



**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO**

**FACULTAD DE DERECHO**

**ANÁLISIS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL ESTADO  
DE QUERÉTARO**

Que para obtener el título de Licenciado en Derecho

**TESINA**

Presenta

**PAMELA MONSERRAT TELLEZ LIMA**

**QUERÉTARO, QUERÉTARO, 25 de Agosto del 2011**

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.

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	1
<b>CAPITULO I. GENERALIDADES</b> .....	3
1.1. - Concepto de doble imposición.....	3
1.2. - Fuente y objeto de los tributos.....	5
1.3. - Hipótesis de doble tributación.....	7
1.4. - ¿Por qué la doble tributación es inconstitucional?.....	10
<b>CAPITULO II. CAUSAS QUE ORIGINEN LA DOBLE IMPOSICIÓN</b> .....	13
2.1.- Causas de doble imposición.....	13
2.2.- La acumulación de impuestos.....	17
2.3.- La doble imposición entre los tres niveles de gobierno.....	18
<b>CAPITULO III. LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL ÁMBITO NACIONAL</b> ....	20
3. 1.- Concepto de federalismo.....	20
3.1.1.- Antecedentes del régimen de concurrencia en materia tributaria.....	21
3. 2.- Evolución del sistema federal mexicano.....	30
<b>CAPITULO IV. LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL ESTADO DE QUERÉTARO</b> .....	36
4.1.- Antecedentes de la tributación en el Estado de Querétaro.....	36
4.2.- Poder tributario estatal.....	38
4.3.- El problema en el plano interno.....	41
4.3.1. Unificación de impuestos.....	42
4.3.2 Recursos desviados.....	43
<b>CONCLUSIÓN</b> .....	49
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	51

## INTRODUCCIÓN

En fecha 07 de Mayo del año en curso se llevo acabo la ponencia denominada “La Coordinación Fiscal”, por conducto del ponente el Lic., y C. P. J. Armando Díaz de León, el cual nos expuso de manera breve la figura de la coordinación fiscal y sus efectos, así como aspectos de la doble tributación.

De esta forma surge la presente investigación respecto al tema de la doble tributación limitándolo solo para el Estado de Querétaro, en breve se analizara algunas propuestas para promover programas tendientes a evitar la doble imposición y a la creación de programas vinculados a la autonomía y soberanía tributaria de los municipios en el mismo Estado.

El tema de la doble imposición ha sido estudiado por muchos autores, en los trabajos existentes no encontramos un estudio completo del tema, pues solo se refieren a algunos aspectos del mismo.

Sin embargo cabe mencionar que en la bibliografía existente hay estudios relacionados bajo otro rubro, como convenios de coordinación, facultades impositivas, delimitación de facultades, concurrencia impositiva, federalismo fiscal etc.

En derecho fiscal, se ha entendido por doble tributación la circunstancia de que dos o más sujetos activos establecen dos o más contribuciones sobre el mismo ingreso gravable.

Debe aclararse que la doble imposición y la concurrencia de diversos físicos sobre la misma fuente no son exactamente el mismo fenómeno, pues puede suceder que un sujeto activo grave mas de una vez la misma fuente o el mismo hecho generador de un mismo sujeto pasivo, como puede suceder que diversos físicos concurren gravando la misma fuente y al mismo sujeto pasivo.

La doble imposición y pluralidad de concurrencia son dos fenómenos que afectan negativamente a la producción en el Estado de Querétaro.

De acuerdo con el artículo 31 constitucional, la carga fiscal del contribuyente debe ser proporcional y equitativa, no obstante, la pluralidad de gravamen o la pluralidad de fiscos que concurren, no se llega a producir la falta de proporcionalidad o la falta de equidad, y por lo tanto no se cumple la circunstancia de que la práctica relativa sea contraria a los intereses del contribuyentes.

Derivado de lo anterior resulta muy difícil evitar la improporcionalidad e iniquidad si existe pluralidad de gravamen o pluralidad de concurrencia, por lo que lo recomendable es evitar ambos fenómenos.

La razón fundamental de la doble tributación consiste en que cada Estado, con apoyo en su soberanía, es libre seleccionar los objetos en el campo internacional y por lo tanto sea difícil evitar el fenómeno, de aquí a que analicemos antecedentes propios del federalismo y la soberanía financiera.

A través de la Secretaría de Finanzas del Gobierno de Querétaro se han propuesto iniciativas tendientes para evitar la doble tributación del sistema fiscal estatal, y a través del sistema de coordinación fiscal, el Gobierno estatal y los gobiernos municipales ponen de manifiesto su interés por modernizar y mejorar las finanzas públicas.

# CAPITULO I

## GENERALIDADES

### 1.1.- Concepto de doble imposición

La doble tributación se refiere a los mecanismos técnicos y legales, que se efectúan entre los diversos niveles de gobierno y entre países, con el fin de evitar que un servicio o bien se le impute dos veces el mismo tributo.<sup>1</sup>

Se distinguen dos tipos de doble tributación las cual puede ser interna o externa. En el primer de los casos, sucede a lo interno de un país en los diversos niveles de la administración pública. Por ejemplo se busca que un impuesto por concepto de vías interestatales, no sea cobrado por ambas entidades federales.

En lo atinente a la tributación externa se refiere a los convenios firmados entre países para evitar que un servicio o bien, cumplida la tramitación aduanera respectiva, se le cobre un mismo impuesto en ambos territorios.

El diccionario del instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM señala que la doble tributación: es considerada el efecto originado por la acción concurrente de autoridades fiscales de distintos niveles de imposición que ejercen su facultad impositiva sobre la misma materia. Esto se produce cuando un mismo contribuyente recibe el impacto de dos o mas impuestos establecidos en diversos actos legislativos, que gravan el mismo objeto y se establecen por la misma entidad titular del poder fiscal.<sup>2</sup>

Sainz de Bujand define como la doble tributación a la incidencia de dos o más tributos sobre una misma manifestación de riqueza, y no sólo sobre un mismo hecho imponible.

---

<sup>1</sup> SIMANCAS, Lara Roberto. "La doble tributación", <http://www.panfletonegro.com/volante/2007/07/27/706/>, 27-07-1997.

<sup>2</sup> ROMERO Gómez, P. M. "Doble tributación en México en relación con la capacidad contributiva", [http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/ledf/romero\\_g\\_pm/capitulo\\_4.html#](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo_4.html#), 07-09-2007.

Para Bravo Cucci Jorge, la doble o múltiple imposición es un fenómeno que se produce cuando dos o más Estados extienden su potestad tributaria sobre un mismo hecho, produciéndose una superposición normativa, o si se quiere, un concurso de pretensiones impositivas. Las causas de tal solapamiento de potestades tributarias, pueden derivarse de los conflictos entre los criterios de conexión que han sido adoptados por los Estados, o de diferencias en la cuantificación y amplitud de las bases imponibles. Los métodos para evitar este fenómeno, han sido aplicados indistintamente por los Estados, a través de la implementación de medidas unilaterales o multilaterales. Claro está que toda medida adoptada implicará una renuncia – parcial o total – a la potestad tributaria del Estado.<sup>3</sup>

Es cierto que el problema ha tratado de resolverse a través de la llamada “ley de coordinación Fiscal”, que tiende a la creación de impuestos federales únicos, en cuyos rendimientos se concede una participación porcentual a entidades y municipios. Pero semejante ordenamiento legal, además de que no ha contribuido a la solución eficaz de este complejo problema, constituye un instrumento de centralismo político que a la larga puede llegar a destruir el sistema federalista que se encuentra consagrado en la constitución de la república como forma de organización política de la Nación Mexicana.

En la convención fiscal de 1947 y en la posterior promulgación de la Ley de Coordinación Fiscal de 1980, queda de manifiesto un fuerte centralismo impositivo, donde los gobiernos estatales y municipales renuncian a su facultad de cobrar impuestos, a cambio de una participación de la recaudación del Gobierno federal.

Dentro de este contexto la doble tributación aparece como un fenómeno jurídico y económico, por completo negativo para nuestro régimen fiscal, desde el momento en que propicia la imposición de varios tributos sobre los mismos ingresos,

---

<sup>3</sup> BRAVO Cucci, Jorge, “*la doble no imposición, tributo & dogma*”, <http://tributoydogma.blogspot.com/2006/09/la-doble-no-imposicin-jorge-bravo.html>

obligando a los particulares a contribuir en exceso de sus verdaderas capacidades económicas, desalentando en consecuencia, la realización de actividades productivas, ahora bien es necesario precisar en qué casos existe efectivamente la doble tributación y cuando asume caracteres de inconstitucionalidad.

Para comprender con exactitud la existencia de la doble tributación es necesario definir que la fuente de una contribución es la actividad económica considerada en las diversas etapas o facetas que la componen, por el legislador tributario. Por su parte, el objeto de la contribución es el ingreso, la utilidad o el rendimiento provenientes de una actividad económica y/o cualquiera de sus facetas, que son señalados en la norma jurídica respectiva como el punto de incidencia que sirve para la determinación en cantidad líquida del tributo. Por esta razón se dice que el objeto equivale al ingreso gravable.

## **1.2.- Fuente y objeto de los tributos**

Para poder entender como exactitud cuando existe y cuando no existe doble tributación, debe aclararse en primer lugar en qué consisten la fuente y el objeto de los tributos o contribuciones y consecuentemente, en que se diferencian.

Según Margain Manautou, “la fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador”.<sup>4</sup> En este sentido, una fuente es susceptible de ser gravada por varios tributos a la vez. Así, por ejemplo, la generación de energía eléctrica (fuente o actividad económica) está simultáneamente sujeta al pago de un impuesto a la producción y de otro al consumo.

