

Silao de la Victoria, Guanajuato, 03 tres de agosto de 2020 dos mil veinte.

ASUNTO

Sentencia definitiva del proceso contencioso administrativo con número de expediente **2397/1ªSala/19** promovido por *********, en su carácter de **Administrador Único y representante legal de la Sociedad Mercantil denominada «*****»**, ha llegado el momento de resolver lo que en Derecho procede.

ANTECEDENTES

PRIMERO. Promoción de la demanda. Por escrito presentado en la Secretaría General de Acuerdos de este Tribunal de Justicia Administrativa del Estado de Guanajuato, el 05 cinco de diciembre de 2019 dos mil diecinueve, *********, en su carácter de Administrador Único y representante legal de la Sociedad Mercantil denominada «*****», promovió proceso administrativo, señalando como acto impugnado el siguiente:

«La resolución contenida en el Oficio No. ********* de 08 de octubre de 2019 por concepto de infracciones a las disposiciones de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato...» (Sic)

La parte actora hizo valer como pretensión: La nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, al ser evidente la ilegalidad de la misma.

SEGUNDO. Trámite del proceso administrativo. Mediante auto de fecha 09 nueve de diciembre de 2019 dos mil diecinueve, se admitió la demanda, se ordenó correr traslado de ella a la autoridad demandada y se le emplazó para que diera contestación a la misma.

Se tuvo por admitidas las pruebas documentales ofrecidas y exhibidas en su escrito inicial de demanda. Asimismo, se tuvo a la actora por designando abogados autorizados en términos del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, así como correo electrónico para recibir notificaciones.

En proveído de fecha 08 ocho de enero de 2020 dos mil veinte, se concedió la suspensión solicitada por la parte actora, para el efecto de que no se continúe con el procedimiento administrativo de ejecución, hasta en tanto se dictará sentencia en el presente proceso.

Mediante acuerdo de fecha 19 diecinueve de febrero de 2020 dos mil veinte, se tuvo a la autoridad demandada **-Directora Regional de Auditoría Fiscal A, dependiente de la Secretaría de Finanzas, Inversión y Administración del Estado de Guanajuato-** por contestando la demanda en tiempo y forma, designando abogados autorizados y señalando correo electrónico para recibir notificaciones, así como por admitidas las pruebas documentales ofrecidas y exhibidas en su ocurso de contestación. Finalmente, se señaló fecha y hora para la celebración de la audiencia de alegatos, misma que tendría verificativo en el despacho de esta Primera Sala.

TERCERO. Audiencia final del proceso. Legalmente citadas las partes, el 02 dos de marzo de 2020 dos mil veinte tuvo verificativo la audiencia de alegatos, mismos que no fueron presentados por ninguna de las partes.

CONSIDERANDO

PRIMERO. Competencia. Esta Primera Sala del Tribunal de Justicia Administrativa del Estado de Guanajuato es competente para conocer y resolver el presente proceso administrativo, de conformidad con los artículos 81 de la Constitución Política para el Estado de Guanajuato; 1, 2, 7, fracción I, inciso b) y 11, fracción I, de la Ley Orgánica del Tribunal de Justicia Administrativa del Estado de Guanajuato¹; así como por lo previsto en los numerales 1, fracción II, y 249 del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato.

SEGUNDO. Existencia del acto impugnado. Se tiene por debidamente acreditada la resolución impugnada con número de oficio *****, de fecha 08 ocho de octubre de 2019 dos mil diecinueve, suscrita por la **Directora Regional de Auditoría Fiscal A, dependiente de la Secretaría de Finanzas, Inversión y Administración del Estado**, mediante la documental pública en original aportada por la parte actora (visible a fojas 55 a 114 del sumario), la cual reviste pleno valor probatorio en términos de lo

¹ Vigente a partir del día 21 veintiuno de junio de 2017 dos mil diecisiete, mediante decreto número 196, y publicado en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Guanajuato, cuarta parte, en fecha 20 veinte de junio de 2017 dos mil diecisiete, conforme a sus transitorios primero y segundo.

dispuesto por los artículos 78 y 121 del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato; máxime si la autoridad reconoció su existencia al contestar la demanda.

