisprudencial P./J. 53/97, con número de registro digital: 198405, novena época, de rubro: HOSPEDAJE, IMPUESTO SOBRE. EL ARTÍCULO 56 DEL DECRETO 16025, QUE LO PREVÉ, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE JALISCO, VIGENTE DEL 1o. DE ENERO AL 2 DE MAYO DE 1996).

⁶² Vid. Semanario Judicial de la Federación, criterio jurisprudencial P./J. 120/2009, con número de registro digital: 165745, novena época, de rubro: MOTIVACIÓN LEGISLATIVA. CLASES, CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS.

tener las mismas oportunidades al ser el servicio esencialmente el mismo, pues la propia diferenciación ya encontraba lugar en tanto que cuanto mayor cueste el servicio mayor pago de impuesto se realizaría, por lo que se estima que la medida es arbitraria e inconstitucional.

De lo anterior y suponiendo que se considerara que el legislador fue claro en cómo distinguir los servicios relacionados con la fracción IV, del artículo 43 de la ley hacendaria, se desprende que el legislador impuso una diferenciación de la tasa del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje, argumentando que los prestadores contemplados en dicha fracción no realizan el pago de las contribuciones correspondientes de la misma manera que las demás fracciones, sin aportar mayores elementos, de manera que se aplicó una mayor tasa al servicio a través de aplicaciones digitales, sin que de ello medie relación alguna con su justificación otorgada para destacar el cumplimiento de los supuestos establecimientos especializados, respecto de aquellos que no lo son, incluso sin determinar los elementos que constituyen la especialidad de estos.

De esta forma, la medida legislativa carece de la debida fundamentación y motivación legislativa, violando los derechos de legalidad y seguridad jurídica reconocida en el artículo 16 constitucional. Lo anterior en virtud de que el legislador perdió de vista que, en principio, las leyes tributarias no hacen una diferencia entre la actividad de hospedaje en establecimientos especializados, reiterando que omitieron señalar que se entiende por estos. De esta manera, las leyes tributarias atienden a circunstancias concretas de hecho que actualizan el objeto de la contribución que se trate, por lo que con el simple hecho de prestar el servicio de hospedaje en cualquiera de las modalidades de alojamiento se actualiza el pago de las contribuciones correspondiente, resultando exorbitante e inconstitucional el trato diferenciado otorgado atendiendo supuestamente a establecimientos especializados, verbigracia lo establecido dentro del artículo 113-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, del cual se desprende que toda persona que preste servicios de hospedaje en cualquiera de sus modalidades de alojamiento, sin

atender al establecimiento especializado, se encontrarán sujetas al pago del Impuesto Sobre la Renta, por lo que el parámetro en el cual el legislador pretendió justificar el trato diferenciado de las tasas resulta inconstitucional, ya que prima facie, todos los prestadores de ese servicio pagan el mismo impuesto sin importar el tipo de clasificación que tengan.

Es decir, además de que el legislador fue omiso en motivar cuáles son las contribuciones que supuestamente pagan extras los establecimientos especializados, dicha situación parte de premisas falsas, ya que sin importar su clasificación todas las personas deben cumplir con el pago de sus contribuciones, por lo cual las circunstancias hechas valer por el legislador para justificar el otorgamiento de un trato diferenciado no atienden a causas reales, sino que atiende más bien a la conexión a través de la cual se presta el servicio lo cual viola el principio de igualdad, al dotar un trato diferenciado sin razón alguna, ya que tal cuestión no es objeto ni tiene relación alguna con el impuesto de hospedaje en cualquiera de sus modalidades de alojamiento.

De lo anterior se puede concluir que lo que se pretende gravar no atiende al objeto del impuesto, ya que este es la prestación de servicio de hospedaje, por lo que resulta indistinto la modalidad a través de la cual se preste el servicio, pues dichas circunstancias son ajenas al hecho imponible del tributo⁶³.

Bajo este hilo conductor, el legislador en todo caso debió de establecer claramente en la exposición de motivos a qué circunstancia se vincula el aumento

⁶³ Cfr. Semanario Judicial de la Federación, criterio aislado XXII.3o.1 A, con número de registro digital 2010536, décima época, de rubro: TASA ADICIONAL" O "SOBRETASA". SI EN LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS, EN LOS DICTÁMENES O EN LA LEY DE HACIENDA MUNICIPAL DE QUE SE TRATE NO SE EXPRESAN CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS DESTINADAS A JUSTIFICAR LA RAZONABILIDAD DE SU IMPOSICIÓN PARA SATISFACER EL FIN EXTRAFISCAL QUE PERSIGUE, EL ÓRGANO DE CONTROL CONSTITUCIONAL CARECE DE ELEMENTOS PARA PODER DETERMINAR LA CONSTITUCIONALIDAD O NO DEL PRECEPTO QUE LA PREVÉ, CUANDO SU MONTO SEA SUPERIOR AL DE LA TASA BASE.

Así como el criterio aislado XVII.2o.P.A.7 A (10a.), con número de registro digital 2005685, décima época, de rubro: IMPUESTO SOBRE NÓMINAS. AL NO SEÑALARSE EN EL ARTÍCULO DECIMOSÉPTIMO DE LA LEY DE INGRESOS DEL ESTADO DE CHIHUAHUA PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO 2012, NI EN SU PROCESO LEGISLATIVO LOS FINES EXTRAFISCALES QUE PERSIGUE LA SOBRETASA DEL 5% QUE DICHO PRECEPTO PREVÉ A AQUELLA CONTRIBUCIÓN, ES IMPOSIBLE CORROBORAR SI CUMPLE CON EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

de una tasa y, en consecuencia, el aumento de las obligaciones fiscales y económicas de los contribuyentes, y que si se vincula a la falta de definición de la manera en la cual realizar la clasificación del servicio de hospedaje, lo cierto es que se dota a la autoridad para actuar de manera arbitraria y sin respaldo jurídico, pudiendo llegar al extremo de que presuman que toda operación efectuada mediante una plataforma digital deba gravarse a la tasa del 5%, lo cual es violatorio de derechos.

En ese sentido, carece de fundamentación la exposición de motivos en la que el legislador pretendió motivar el supuesto trato diferenciado a los inmuebles o servicios relacionados en la fracción IV, del artículo 43, de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, y en consecuencia, viola los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica, al no existir circunstancia objetiva y razonable que justifique el trato diferenciado entre los inmuebles o servicios de alojamiento, y por ende, aumentar la tasa del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje que ofrecen los prestadores del servicio de alojamiento establecidos en dicha fracción.

Concluyendo que el tributo es inconstitucional al imponer una tasa diferenciada a las distintas modalidades de alojamiento aplicable a los prestadores del servicio de hospedaje, sin que exista una motivación objetiva y razonable para ello, sin que existan parámetros legales para identificar en qué casos aplicar una tasa u otra, siendo que pierde de vista el legislador que el servicio ofertado es el mismo, independientemente de la clasificación en la que se encuentre el oferente.

Asimismo, la reforma al Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje, fue generada a partir de premisas falsas a efecto de intentar motivar el trato diferenciado de las tasas del 3.5% y del 5%, pues con tal medida se violan los derechos de libre competencia y concurrencia, constituyendo una barrera que tiene como efecto impedir el acceso de otros oferentes de servicios que, si bien no son perfectamente sustituibles, pueden ofrecer otras opciones, desalentando el

mercado digital, lo cual es contradictorio, pues en teoría se está teniendo un avance digital que debería ser considerado igual que los servicios tradicionales, pues se considera que es el futuro, pero en su lugar, los legisladores pretenden incentivar otros rubros e imponer cargas diferenciadas a pesar de tratarse del mismo servicio.

De esta manera, se debe considerar lo señalado anteriormente respecto a que la autoridad no justificó adecuadamente estas medidas impositivas que vulneran derechos fundamentales, ya que debió razonar la necesidad en la consecución de los fines constitucionalmente legítimos, ponderando específicamente las circunstancias concretas del caso, la cual acorde a la jurisprudencia P./J. 120/2009, debe cumplir con los siguientes requisitos:

- A) La existencia de los antecedentes fácticos o circunstancias de hecho que permitan colegir que procedía crear y aplicar las normas correspondientes y, consecuentemente, que está justificado que la autoridad haya actuado en el sentido que lo hizo.
- B) La justificación sustantiva, expresa, objetiva y razonable, de los motivos por lo que el legislador determinó la emisión del acto legislativo de que se trate.