En cambio, por objeto de un tributo debemos entender el ingreso que en la respectiva ley es señalado como punto de incidencia de la propia contribución. O sea, el ingreso, la utilidad o rendimiento obtenidos por el contribuyente, que sirvan de base para el cálculo o determinación en cantidad líquida del gravamen respectivo. Así por ejemplo, el objeto del impuesto sobre la Renta está constituido por la utilidad anual percibida por el sujeto pasivo; el Impuesto a la Producción de

<sup>4</sup> VÁZQUEZ Pando, Fernando Alejandro. Notas sobre la parte final de la fracción II del Artículo 317 de la Ley de Hacienda del Distrito Federal. Un precepto atinente a la Doble imposición, en materia del impuesto sobre productos de capitales. Ensayo publicado en la Revista Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana No 8 Junio de 1976 Pág. 305

Cerveza por los ingresos, provenientes de la elaboración de este producto; el del Impuesto General de Importación por el valor de las mercancías de origen extranjero que se pretenden introducir legalmente al territorio nacional, etc. Como sostiene Margain Manautou: “Por regla general, en el título de la Ley se expresa (el) objeto, lo que ella grava: Ley del Impuesto a la Producción del Petróleo, Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal, Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, etc.”<sup>5</sup>

De tal manera que la distinción entre ambos conceptos es bastante clara. La fuente representa una actividad económica que se manifiesta a través de diferentes facetas: producción, distribución o comercialización y consumo. Por el contrario, el objeto constituye el ingreso, rendimiento o utilidad específicamente gravados por el legislador fiscal. Lo anterior da origen a una relación de género a especie entre la fuente y el objeto, en virtud de que dos o más tributos pueden incidir sobre las diversas facetas (producción, comercialización y consumo) que integran una actividad económica, convirtiéndolo a cada una de esas facetas en objeto del tributo respectivo. De ahí que resumiendo nuestras ideas sobre el particular, podemos afirmar que:

- a) La Fuente de una contribución es la actividad económica considerada en las diversas etapas o facetas que la componen, susceptible de ser gravada en lo general o por facetas, por el legislador tributario.
- b) Por su parte, el objeto de una contribución es el ingreso, la utilidad o el rendimiento provenientes de una actividad económica y/o de cualquiera de sus facetas, que son señalados en la norma jurídica respectiva como el punto de incidencia que sirve de base para la determinación en cantidad líquida del tributo. Por esa razón se dice que el objeto equivale al ingreso gravable (tomando, desde luego, el concepto “ingreso” como común denominador de utilidad y rendimiento).<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Ídem

<sup>6</sup> ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, 13 ed., Editorial Themis, México, 2001. Pág. 267

### **1.3.- Hipótesis de doble tributación**

Establecida la necesaria distinción entre fuente y objeto del tributo o contribución, estamos en condiciones de precisar los casos o hipótesis de doble tributación, la cual invariablemente va a presentarse en relación al objeto, ya que, como lo vimos en el subtema inmediato interior, una misma fuente, al poseer diversas etapas o facetas, puede estar gravada por varios tributos a la vez.

Por consiguiente, la doble tributación tiene por fuerza que hacer referencia al ingreso, a la utilidad o al rendimiento gravables, debido a que los mismos, al ser objeto de dos o más impactos tributarios, disminuyen en tal forma el ingreso bruto que dejan al contribuyente una percepción neta tan escasa o nula, que da pie para sostener que se le está obligando a contribuir la manera exorbitante o ruinosa, es decir, en una proporción que va más allá de su verdadera capacidad económica. Estaremos en presencia de una doble imposición, afirma Margain Manautou, cuando la misma entidad pública establece más de un impuesto sobre el mismo objeto... es frecuente oír hablar de que hay doble imposición inconstitucional, cuando la misma entidad pública establece más de un impuesto sobre la misma fuente. Se ha usado el término objeto y no fuente, porque se considera que la fuente puede estar gravada por tres impuestos de la misma entidad, sin que pueda considerarse inconstitucionales. Se prefiere hablar de que hay doble imposición inconstitucional cuando la misma fuente puede ser gravada desde el punto de vista de la producción, la enajenación y el consumo, sin que sean inconstitucionales esas tres formas de impuestos, ya que se están gravando tres objetos distintos, tres situaciones o circunstancias diferentes unas de otras".<sup>7</sup>

Con base en lo anterior, podemos establecer las siguientes hipótesis o casos de doble tributación:

---

<sup>7</sup> ídem

- a) Cuando un mismo sujeto activo establece mas de un gravamen sobre el mismo objeto:
- b) Cuando dos o mas sujetos activos establecen mas de un tributo sobre el mismo objeto; y
- c) Cuando dos o más sujetos activos establecen dos o mas gravámenes cada uno de ellos sobre el mismo objeto.

De lo anterior, llegamos a la conclusión que la doble tributación no se ajusta a los mandatos del artículo 31 constitucional, por que no sigue los principios de proporcionalidad y equidad tributarias.

Que la múltiple concurrencia de los diversos físicos sobre la misma fuente de impuestos en lo local puede ocasionar un desequilibrio en la economía productiva.

Recordar que la doble tributación y la pluralidad de concurrencia son dos fenómenos que afectan negativamente a la producción.

En lo nacional, es más fácil evitar la práctica de la pluralidad de concurrencia, porque en general, la soberanía se ejerce sometida a la Constitución de cada Estado: por ejemplo, en México la propia ley fundamental da normas para evitar el fenómeno.

Desde luego la doble tributación es esencialmente antieconómica, puesto que tiende a agotar los recursos disponibles para el ejercicio de la potestad tributaria de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios.

Para Arrijo Vizcaíno Adolfo, la doble tributación es primeramente un acto de injusticia que obliga al ciudadano a sacrificarse más allá del límite de su capacidad contributiva, al tener que deducir de su patrimonio las cantidades necesarias para contribuir al mismo tiempo y sobre las mismas percepciones, al

sostenimiento de tres entidades públicas distintas. De ahí que en un régimen jurídico que, como el nuestro, otorga a los causantes, a través de la ley fundamental, garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad como elementos rectores de la relación tributaria, la doble tributación.

Los impuestos tienen dos funciones básicas: distribuir el ingreso y mejorar la eficiencia económica. Son distributivos cuando reducen los efectos negativos que generan los mercados en la economía, y mejoran la eficiencia cuando son correctivos de alguna falla de mercado como bienes públicos, externalidades, monopolios y problemas de información.

Los impuestos pueden afectar el ingreso, el gasto, la propiedad o las transferencias de ingresos o de capitales.

En materia tributaria, el marco normativo mexicano se basa en la Constitución Política, el Código Fiscal de la Federación, la Ley de Ingresos de la Federación, la Ley de Coordinación Fiscal y las leyes reglamentarias de los distintos impuestos.

Con el federalismo se buscan nuevos modelos que permitan mayor descentralización en la toma de decisiones, mayor eficiencia en la asignación de recursos y mejor distribución de responsabilidades fiscales entre niveles de gobierno para atender a la necesidad de la equidad fiscal.

#### **1.4.- ¿Por qué la doble tributación es inconstitucional?**

Como se mencionó anteriormente, la doble tributación y la múltiple concurrencia no se ajusta a los mandatos del artículo 31 Constitucional, toda vez que no sigue los principios de proporcionalidad y equidad tributarias.

Como lo sostiene Vázquez Pando, los fundamentos de inconstitucionalidad debemos localizarlos en la fracción IV del Artículo 31 de la Ley Suprema y más concretamente, en la violación a los principios de proporcionalidad y equidad. En efecto, a nuestro juicio la doble tributación vulnera las dos máximas esenciales del

régimen fiscal mexicano, por los motivos que se pasan a demostrar a continuación:

La acumulación de dos o mas tributos – provenientes ya sea del mismo sujeto activo o de dos o mas sujetos, o ambas cosas a la vez- sobre el mismo ingreso, utilidad o rendimientos gravables, o bien la acumulación de impuestos sobre el mismo acto de consumo, ocasiona que los causantes afectados por esta situación tengan que soportar un sacrificio fiscal que excede sus respectivas capacidades económicas, toda vez que una percepción castigada dos o mas veces por razones tributarias, no permite que un ciudadano disfrute de una parte razonable del producto de su trabajo o de su capital. Dicho en otras palabras, la doble tributación como “instrumento de política fiscal “ suele conducir a la confiscación de la totalidad o de una parte considerable del patrimonio de los contribuyentes, así como a procesos inflacionarios que en nada benefician a la economía nacional.

La doble tributación, al incidir repetidamente sobre las percepciones gravables disponibles existentes en territorio nacional, es por definición contraria a una de las características primordiales del Principio de Proporcionalidad: la de justa y adecuada distribución de las cargas fiscales entre los recursos económicos generados por una Nación. La lógica y la Economía Política aconsejan repartir entre los sujetos activos los ingresos tributarios de que el País disponga y no someterlos a imposiciones múltiples que solo desalientan a las fuerzas productivas que, a fin de cuentas, son las únicas que le reporta al fisco – sea federal, estatal o municipal – ingresos de consideración.

Al coincidir, por ejemplo, un gravamen federal con un tributo establecido por una determinada Entidad Federativa o Municipio sobre idéntico objeto, se crea una notoria situación de desigualdad entre los contribuyentes sujetos a la doble tributación y aquellos que por radicar en diferente Entidad o Municipio, sólo deben afrontar el tributo federal. Evidentemente, en estos eventos el Principio

Constitucional de Equidad resulta vulnerado al no existir un criterio de igualdad aplicable a todos los contribuyentes frente al mismo tipo de leyes fiscales.

En tales condiciones, estimamos que la doble tributación pugna con el espíritu mismo de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, al pretender exigir aportes tributarios que van más allá de las respectivas capacidades económicas de la ciudadanía, al no permitir una sana y correcta distribución de los ingresos tributarios entre los tres sujetos activos de los tributos y al propiciar situaciones de desigualdad entre contribuyentes colocados en idénticas hipótesis normativas. Es decir, la doble tributación rompe con cualquier principio o noción de justicia y por ello, a pesar de lo que se sostenga en contrario, no podemos dejar de adherirnos a la opinión de quienes la juzgan como francamente inconstitucional.