TERCERO. Causales de improcedencia y sobreseimiento.

Conforme a lo establecido por el artículo 261 en íntima vinculación con el diverso numeral 262, ambos del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, por cuestiones de orden público -previo al estudio de fondo del asunto- se procede al análisis de las causales de improcedencia y sobreseimiento previstas en los preceptos normativos antes citados. Lo anterior, acorde a la jurisprudencia aprobada por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, que es del tenor literal siguiente:

«IMPROCEDENCIA. Sea que las partes la aleguen o no, debe examinarse previamente la procedencia del juicio de amparo, por ser esa cuestión de orden público en el juicio de garantías».²

Subrayado añadido

Al no advertirse causal de improcedencia o sobreseimiento alguna que impida el análisis de fondo de la presente causa administrativa, quien resuelve determina **no decretar el sobreseimiento del proceso administrativo**, ya que en la especie no se actualiza ninguna de las hipótesis normativas

² Octava Época, Registro: 210784, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Núm. 80, Agosto de 1994, Materia(s): Común, Tesis: VI.2o. J/323, Página: 87.

previstas en los artículos 261 y 262 del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato.

CUARTO. Argumentos de las partes. No se transcribirán los conceptos de impugnación expuestos por la actora, ni aquellos esgrimidos por la autoridad demandada tendientes a controvertir su eficacia.

Ello, toda vez que los principios de congruencia y exhaustividad en la sentencia se satisfacen cuando se precisan los puntos sujetos a debate, se estudian y se les da respuesta, la cual debe estar vinculada y corresponder a los planteamientos de legalidad expuestos, de conformidad con lo señalado en la jurisprudencia por contradicción de tesis sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: «**CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. PARA CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS DE CONGRUENCIA Y EXHAUSTIVIDAD EN LAS SENTENCIAS DE AMPARO ES INNECESARIA SU TRANSCRIPCIÓN**».³

QUINTO. Estudio de los conceptos de impugnación. Este resolutor procede a realizar el estudio correspondiente de los conceptos de impugnación «primero, cuarto y quinto de manera conjunta», al no existir obligación de seguir el orden propuesto por la parte actora; lo anterior, en virtud del siguiente criterio jurisprudencial emitido por el Segundo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Cuarta Región, que se cita a continuación:

³ Tesis número 2a./J.58/2010, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente a la Novena Época, Núm. de Registro: 164618, Tomo XXXI, Mayo de 2010, consultable a Página 830.

«**CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. PROCEDE SU ANÁLISIS DE MANERA INDIVIDUAL, CONJUNTA O POR GRUPOS Y EN EL ORDEN PROPUESTO O EN UNO DIVERSO.** El artículo 76 de la Ley de Amparo, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2013, en vigor al día siguiente, previene que el órgano jurisdiccional que conozca del amparo podrá examinar en su conjunto los conceptos de violación o los agravios, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, empero, no impone la obligación a dicho órgano de seguir el orden propuesto por el quejoso o recurrente, sino que la única condición que establece el referido precepto es que no se cambien los hechos de la demanda. Por tanto, el estudio correspondiente puede hacerse de manera individual, conjunta o por grupos, en el propio orden de su exposición o en uno diverso.»⁴

Subrayado añadido

Una vez analizada la resolución impugnada con número de oficio *********, de fecha 08 ocho de octubre de 2019 dos mil diecinueve, suscrita por la **Directora Regional de Auditoría Fiscal A, dependiente de la Secretaría de Finanzas, Inversión y Administración del Estado**, este resolutor considera **Fundados** los conceptos de impugnación antes señalados, en los que expresó que la determinación del crédito fiscal controvertido adolece del elemento de validez previsto en la fracción VI, del artículo 137 del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, esto es, no se encuentra debidamente fundada y motivada.