En el presente caso, con la reforma implementada no se trata sólo de un aumento de tasa, sino del establecimiento de una tasa diferenciada, situación que implicaba que el poder legislativo tuviera la obligación de justificarla, mediante argumentos o razones específicas suficientes, ya sea en la exposición de motivos o en la misma ley, expresando con razonabilidad la medida diferenciada, sirviendo de sustento la jurisprudencia 1ª./J. 46/2005⁶⁴, en la que se estableció que el legislador deberá reflejar su voluntad de creación de la contribución, exponiendo los elementos cuyo análisis le permitirá al órgano jurisdiccional determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto legal, ya que al imponer el

⁶⁴ Semanario Judicial de la Federación, criterio jurisprudencial con número de registro digital: 178454, novena época, de rubro: FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

trato diferenciado era imperativo exponer los fines y convicciones que lo llevaron a incorporar tal distinción.

En este sentido, el derecho a la libre competencia y concurrencia se encuentra previsto dentro del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer que queda prohibida cualquier práctica que tenga como finalidad evitar la libre concurrencia o la competencia o para obligar a los consumidores a pagar precios exagerados y, en general, todo lo que constituya una ventaja exclusiva indebida a favor de una o varias personas determinadas y con perjuicio del público en general.

De ahí que se deba prohibir las prácticas monopólicas, las cuales tienen por esencia, evitar la libre concurrencia en la producción, industria o comercio y, en general, todo lo que constituya una ventaja exclusiva e indebida a favor de una o varias personas⁶⁵. Lo anterior en virtud de que se trata de actos que atentan contra el proceso de competencia y libre concurrencia, afectando el funcionamiento eficiente de bienes y servicios.

En esa tesitura, la diferenciación de tasas implementada con la reforma al artículo 46 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, carece de la motivación y justificación legislativa razonable para imponer el referido trato diferenciado, al no aportar elementos suficientes para poder imponer tal aumento de tasa a un sector específico de la sociedad, ya que como se vio a supra líneas, la motivación realizada a la reforma de la ley es superficial, de forma que no se justifica el trato diferenciado ante la ley al prestar el mismo servicio, siendo que todos tienen exactamente las mismas cargas tributarias como para señalar que un sector es especializado y con tal reforma se pretende evitar una competencia desleal.

⁶⁵ Vid. Semanario Judicial de la Federación, criterio jurisprudencial 2a./J. 111/2016 (10a.), con número de registro digital: 2012365, décima época, de rubro: COMPETENCIA ECONÓMICA. EL ARTÍCULO 9o., FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, VIGENTE HASTA EL 6 DE JULIO DE 2014, ES ACORDE CON EL ARTÍCULO 28 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

No obstante lo anterior, el artículo 3, fracción IV, de la Ley Federal de Competencia Económica, nos refiere que barreras a la competencia y libre concurrencia son cualquier característica estructural del mercado, hecho o acto de los Agentes Económicos que tenga por objeto o efecto impedir el acceso de competidores o limitar su capacidad para competir en los mercados; que impidan o distorsionen el proceso de competencia y libre concurrencia, así como las disposiciones jurídicas emitidas por cualquier orden de gobierno que indebidamente impidan o distorsionen el proceso de competencia y libre concurrencia.

Por tanto, a efecto de que resulte congruente la justificación vertida por el legislador, respecto a la competencia desleal entre agentes de una misma rama, debió de basar la presunción de que efectivamente existía una competencia desleal en datos fácticos de los que se desprendiera tal conclusión, máxime que tal circunstancia ni siquiera le compete determinar a la legislatura del Estado de Querétaro, sino a la Comisión Federal de Competencia Económica, en términos del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con lo establecido en el artículo 10 y 12, fracción XIX, de la Ley Federal de Competencia Económica, haciendo la precisión que tal norma es de aplicación general en toda la república.

Lo anterior ya que el legislador uso como justificación en la exposición de motivos del decreto de reforma, que existían servicios de alojamiento (fracción IV, del artículo 43 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro) que tenían características particulares que promovían una supuesta competencia desleal, sin embargo, no aportó dato alguno en el cual sustentara dicha premisa, ni sostuvo cuál era la carga tributaria que resultaba mayor para los establecimientos especializados o cuáles circunstancias de competencia económica resultaban desleales, lo cual vulnera el derecho de legalidad y equidad de los destinatarios de la norma.

Razón por la cual, lejos de atender a una situación real de hecho, los legisladores partieron de presunciones arbitrarias que no se encuentran

respaldadas por datos reales y concretos, pues de haberlo hecho habría advertido que las plataformas digitales, lejos de establecerse una medida legal que busque establecer las condiciones necesarias para propiciar una competencia ideal, se está imponiendo una barrera a la competencia y libre concurrencia por parte del Estado de Querétaro, pues explícitamente se estableció una tasa del 5% a aquellos que presten el servicio de hospedaje a través de plataformas digitales o que actúen en ellas como intermediarias o promotoras.

Esto, en virtud de que al establecer una tasa mayor para aquellos inmuebles o modalidades de alojamiento que buscan acceder al mercado, al no tener los medios suficientes para anunciarse y darse publicidad por cuenta propia, recurren a las plataformas digitales que, según la propia ley hacendaria, facilitan la interacción de sujetos a través de internet, donde usuarios de diversos lugares pueden buscar el servicio de hospedaje, creando una mayor oferta de servicios de alojamiento en el mercado, situación que se ve restringida por la medida implementada en el artículo 46 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro.

Al respecto, la Comisión Federal de Competencia Económica, reconoció que las plataformas digitales traen ventajas de publicidad y ofertas de servicios de hospedaje, las cuales son más flexibles, otorgando mayor disponibilidad de espacios de alojamiento, diferentes estándares de calidad y aprovechamiento de recursos, teniendo potencial para aumentar la presión competitiva que enfrentan los oferentes tradicionales de hospedaje, así como incentivar la adopción de tecnologías más eficientes en los mercados en los que operan⁶⁶.

En ese tenor, es claro que, contrario a lo manifestado por el legislador en la exposición de motivos de la reforma a la norma, las plataformas digitales promueven la libre competencia y concurrencia en el mercado, brindando, tanto a los oferentes del servicio como a los usuarios, opciones accesibles para publicitar, ofertar, buscar

⁶⁶ Vid. Comisión Federal de Competencia Económica, Repensar la competencia en la Economía Digital, 2018, obtenido de: https://www.cofece.mx/wp-content/uploads/2018/03/repensarlacompetenciaenlaeconomiaigital_01022018.pdf

y reservar alojamientos en distintos municipios del Estado de Querétaro. Por lo cual, al imponer una tasa mayor por ofrecer dicho servicio a través del uso de plataformas digitales, se está imponiendo una barrera que disminuye, daña y condiciona la libre concurrencia y competencia económica de la comercialización de los servicios de alojamiento, lo cual como se vio, está prohibido a nivel constitucional, así como por el artículo 52 de la Ley Federal de Competencia Económica⁶⁷.

Así, el hecho de que en general los particulares puedan publicar y ofrecer los servicios de hospedaje a través de una plataforma digital, no constituye una ventaja exclusiva indebida, pues el uso de estas tecnologías de la información para anunciar dichos servicios objeto del impuesto de hospedaje no se encuentra limitada a los servicios o establecimientos comprendidos dentro de la fracción IV, del artículo 43 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, pues lo cierto es que cualquier persona, incluyendo los que prestan los. Servicios comprendidos en las fracciones I a III del multicitado artículo, pueden acceder a diversas plataformas digitales para publicar y ofrecer los servicios.

Máxime que atendiendo al artículo 6 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce el derecho al libre acceso a las tecnologías de la información y comunicación, teniendo el estado mexicano una política de inclusión digital universal.

En tal sentido, si cualquier persona puede acceder a dichas plataformas digitales, lo cierto es que la tasa contenida en el artículo 46 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, previo a su reforma, no establecía una ventaja competitiva indebida a favor de ciertas personas, en virtud de que se encontraba dirigida al público en general, es decir, cualquier persona, incluidas todas las fracciones que prevé el artículo 43, podían publicar y ofrecer sus servicios de alojamiento a través

⁶⁷ Artículo 52. Están prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, las concentraciones ilícitas y las barreras que, en términos de esta Ley, disminuyan, dañen, impidan o condicionen de cualquier forma la libre concurrencia o la competencia económica en la producción, procesamiento, distribución o comercialización de bienes o servicios.

de las plataformas digitales, por tanto cualquier establecimiento puede hacer uso de las tecnologías de la información y comunicación, encontrando contradicciones por cuanto ve a no delimitar como es que funciona tal trato diferenciado.