## **CAPITULO II**

### **CAUSAS QUE ORIGINAN LA DOBLE IMPOSICIÓN**

## 2.1. – Causas de la doble imposición

Fernando Vázquez Pando<sup>8</sup>, sostiene que “el problema de la doble tributación, deriva del hecho de que nuestro sistema federal implica necesariamente el que las entidades federadas cuenten con los recursos necesarios para atender a sus necesidades. Lo anterior, da lugar a la coexistencia dentro del territorio de la República de una pluralidad de legislaciones fiscales locales, la cual propicia que en un momento dado, una misma llave impositiva se encuentre gravada en diversas entidades federadas, en virtud de que frecuentemente las legislaciones locales adoptan criterios dispares para la atribución de la potestad tributaria”.

Las causas de fondo de la doble tributación debemos encontrarlas en los dos siguientes factores:

- a) En la ausencia de un sistema constitucional definido que delimite con precisión los campos de acción fiscal de la Federación, de las Entidades y de los Municipios; y
- b) En el abuso, principalmente del legislador federal ordinario, de determinadas fuentes de ingresos altamente redituables que son gravadas en repetidas ocasiones por el mismo sujeto activo o por dos o mas sujetos activos.

La deficiente estructura competencial que caracteriza a nuestro sistema tributario prohíja la existencia de incontables casos de concurrencia fiscal que irremisiblemente configuran situaciones de doble tributación.

En efecto, la fracción XXIX del Artículo 73 constitucional indica una serie de fuentes de riqueza que solo pueden ser gravadas por la Federación y que, por ende, están vedadas a la potestad hacendaria de los Estados y Municipios. Sin embargo, con base en la fracción VII del propio Artículo 73 Constitucional, La Federación puede decretar contribuciones sobre fuentes distintas de las mencionadas en la fracción XXIX, las que, al no estar prohibidas a los fiscos

---

<sup>8</sup> ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, ob. Cit., p. 270

estatales y municipales, se convierten en el campo propicio para la doble tributación.

Es cierto que el problema ha tratado de resolverse a través de una llamada “Ley de Coordinación Fiscal”, que tiende a la creación de impuestos federales únicos, en cuyos rendimientos que concede una participación porcentual a entidades y municipio. Pero semejante ordenamiento legal, además de que no ha contribuido a la solución eficaz de este complejo problema, debe rechazarse por constituir un instrumento de centralismo político que a la larga puede llegar a destruir el sistema federalista que como forma de organización política de la Nación Mexicana consagra la constitución General de la República. Además, una Ley de Coordinación Fiscal no puede, por su misma naturaleza, impedir los casos de doble tributación que derivan del establecimiento de dos o más gravámenes sobre un mismo ingreso por parte de un solo sujeto activo.

Dentro de este contexto, la doble tributación aparece como un fenómeno jurídico y económico, por completo negativo para nuestro régimen fiscal, desde el momento en que al propiciar la imposición de varios tributos sobre los mismos ingresos, obliga a los particulares a contribuir un exceso de sus verdaderas capacidades económicas, desalentando en consecuencia, la realización de actividades productivas.

Hace 25 años, el Sistema Tributario Mexicano estaba constituido por impuestos especiales a la producción y al consumo; por un impuesto sobre la renta a la actividad empresarial, en la que coexistía una tasa fija o una tarifa, según el tipo de contribuyente; por un impuesto sobre la renta personal que trataba de manera distinta a cada tipo de ingreso, que provocaba la doble tributación; de un impuesto sobre ingresos mercantiles que piramidaba el gravamen según el número de etapas de la cadena productiva; y finalmente, por un esquema de imposición concurrente entre los distintos órdenes de gobierno, que impedía la armonización fiscal a nivel nacional.

Actualmente, el Sistema Fiscal está constituido, básicamente, por un impuesto sobre la renta empresarial, con tasas impositivas adecuadas a una economía abierta y globalizada; por un impuesto sobre la renta personal con tasas efectivas promedio relativamente modestas para la mayor parte de niveles salariales; por un impuesto al valor agregado que sustituyó el impuesto sobre ingresos mercantiles; y, por el impuesto especial sobre producción y servicios que grava la enajenación o importación de diversos bienes y servicios y que derogó una gran cantidad de impuestos especiales.

El actual sistema de coordinación fiscal, a través del cual la federación canaliza recursos a los estados y municipios, por la vía de participaciones y aportaciones, resulta ser ineficiente y contrario a un espíritu federalista.

Por lo anterior, es necesario entender a la reforma hacendaria que requiere nuestro país como parte de la reforma democrática del Estado.

El estado mexicano, como cualquier otro en el mundo, requiere disponer de los recursos suficientes para cumplir con sus funciones básicas. El Estado, a través del poder exclusivo que es la política tributaria, tiene, a diferencia de lo asegurado por el Ejecutivo Federal, la capacidad de redistribuir el ingreso y la riqueza al influir en la asignación de los recursos financieros de una economía entre los miembros que la forman, entre los grupos sociales, las generaciones, las regiones económicas y los sectores. Mediante el manejo de los impuestos, el gobierno puede favorecer el crecimiento o la estabilidad, el ahorro o el consumo, la inversión productiva o la inversión financiera, entre otras disyuntivas económicas.

En consecuencia, la política seguida en materia de impuestos evidencia las prioridades del gobierno en la conducción de la economía. Por lo tanto, la tributación no sólo es un problema económico sino también político. En efecto, el sistema tributario refleja un acuerdo entre el gobierno y los agentes económicos sobre el monto de la carga fiscal y el tipo de impuestos. El proceso de negociación involucra al Ejecutivo, al Legislativo, a los partidos políticos, a los sindicatos y a las

distintas asociaciones empresariales y ciudadanas, lo cual permite llegar a acuerdos (y desacuerdos) sobre las tasas impositivas y la incorporación de nuevos impuestos.

Sin embargo, un sistema tributario justo y eficiente debe operar con base en la equidad y progresividad, eficiencia económica, sencillez administrativa, flexibilidad para adaptarse a un entorno cambiante y transparencia política.

Asimismo, en la consecución de esos objetivos, debe considerarse, de manera fundamental e integral, el impacto en las finanzas públicas, de las empresas y de las familias.

Deben advertir, los responsables de proponer, aprobar y aplicar las leyes tributarias, la incidencia fiscal, es decir, sobre quién recae en última instancia cada impuesto; su impacto en los precios; en los incentivos o desincentivos al ahorro, al consumo y a la inversión; en los costos de la recaudación; y, en general, en el tipo de desarrollo económico.

El sistema impositivo federal mexicano se ha vuelto obsoleto y la baja tasa recaudatoria impositiva del Gobierno, hacen necesaria la instrumentación de nuevos mecanismos que ayuden a sanear las haciendas públicas, eliminando problemas tan añejos como la doble tributación.

## **2.2.- La acumulación de impuestos**

El artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado ha introducido a nuestro Derecho Fiscal Positivo una hipótesis de doble tributación, consistente en la nociva práctica de acumular impuesto sobre impuesto para gravar doblemente determinados actos de consumo necesario que al poseer precisamente esta característica se transforma automáticamente en fuente de jugosos ingresos tributarios para el Fisco Federal. Este controvertido precepto legal establece en su parte conducente que, “Para calcular el impuesto tratándose de prestación de

servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos...”<sup>9</sup>

Con base en esta disposición se han venido presentando casos de doble tributación basada en acumulación de impuestos que han provocado justas protestas de los usuarios de dos servicios de consumo prácticamente indispensable: el teléfono y la energía eléctrica. En efecto, en la actualidad el costo para el público usuario y contribuyente, de estos dos importantes servicios implica que sobre el monto de los consumos respectivos se carguen ciertos impuestos federales de carácter especial y que sobre la suma del consumo más el impuesto especial que corresponda, se cargue de nueva cuenta en ambos casos el impuesto al valor agregado.

La doble tributación basada en la acumulación de impuesto rompe con cualquier noción de justicia fiscal al gravar no un ingreso, una utilidad o un rendimiento obtenidos por un contribuyente como consecuencia de la realización de actividades productivas, sino un impuesto con otro impuesto, es decir, obligando a tributar sobre un gasto. Por lo tanto al cobrarse impuestos sobre impuestos se está forzando a los particulares a efectuar aportaciones tributarias que no se encuentran en una proporción justa y adecuada a sus respectivas capacidades contributivas, vulnerándose a nuestro entender, el principio de proporcionalidad o de justicia fiscal establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.<sup>10</sup>

### **2.3.- La doble imposición entre los tres niveles de gobierno**

El sistema de coordinación fiscal da solución al problema de la concurrencia impositiva que se presenta en las haciendas públicas de todo gobierno federal. El hecho de que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no delimite campos impositivos federales, estatales y municipales, salvo lo expresamente señalado por dicho ordenamiento, determina que tanto el congreso

---

<sup>9</sup> MEXICO: Ley del impuesto al Valor Agregado, 2009, artículo 18.

<sup>10</sup> ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, ob. Cit., Pág. 272 y 273

de la Unión como las legislaturas de los Estados puedan establecer contribuciones sobre las mismas fuentes, lo que da lugar a la doble o múltiple tributación. La concurrencia fiscal esta permitida en nuestra Constitución. Ahora bien, lo anterior no impide, si no al contrario, supone que tanto el Congreso de la Unión como las legislaturas de los Estados actúen con la prudencia necesaria para no suponer gravámenes sobre la población contribuyente. La adhesión al sistema nacional de coordinación fiscal contemplado en la ley, ha sido la solución al establecer , por un lado, las participaciones que compensan el ingreso local suspendido y por otro, obligando a los gobiernos de los Estados a que, a cambio de recibir las citadas participaciones, ajustan su legislación tanto estatal como municipal a lo dispuesto en la Ley de Coordinación Fiscal, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto Especializado sobre producción y servicios, y para el caso de coordinación en materia de traslación de dominio de bienes inmuebles hasta 1995, la Ley Federal sobre Adquirían de inmuebles. El proceso de legislación federal y la firma de los anexos al Convenio de Adhesión han dado como consecuencia el que a la fecha se hayan suspendido más de 440 gravámenes locales.