Al efecto la autoridad refiere que ningún agravio le irroga a la impetrante la resolución impugnada, porque la misma está debidamente fundada y motivada, existiendo congruencia

⁴ Tesis (IV Región)2o. J/5 (10a.), publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación correspondiente a la Décima Época, Libro 29, Abril de 2016, Tomo III, Núm. de Registro: 2011406, consultable a Página 2018.

entre los motivos aducidos con los fundamentos señalados, los que se adecuan a las conductas desplegadas por la justiciable, cumpliéndose debidamente lo dispuesto por la fracción VI, del artículo 137 del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato.

Así, la litis en el presente proceso es determinar si los motivos esgrimidos por la demandada en la **determinación del crédito fiscal**, son suficientes y determinantes para tenerlo por legalmente válido.

El primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala que:

«**Artículo 16.** Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento».

Énfasis y subrayado añadido

Lo anterior se reitera en la fracción VI del artículo 137 del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, que a la letra dispone:

«**Artículo 137.** Son elementos de validez del acto administrativo:

[...]

VI. Estar debidamente fundado y motivado

[...]

Énfasis y subrayado añadido

Al entenderse por fundamentación: la expresión del precepto legal aplicable al caso concreto, señalando la fracción, inciso o párrafo en la que se encuentre contenida dicha norma; y por motivación: el razonamiento inherente a las circunstancias de hecho contenidas en el texto del acto, para establecer la adecuación de la conducta del gobernado en el supuesto jurídico establecido por la norma; así, es evidente que el acto impugnado que se controvierte en el presente proceso, debe expresar con claridad la denominación del ordenamiento jurídico y los preceptos legales aplicables; cabe señalar, que si el dispositivo legal prevé diversos supuestos jurídicos, se debe precisar con toda exactitud el apartado, párrafo, fracción o fracciones, incisos o sub-incisos que en la especie resulten aplicables. Asimismo, se deben enunciar las circunstancias de hecho que justifiquen la determinación de la autoridad y que las mismas encuadren perfectamente en la hipótesis normativa aplicable.

Por lo tanto, para que un acto de autoridad cumpla con la debida motivación es necesario que el mismo exprese con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa para que así se pueda colegir que además de estar debidamente motivado, se encuentra debidamente fundado. Al

respecto, se invoca el siguiente criterio jurisprudencial que es del tenor siguiente:

«FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de que ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a).- Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.»⁵

Subrayado añadido

Así, para considerar que se cumple con la formalidad destacada, la autoridad emisora de un acto administrativo que incida en la esfera jurídica del gobernado, debe darle a conocer a éste en detalle y de manera completa, en la actuación de que se trate, la esencia de todas las circunstancias y condiciones que determinaron el acto autoritario.

⁵ Tesis VI.2o. J/248, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación correspondiente a la Octava Época, Núm. 64, Abril de 1993, Núm. de Registro: 216534, Página 43.

En efecto, tal y como lo adujo la accionante en su demanda, a simple vista se aprecia **-en cuanto a la determinación del crédito fiscal por concepto de impuesto sobre nómina-** que la autoridad encausada únicamente señaló como parte de su fundamentación y motivación, lo siguiente:

[...]