Derivado de lo anterior es que se hace patente que por el hecho de poder anunciar o prestar sus servicios a través de una plataforma digital no se causa perjuicio al público en general, sino que al contrario, se promueven condiciones de igualdad para publicar y ofrecer los servicios de hospedaje, en virtud de que todas las fracciones contempladas por el artículo 43 de la ley hacendaria, tienen acceso a las plataformas digitales a efecto de ofrecer sus servicios, sin que exista limitante para ello, revelando con ello que la medida legislativa implementada es inconstitucional.

Máxime que no se puede atender a las características particulares de los establecimientos especializados, en comparación con los contenidos en la fracción IV, del artículo 43 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro. Esto en virtud de que, por un lado, no hay elementos legales para diferenciar unos de otros y, por otro lado, el legislador no estableció expresamente cuál es la carga tributaria distinta que tienen como para implementar un trato diferenciado, reiterando como se dijo anteriormente, que ni siquiera existe un concepto de cada categoría que sirva para clasificarlos de manera correcta, quedando patente que cualquier clasificación puede ofertar sus servicios de hospedaje a través de diversas plataformas digitales, lo cual significa que ¿cualquier establecimiento que publique sus servicios en línea tiene que pagar la nueva tasa a pesar de subsumirse en otra clasificación? Lo cierto es que no existe una respuesta clara para tal pregunta, por lo que justo la norma no es clara en dilucidar tal cuestionamiento.

Por tanto, al imponer una mayor carga tributaria a aquellos contribuyentes que no necesariamente cuentan con los recursos para anunciar y ofrecer con mayor difusión sus servicios al público en general, y que busquen una flexibilidad al tomar estos servicios a través de las plataformas digitales, en realidad causan el efecto de

limitar a los nuevos oferentes y usuarios del servicio de hospedaje, promoviendo la competencia desleal que supuestamente se busca evitar, privilegiando a aquellos que tienen mayores recursos y mayores ventajas para promover sus servicios, beneficiándolos indirectamente al hacer que el usuario al tomar ahí su alojamiento pague un menor impuesto, lo cual significa que entonces a pesar de que uno de los prestadores del servicio de las fracciones I a III tengan una aplicación o página en línea tengan que pagar también la nueva tasa.

Situación que se robustece, pues no se debe pasar inadvertido que el objeto del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje en cualquiera de sus modalidades de alojamiento en el Estado de Querétaro no es la oferta o conexión que se realiza por medio de una aplicación o plataforma digital, como lo pretende justificar el legislador, sino como tal el brindar alojamiento temporal, independientemente de las características del inmueble que las oferte.

Por lo tanto, el legislador no sólo está excediendo sus facultades reglamentarias, sino que está basando su trato diferenciado en un elemento externo al objeto y base del tributo. En consecuencia, lo que el legislador pretende gravar precisamente es el uso de un intermediario, ya sea una aplicación o una plataforma digital, para la oferta o prestación del servicio de alojamiento, y no así el servicio que se presta.

Por otro lado, el impuesto de igual forma es inconstitucional al violar el principio de legalidad, ya que la norma tributaria es omisa en establecer mecanismos para poder recuperar el impuesto pagado sobre anticipos, cuando la reservación es cancelada, en cualquiera de las modalidades de alojamiento cuando la prestación de servicios no se lleve a cabo, ya que no está definido y precisado en la norma material y formalmente legislativa esta circunstancia, ya que muchas veces se realiza un pago por concepto de anticipo cobrando el impuesto correspondiente, pero al cancelar el servicio el importe no es devuelto al usuario, o inclusive no es devuelto al prestador del servicio de hospedaje.

De esta manera, los elementos de causación, exención y devolución, que inciden en la obligación sustantiva relativa al pago de la contribución trascienden a la obligación esencial de pago, así como a las obligaciones formales, por lo que se encuentran vinculadas al núcleo del tributo (pago), por lo que si el impuesto grava todas las contraprestaciones que se perciben con motivo del servicio, incluyen a los depósitos y anticipos, estableciendo que se causaran cuando se reciban las contraprestaciones, y que si el impuesto se entera, ya no existe determinado un mecanismo para obtener la devolución de este.

En efecto, la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro no prevé que pasará con el impuesto pagado sobre el anticipo si se llega a cancelar la reserva, pues si el impuesto se causa y paga por la prestación efectiva de los servicios de alojamiento, no se establece que pasa si no se presta el servicio, pues en teoría debería devolverse tal cantidad enterada. No obstante, no se encuentra regulado tal procedimiento siendo lo más probable que la autoridad niegue la devolución de manera arbitraria, esto se robustece del artículo 48 de la mencionada norma, donde no se contempla tal circunstancia que permita a los contribuyentes o a los retenedores contar con los elementos necesarios que permitan el reintegro del dinero pagado por concepto de anticipo.

Corolario a lo anterior, los prestadores de servicio no se encuentran obligados a entregar comprobantes fiscales por la retención que se encuentra obligado a aplicar y enterar, lo que provoca que se pueda solicitar la devolución íntegra de la cantidad pagada por concepto de anticipo, al no haberse llevado a cabo la prestación del servicio, denotando la inconstitucionalidad de la mecánica de cálculo del impuesto, ya que no contempla la posibilidad de reintegrar el pago por concepto de servicios que no fueron prestados pero sí enterados.

Así, resulta claro que se trata de una imprecisión legislativa que tiene como consecuencia la violación al derecho fundamental de legalidad tributaria, pues no establece la totalidad de los mecanismos o elementos relativos al pago y entero de

la contribución analizada, y que incluso puede actualizar la figura de enriquecimiento ilícito por parte de la hacienda estatal al percibir cantidades por concepto del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje, respecto de las cuales no tuvo derecho al no haberse prestado el servicio.

De igual manera, es dable aseverar que los artículos 43 a 49 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro que contemplan el Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje, resultan inconstitucionales al violar el derecho fundamental de proporcionalidad tributaria, esto a partir de que el legislador fue omiso en advertir que los impuestos deben gravarse por tasas fijas que deben de atender al objeto del impuesto, en este caso al servicio de hospedaje, empero, en su lugar lo que considera la tasa es el establecimiento en que se presta.

Bajo esta tesitura, todos los gobernados deben de contribuir al gasto público de manera proporcional de conformidad con las leyes establecidas y el artículo 31, fracción IV, constitucional, y tal obligación se traslada al Estado quien es la responsable de establecer los gravámenes atendiendo a la verdadera capacidad contributiva de los sujetos, esto es, atendiendo a la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos⁶⁸.

Así, si bien la proporcionalidad tributaria parte del concepto original de reconocimiento de capacidad contributiva, su aplicación es diferente según el tipo de impuesto de que se trate⁶⁹.

Este concepto tradicional de proporcionalidad nace en los impuestos directos, como el impuesto sobre la renta que grava las ganancias de una persona, sin embargo, en los casos de los impuestos indirectos, como el de hospedaje, el

⁶⁸ Vid. Semanario Judicial de la Federación, criterio jurisprudencial Tesis: P./J. 109/99, con número de registro digital: 192849, novena época, de rubro: CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

Así como la jurisprudencia con número de registro digital: 232197, séptima época, de rubro: IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

⁶⁹ Tesis de jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación 1199-204, primera parte, página 144, de rubro: "IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA"

cumplimiento al principio de proporcionalidad no se mide en función al ingreso de la persona, sino dependiendo de si la ley reconoce los efectos que el propio tributo genera, como por ejemplo el del impuesto al valor agregado.

De esta forma, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha concluido en la jurisprudencia 2ª./J. 56/2006, que tratándose de impuestos indirectos, “la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo es insuficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, pues un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del servicio y el monto impuesto no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad”⁷⁰, por lo que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen⁷¹.

En esta guisa, el artículo 46 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro establece las tasas conforme a las cuales el impuesto sobre el hospedaje en cualquiera de las modalidades de alojamiento deberá ser enterado atendiendo a las clasificaciones señaladas en el artículo 43 de la mencionada ley, y que atendiendo a tales preceptos legales de forma conjunta es posible advertir que el objeto del impuesto analizado es la prestación de servicios de hospedaje, considerando para tal efecto servicios de hospedaje, la prestación, por tiempo determinado de alojamiento o albergue de personas a cambio de una contraprestación.