El sistema de coordinación fiscal da equilibrio a los Sistemas tributarios de los tres niveles de gobierno mediante la creación de mecanismos que compensan las diferencias de capacidad tributaria entre los distintos estados y municipios, de forma que todos ellos puedan prestar un nivel de servicios aceptables sin que tengan que imponer un grado de presión fiscal mayor del que existe en los otros estados.<sup>11</sup>

### **CAPITULO III**

## **LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL AMBITO NACIONAL**

---

<sup>11</sup> MIGUEL Calzado, Ma. Jesús de, "El sistema Nacional de Coordinación Fiscal en México", en el Derecho en México, una visión de conjunto t. II, UNAM, México, 1991. Pág., 16

### **3.1.- Concepto de federalismo**

*Federalismo.*- Etimológicamente el origen del vocablo proviene del latín *foedus* que significa unión, alianza, pacto, acuerdo. En este sentido, se hace referencia a una forma de estructuración y organización de asociaciones humanas.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su [artículo 40](#), establece el carácter federal de la organización política mexicana y reconoce al federalismo como un arreglo institucional que se distingue por la división de poderes entre un gobierno federal y los gobiernos de los estados miembros. Un Estado federal se caracteriza por la competencia constituyente que en él tienen los estados miembros. Al respecto, el [artículo 124](#) Constitucional señala que en el Estado mexicano los estados miembros tienen cierta área de atribuciones sobre la que pueden legislar en forma autónoma.

Las precisiones sobre las facultades y atribuciones del Congreso respecto del tema del federalismo se encuentran en el [artículo 73](#) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Entre éstas destaca la de expedir leyes que establezcan la concurrencia del gobierno federal, de los gobiernos de los estados y de los municipios en el ámbito de sus respectivas competencias, en materia de coordinación fiscal, protección al ambiente, seguridad pública, desarrollo social, protección civil, turismo y deporte, entre otros.

Para hablar del Federalismo en México, tendremos que observar la estructura en la forma de estado y de gobierno mexicano, ya que atender la pura forma de estado que representa por sí sola la federal, no permitiría apreciar todo el entorno que lo rodea.

Varias son los antecedentes que se señalan las diversas formas de estado y de gobierno en las que se ha constituido la nación mexicana, pero la que por ahora nos interesa es la que surgió a raíz de la constitución de 1917, que es el antecedente inmediato a nuestra actual forma de estado y de gobierno.

El artículo 40 de la constitución mexicana de 1917, contiene los enunciados básicos sobre la forma de estado y de gobierno establecida por el pueblo

mexicano. Advirtiéndose que, el Estado mexicano se caracteriza por cuatro grandes conceptos de organización: Gobierno republicano, sistema representativo, régimen democrático y estructura federal.

### **3.1.1. Antecedentes del régimen de concurrencia en materia tributaria**

La constitución General de la república no establece una delimitación clara y precisa de los poderes tributarios de la federación y de las entidades federativas. Al contrario, el régimen consagrado desde la constitución de 1857, que pasó a la de 1917 establece lo que la jurisprudencia y la doctrina constitucionales han denominado la “concurrencia” entre los poderes tributarios de ambos niveles de gobierno.

Al debatir sobre la fórmula de distribución de competencias en materia tributaria, el constituyente de 1857 tuvo a la vista dos opciones:

La primera; establecer con precisión cuales son los impuestos que corresponden a la federación y cuales a las entidades federativas.

Segundo; Descansó en la idea de no establecer una delimitación de campos impositivos, sino en dejar abierta la posibilidad de que ambos niveles de gobierno pudieran establecer los impuestos que sean necesarios para cubrir sus respectivos presupuestos de gastos, y por ende prevaleciera la soberanía de cada entidad federativa en todo lo que concierne a su régimen interior, tal como lo señala la carta magna.

Teniendo en cuenta lo anterior, el proyecto de constitución discutido en 1856 estableció en su artículo 120 una clasificación de impuestos que permitiría definir cuales correspondían a la federación y cuales a los estados, sin embargo la fórmula no prosperó dado que los diputados constituyentes, impugnaron el texto alegando la dificultad y peligro de la reforma hacendaria inmediata, por tanto la disposición fue rechazada en la sesión del 14 de noviembre de 1856.

Entonces se consagró la segunda opción que, de acuerdo al modelo de la constitución de los estados unidos de América, el eje de este diseño se encontró en la fracción VII del artículo 72 de la constitución de 1857, según la cual el congreso de la unión tenía facultad para “aprobar el presupuesto de gastos de la federación que anualmente debe presentarle el ejecutivo e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo.

Flores Zavala, en su reseña de las opiniones de Hamilton aparecidas en el federalista; consideró que era preferible establecer un régimen de “conurrencia” en, materia impositiva que no definiera límites a la posibilidad de obtener ingresos tributarios para satisfacer las necesidades de gasto del poder público ya sea de la federación o de los estados.

Es difícil saber si los constituyentes mexicanos de 1856-1857 adoptaron la fórmula de concurrencia por las mismas razones, sin embargo el hecho real es que adoptaron la fórmula del modelo constitucional de los estados unidos.

Ahora bien, toca a Ignacio L. Vallarta articular con precisión la tesis según la cual la constitución de 1857 no establecería línea precisa entre los poderes tributarios de la Federación y los estados. En este sentido el ilustre jurista jalisciense sostuvo que con excepción de los impuestos que la propia constitución señalaba como exclusivos de la federación (impuestos sobre importaciones y exportaciones, emisión de papel sellado, derecho de puerto) y de la prohibición tanto para la federación como para los estados de establecer alcabalas, los estados podían “decretar cuantos crean convenientes sobre los valores que existan dentro de su territorio y que constituyan su riqueza, sin excluir los que representan las cosas importadas después de su importación”... De esta manera, desde finales del siglo XIX quedó firme en la doctrina mexicana la opinión de que en materia impositiva se daba la concurrencia entre la federación y los estados.

En opinión de Tena Ramírez, el régimen de distribución de competencias en materia tributaria, abrió la puerta a la “anarquía en materia fiscal” en México, pues el escenario que se desarrolló en México a partir de éste régimen que establecía

la concurrencia entre la federación y los estados (salvo los impuestos expresamente reservados a la federación como los que gravan importaciones y exportaciones y los expresamente prohibidos a los estados, como los señalados en la fracc. III del artículo 117 constitucional), generalizó la doble y hasta la múltiple imposición, provocando serios daños a la actividad económica nacional al incidir de manera acumulada y superpuesta sobre las mismas bases.

Bajo este esquema los contribuyentes se veían obligados a pagar múltiples impuestos, conforme a una multiplicidad de normas, aplicadas por autoridades diversas a través de procedimientos de recaudación distintos.

Con la ley de distribución de rentas de 1857, se inicia una práctica que permanece hasta nuestros días, el compartir entre federación y estados el rendimiento de un impuesto. En este caso se estableció que el rendimiento de los derechos de registro y del impuesto sobre traslación de dominio, jurisdicción y competencia en el cobro de peaje en los que existía una sola tasa y una sola liquidación, se distribuyera entre el gobierno federal y los estados (SHCP, 1982: 45) en forma equitativa. Este es un hito en la historia fiscal mexicana, pues por primera vez se establece la participación impositiva, aunque sin ese nombre, como instrumento de coordinación fiscal, convirtiéndose en el más importante del sistema en la actualidad.

En la actualidad, la competencia fiscal de la federación sólo se limita por el artículo 115 constitucional (a partir de 1983), que autoriza a las legislaturas estatales a establecer, a favor de los municipios, contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles. Estas facultades abren la puerta para el establecimiento del impuesto predial, el de traslación de dominio de bienes inmuebles y diversos gravámenes sobre la plusvalía.

En la Constitución vigente a partir de 1917 se acepta, como en sus antecesoras, la concurrencia impositiva con algunas excepciones entre las que destacan:

- a. La exclusividad de la federación sobre los impuestos al comercio exterior, tráfico marítimo, certificación consular y de facturas.
- b. A las entidades federativas se les prohíbe gravar (artículo 117, fracciones IV, V y VI) el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio (peaje y alcabalas); la entrada y salida de su territorio de mercancías extranjeras (aduanas interiores); y la circulación y consumo de efectos nacionales o extranjeros, cuando se haga a través de aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe a la mercancía en tránsito.
- c. También se prohíbe a las entidades federativas (artículo 117, fracciones III y VII): emitir estampillas y papel sellado y tener disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras.
- d. Se reservan a los estados todas las facultades no expresamente concedidas a los funcionarios federales.

A partir de 1912, el gobierno federal comienza a gravar la extracción del petróleo, como parte de la Ley del Timbre y 10 años después, los estados donde se ubicaban los pozos y las refinerías, obtuvieron una participación del 5% del rendimiento de dicho impuesto. Este hecho marca un segundo hito en la historia fiscal, pues por primera vez se utiliza de manera explícita el concepto de participación con relación al rendimiento de un impuesto.

En la década de los veinte del siglo pasado, se inicia un proceso de sustitución de los gravámenes indirectos por impuestos directos. De esta manera se establece el impuesto del centenario, creado en 1921, con el que se gravaron algunos ingresos percibidos en agosto de ese año por única vez. Este tributo fue el antecedente inmediato del impuesto sobre la renta, establecido como ingreso federal ordinario en 1924 y 1925. El impuesto sobre la renta se estableció sobre la base cedular, lo que aunado a diversos obstáculos jurídicos, como las acciones al portador, impidió su progresividad.

En la primera mitad del siglo XX, se intentó otra medida: tres convenciones nacionales fiscales efectuadas en 1925, 1933 y 1947. Las dos primeras, siguiendo el modelo de las leyes de clasificación de rentas del siglo anterior, tuvieron el propósito de delimitar y distribuir gravámenes entre federación y estados. La convención de 1947 cambió la orientación de las relaciones fiscales intergubernamentales.