Por lo anterior, esta Autoridad determinó que la contribuyente revisada efectuó pagos por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado base para el Impuesto Sobre Nóminas, por los periodos fiscales comprendidos del 01 de marzo de 2014 al 31 de diciembre de 2014, en cantidad de \$*****, del 01 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2015, en cantidad de \$*****, del 01 de enero de 2016 al 31 de diciembre de 2016, en cantidad de \$*****, del 01 de enero de 2017 al 31 de diciembre de 2017, en cantidad de \$*****, y del 01 de enero de 2018 al 31 de agosto de 2018, en cantidad de \$*****; **tomando como base los papeles de trabajo de la contribuyente revisada, los cuales coinciden con la documentación comprobatoria consistente en los recibos de nóminas proporcionados por la contribuyente revisada**, con fundamento en los artículos 1 Primer y Segundo Párrafos, Fracciones I, III, V y XVI, 2, Primer y Tercer Párrafos, 3, 5, 6 Primer y Segundo Párrafos, 7 Primer Párrafo, Fracciones II, III y IV de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, ordenamientos vigentes en los periodos comprendidos del 01 de marzo de 2014 al 31 de diciembre de 2014, del 01 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2015, del 01 de enero de 2016 al 31 de diciembre de 2016, del 01 de enero de 2017 al 31 de diciembre de 2017 y del 01 de enero de 2018 al 31 de agosto de 2018, Artículo 2 Primer Párrafo, Fracción I, para los ejercicios de 2014 y 2015, Fracción V para los ejercicios de 2016, 2017 y 2018, de la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato, y Artículos 1, 2 Primer Párrafo, Fracciones I, II, III y VI, 3 Primer Párrafo, Fracción VIII y Segundo Párrafo, 4 Primer Párrafo, 5, 6, 8 Segundo Párrafo, 12 Primer Párrafo, Fracción II, 15 Primer Párrafo, Fracción II, 19 Primer Párrafo, 20 Primer Párrafo, Fracción I, 23 Primero, Segundo y Tercer Párrafos, 27 Primer Párrafo y 44 del Código Fiscal para el Estado de Guanajuato [...]

[...]

Énfasis y subrayado añadido

Por su parte, el artículo 4, fracción IX, así como su penúltimo y último párrafo de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, disponen que:

«Artículo 4. No se causará este impuesto por las erogaciones que se realicen por concepto de:

[...]

IX. Los premios por asistencia y puntualidad, siempre que el importe de cada uno no rebase el 10% del salario base;

[...]

Para que los conceptos mencionados en este precepto se excluyan de la base para el cálculo de este impuesto, deberán estar debidamente registrados en la contabilidad del patrón.

Los excedentes de los límites previstos en las fracciones VIII, IX, X y XIV se integrarán a la base de cálculo de este impuesto.

Énfasis y subrayado añadido

De la resolución impugnada, se advierte que la autoridad enjuiciada determinó que la empresa contribuyente efectuó pagos por concepto de «remuneraciones al trabajo personal subordinado» por los periodos fiscales sujetos a revisión; situación que derivó del análisis efectuado a la documentación solicitada y proporcionada por la parte actora, con motivo de las facultades de comprobación ejercidas por la autoridad hacendaria.

Con base en lo anterior, la autoridad tenía la obligación legal de fiscalizar en la contabilidad presentada por la impetrante, si se encontraban registradas o no erogaciones que se hubiesen realizado por concepto de «premios por asistencia y puntualidad», y en su caso, detallar o pormenorizar si los mismos rebasaban

o no el 10% diez por ciento del salario base, para así poder determinar si se encontraban excluidos del pago de dicho impuesto o se integrarían a la base para el cálculo del mismo.

Sin embargo, la autoridad demandada fue omisa en señalar y valorar la existencia de dichas erogaciones -que no causan dicho impuesto-, tal y como lo ordena el numeral transcrito con antelación; esto es, no existe motivación ni prueba alguna que permita concluir que la autoridad haya fiscalizado si las mismas rebasaban o no el límite señalado en ley, y en su caso, hubiera llevado a cabo los ajustes correspondientes a la base tributaria, máxime si dichos conceptos (premios por asistencia y puntualidad) se encontraban debidamente registrados en la documentación o contabilidad de la empresa sujeta a revisión⁶.

Por tanto, es de concluirse -en la resolución impugnada- que la autoridad no llevó a cabo los descuentos aludidos por dichos conceptos, de la base total para el cálculo del impuesto sobre nómina.

No obstante las consideraciones vertidas a supra líneas, y por encontrarse vinculado con el tema que antecede, la autoridad encausada manifestó -en la resolución impugnada- que la contribuyente presentó con «errores las declaraciones del impuesto sobre nómina por los periodos fiscales sujetos a revisión».