Asimismo, es posible advertir que la base del impuesto será el total de contraprestaciones que se perciban con motivo de la prestación del servicio

⁷⁰ Cfr. Semanario Judicial de la Federación. Criterio jurisprudencial, con número de registro digital: 175025, novena época, de rubro: PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.

⁷¹ Vid. Semanario Judicial de la Federación, criterio jurisprudencial 2ª./J. 56/2006, con número de registro digital: 175025, novena época, de rubro: PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.

De igual forma es aplicable la jurisprudencia P./J. 6/2009, con número de registro digital 167414, novena época, de rubro: PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. SU ANÁLISIS EN RELACIÓN CON LA TASA DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.

correspondiente, esto significa que entre mayores sean las contraprestaciones que se perciban con motivo de la prestación del servicio, mayor será el impuesto.

Siguiendo tal hilo conductor, a efecto de que un impuesto indirecto sea constitucional, es necesario que además de atender a la real capacidad contributiva de los sujetos, exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen.

No obstante lo anterior, en el caso del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje, se pretenden establecer tasas diferenciadas en función del tipo de inmueble o servicio en el que se presta el servicio correspondiente, esto demuestra la inconstitucionalidad del tributo, ya que en el impuesto de hospedaje, el inmueble en el que se presta el servicio debería de ser irrelevante, pues lo que grava dicho impuesto es la prestación del servicio de hospedaje en cualquiera de las modalidades de alojamiento.

En ese sentido, resulta evidente que no existe una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen, pues el objeto del impuesto que nos ocupa es la prestación del servicio de hospedaje en cualquiera de las modalidades de alojamiento, resultando inconstitucional que se pretendan establecer tasas diferenciadas en función de elementos ajenos al objeto del impuesto, como lo es el tipo de inmueble en que se presta el servicio

Lo anterior tiene como consecuencia que el impuesto sea desproporcional, pues al imponer un gravamen superior a un tipo específico de inmueble o servicio de que se trata y no por un aspecto relacionado con el objeto del impuesto, como lo es, la prestación del servicio, desnaturaliza el objeto del gravamen.

Se dice lo anterior en virtud de que, si la base del impuesto serán la totalidad de las contraprestaciones que se perciban con motivo de la prestación del servicio de hospedaje en cualquiera de las modalidades de alojamiento, es inconcuso que

entre mayores sean dichas contraprestaciones mayor será el impuesto a enterar, reflejando ahí la capacidad contributiva del usuario.

Sin embargo, en el caso en concreto del tributo, se pretenden establecer tasas diferenciadas en función del tipo de inmueble en que se preste el servicio, esto es, en función de un elemento ajeno al objeto del impuesto, lo que tiene como consecuencia que un impuesto que, en principio respetaba el derecho de proporcionalidad tributaria al establecer una tasa fija para todos los contribuyentes del impuesto, ahora sea un impuesto contrario a derecho, al establecer una tasa que crea una diferenciación no sólo contraria al principio de proporcionalidad tributaria, sino que además es innecesaria e injustificada.

Esto pues el objeto es la prestación del servicio de hospedaje, siendo innecesario establecer tasas diferenciadas en función del tipo de inmueble en el que se presta el servicio, pues cada contribuyente ya contribuía conforme a su verdadera capacidad contributiva, pues ante mayor contraprestación por el servicio mayor enteraba un impuesto. Sin embargo, con la reforma al Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje, se introdujo un elemento adicional, que es completamente ajeno al objeto del impuesto, como es el tipo de inmueble en el que se presta el servicio de alojamiento.

De esta forma, parece ser que el objeto del impuesto deja de ser el mismo y ya no es sólo la prestación del servicio lo que sería materia del impuesto, sino la prestación de determinado servicio de alojamiento en determinado tipo de inmueble. De ahí que el establecimiento de tasas diferenciadas en atención a elementos ajenos al objeto del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje en cualquiera de la modalidades de alojamiento resulta inconstitucional, pues tratándose de impuestos indirectos, como el analizado, la tasa deberá fijarse en función del objeto del impuesto y no a elementos externos como lo es el tipo de inmueble en que se preste el servicio.

En efecto, el tipo de inmueble en el que se presta el servicio de hospedaje en cualquiera de las modalidades de alojamiento de ninguna manera es indicativo de mayor capacidad contributiva, por lo que el pretender establecer una tasa diferenciada en función del tipo de inmueble resulta inconstitucional, ya que tal característica es ajena del objeto del tributo, pues la tasa no puede depender del tipo de inmueble en que se presta el servicio, sino únicamente de las erogaciones que el sujeto del impuesto realice por concepto del servicio prestado⁷².

Así, por ejemplo, se puede equiparar la contribución al impuesto sobre nóminas, el cual, al igual que el Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje, es un impuesto indirecto que grava la erogación (contraprestaciones), y se fija a tasa fija, conforme al objeto, pues de lo contrario se establecería una tasa de conformidad con el trabajo o empleo que se desempeñe sin importar el objeto.

En esta guisa, el Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje en cualquiera de las modalidades de alojamiento, al tener por objeto gravar el servicio, el mismo se modula según el monto de la contraprestación por los servicios, por lo que no se debería introducir un elemento adicional ajeno al objeto del tributo para modular el gravamen, como lo es el tipo de inmueble, so pena de desvincularlo de su vocación y de violar el principio de proporcionalidad tributaria.

Derivado de lo anterior se puede concluir que al imponer una tasa diferenciada en atención al tipo de inmueble en el que se presta el servicio de hospedaje, resulta contrario a derecho, pues éste es un elemento del objeto del impuesto que no refleja la capacidad contributiva para los efectos del impuesto materia del presente análisis.

⁷² Sirva de referencia análoga el criterio jurisprudencial 2a./J. 59/2020 (10a.), con número de registro digital: 2022782, de rubro: IMPUESTO SOBRE NÓMINAS. EN ATENCIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PARA SU DETERMINACIÓN DEBE APLICARSE UNA TASA FIJA A LA BASE GRAVABLE, PARA QUE EL CONTRIBUYENTE CONOZCA LA CUOTA TRIBUTARIA QUE DEBE PAGAR A LA HACIENDA LOCAL.

Por lo que se reitera que la capacidad contributiva está dada en función de las actividades que encuadran dentro del objeto de la contribución y no en atención a elementos ajenos del impuesto como lo es el tipo de inmueble en que se presta el servicio de hospedaje en cualquiera de las modalidades de alojamiento.

En ese sentido, si el objeto del impuesto es la prestación del servicio y su base son la totalidad de las contraprestaciones que se perciban con motivo de la prestación de este, es evidente que el tipo inmueble en que se presta el servicio de hospedaje en cualquiera de las modalidades de alojamiento no es indicativo de capacidad contributiva, por lo que éste es irrelevante para determinar la capacidad contributiva del contribuyente al ser un elemento ajeno del objeto del tributo.

En relatadas consideraciones es evidente que, tratándose de impuestos indirectos, como lo es el de hospedaje analizado, es evidente que resulta desproporcional establecer tasas diferenciadas a partir de subjetividades, como lo es el tipo de establecimiento en el que se presta el servicio de alojamiento, ya que el reflejo de la capacidad contributiva se evidencia con el gasto efectuado.

Por último, es posible advertir que el Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje es inconstitucional al violar el derecho fundamental de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, esto al otorgar un trato diferenciado a contribuyentes que se encuentran bajo la misma hipótesis de causación, sin que exista una justificación objetiva y razonable para dicha diferenciación.

De esta manera, el legislador otorgó un trato diferenciado injustificado atendiendo al tipo de establecimiento en que se presta el servicio, en especial si intervino una plataforma digital.

Al respecto, debe señalarse que la equidad tributaria radica en que todos los sujetos pasivos de un tributo reciban un tratamiento idéntico en lo concerniente

a la hipótesis de causación, es decir, que guarden una situación de igualdad frente a la norma jurídica que establece y regula un impuesto⁷³.

Así, con la reforma del artículo 46 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, el legislador hizo evidente un trato diferenciado en las tasas aplicables para el Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje para cierto tipo de inmueble en el estado de Querétaro lo cual obedecía a que existían inmuebles en cuya contratación intervenían intermediarios, en específico a través de plataformas digitales, tal como se desprende de la exposición de motivos insertada en capítulos anteriores que dio origen a la reforma analizada.

Bajo esta tesitura, resulta inconstitucional el trato diferenciado por concepto de Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje atendiendo al establecimiento en que se presta el servicio, pues al encontrarnos ante un impuesto de naturaleza indirecta, como se expuso anteriormente, resulta irrelevante el tipo de establecimiento en el que se brinde el servicio correspondiente, en virtud de que el impuesto gravará en mayor proporción a aquellos contribuyentes que cobren una mayor contraprestación por la prestación del servicio.