De la primera convención nacional fiscal se generó una iniciativa de reformas constitucionales, que fue enviada al Congreso en diciembre de 1926. Este es un hecho importante, pues en el antiguo sistema político era afirmación general que cuando un Presidente enviaba una iniciativa de ley al Congreso, éste lo aprobaba de manera automática, cosa que no sucedió a pesar de que el ejecutivo en turno era, sin duda, un hombre fuerte: Plutarco Elías Calles.

En agosto de 1926 se expide la Ley Federal del Impuesto sobre Herencias y Legados, que hace federal a este impuesto y se determina que los estados debían suspender o no decretar impuestos en esta materia a cambio de una participación del impuesto federal. Este es un tercer hito en la historia del sistema fiscal, pues se reafirma el mecanismo de participaciones establecido 4 años antes, pero reforzado por lo que sería la política de la zanahoria y el garrote, es decir la federación se apropia de la fuente impositiva, las entidades renuncian a ella y a cambio reciben una participación del rendimiento de la misma, supuestamente superior a la que percibirían mediante su propio gravamen. Esta política de la zanahoria y el garrote fue ampliamente utilizada en la consolidación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal actualmente vigente.

En ese mismo año, se decreta la Ley de Impuestos a la Minería, mediante la cual se sigue el mismo mecanismo, pues los estados obtienen una participación en forma de cuota adicional de 2% sobre el valor del oro y la plata, a cambio de suspender o no establecer impuestos sobre esta materia. También se concedieron participaciones a los estados en el consumo de gasolina, producción y consumo de energía eléctrica, cerveza, metales y compuestos metálicos, y fondos mineros.

Para 1933, al persistir algunos de los problemas fundamentales que motivaron la primera convención nacional fiscal, como la escasa productividad de los muchos impuestos existentes, se convoca a la segunda. En esta convención se reitera la recomendación de introducir reformas constitucionales en el sentido de distribuir las fuentes impositivas entre federación, estados y municipios.

Se propuso que la Convención tuviera la facultad de autorizar cualquier modificación de las leyes tributarias de los estados, mientras que en el caso de la federación fuera un simple organismo de opinión. Esta función se haría mediante la creación de una Comisión Permanente como órgano técnico-administrativo con facultades como: redactar los proyectos de ley y los proyectos de reformas constitucionales aprobados por la primera y la segunda convención; realizar los estudios, investigaciones, recopilación estadística y demás necesarios para sustentar sus labores; fungir como consultor técnico obligatorio en la expedición de leyes fiscales, tanto del gobierno federal como de los estados y Distrito Federal.

Un hecho importante posterior a la segunda convención, es la iniciativa de reforma constitucional enviada por el presidente Lázaro Cárdenas en 1936 con el objetivo de delimitar las responsabilidades fiscales entre federación y estados. En esta iniciativa se aludía “las diferencias en principios y propósitos entre las leyes hacendarias estatales y las federales” y “las lamentables como verdaderas guerras económicas para captar más recursos”, por lo que se planteó conservar, y aún ampliar, la competencia fiscal de la federación, pero concediéndose a los estados y municipios participación en la mayoría de los impuestos.

En el aspecto organizacional se proponen como órganos de Estado la creación de la Convención Nacional Fiscal y la Comisión Permanente como responsables de la organización del régimen fiscal, y la delimitación de competencias de las fuentes de ingresos no exclusivas de algún ámbito de gobierno. Este es otro hito fiscal, pues se propone elevar a política de Estado las relaciones fiscales intergubernamentales. Esta iniciativa no fue aprobada por el Congreso Federal, siendo el segundo caso de un presidente fuerte, Lázaro Cárdenas, que en sus años de esplendor, envía una iniciativa al Congreso y no es atendida, lo que

contradice de nuevo el mito que señala que un presidente de la República podía lograr lo que quisiera del Legislativo.

La bonanza económica relativa provocada por la Segunda Guerra Mundial y el proceso de sustitución de importaciones generó ingresos fiscales para los tres ámbitos de gobierno, de tal manera que se olvidó todo intento de reforma fiscal y los propósitos de las convenciones fiscales celebradas anteriormente. Una vez concluida la guerra y desaparecidos los ingresos fiscales extraordinarios, resurgen los problemas ya diagnosticados desde 1925 y agravados por 22 años más de inacción y la creación de nuevos impuestos por la federación, los estados y los municipios. De esta manera, se convoca a la tercera convención nacional fiscal.

El hecho más importante de esta convención es el cambio de orientación de las relaciones fiscales intergubernamentales de una política de distribución de fuentes impositivas entre federación, estados y municipios perseguida desde los inicios del federalismo mexicano a una de armonización fiscal entre los diferentes ámbitos de gobierno. La armonización consiste en aprovechar las fuentes impositivas en forma común, mediante la coordinación que garantice la uniformidad y coherencia de los sistemas impositivos del gobierno federal y los de las entidades federativas, distribuyéndose entre ambos los rendimientos de los impuestos en forma concertada, mediante participaciones y/o transferencias de diversa naturaleza.

Ignacio Romerovargas afirma que los pueblos de Anáhuac no sólo se regían por un derecho consuetudinario, sino que su organización gubernamental era federal. Asimismo hace referencia al “Pacto delzcóatl” por el que se consolida una alianza (federan) entre tres estados: Tenochtitlan, Tetzco y Tlacopan.<sup>12</sup>

Pedro Carrasco relata que ya en el siglo XV se había formado el Imperio Azteca como producto de una alianza (foedus) y con antelación a él, otros reinos estuvieron en cierto tiempo aliados (federados): “Las principales unidades políticas

---

<sup>12</sup> ROMERO Vargas, Iturbide. *La Cámara de Senadores de la República Mexicana*, México 1967, Pág. 16

establecidas... fueron al principio Colhuacan... Atzacapotzalco... y Coatlinchan...Estos tres reinos estuvieron en cierto tiempo aliados...”<sup>13</sup>

Más adelante señala “Estos (los mexicanos) junto con los tetzcoicanos... formaron hacia 1428 la alianza que se llama Imperio Azteca...”<sup>14</sup>

Fortaleciendo la idea de que nuestros ancestros tenían clara percepción de formas de organización de gobierno que, sin proponérselo, en el futuro se adoptarían, encontramos que Mauro Olmeda cita a Clavijero: “Toda la nación estaba gobernada por un Senado o Colegio de los miembros más prominentes”.<sup>15</sup>

Unión de diferentes conjuntos políticos que a pesar de su asociación, conservan su carácter individual.<sup>16</sup>

En este sentido, el término *federalismo* hace referencia al “arreglo político institucional basado en una distribución funcional y territorial del poder entre un ámbito central y ámbitos locales (estados, provincias o territorios) independientes o federados, los cuales participan de un pacto que se sustenta en la Constitución”<sup>17</sup>

### **3.2.- Evolución del Sistema Federal Mexicano**

---

<sup>13</sup> COLEGIO DE MÉXICO. “Historia General de México”. I. Primera reimpresión, México, 1986, Pág. 175

<sup>14</sup>

<sup>15</sup> OLMEDA, Mauro. *El Desarrollo de la Sociedad Mexicana, Tomo I, La Fase Prehispánica*, México, 1966, Pág. 108.

<sup>16</sup> INSTITUTO DE INVESTIGACIONES LEGISLATIVAS DEL SENADO DE LA REPUBLICA, “EL FEDERALISMO”,  
[http://www.senado.gob.mx/iilsen/content/lineas/docs/varios/Federalismo\\_Mexicano.pdf](http://www.senado.gob.mx/iilsen/content/lineas/docs/varios/Federalismo_Mexicano.pdf)

<sup>17</sup> BACA Olamendi, Laura *et. al.* (comps.), *Léxico de la política*, edit., FCE, México, 2000, Pág. 238.

México ha estado estructurado la mayor parte de su vida independiente como Estado Federal, sin que en la realidad existiera el grado de descentralización necesario que caracteriza una federación.

El sistema federal fue instituido jurídicamente por el Acta Constitutiva de Enero de 1824, la cual en su artículo 5° ordenó el régimen republicano, representativo popular y federal; en el artículo 6° declaró que la República federal se integraba por estados independientes, libres y soberanos en su administración y gobierno interior, y en el artículo 7° enunció las partes integrantes de la federación. Sin embargo, no se delimitaron los ámbitos de competencia en materia fiscal entre los niveles de gobierno federal y de los estados miembros, excepto por la prohibición a estos últimos de establecer derechos de tonelaje, así como de gravar las importaciones y las exportaciones sin el consentimiento del Congreso general.

Con la institucionalización del federalismo se reconoció una realidad, pues diversas regiones del país, que se habían integrado como provincias, se negaron a aceptar otra forma de organización del territorio nacional. La adopción de la estructura federal fue necesaria para mantener unido lo que estaba desunido, en virtud del principio de descentralización política que existió en la última etapa de la colonia, presentado por la diputación provincial a las Cortes de Cádiz de 1812. Esta fue la causa material y directa del establecimiento del federalismo mexicano, en tanto que el antecedente formal fue la Constitución federal norteamericana de 1787.

La introducción del Impuesto al valor agregado a partir de enero de 1980 implicó un cambio en las relaciones fiscales entre la federación y las entidades federativas, por lo que simultáneamente con la iniciativa de esta nueva ley del impuesto referido se propuso el establecimiento de un nuevo sistema nacional de coordinación fiscal.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> GIL Valdivia, Gerardo, "El Federalismo y la coordinación fiscal de México", <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/852/7.pdf>, 1990.

Previo a analizar los antecedentes de la doble imposición, es de interés, mencionar algunos aspectos generales respecto del federalismo fiscal en razón de que se remonta a los mismos orígenes de nuestro país. En la Constitución de 1824 se pone de manifiesto la necesidad de replantear el sistema centralista mexicano buscando reforzar las facultades administrativas de los gobiernos estatales.