⁶ Documentales de carácter privado que obran en copia simple, las cuales revisten valor probatorio pleno de conformidad con lo dispuesto por los artículos 81, 117 y 124 del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato. (visibles a fojas 64 a 68 del sumario)

Sin embargo, no se advierte que la autoridad haya esgrimido razonamiento o motivación alguna tendiente a precisar en que consistieron los supuestos errores detectados o fiscalizados en las declaraciones presentadas por la justiciable, y menos aún, en determinar cuáles fueron las remuneraciones que causaron el impuesto sobre nómina y que no se integraron a la base gravable.

Esto es, la autoridad enjuiciada fue omisa en señalar y valorar la existencia de dichas cantidades o remuneraciones al trabajo personal subordinado, que no fueron enteradas a la autoridad hacendaria estatal; situación que debió haber sido pormenorizada con la finalidad de otorgarle certeza y seguridad jurídica a la accionante, para poder justificar su determinación y tenerse por legalmente valida.

Por otra parte, en cuanto a la determinación del crédito fiscal por concepto de **«retenedor del impuesto cedular por la prestación de servicios profesionales»**, la autoridad demandada únicamente señaló como parte de su fundamentación y motivación, lo siguiente:

[...]

De la revisión practicada a la documentación comprobatoria proporcionada por la contribuyente revisada ***** [...], esta Autoridad observó que la contribuyente revisada omitió presentar los pagos del mes de octubre de 2014 y de los meses de marzo de 2015, junio de 2015 a agosto de 2015 y octubre de 2015, por lo que le resultan Retenciones del Impuesto Cedular por la Prestación de Servicios Profesionales a cargo en los meses de octubre de 2014 y marzo de 2015, junio de 2015 a agosto de 2015 y octubre de 2015. **Por lo anterior, esta Autoridad determinó que la contribuyente revisada efectuó pagos por concepto de remuneraciones sujetas a Retención del Impuesto Cedular por la Prestación**

de Servicios Profesionales, por los periodos fiscales comprendidos del 01 de marzo de 2014 al 31 de diciembre de 2014, en cantidad de \$*****, del 01 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2015, en cantidad de \$*****, del 01 de enero de 2016 al 31 de diciembre de 2016, del 01 de enero de 2017 al 31 de diciembre de 2017 y del 01 de enero de 2018 al 31 de agosto de 2018 no efectuó erogaciones que originaron Retención del Impuesto Cedular por la Prestación de Servicios Profesionales, tomando como base los registros contables en balanzas de comprobación proporcionados por la contribuyente revisada *****; con fundamento en el Artículo 16 Quinto Párrafo de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, vigentes en los periodos sujetos a revisión, comprendidos del 01 de marzo de 2014 al 31 de diciembre de 2014 y del 01 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2015. Artículos 1, 2, Primer Párrafo, Fracciones I, II, III y VI, 3 Primer Párrafo, Fracción VIII y Segundo Párrafo, 4 Primer Párrafo, 5, 6, 8 Segundo Párrafo, 12 Primer Párrafo, Fracción II, 15 Primer Párrafo, Fracción I, 19 Primer Párrafo, 20 Primer Párrafo, Fracción I, 23 Primero, Segundo y Tercer Párrafos, 27 Primer Párrafo, 44 y 45 Primer Párrafo, Fracción I, Segundo y Tercer Párrafos, del Código Fiscal para el Estado de Guanajuato, ordenamientos vigentes en los periodos fiscales revisados.

[...]

Énfasis y subrayado añadido

Por su parte, el artículo 16, párrafo quinto de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, señala expresamente lo siguiente:

«Artículo 16. [...]

[...]

[...]

[...]

Quando los contribuyentes presten servicios profesionales a personas morales, éstas deberán retener por concepto del impuesto correspondiente, el total del monto que resulte de aplicar a sus pagos efectuados la tasa establecida para dicho tributo en la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención; dichas retenciones

deberán enterarse en el mismo periodo que se establece para el pago de este impuesto.