Ello aunado al de hecho de que, al no existir una definición de los establecimientos o servicios respecto de los cuales se aplicará la tasa del 3.5% o 5%, obliga a los contribuyentes a que ante la inseguridad jurídica de los supuestos, se prefiera gravar todos los servicios a la tasa mayor, resintiendo así una afectación al usuario del servicio, y que aún cuando no se aplique la tasa mayor de manera generalizada, lo cierto es que se está otorgando una ventaja competitiva en relación con los servicios ofertados a través de una plataforma digital, a pesar de que no exista una distinción que justifique la imposición de una tasa diferenciada.

⁷³ Vid. Semanario Judicial de la Federación, séptima época, con número de registro digital: 232309, de rubro: PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

Dicha situación de inequidad se encuentra reconocida por el propio legislador, pues en la exposición de motivos claramente señaló que la tasa del 5% se encuentra dirigida a un sector específico, esto es a aquellos que presten el servicio de hospedaje a través de las aplicaciones digitales que actúen como intermediarias del servicio. Sin embargo, la ley, por su propia naturaleza debe reunir atributos como ser general, abstracta e impersonal, puesto que las normas deben dirigirse a una pluralidad de personas indeterminadas y aplicarse de manera uniforme, no así a un grupo específico. En el caso en concreto, esto no se está cumpliendo, ya que se está imponiendo una mayor carga tributaria a un sector específico de manera injustificada. De tal forma que la ley se está usando como un instrumento de persecución o a favor de ciertos grupos.

En otras palabras, el legislador estableció que el trato diferenciado se encuentra dirigido a los sujetos que presten el servicio de hospedaje a través de las aplicaciones que actúen como intermediarios, no así por el tipo de establecimiento, pues incluso determinar las características que diferencian a dichos establecimientos a la luz de la ley hacendaria resulta imposible.

En ese sentido, debe de utilizarse el test de razonabilidad o proporcionalidad en la medida que se sirva hacer del trato diferenciado contenido en el artículo 46 vinculado con el artículo 43 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, de donde se advierte notoriamente la inconstitucionalidad de la norma, al violar el derecho de equidad tributaria, igualdad ante la ley, libre competencia y concurrencia, en virtud de que, no existe una finalidad objetiva y razonable que justifique el trato diferenciado.

Los parámetros para realizar el test de proporcionalidad en materia fiscal fueron establecidos en materia fiscal por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tomando en consideración que en materia tributaria el escrutinio constitucional es laxo, sin que se exima a las normas tributarias de dicho análisis, de manera que se contempla lo siguiente:

“TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN.

El test de proporcionalidad es un procedimiento interpretativo para resolver conflictos de normas fundamentales, apoyado en los principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado; en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios relativos a que la distinción legislativa: a) persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin; y, c) sea proporcional. Ahora, en materia tributaria la intensidad del escrutinio constitucional es flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que para no vulnerar su libertad política, en campos como el mencionado, las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se limita a verificar que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir esa finalidad no conlleva exigir al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo,

cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo de idoneidad y que exista correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables⁷⁴.”

De esta manera, si bien ningún derecho humano es absoluto y todos admiten restricciones, dichas restricciones no pueden ser arbitrarias, de tal manera que el supremo tribunal en nuestro país ha señalado lo siguiente respecto a que el test de proporcionalidad debe de ser analizado en tres categorías.

Así, de conformidad con la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁷⁵, contempla lo que el órgano jurisdiccional debe de tomar en cuenta a efecto de realizar una adecuada ponderación de la medida legislativa implementada en materia tributaria, la cual contempla lo siguiente:

1) El primero de ellos es que debe de ser admisible dentro del ámbito constitucional, lo que significa que el legislador sólo puede restringir el ejercicio de derechos fundamentales con objetivos que puedan enmarcarse dentro de las previsiones de la Carta Magna, es decir, perseguir una finalidad constitucionalmente válida que logre la consecución de algún grado de su fin⁷⁶. Sin embargo, en el caso en concreto el legislador fue omiso en establecer las razones por las cuales consideró que incrementar la tasa del impuesto en un 1.5% solventaría o contribuiría a solventar la supuesta desigualdad en la que se encontraban los contribuyentes

⁷⁴ Vid. Semanario Judicial de la Federación, criterio jurisprudencial 2a./J. 11/2018 (10a.), con número de registro digital: 2016133, décima época, de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 51, Febrero de 2018, Tomo I, página 510, obtenido de: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2016133>

⁷⁵ Cfr. Semanario Judicial de la Federación, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, criterio jurisprudencial 1a./J. 2/2012 (9a.), con número de registro digital: 160267, décima época, de rubro: RESTRICCIONES A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES. ELEMENTOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE TOMAR EN CUENTA PARA CONSIDERARLAS VÁLIDAS.

⁷⁶ Vid. Semanario Judicial de la Federación, criterio aislado 1a. CCLXV/2016 (10a.), con número de registro digital: 2013143, décima época, de rubro: PRIMERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. IDENTIFICACIÓN DE UNA FINALIDAD CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDA.

contenidos en las fracciones I a III del artículo 43 la ley hacendaria en relación con la fracción IV del mismo ordenamiento, por tanto, existió una omisión en exponer las razones por las que este aumento de tasa pondría en una situación jurídica de igualdad a todos los contribuyentes y por qué dicho objetivo no era susceptible de ser alcanzado con un incremento diverso en otro rubro.

2) El segundo de ellos consiste en que debe ser necesarias para asegurar la obtención de los fines que fundamentan la restricción constitucional, es decir, no basta que la restricción sea en términos amplios útil para la obtención de esos objetivos, sino que debe ser la idónea para su realización. Lo que significa que el fin buscado por el legislador no se pueda alcanzar razonablemente por otros medios menos restrictivos de derechos fundamentales, de tal manera que se realiza un examen de idoneidad en donde se determina la existencia de una relación entre la intervención al derecho y el fin que persigue dicha afectación⁷⁷.

3) Por último, el tercer paso consiste en que la medida implementada debe de ser proporcional. Esto significa que la medida legislativa debe respetar una correspondencia entre la importancia del fin buscado por la ley, y los efectos perjudiciales que produce en otros derechos constitucionales, a fin de verificar si existen otras medidas alternativas que también sean idóneas pero que afecten en menor medida o intensidad al derecho fundamental afectado. En el entendido de que la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida a otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos⁷⁸.

De igual forma existe una cuarta etapa en caso de que no se considere aún inadecuado el tributo, en donde se debe de realizar un balance o ponderación entre

⁷⁷ Vid. Semanario Judicial de la Federación, criterio aislado a. CCLXVIII/2016 (10a.), con número de registro digital: 2013152, décima época, de rubro: SEGUNDA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA IDONEIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA.

⁷⁸ Vid. Semanario Judicial de la Federación, criterio aislado 1a. CCLXX/2016 (10a.), con número de registro digital: 2013154, décima época, de rubro: TERCERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA NECESIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA.

dos principios que compiten en un caso concreto, donde se compara el grado de intervención en el derecho fundamental que supone la medida legislativa examinada, frente al grado de realización del fin perseguido por ésta. Es decir, a través de esta etapa se lleva a cabo la ponderación de derechos en sentido estricto de los beneficios de limitar un derecho fundamental, en donde la norma sólo tendrá un fin constitucional si el nivel de realización del fin que persigue es mayor al nivel de intervención en el derecho fundamental⁷⁹.

Una vez determinado lo anterior queda patente la inconstitucionalidad del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje contemplado en la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, ya que es claro que la restricción a los derechos fundamentales de equidad tributaria, igualdad ante la ley, libre concurrencia y competencia se den afectados con la norma tributaria, pues de ninguna manera supera el test de proporcionalidad explicado en líneas superiores, tal como se procede a evidenciar.

*El tributo no persigue una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, esto ya que de conformidad la exposición de motivos realizada por el legislador para reformar el tributo, se establecieron diversas tasas atendiendo al tipo de establecimiento que presta los servicios de hospedaje, de donde se advierte que los supuestos objetivos o finalidades del trato diferenciado son:

- Que no se realizan pagos de las contribuciones aplicables inherentes a la actividad de hospedaje de la misma manera que los establecimientos especializados.
- Que se estable una tasa de cinco por ciento sobre aquellos que presten el servicio de hospedaje a través de las aplicaciones digitales que

⁷⁹ Vid. Semanario Judicial de la Federación, criterio aislado 1a. CCLXXII/2016 (10a.), con número de registro digital: 2013136, décima época, de rubro: CUARTA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA PROPORCIONALIDAD EN SENTIDO ERICTO DE LA MEDIDA LEGISLATIVA.

intervienen como intermediarias, con el objeto de salvaguardar el interés público y se inhiba la competencia desleal.