De aquí la importancia de analizar dicho aspecto, ya que se hace necesario realizar un estudio que contribuya a la comprensión de ese problema y propicie estudios sobre la delimitación de competencias en materia tributaria, tanto a nivel federal, estatal y municipal.

Los principios fundamentales de todo orden jurídico, se encuentran establecidos a través de lineamientos generales a través de la constitución de cada país. La cual establece para todos los ciudadanos la libertad para poder elegir a sus representantes y, asimismo, poder definir quién o quienes serán las personas que llevarán las riendas de dicho país.

Los pronunciamientos de la constitución no son más que enunciados que tienen como propósito fundamental fijar límites al estado y establecer directrices en lo político y lo social. Las normas constitucionales perfeccionan y detallan el estudio de la temática sobre el tema tributario en México.

El primer decreto constitucional en México que aborda el tema fiscal es conocido como:

El decreto constitucional para la libertad de la América mexicana llamada también “constitución de apatzingán”, cuyo precursor fue Morelos.

Promulgada el 22 de octubre de 1814, en su art. 36 establece:

“...las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y defensa.”

Cabe resaltar en esta constitución el término “donación”, el cual establece la opcionalidad para los mexicanos de esa época de contribuir con el gobierno.

La misma constitución, en su artículo 41 fundamenta el pago de contribuciones:

“Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son:

... una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos...”

Como podemos observar, aún cuando en el art. 36 se estableció la opcionalidad en el pago de contribuciones a la nación, el art. 41 introduce el término obligación, el cual limita la opcionalidad mencionada anteriormente. Este artículo simplemente menciona una obligación de carácter general.

Recordemos que, en la actualidad, se consideran ciudadanos a los mexicanos que tengan 18 años cumplidos o más, los cuales tienen capacidades de goce y ejercicio. Posteriormente, el término donación es cambiado por el de deberá.

La vida tan agitada que nuestro país vivió a partir de 1810 con el inicio de la guerra de independencia, propició que la inestabilidad fuera una constante en todos los ámbitos de la vida nacional. el aspecto jurídico no podía ser la excepción, y años después de la promulgación de la constitución de Apatzingan, el benemérito de las Américas, don Benito Juárez, al llegar al gobierno, después de múltiples acontecimientos, acuerdos, proyectos, documentos y opiniones, se promulga una nueva constitución mexicana.

Corría el año de 1857. En su artículo 31, esta constitución establece:

Es obligación de todo mexicano:

- I. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Podemos observar en la redacción de este artículo, que se realizan algunos cambios interesantes, respecto a la indicación del art. 41 de la constitución de Apatzingan, entre los cuales destacan:

- 1.- Cambia del plural al singular en el concepto de obligación.
- 2.- Especifica las contribuciones que realizará cada ciudadano hacia dónde se canalizarán.
- 3.- Introduce los conceptos de proporcionalidad y equidad.

Con la llegada de Porfirio Díaz al gobierno mexicano, se establecen una serie de normas demasiado rígidas y, además, se presentan mermas muy importantes en la economía de los ciudadanos, quienes no veían reflejado en obras y mejoras de su comunidad el dinero que contribuían; lo anterior da lugar a lo que hoy en día conocemos como “Revolución Mexicana”.

En 1917, con el Gral. Venustiano Carranza al frente de la nación, se cita a los más destacados hombres de nuestro país en diferentes áreas, incluyendo la jurídica y se establece el congreso constituyente, en la ciudad de Querétaro y el cinco de febrero de ese año, después de múltiples estudios, se emite la nueva constitución política de los estados unidos mexicanos, la cual es la que nos rige hasta la actualidad.

En dicha constitución, el tema de los tributos vuelve a ser analizado, quedando el texto constitucional casi igual que el de 1857:

Son obligaciones de los mexicanos:

- 1.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

2.- Como podemos observar, el único cambio significativo que se presenta es que se vuelve a pluralizar la obligación y cambia de posición dentro del mismo artículo 31, ya que en 1857 ocupaba la segunda fracción y en 1917, queda ubicado en el cuarto párrafo.

En el año de 1993, el congreso de la unión realiza la última modificación sustantiva que tiene este artículo, ya que se decide incluir como una entidad independiente al “distrito federal” en la norma constitucional, para que el texto del citado artículo quede de la siguiente manera:

Art. 31.- son obligaciones de los mexicanos:

- I. Hacer que sus hijos o pupilos concurran a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación primaria y secundaria y reciban la militar, en los términos que establezca la ley.
  
- II. Asistir en los días y horas designados por el ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas y conocedores de la disciplina militar.
  
- III. Alistarse y servir en la guardia nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender a la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la patria, así como la tranquilidad y el orden interior, y

- IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del distrito federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

No debemos olvidar que las leyes fiscales que se emiten en nuestro país emanan del mandato constitucional, por lo cual, ninguna podrá estar por encima de los mandamientos que la misma contiene en materia de las garantías individuales que los ciudadanos mexicanos tenemos y podemos ejercer. <sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> LVI LEGISLATURA DEL SENADO DE LA REPUBLICA, “El Federalismo Mexicano”, tercera edición, México, 1998, Pág. 34

## CAPITULO IV

### LA DOBLE TRIBUTACION EN EL ESTADO DE QUERETARO

#### 4.1.- Antecedentes de la tributación en el Estado de Querétaro

Remontando los años prehispánicos, encontramos en Querétaro a pobladores ocupados en la minería, mismos que nos dejaron como huella de su paso las construcciones en Ranas y Toluquilla. Las tribus nómadas Chichimecas ocuparían después también esos espacios, pero serían los Purépechas los dominantes en la región. A ellos se les atribuye, en una de las versiones, el nombre de esta entidad: K'erhietarhu (*K'eri* significa "grande", *ireta*, pueblo, y *rhu*, lugar) o K'erendarhu, (*k'erenda*, peñasco y *rhu*, lugar). Y aunque parte del territorio fuera invadido en un momento por Moctezuma Ilhuicamina, Querétaro no fue tributario de los aztecas.

Fueron principalmente dos grupos quienes se encontraron en Querétaro con los españoles, alrededor de 1528. Sería una conquista relativamente pacífica, en la que destaca la alianza del cacique Conin, después bautizado como Fernando de Tapia, con Hernán Pérez de Bocanegra y Córdoba. Parte de este pasaje histórico es la leyenda de la batalla en el Cerro del Sangremal, donde el impacto por la aparición del apóstol Santiago vencería a los Chichimecas, dando el triunfo a los Otomíes aliados con los españoles.

Llega el periodo del Virreinato, durante el cual Querétaro tuvo importancia tanto estratégica como económica, conectando importantes regiones comerciales y siendo también eje en la simbiosis religiosa y cultural que ocurría en el país. Este periodo también es relevante para el estado porque entre 1726 y 1738, vio nacer a su construcción más célebre y representativa: el acueducto de la Ciudad, que

además de cumplir una función práctica fundamental, sería en adelante un símbolo inequívoco de Querétaro.

Desde luego, y como es bien conocido para orgullo de sus habitantes, Querétaro fue uno de los engranes más importantes en el movimiento de la Independencia nacional. Fue aquí donde se detonó el Grito de lucha y libertad con la alerta de la Corregidora, Josefa Ortiz de Domínguez, para avisar a Miguel Hidalgo. Lo que es más, fue Querétaro semillero para las grandes ideas independentistas de hombres y mujeres de valor: la Corregidora, su esposo, don Miguel Domínguez, Epigmenio González y muchos más; revolucionarias tertulias en las que surgieron planteamientos que cambiarían para siempre nuestra historia, y que aún hoy rigen la evolución de nuestro país.

Precisamente por ello, esta entidad también figuró como actor clave en posteriores momentos definitivos para la identidad nacional, principalmente en el periodo del Segundo Imperio y la Guerra de Reforma; fue a la vez testigo de la firma del Tratado Guadalupe Hidalgo, las batallas entre el ejército Republicano y el Imperial y el fusilamiento de Maximiliano de Habsburgo. Posteriormente -tras años de difíciles batallas por el valor estratégico de la geografía queretana- la esencia de nuestra nacionalidad se concretó aquí mismo, en el Teatro de la República, plasmada para siempre en la firma y promulgación de nuestra Carta Magna: la Constitución de 1917.

En la segunda mitad del siglo XX, Querétaro continuó evolucionando a la par del resto del país, integrando los avances tecnológicos en transportes y comunicaciones a su vida diaria, y ampliando la diversidad de su población, así como de sus actividades económicas. El crecimiento del estado ha sido particularmente excepcional en las últimas décadas, aumentando tanto sus habitantes como sus posibilidades, originando nuevos centros productivos y turísticos, y refrendando su lugar único en el escenario nacional.

Desde las tribus que caminaron esta tierra hace varios siglos, hasta las innovadoras industrias que hoy crecen a su alrededor, la historia de Querétaro es convergencia de colores y formas, de culturas y caminos; es la unión de un pasado que nos enriquece y llena de orgullo, caleidoscopio de héroes, batallas, y pueblos que fortalece la visión de un futuro promisorio para nuestro estado.<sup>20</sup>

## **4.2.- PODER TRIBUTARIO ESTATAL**

El de Estado de Querétaro, como el resto de los Estados y el Distrito Federal que integran la República Mexicana, tienen soberanía fiscal, pero ¿Qué es la soberanía fiscal?

El jurista argentino Rafael Bielsa sostiene que el término soberanía expresa la idea del Estado como entidad de derecho internacional, con lo cual informa su independencia. La soberanía es política, antes que jurídica. Dentro de su propia jurisdicción o ámbito territorial el Estado no debe ni tiene por qué invocar su soberanía; le basta su poder de imperio, que ejerce por los tres poderes que forman su gobierno: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial.