[...]

De la resolución impugnada, se advierte que la autoridad encausada determinó que la empresa contribuyente efectuó pagos por concepto de «remuneraciones sujetas a retención del impuesto cedular por la prestación de servicios profesionales», por los periodos fiscales sujetos a revisión; situación que derivó del análisis efectuado a los registros contables proporcionados por la actora, con motivo de las facultades de comprobación ejercidas por la autoridad fiscalizadora.

Entonces, a fin de satisfacer el requisito de debida fundamentación y motivación, en los casos en que se determine un crédito fiscal, la autoridad enjuiciada debió precisar los preceptos legales que establezcan la obligación fiscal correspondiente y expresar las razones por las que consideró que en el caso concreto se actualizó el supuesto jurídico o de hecho previsto en tales normas jurídicas.

Al respecto, se invoca el siguiente criterio jurisprudencial que se cita a continuación:

«TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA. El tributo es una prestación patrimonial de carácter coactivo y a título definitivo, que de manera unilateral fija el Estado a cargo de las personas que realizan determinada conducta lícita, definida legalmente mediante una hipótesis jurídica o de hecho que es reflejo

de capacidad económica, y cuyo destino es financiar el gasto público. Así, la contribución se configura por elementos cualitativos y elementos cuantitativos, relacionados lógicamente. Los primeros son: 1) el hecho imponible y 2) el sujeto pasivo; calificados así por la doctrina en atención a que acotan o definen el campo de aplicación de cada contribución. Junto a estos elementos cualitativos existen otros denominados mesurables o cuantitativos, pues tienen como objeto fijar los parámetros para determinar el monto de la deuda tributaria para cada caso concreto, siendo: a) la base imponible y b) el tipo, tasa o tarifa aplicable a la base. Ahora bien, el hecho imponible es la hipótesis jurídica o de hecho que el legislador elige como generadora del tributo, es decir, el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente, la obligación tributaria. En otras palabras, el hecho imponible se constituye por las situaciones jurídicas o de facto previstas por el legislador en la ley cuya actualización causa la contribución relativa. Además, la creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado, por lo que la delimitación de su estructura queda al total arbitrio del legislador, siempre y cuando respete los principios constitucionales relativos. Por tales razones, el titular de la potestad tributaria normativa puede tipificar en la ley, como hecho imponible, cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo acto, situación, calidad o hecho lícitos, siempre y cuando respete, entre otras exigencias, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, que implica la necesidad de que aquéllos han de revestir, explícita o implícitamente, naturaleza económica».⁷

Subrayado añadido

Sin embargo, la autoridad demandada fue omisa en señalar el nombre completo del contribuyente -persona física- prestador de los servicios profesionales, título profesional, clave de Registro Federal de Contribuyentes (R.F.C.), así como la temporalidad y tipo de servicios profesionales prestados a la impetrante, los cuales pudieron ser legales, contables, médicos, etc...; esto es, no existe motivación ni prueba alguna que haya permitido concluir a la autoridad la actualización del

⁷ Tesis I.150.A. J/9, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente a la Novena Época, Tomo XXXI, Abril de 2010, Núm. de Registro: 164649, consultable a página 2675.

«hecho imponible» o «hecho generador» para el nacimiento de la obligación tributaria a cargo de la justiciable como «retenedora del impuesto cedular por la prestación de servicios profesionales», o por lo menos tal «motivación» no se estableció en la resolución impugnada, como debió efectuarse para colmar tal requisito legal y constitucional que posibilitará una defensa efectiva a la empresa contribuyente.