Sin embargo, ha quedado patente que en realidad con dicha medida se logra el efecto contrario, pues se está restringiendo la libre competencia y competencia, al establecer una ventaja exclusiva indebida a favor de cierto sector, siendo que el legislador no es el poder encargado de poder determinar esta circunstancia de mercado desleal.

Asimismo, se viola el principio de proporcionalidad y equidad tributaria al establecer un tratamiento diferenciado en la tasa del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje en cualquiera de sus modalidades de alojamiento, aduciendo los motivos plasmados en párrafos anteriores, pues en principio, el legislador fue omiso en establecer que contribuciones inherentes a la actividad de hospedaje son las que cusan en mayor medida los establecimientos especializados previstos en las fracciones I a III del artículo 43 de la ley hacendaria, siendo que los impuestos indirectos deben de gravarse a través de una tasa fija y no progresiva (atendiendo a circunstancias externas del objeto del tributo) a efecto de salvaguardar el principio de proporcionalidad tributaria, pues no conlleva un grado de subjetivización.

Finalmente, por lo que hace al principio de equidad tributaria, al tratarse de un impuesto indirecto que grava la erogación de dinero para la contratación de servicios de hospedaje en cualquiera de sus modalidades de alojamiento en el Estado de Querétaro, el trato diferenciado no puede justificarse atendiendo a los sujetos del tributo (como erróneamente pretende el legislador), sino de la existencia de supuestos en los cuales se pueda valorar la equidad de la ley, es decir, en relación a los bienes sobre los que incide la tributación, pues la equidad se materializa en la configuración del hecho imponible⁸⁰.

⁸⁰ Vid. Semanario Judicial de la Federación, criterio aislado 1a. XCII/2012 (10a.), con número de registro digital: 2000806, décima época, de rubro: IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS. SUS DIFERENCIAS, A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

No obstante, resulta imposible estudiar si el trato diferenciado efectivamente obedece a la configuración del hecho imponible, pues el legislador fue omiso en definir en qué se diferencian los servicios contenidos en las fracciones I a III, en relación con los contenidos en la fracción IV, del artículo 43, de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, por lo cual no existe un parámetro objetivo que justifique dicho trato diferenciado.

Siendo claro que la exposición de motivos realizada por el legislador donde refiere a establecimientos especializados no resulta suficiente para justificar la diferencia de trato, pues ¿qué debe entenderse por establecimientos especializados? De tal forma que queda evidenciado que no se cumplen los fines constitucionales con la reforma al impuesto y el aumento de las cargas fiscales a un sector en específico sin justificación alguna que resiente los usuarios del servicio.

*El tributo no constituye un medio apto para conseguir el fin perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin, esto ya que la medida de establecer tasas diferenciadas no cumple con la finalidad aducida en la exposición de motivos, pues incluso con dicha medida se viola en perjuicio de los destinatarios del impuesto, los derechos fundamentales de equidad tributaria, igualdad ante la ley, libre concurrencia y competencia.

Lo anterior pues la justificación del legislador es incorrecta, ya que el hecho de que los particulares puedan publicar y ofrecer los servicios de alojamiento a través de una plataforma digital no constituye una ventaja exclusiva indebida, pues el uso de los medios digitales para anunciar dichos servicios objeto del impuesto analizado no se encuentra limitada a los establecimientos comprendidos dentro de la fracción IV, del artículo 43, de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro, pues lo cierto es que cualquier persona, incluyendo los prestadores de servicio comprendidos en las fracciones I a III del multimencionado artículo 43, pueden acceder a diversas plataformas digitales para publicar y ofrecer sus servicios.

En tal guisa, si cualquier persona puede acceder a dichas plataformas digitales, es claro que la tasa contenida en el artículo 46 de la ley hacendaria previo a su reforma, no establecía una ventaja competitiva indebida a favor de ciertas personas, pues iba dirigida al público en general, pues cualquier persona puede publicar y ofrecer sus servicios de alojamiento a través de las plataformas digitales y a la vez no perder la clasificación que ostentaba en tanto que se trata del mismo bien inmueble, lo anuncie a través de plataforma o no.

De ahí que, se esté perjudicando a un sector específico, en lugar de que se promuevan condiciones de igualdad para la publicidad y oferta de los servicios de hospedaje a través de diversas plataformas digitales, sin distinguir a lo que el legislador considera como establecimientos especializados, quienes establece cuentan con mayores recursos para anunciar y promueve sus servicios a través de otros medios de difusión más convencionales. Por lo tanto la medida legislativa impone una mayor carga tributaria a aquellos contribuyentes que no necesariamente cuentan con los recursos para anunciar y ofrecer con mayor difusión sus servicios al público en general, pues acuden a plataformas digitales para contar con mayor visibilidad y con el impuesto se constriñe a los usuarios a pagar más sin razón alguna, lo que en esencia se traduce en limitar la libre concurrencia en el mercado, y coarta la libre oferta de servicios de alojamiento en el estado de Querétaro, pues tendrá un mayor costo para los usuarios del servicio.

Máxime que el objeto del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje en cualquiera de las modalidades de alojamiento no es la oferta o conexión que se realiza por medio de una aplicación o plataforma digital. Por lo tanto, el legislador está basando su trato diferenciado en un elemento externo al objeto y base del tributo, por lo que tergiversa el objeto del tributo gravando el uso de una plataforma digital y no así el servicio, lo que a su vez, -considerando que ya no se grava el hospedaje- invade la esfera de competencias de la federación, en términos de lo establecido por el artículo 41, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, esto pues el estado de Querétaro al adherirse al Sistema Nacional

de Coordinación Fiscal, convino no establecer contribuciones sobre actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, como lo es la intermediación por medio de plataformas digitales, en términos de lo establecido en el artículo 1 de la mencionada ley.

Ahora bien, por lo que hace al principio de equidad tributaria, el legislador no estableció elementos que diferenciaron a los servicios o establecimientos previstos en el artículo 43 de la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro a efecto de que se pudiera efectuar si el trato diferenciado efectivamente atendería al objeto y no a sujetos del hecho imponible y, en consecuencia, si dicha diferenciación obedecía a una finalidad objetiva y razonable.

Esto, pues de la lectura del artículo 43 de la ley hacendaria, se puede advertir que de las hipótesis previstas no se desprende a qué obedece la diferenciación, pues se desconoce a qué inmuebles o servicios hace referencia la fracción IV de tal artículo, ya que en esencia todas las fracciones pueden clasificar en este rubro.

Además de que las leyes tributarias no hacen diferencia entre el servicio de hospedaje o alojamiento en establecimientos especializados, sino que las normas atienden a circunstancias concretas de hecho que actualizan el objeto de la contribución de la que se trate, por lo cual con el simple hecho de prestar el servicio de hospedaje se actualiza el pago de las contribuciones correspondientes, resultando falso que existan mayores contribuciones dirigidas a establecimientos especializados.

Esto se corrobora además con lo establecido dentro del artículo 113-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, del cual se desprende que toda persona que preste servicios de hospedaje en cualquiera de sus modalidades de alojamiento, sin atender al establecimiento especializado, se encontraran sujetas al pago del impuesto sobre la renta, por lo cual resulta falso el parámetro en el cual el legislador

pretendió justificar el trato diferenciado de las tasas, pues incluso se grava la prestación de servicios a través de internet.

Lo relatado anteriormente se suma al hecho de que es un elemento ajeno al tributo si los contribuyentes se encuentran sujetos a otras contribuciones, pues se insiste que al ser un impuesto indirecto no se pueden atender a circunstancias particulares de los sujetos, sino que la diferenciación debe de estar estrechamente relacionada con el hecho imponible⁸¹, pues incluso suponiendo que la premisa de que los establecimientos especializados tienen una mayor carga tributaria, quien resiente el impacto económico del impuesto son los contratantes del servicio de hospedaje en cualquiera de sus modalidades de alojamiento, a quienes se les traslada el impuesto analizado, lo que evidencia que no se cumple con la supuesta finalidad constitucional pretendida, sino que se busca imponer mayores cargas a los contribuyentes que ofrecen sus servicios a través de plataformas digitales; quedando demostrado que la medida elegida por el legislador no cumple con las finalidades aducidas en la exposición de motivos.