Para Cárdenas Elizondo la Constitución Mexicana que al igual que la argentina, siguió el modelo de la expedida por los Estados Unidos De Norteamérica, en las cuales reconoce la soberanía originariamente en la voluntad del pueblo, expresada por conducto del Constituyente en un documento escrito llamado Constitución.<sup>21</sup>

El concepto de competencia fiscal se definiría como al conjunto de atribuciones que pueden desplegar determinados órganos o sujetos de derecho público, para intervenir en el proceso de comprobación, determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones y en general del cumplimiento de

---

<sup>20</sup> RINCÓN Frías, Gabriel y otros, "Breve historia de Querétaro" Gobierno del Estado de Querétaro, Querétaro, México 1986, Pág. 4

<sup>21</sup> CARDENAS, Elizondo Francisco, "Introducción al Derecho Fiscal", cit. BIELSA Rafael, "Estudios de Derecho Público, Vol. II, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1951, Págs. 55 y 56.

obligaciones fiscales; atribuciones o facultades que necesariamente deberán estar asignadas conforme a los medios autorizados por la ley.

La constitución Política del Estado Libre y Soberano de Querétaro contiene disposiciones jurídicas que permiten a esa entidad a recaudar las contribuciones necesarias para satisfacer sus necesidades, en esta misma constitución se contiene en el artículo 14 que a su letra dice "...Toda contribución se destinará al gasto público y estará prevista en la Ley correspondiente. Toda erogación deberá de sujetarse al Presupuesto de Egresos y demás disposiciones aplicables. Los Poderes del Estado y Organismos Autónomos, ejercerán de manera independiente su Presupuesto de Egresos.

Al inicio de cada año y en tanto no se aprueben y entren en vigor las leyes de Ingresos o Presupuestos de Egresos que correspondan, se aplicarán de manera provisional para dicho ejercicio fiscal, las leyes de ingresos y presupuestos de egresos en iguales términos al ejercicio fiscal anterior.

Sólo podrán contratarse empréstitos cuando se destinen a inversiones públicas productivas, conforme a las bases que establezca la ley".<sup>22</sup>

El poder tributario estatal tiene su fundamento constitucional en el artículo 124 de la constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, en el que se establece que las facultades no concedidas expresamente a la federación, se entienden reservadas a los Estados y en lo dispuesto por el artículo 40 del mismo ordenamiento que se refiere a los Estados Libres y soberanos.

Lo anterior se expresa en la Constitución Política del Estado De Querétaro que dice en su artículo siete "La soberanía del Estado reside esencial y originariamente en el pueblo, de éste emana el Poder Público que se instituye exclusivamente para su beneficio; adopta para su régimen interior la forma de gobierno

---

<sup>22</sup> QUERETARO – MEXICO: *Constitución Política del Estado de Querétaro*, 2010, Artículo 14.

republicano, representativo, democrático y popular, teniendo como base de su organización política y administrativa el Municipio Libre”.

Se puede afirmar que la constitución no reserva materias impositivas para los Estados, más bien señala que áreas no puede gravar en los artículos 117, 118 y 121 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Para el Dr. En D. Juan Manuel Ortega Maldonado quien es profesor investigador de Derecho Fiscal en la Facultad de Derecho de Morelos considera como un problema de gran relevancia por lo trascendente que resulta lo relativo a la limitación tributaria que el legislador federal ha establecido contra los Estados. Estas limitaciones se presentan en tres formas:

1.- Por las limitaciones establecidas en la misma constitución; limitaciones que se hallan en los artículos 117, 118 y 121.

En virtud del artículo 117, los Estados no pueden: **IV.** Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio. **V.** Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera. **VI.** Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía. **VII.** Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia. **IX.** Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> MEXICO: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2010, Art. 117 – IV, V, VI, VII Y IX.

2. Por las exenciones a favor de los organismos federales. Ejemplo de esto son las exenciones de contribuciones estatales o municipales que en virtud de sus leyes orgánicas se establecen a favor del IMSS, ISSSTE, INFONAVIT, etc. Estos ordenamientos invaden, sin lugar a dudas, la soberanía de los Estados; por cuanto les impide gravar áreas que éstos o los municipios tienen a su favor.

3. A través de los convenios de Coordinación Fiscal. Estos convenios son los que suscriben con la Federación, y aunque legalmente existen ciertas contribuciones que los estados pueden cobrar, no lo hacen debido a estos Convenios. Pero lo interesante de este tema es que las entidades federativas auto limitan su poder tributario, para no establecer contribuciones cuyo objeto coincida con los que impone la federación.<sup>24</sup>

#### **4.3.- El problema en el plano interno**

Una administración pública ordenada requiere necesariamente de estructuras que le proporcionen orden cuerpo y sustento. La planeación es sin duda la herramienta organizadora fundamental de toda administración tanto pública como privada. Sin embargo para que la planeación arroje resultados verdaderamente significativos resulta necesario transcender las etapas enunciativas y llegar a las etapas programáticas que habrán de estipular con exactitud que instancia o dirección se encuentra a cargo de que programa y actividad. Es en la parte de la programación donde los objetivos se transforman en metas; donde las ideas se convierten en proyectos y programas específicos. La presupuestación constituye un complemento indispensable en esta tarea y se encuentra encargada de especificar cuanto presupuesto se encuentra asignado a cada una de las instituciones y programas gubernamentales y en que tiempos y modalidades puede ser ejercido.

La Confederación Patronal de la República Mexicana (Coparmex) junto con el Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas (IMEF) en Querétaro coincidieron en que debería unificarse el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) con el

---

<sup>24</sup> ASTUDILLO Marcela, "el federalismo y la coordinación impositiva en México" Miguel Ángel Porrúa, 1999, Pág. 78

Impuesto Sobre la Renta (ISR), o bien eliminarse uno de los dos gravámenes, puesto que la existencia de ambos inhibe la inversión y no permite el cumplimiento del cometido para el que fueron creados.

Gerardo Gutiérrez Candiani, líder nacional de la Coparmex, durante su visita a Querétaro, agregó la necesidad de generar una reforma hacendaria que vea además del ingreso el gasto, puesto que “hay dinero de recaudación, lo malo es que se gasta mal y de forma ineficiente”.

### **4.3.1. - Unificación de impuestos**

Lo que queremos es un solo impuesto, que sea más competitivo; queremos un ISR o un impuesto único que realmente ayude a la generación del empleo y de mayor inversión.

Se busca eliminar el IETU y rescatar lo positivo de este impuesto para adherirlo al ISR, de tal forma que quedaría sólo un impuesto.

Manuel Gildardo Pérez Sánchez, presidente del Grupo IMEF Querétaro, dijo que la recomendación del IMEF es generar un solo impuesto, ya que actualmente es una doble tributación.

En lugar de que simplifique, complica las cosas por una parte y, por otra, el hecho de crear el IETU fue para dar facilidad a la inversión; en el sentido de tener un ingreso controlado que permitiera la creación de infraestructura y la cuestión es que no ha dado resultado.

En Querétaro, en el pasado era fácil cumplir las obligaciones fiscales; sin embargo; actualmente se complica más y por supuesto todo mundo cada día trata de darle la vuelta para no complicarse la vida.

Con lo que respecta al ISR, que recientemente sufrió un aumento de 28 a 30%, considero que debe de ser un impuesto directo al consumo, como el caso de Impuesto al Valor Agregado, en el que participen todas las personas y no sólo las que están cautivas.

Ante la solicitud a la Federación del gobernador José Calzada, como presidente de la Comisión de Hacienda de la Conferencia Nacional de Gobernadores, de que

se destinen como incentivo recaudatorio el ISR en beneficio de las entidades, Manuel Gildardo Pérez Sánchez, del IMEF local, consideró positiva la medida, dado que cada entidad podría aprovechar lo mejor conforme a sus necesidades.

#### **4.3.2.- Recursos desviados**

La inseguridad y violencia que se registran actualmente en el país ocasionan que se apliquen mayor cantidad de recursos para la protección:

- A) 5% podría llegar a ser el costo por inseguridad del PIB.
- B) 50,000 millones de dólares significaría ese costo.
- C) 5 a 15% abarca el costo que se invierte en seguridad.

La propuesta de reforma fiscal que presentaron senadores del PRI tendrá un impacto negativo en los ingresos del gobierno federal y para los estados de alrededor de 220,000 millones de pesos anuales, equivalentes a cerca de 1.6 puntos del Producto Interno Bruto.

Al fijar su posición, tampoco consideró viables los cambios para el régimen fiscal de Pemex porque se tendría un efecto de 62,000 millones de pesos.

La dependencia defendió al Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU). Estableció que, aunque se comparten los objetivos fijados por la iniciativa, una condición fundamental de cualquier propuesta fiscal debe ser la responsabilidad al fortalecer los ingresos, racionalizar el gasto y mejorar las facultades de los tres órdenes de gobierno.

No obstante, se comprometió en mantener un diálogo abierto con el Congreso y la sociedad para discutir esta iniciativa, así como cualquier otra orientada a fortalecer nuestro sistema tributario y la gestión hacendaria en general para apuntalar el crecimiento económico y social de México.

Entre las razones por las cuales consideró negativa la iniciativa, expuso que de los 220,000 millones de pesos que se perderían, la Federación se vería afectada con 154,00 millones, mientras que para los estados y municipios representaría una merma de 66,000 millones de pesos.

Hacienda detalló que por medio de las modificaciones al Impuesto al Valor Agregado (IVA), el efecto negativo total sería de 31,500 millones de pesos. Al menos se perderían 78,600 millones de pesos por la devolución de 3 puntos de IVA para las personas físicas consumidoras finales.

Hacienda coincidió con fiscalistas en que el tipo de devoluciones que propone la iniciativa representa un problema operativo. Por cambios al Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el IETU, el impacto alcanzaría 126,000 millones de pesos.

Eliminar el IETU, tendría un efecto de 60,600 millones de pesos adicional a una posible pérdida de recaudación del ISR por el abuso de planeaciones fiscales agresivas y regímenes especiales.