Por tanto, es de concluirse -en la resolución impugnada- que la autoridad encausada no llevó a cabo el desglose de los datos citados con antelación, para así poder concluir que se actualizó la hipótesis jurídica o de hecho generadora del tributo; **motivación requerida como mínima por el artículo 16 Constitucional.**

Sirve de sustento a lo anterior, el siguiente criterio jurisprudencial emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que es del tenor literal siguiente:

«MOTIVACION, CONCEPTO DE. La motivación exigida por el artículo 16 constitucional consiste en el razonamiento, contenido en el texto mismo del acto autoritario de molestia, según el cual quien lo emite llega a la conclusión de que el acto concreto al cual se dirige, se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales. Es decir, motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formula la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal».⁸

Énfasis y subrayado añadido

⁸ Tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación correspondiente a la Séptima Época, Volumen 151-156, Tercera Parte, Núm. de Registro: 237716, Página 225.

Visto lo anterior, resulta inconcuso que las simples expresiones referidas genéricamente en la resolución impugnada, de ninguna manera reflejaron certeza jurídica alguna a la empresa hoy accionante.

Al respecto, en el caso «Chaparro Álvarez y Lapo Íñiguez vs. Ecuador», la Corte Interamericana de Derechos Humanos, consideró que: «[...] las decisiones que adopten los órganos internos que puedan afectar derechos humanos deben estar debidamente fundamentadas, pues de lo contrario serían decisiones arbitrarias. La motivación es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión [...]»⁹

Asimismo, en el caso «Chocrón Chocrón vs. Venezuela», el aludido tribunal interamericano puntualizó que: «[...] la argumentación de un fallo y de ciertos actos administrativos deben permitir conocer cuáles fueron los hechos, motivos y normas en que se basó la autoridad para tomar su decisión, a fin de descartar cualquier indicio de arbitrariedad. Asimismo, la motivación demuestra a las partes que éstas han sido oídas y, en aquellos casos en que las decisiones son recurribles, les proporciona la posibilidad de criticar la resolución y lograr un nuevo examen de la cuestión ante las instancias superiores. Por ello, el deber de motivación es una de las “debidas garantías” incluidas en el artículo 8.1 para salvaguardar el derecho a un debido proceso [...]»¹⁰

⁹ Véase Caso Chaparro Álvarez y Lapo Íñiguez vs. Ecuador. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de fecha 21 veintiuno de noviembre de 2007 dos mil siete. Páginas 26, 27 y 38.

¹⁰ Véase Caso Chocrón Chocrón vs. Venezuela. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de fecha 01 uno de julio de 2011 dos mil once. Página 38.

Sin embargo, al tratarse de una «actuación omisiva» de la autoridad fiscalizadora, su motivación respecto a la determinación del crédito fiscal no puede ser insuficiente, sino indebida al ser contraria a la legislación fiscal aplicable, la cual es un ordenamiento de estricto derecho al contemplar los hechos generadores de las obligaciones tributarias.

Por lo tanto, este juzgador considera que le asiste la razón a la justiciable, toda vez que la resolución impugnada que por esta vía se impugna carece de la debida fundamentación y motivación requerida como elemento mínimo para la validez de todo acto de autoridad.

Situación que se traduce en un **vicio de fondo**, al no cumplirse cabalmente con el elemento de validez contenido en la fracción VI, del artículo 137 del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato.

Clarifica lo anterior, el siguiente criterio jurisprudencial que se cita a continuación:

«FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. LA DIFERENCIA ENTRE LA FALTA Y LA INDEBIDA SATISFACCIÓN DE AMBOS REQUISITOS CONSTITUCIONALES TRASCIENDE AL ORDEN EN QUE DEBEN ESTUDIARSE LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y A LOS EFECTOS DEL FALLO PROTECTOR. La falta de fundamentación y motivación es una violación formal diversa a la indebida o incorrecta fundamentación y motivación, que es una violación material o de fondo, siendo distintos los efectos que genera la existencia de una u otra, por lo que el estudio de aquella