*Por último, de igual manera el impuesto no alcanza los objetivos constitucionales al ser desproporcional, ya que vulnera los derechos fundamentales de equidad tributaria, igualdad ante la ley, libre competencia y competencia.

Así, la medida resulta abiertamente desproporcional ya que se da un trato diferenciado a las plataformas digitales que facilitan las interacciones para contratar servicios de hospedaje, en virtud de que establece un trato discriminatorio en relación con la prestación de los servicios de hospedaje que se ofrecen a través de una plataforma digital, pues fue la intención del legislador gravar a una tasa mayor a aquellos contribuyentes que publiquen y ofrezcan sus servicios a través de

⁸¹ Vid. Por analogía Semanario Judicial de la Federación, criterio jurisprudencial: 2a./J. 97/2000, con número de registro digital: 190900, novena época, de rubro: PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 8o.-B DE LA LEY RELATIVA, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

plataformas digitales y pague tal aumento el usuario que no tiene relación con el establecimiento, siendo un aspecto ajeno al objeto del impuesto.

Lo anterior pues el legislador hizo depender la aplicación de la tasa del 5% del hecho de que los servicios de hospedaje en cualquiera de sus modalidades de alojamiento sean ofertados y contratados a través de una plataforma digital, tal como se advierte de su exposición de motivos de la reforma, lo que resulta en un trato diferenciado ante la ley que no atiende a una justificación objetiva y razonable.

De tal manera que la medida empleada resulta desproporcional al configurar una violación a los derechos fundamentales de equidad, igualdad ante la ley, proporcionalidad y libre competencia.

Explicando que al establecer que el aumento de la tasa vaya destinado sólo a las plataformas digitales, dejando injustificadamente fuera del impuesto a los prestadores de hospedaje que oferten su servicio a través de los medios tradicionales, resulta del todo violatoria de derechos, ya que al tratarse de impuestos indirectos al establecer trato diferenciados deben de atender únicamente al hecho imponible y no a las circunstancias ajenas a éste, por lo que resulta irrelevante para la causación del impuesto si éste se presta a través de una plataforma digital o no, pues lo que se grava es la prestación del servicio de hospedaje, sin que resulte importante que los servicios sean ofrecidos por sí mismos o a través de una plataforma digital.

Así la violación se refleja en la medida en que, atendiendo a un elemento ajeno al tributo, establece a los sujetos del impuesto, sin que tenga relación alguna con el hecho imponible y, en esa misma medida, exenta del impuesto a los sujetos que presenten los mismos servicios a través de cualquier otro medio, contraviniendo el derecho de equidad tributaria.

Conclusiones

La política fiscal de un país es complicada, y en ella intervienen muchos actores desde diversos puntos de vista, si bien la sociedad no puede incidir directamente en el rubro que ésta tome, lo cierto es que la regulación hacendaria sí tiene que dirimir los asuntos que se presenten en la sociedad, por lo que indirectamente sienta las bases de los parámetros que tomara la política tributaria.

Así, se analizó el ejemplo del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje, el cual fue reformado con el objeto de atender a las situaciones que se presentan en el mundo, como lo es la aparición e intervención de las plataformas digitales en la prestación del servicio.

Es claro que a pesar de que la creación o modificación de normas siga el proceso legislativo jurídico al pie de la letra, lo cierto es que aún así es posible que las normas tributarias sean inconstitucionales, por lo que es necesario que los contribuyentes accionen los medios de defensa que tengan a su disposición para protegerse de tales leyes, siendo en el caso en particular el juicio de amparo indirecto contra leyes el medio más efectivo para lograr la protección de sus derechos violentados.

Se dice lo anterior en virtud de que la propia carta magna establece limitaciones a la creación y reforma de leyes tributarias, que permiten al contribuyente poder defender sus derechos.

No obstante lo anterior, lo cierto es que la creación de normas en materia tributaria no es perfecta, y muchas veces se justifica una creación de impuestos de manera superficial pero en el fondo se trata exclusivamente de un medio recaudatorio, tal esencia podría ser observada, por ejemplo, dentro de los impuestos ecológicos del Estado de Querétaro, los cuales se podría argumentar cuestiones de inconstitucionalidad, en virtud, de que respecto a su recaudación no se encuentra destinada a proteger el medio ambiente, es decir, encuentra fallas argumentativas

entre la finalidad de su creación y la aplicación del mismo, con ello se trata de decir, que cualquier tributo puede y debe ser analizado a efecto de demostrar su constitucionalidad, sin que se limite a la materia tributaria, pues dicho análisis se puede hacer extensivo a cualquier otra materia.

Finalmente, en materia de impuestos tributarios, si bien es cierto la totalidad de los contribuyentes tienen derecho a controvertir una contribución que consideren inconstitucional a través del juicio de amparo indirecto, lo cierto es que este medio de control constitucional ha sido usado, en la práctica, casi exclusivamente por personas que disponen de los medios económicos y materiales necesarios para hacer valer sus derechos. Ello se explica en virtud de que esta clase de medios de defensa conlleva una inversión considerable de tiempo y recursos, a la cual no todas las personas tienen acceso, lo que desincentiva a un amplio sector de la población a promoverlos. Como consecuencia, el amparo fiscal contra leyes es accionado principalmente por grandes contribuyentes que pretenden obtener beneficios fiscales económicos a sus ingresos derivados de la impugnación, mediante la búsqueda de vacíos legales en la norma o por cualquier requisito exuberante, y no porque el impuesto no persiga una finalidad constitucional sino simplemente para aumentar sus ganancias. Esta dinámica provoca que el sistema judicial destine recursos significativos para la resolución de este tipo de asuntos, en detrimento de otros que podrían implicar la vulneración de derechos más sensibles (si se realizara una ponderación en estricto sentido). Esto sin desconocer que todos los derechos fundamentales poseen la misma jerarquía, pero que en la práctica fiscal parece evidenciarse que el acceso efectivo a su defensa se encuentra limitada a aquellos que tienen la suficiente capacidad económica para interponer el medio de defensa.

De ahí que, como se puede apreciar del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje, casi ningún contribuyente que reciba el servicio y pague el impuesto, accionara el medio de defensa al no representar en sus egresos un gasto que valga la pena defender mediante un juicio de amparo y al contrario, terminaría perdiendo dinero por lo que conlleva el proceso jurisdiccional.

En efecto, en el caso de que los contribuyentes decidieran ejercer sus derechos y reclamar la inconstitucionalidad de la norma, sería posible que se perfeccione el tributo a efecto de que supere los vicios de constitucionalidad.

De esta forma, como pudimos observar, el Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje a partir de la reforma implementada para el ejercicio fiscal 2025, contiene diversos vicios de inconstitucionalidad que imponen cargas tributarias para un sector en específico y que resienten los usuarios del mismo al ser los sujetos directos del impuesto, y por ende, ser quienes lo pagan al serle trasladado, por tanto, los usuarios del servicio son quienes resienten el tipo de establecimiento que presta el alojamiento, lo cual no tiene ninguna relación con el objeto del tributo, ya que el mismo no radica en la vía por medio de la cual se publicita el servicio de hospedaje, sino en la prestación del servicio de hospedaje per se, contraviniendo el principio de proporcionalidad.

Por lo que se puede concluir que el Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje implementó un trato diferenciado en perjuicio de una clasificación específica de los prestadores del servicio, específicamente en contra de las plataformas digitales, lo cual contraviene el principio de equidad.

Derivado de lo anterior, es que incluso se advierte una desventaja competitiva para aquellos sujetos que actúen como intermediarios a través de plataformas digitales, pues los usuarios se abstendrán de utilizarlas al representar un costo adicional, teniendo como consecuencia que el público en general tenga menor oferta de los servicios de hospedaje y se limite la libre competencia.

En relatadas consideraciones es que el tributo analizado materia del presente trabajo no superaría el test de proporcionalidad que un órgano jurisdiccional realizara, no obstante lo anterior, es claro que tal decisión estaría a cargo del criterio del órgano jurisdiccional, el cual puede ser diverso dependiendo del juzgado que resuelva el asunto.