Del esquema simplificado opcional que se incluye en la propuesta, en el cual las empresas podrán cumplir con sus obligaciones fiscales al pagar 5% sobre sus ingresos brutos, la Secretaria de Hacienda enfatizó que es similar al de los pequeños contribuyentes con dos diferencias notorias: por un lado, el límite de ventas establecido de 20 millones de pesos es mayor al actual (2 millones de pesos), e implica que alrededor de 75% de las personas morales y 99% de los profesionistas (personas físicas con actividad empresarial) tienen ingresos por debajo de este límite. Por otro lado, en el régimen opcional propuesto se les permite emitir facturas, lo cual fomenta la evasión y elusión, ya que genera incentivos a la sobrefacturación, la venta de facturas reales y la simulación de compras inexistentes. (Las facturas del régimen opcional cuestan 5% y se deducen a 25% en el régimen general).

Las estimaciones de la Secretaría de Hacienda sobre el impacto fiscal que tendría la reforma que presentó hace una semana el PRI en el Senado corresponden a supuestos muy elevados, afirmó ayer el tricolor a través de un comunicado.

Por ejemplo, la estimación de Hacienda de que la desaparición del Impuesto Empresarial a Tasa Única arrojaría pérdidas por 60.6 millones de pesos anuales, parte de obtener 33%, pues el gobierno federal tuvo una recaudación por 44,200 millones en el 2009 y de 45,067 millones de pesos en el 2010 por ese concepto.

Otro error en la estimación de la SHCP es sobre la reducción de la tasa del ISR que se plantea en la iniciativa del PRI hasta 28%; sin embargo, calculan la diferencia de 30% de un solo año, a pesar de que nosotros lo tenemos con gradualidad año por año, calculan los cinco puntos en un solo año, cuando ya la ley tiene una baja.

En su estimación, la SHCP dijo que el impacto negativo de 30 a 25% en el largo plazo implicaría una pérdida recaudatoria anual de 60,000 millones de pesos respecto de los ingresos actuales.

Gracias a la filosofía “La reforma fiscal posible”, de don Antonio Ortiz Mena, se logró la mayor reforma que ha tenido el ISR y la simplificación fiscal.

Una de las más importantes fue la que se aprobó para introducir el IVA en México en 1980. Así se comenzó a gravar el consumo con 10 por ciento.

El Subsecretario de Ingresos Francisco Gil Díaz en el sexenio de Carlos Salinas de Gortari crea el Impuesto al Activo.

Sin duda la Roqueseñal está en la memoria de los mexicanos cuando el diputado Humberto Roque hizo una expresión de júbilo cuando se aprobó subir el IVA de 10 a 15 por ciento.

Otra que se recuerda mucho es la exención del impuesto para los trabajadores de menores salarios y los subsidios a los salarios de bajos ingresos.

Negociaciones en lo oscuro y alianzas electorales permitieron aprobar el alza del IVA de 15 a 16%, generando disputas por la paternidad de la reforma.

Se logró introducir el IETU para cerrarle el paso a la evasión a través del ISR. El impuesto estrella se promovió para fomentar la inversión y el empleo.

Reforma antitabaco. Luego de varias reformas al IEPS para tabacos, el año pasado se alcanzó el mayor incremento para los impuestos a los fumadores de 7 pesos por cajetilla.

El ISR pasó la reforma para el pago de impuestos diferidos de las empresas controladoras que tributan bajo el régimen de consolidación fiscal.

Muchos han sido los intentos de cambiar la hacienda pública y las propuestas son similares.

El “reformón completo y copeteado” promovido por Fox de inmediato fue rechazado porque pretendía gravar medicinas y alimentos.

A Luis Echeverría, el Presidente reconocido por su eslogan “Arriba y Adelante”, le rebotaron el proyecto de reforma para que los artículos de lujo pagaran un impuesto.

El IETU sigue pendiente de aprobarse de manera definitiva por parte de las autoridades en Estados Unidos, a pesar de que la mayoría de los países con los que México tiene tratados para evitar la doble tributación.

Al entonces Secretario de Hacienda José Ángel Gurría, el grupo parlamentario del PAN le rechazó la propuesta de reforma fiscal que hoy promueven gobiernos panistas.

En la Legislatura pasada el PRD presentó su reforma fiscal que se basaba en que pagaran más impuestos las grandes empresas al eliminar los privilegios. También propusieron gravar los alimentos.<sup>25</sup>

## **CONCLUSION**

---

<sup>25</sup> HERNÁNDEZ Palacios, Luis, “Unificación del impuesto empresarial a tasa única con el impuesto sobre la renta”, Diario de Querétaro” Querétaro – México, año 2011, (15 de julio del 2011, viernes).

Se analizó una de las manifestaciones más características de un sistema federal es la distribución de las competencias y las responsabilidades entre las entidades.

Algunos doctrinarios consideran que sería adecuado para resolver la controversia de la doble tributación, una reforma constitucional en el sentido de limitar las potestades tributarias de la federación, estados y municipios, eliminando el principio de que lo que no está reservado a la federación es facultad de los estados, cabe mencionar que se debe precisar que este tema es exclusivamente de asuntos tributarios.

La elección del tema fue muy significativo, en razón de que lo trate de limitar únicamente al Estado de Querétaro, considerando que existe mínima bibliografía al respecto, fue necesario tomar en cuenta y jamás descartar los antecedentes del Estado de Querétaro, para conocer y analizar su soberanía, por esa razón se tocó el tema del federalismo mexicano y su evolución.

Querétaro es un estado donde han surgido grandes acontecimientos históricos, y que a través del tiempo, ha logrado tener una economía sana, ha creado programas para erradicar la idiosincrasia del pueblo mexicano la cultura del “no pago”, educando a los contribuyentes a cumplir con las obligaciones tributarias y crear una cultura cívica fiscal. Sin embargo el esfuerzo ha sido grande, pero falta mucho para que los contribuyentes tomen conciencia, además de crear esfuerzos para una mejor atención, pues es a veces complicado entender el sistema para pagar impuestos.

La doble tributación es el resultado de una mala política fiscal en nuestro país, a las que a quedado a deber la coordinación fiscal, que tiene como uno de sus objetivos evitar esta concurrencia tributaria.

Uno esta consiente que la doble tributación en si misma no es inconstitucional, toda vez que el articulo 31 de nuestra constitución no lo establece como tal, la violación a la capacidad contributiva radica en la falta de proporción al aplicar los tributos que no es proporcional y equitativa, cuestión que es constitucionalmente un principio de los tributos, y tal vez el mas importante.

## **BIBLIOGRAFIA GENERAL**

### **LIBROS**

1. ALLISON Rowland y Georgina Caire, "*Federalismo y federalismo fiscal en México: Una introducción*", Documento de Trabajo No. 94 de la División de Administración Pública, CIDE, México, 2001.
2. ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, 13 ed., Editorial Themis, México, 2001.
3. ASTUDILLO Marcela, "el federalismo y la coordinación impositiva en México" Miguel Ángel Porrúa, 1999.
4. BACA Olamendi, Laura *et. al.* (comps.), *Léxico de la política*, edit., FCE, México, 2000.
5. CARDENAS, Elizondo Francisco, "Introducción al Derecho Fiscal", cit. BIELSA Rafael, "Estudios de Derecho Público, vol. II, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1951.
6. MIGUEL Calzado, Ma. Jesús de, "El sistema Nacional de Coordinación Fiscal en México", en el Derecho en México, una visión de conjunto t. II, UNAM, México, 1991.
7. OLMEDA, Mauro. *El Desarrollo de la Sociedad Mexicana, Tomo I, La Fase Prehispánica, México, 1966, Pág.108.*
8. ROMERO, Vargas, Iturbide. *La Cámara de Senadores de la República Mexicana*, México 1967.

### **REVISTAS:**

1. COLEGIO DE MÉXICO. "*Historia General de México*". I. Primera reimpresión, México, 1986.
2. HERNANDEZ PALACIOS, LUIS, "Unificación del impuesto empresarial a tasa única con el impuesto sobre la renta", *Diario de Querétaro* Querétaro – México, año 2011, (15 de julio del 2011, viernes).
3. LVI LEGISLATURA DEL SENADO DE LA REPUBLICA, "El Federalismo Mexicano", tercera edición, México, 1998.

4. RINCÓN Frías, Gabriel y otros, "Breve historia de Querétaro" Gobierno del Estado de Querétaro, Querétaro, México 1986.
5. VÁZQUEZ Pando, Fernando Alejandro. Notas sobre la parte final de la fracción II del Artículo 317 de la Ley de Hacienda del Distrito Federal. Un precepto atinente ala Doble imposición, en materia del impuesto sobre productos de capitales. Ensayo publicado en la Revista Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana No 8 Junio de 1976.

## **LEYES**

1. QUERETARO – MEXICO: *Constitución Política del Estado de Querétaro*, 2010, Artículo 14.
2. MEXICO: Ley del impuesto al Valor Agregado, 2009, artículo 18.
3. MEXICO: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2010, Art. 117 – IV, V, VI, VII Y IX.

## **MEDIOS ELECTRONICOS:**

### **INTERNET:**

1. BRAVO Cucci, Jorge, "*la doble no imposición, tributo & dogma*", <http://tributoydogma.blogspot.com/2006/09/la-doble-no-imposicin-jorge-bravo.html>
2. GIL Valdivia, Gerardo, "El Federalismo y la coordinación fiscal de México", <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/852/7.pdf>, 05/08/2011
3. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES LEGISLATIVAS DEL SENADO DE LA REPUBLICA, "EL FEDERALISMO", [http://www.senado.gob.mx/iilsen/content/lineas/docs/varios/Federalismo\\_Mexicano.pdf](http://www.senado.gob.mx/iilsen/content/lineas/docs/varios/Federalismo_Mexicano.pdf)
4. ROMERO Gómez, P. M. "*Doble tributación en México en relación con la capacidad contributiva*", [http://caterina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/ledf/romero\\_g\\_pm/capitulo\\_4.html#](http://caterina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo_4.html#), 07-09-2007.
5. SIMANCAS, Lara Roberto. "La doble tributación", <http://www.panfletonegro.com/volante/2007/07/27/706/>, 27-07-1997.