No hay una respuesta correcta respecto a si del análisis del Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje se desprenda que el mismo es constitucional o inconstitucional puesto que el mismo dependerá del criterio del órgano jurisdiccional que conozca y resuelva la litis, sin embargo, es claro que hay elementos de ambas partes para que alguno de los conceptos de violación sean fundados y por ende se determine inconstitucional el tributo, lo cual sería básicamente para obtener el resultado de unificar la tasa, pero difícilmente este impuesto podría desaplicarse de la esfera jurídica de los contribuyentes en su totalidad, sino que se limitaría a resolver por cuanto ve al trato diferenciado.

Por último, en el impuesto que se ha analizado se advierte que los principales interesados podrían ser los retenedores, entendiendo por esto a quienes comúnmente prestan el servicio de hospedaje, pues si bien trasladan el impuesto al usuario, lo cierto es que estos al ser retenedores tienen el carácter de obligados solidarios del sujeto directo, lo que incide en que, si el trato diferenciado no está justificado y debidamente implementado, éstos no sepan que tasa se debe aplicar y por ende cobrar, entonces se podría argumentar jurídicamente que ellos también resienten una afectación en su esfera jurídica.

Lo anterior nos abre paso a la pregunta de si ¿el retenedor puede accionar el juicio de amparo indirecto contra normas? Esto pues en esencia no tienen un interés jurídico ya que ellos no resienten la afectación patrimonial, sin embargo, podrían argumentar un interés legítimo, con base en su especial posición en la ley, pero esto implicaría un cambio en el paradigma, pues se ampliaría el concepto de interés legítimo, ya que el retenedor sí forma parte de la relación tributaria, si bien no como sujeto directo sí como sujeto pasivo, lo cual bajo esta figura podría evidenciar una afectación sustantiva, más allá de la mecánica de retención (que incluso se puede argumentar que se encuentra relacionada al desconocer con certeza la tasa que debe de emplear).

En contraposición a lo anterior se puede detectar que permitir el accionar el juicio de amparo a un sujeto retenedor pudiera violar el principio de amparo de que se debe de tratar de un agravio personal y directo, pero esto se ha visto superado en los últimos años, pues justo a través de la figura de interés legítimo esa línea se vuelve flexible, por tanto debe considerarse este nuevo paradigma de derechos que permiten accionar el medio de defensa por tener interés legítimo, que si bien ya se encuentra regulado, lo cierto es que está muy delimitado a ciertos temas.

Tal cuestión solo el tiempo en los órganos jurisdiccionales lo decidirá, y es posible que en unos años exista un criterio que dirima en tal aspecto (como anteriormente pasó al crearse el interés legítimo), esto ya que la jurisprudencia es un fenómeno dinámico de manera que en poco tiempo se crean criterios de los tribunales de amparo sobre la interpretación y aplicación de las normas jurídicas tributarias, empero, al menos por ahora, los criterios tomados por los órganos jurisdiccionales son claros al señalar que no se acredita un interés por parte de los sujetos indirectos pasivos de la relación tributaria en cuanto pretenden controvertir los elementos esenciales del tributo, pero sí es procedente en cuanto a aspectos operativos de retención del impuesto, pudiendo cambiar tal postura al analizar debidamente la situación especial de los sujetos ante la ley.

Bibliografía

Auditoría Superior de la Federación. (2016) *Introducción al Sistema Fiscal Mexicano*. México. Obtenido de: [https://www.asf.gob.mx/uploads/61_Publicaciones_tecnicas/2_Introduccion al Sistema Fiscal Mexicano.pdf](https://www.asf.gob.mx/uploads/61_Publicaciones_tecnicas/2_Introduccion_al_Sistema_Fiscal_Mexicano.pdf)

B. Villegas, Héctor. (2001) *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Depalma. Buenos Aires.

Burgoa, Ignacio. (1983) *El juicio de amparo*. Editorial Porrúa. México.

Campuzano Gallegos, Adriana. (2021) *Manual para entender el juicio de amparo*. Thomson Reuters. México.

Carrasco Iriarte, Hugo. (2017) *Derecho Fiscal I*. IURE editores. México.

Carrasco Iriarte, Hugo. (2018) *Derecho Fiscal II*. IURE editores. México.

Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. (2007) *Política Fiscal: Tendencias del Sistema Tributario Mexicano*. Cámara de Diputados. México.

Chagoyán Celis, Karen Beatriz. (2007) *Principios Constitucionales Tributarios y Principios Tributarios Constitucionalizados*. Suprema Corte de Justicia de la Nación. México.

Código Fiscal del Estado de Querétaro.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De la Garza, Sergio Francisco. (2000) *Derecho financiero mexicano*, Editorial Porrúa, México.

Fernández Martínez, Refugio de Jesús. (1998) *Derecho Fiscal*. McGraw-Hill. México.

Gabino Fraga. (1985) *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa. México.

Galindo Camacho, Miguel. (2000) *Teoría de la Administración Pública*. Editorial Porrúa. México.

García Vizcaíno, Catalina. (1996) *Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas. Tomo I Parte General*. Depalma. Buenos Aires.

García Vizcaíno, Catalina. (1997) *Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas. Tomo III Parte Especial*. Depalma. Buenos Aires.

García Vizcaíno, Catalina. (2000) *Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas. Tomo II Parte General*. Depalma. Buenos Aires.

Huerta Garicano, Inés y Millán Herrándis, Alicia (Coord). (2022) *Fundamentos de Derecho Tributario*. Tirant Lo Blanch. Valencia.

Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios. (2022)

Ley para el Manejo de los Recursos Públicos del Estado de Querétaro. (2023)

Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (Ley de Amparo, 2025)

Martínez Morales, Rafael I. (2004) *Derecho Administrativo 1er curso*. Oxford. México.

Martínez Morales, Rafael I. (2014) *Derecho Administrativo 2do curso*. Oxford. México.

Mayer Serra, Carlos Elizondo. (2009) *La industria del amparo fiscal*. Centro de Investigación y Docencia Económicas. México. Obtenido de la Revista Política y Gobierno: <http://www.politicaygobierno.cide.edu/index.php/pyg/article/view/207>

Navarro Franco, Guillermina Margarita y Martínez Jiménez, Leticia Ivonee. Contribuciones Estatales y Municipales. Indetec. Apuntes especialidad en Fiscalización de Impuestos en México.

Pacci Cardenas, Alberto Carlos. (S/A) *Introducción al Derecho Tributario*. Perú. Obtenido de: <https://dokumen.pub/introduccion-al-derecho-tributario.html>

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2014) *Los derechos de los contribuyentes y su defensa*. Dirección General de Cultura Contributiva. México.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2015) *Lo que todo contribuyente debe saber*. Gobierno de México. México. Obtenido de: <https://www.gob.mx/prodecon/documentos/lo-que-todo-contribuyente-debe-saber>

Ramió, Carles. (2019) *Inteligencia artificial y administración pública: Robots y humanos compartiendo el Servicio Público*. Editorial Catarata.

Ríos Granados. Gabriela (Coord). (2020) *Manual de Derecho Fiscal*. UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas. México.

Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco. (2007) *Descentralización fiscal: estudios de Política Fiscal y Derecho Financiero*. Cuaderno de Trabajo del Departamento Académico de Derecho de la PUCP. Perú.

Saccone, Mario Augusto. (2002) *Manual de Derecho Tributario*. La Ley. Buenos Aires.

Secretaría de Turismo. (2017) *Recaudación y administración de recursos para los destinos turísticos*. Gobierno del Estado de Yucatán. México

Secretaría de Turismo. (2024) *Segundo Análisis de los ingresos y estimación del Impuesto al Hospedaje en México, 2019-2024*. Datatur. México.

Serra Rojas, Andrés. (1977) *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa. México.

Serra Rojas, Andrés. (1999) *Derecho administrativo 2do curso*. Editorial Porrúa. México.

Siota Álvarez, Mónica. (2010) *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*. Marcial Pons. Madrid.

Sol Juárez, Humberto. (2012) *Derecho Fiscal*. Red Tercer Milenio. México.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2023) *El principio de relatividad de las sentencias en el juicio de amparo*. Cuadernos de jurisprudencia. 2023. Obtenido de:
<https://www.sitios.scjn.gob.mx/cec/sites/default/files/publication/documents/>

2024-

03/CDJ_El%20principio%20de%20relatividad%20de%20las%20sentencias
_electro%CC%81nico.pdf

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2000) *Manual del Juicio de Amparo*.
Editorial Themis. México.

Venegas Álvarez, Sonia. (2012) *Derecho Fiscal*. Oxford University Press. México.

Zavala Razo, Jorge. (2008) *Los recursos y los incidentes en el Juicio de Amparo*.
Indetec. México.