omisión debe hacerse de manera previa. En efecto, el artículo 16 constitucional establece, en su primer párrafo, el imperativo para las autoridades de fundar y motivar sus actos que incidan en la esfera de los gobernados, pero la contravención al mandato constitucional que exige la expresión de ambas en los actos de autoridad puede revestir dos formas distintas, a saber: la derivada de su falta, y la correspondiente a su incorrección. Se produce la falta de fundamentación y motivación, cuando se omite expresar el dispositivo legal aplicable al asunto y las razones que se hayan considerado para estimar que el caso puede subsumirse en la hipótesis prevista en esa norma jurídica. En cambio, hay una indebida fundamentación cuando en el acto de autoridad sí se invoca el precepto legal, sin embargo, resulta inaplicable al asunto por las características específicas de éste que impiden su adecuación o encuadre en la hipótesis normativa; y una incorrecta motivación, en el supuesto en que sí se indican las razones que tiene en consideración la autoridad para emitir el acto, pero aquéllas están en disonancia con el contenido de la norma legal que se aplica en el caso. De manera que la falta de fundamentación y motivación significa la carencia o ausencia de tales requisitos, mientras que la indebida o incorrecta fundamentación y motivación entraña la presencia de ambos requisitos constitucionales, pero con un desajuste entre la aplicación de normas y los razonamientos formulados por la autoridad con el caso concreto. La diferencia apuntada permite advertir que en el primer supuesto se trata de una violación formal dado que el acto de autoridad carece de elementos ínsitos, connaturales, al mismo por virtud de un imperativo constitucional, por lo que, advertida su ausencia mediante la simple lectura del acto reclamado, procederá conceder el amparo solicitado; y en el segundo caso consiste en una violación material o de fondo porque se ha cumplido con la forma mediante la expresión de fundamentos y motivos, pero unos y otros son incorrectos, lo cual, por regla general, también dará lugar a un fallo protector, sin embargo, será menester un previo análisis del contenido del asunto para llegar a concluir la mencionada incorrección. Por virtud de esa nota distintiva, los efectos de la concesión del amparo, tratándose de una resolución jurisdiccional, son igualmente diversos en uno y otro caso, pues aunque existe un elemento común, o sea, que la autoridad deje insubsistente el acto inconstitucional, en el primer supuesto será para que subsane la irregularidad expresando la fundamentación y motivación antes ausente, y en el segundo para que aporte fundamentos y motivos diferentes a los que formuló previamente. La apuntada diferencia trasciende, igualmente, al orden en que se deberán estudiar los argumentos que hagan valer los quejosos, ya que si en un caso se advierte la carencia de los requisitos constitucionales de que se trata, es decir, una violación

formal, se concederá el amparo para los efectos indicados, con exclusión del análisis de los motivos de disenso que, concurriendo con los atinentes al defecto, versen sobre la incorrección de ambos elementos inherentes al acto de autoridad; empero, si han sido satisfechos aquéllos, será factible el estudio de la indebida fundamentación y motivación, esto es, de la violación material o de fondo».¹¹

Énfasis y subrayado añadido

Consecuentemente, lo procedente es decretar la **Nulidad Total** del acto impugnado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 300, fracción II, del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, al actualizarse la causal de ilegalidad prevista en el artículo 302, fracción IV, del mismo ordenamiento legal, toda vez que se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas, dejando de aplicar las debidas.

Al respecto, se invoca el siguiente criterio por analogía que es del tenor siguiente:

«CRÉDITOS FISCALES DERIVADOS DE VISITAS DOMICILIARIAS. SU NULIDAD POR HABERSE DETERMINADO DE FORMA OPUESTA A LA PREVISTA POR LA NORMA (VICIO DE ILEGALIDAD), NO DEBE SER LA APLICABLE A FACULTADES DISCRECIONALES. Si bien es cierto que las facultades de comprobación de la autoridad fiscal son discrecionales (por ejemplo, la orden de visita domiciliaria), también lo es que, agotada ésta y ya en la de determinación el fisco ejercerá facultades regladas para liquidar el crédito con la información obtenida. Lo anterior es así, porque en la discrecionalidad se permite a la autoridad cierta toma de decisiones de varias posibles, mientras que en las facultades regladas debe ceñirse al marco fijado por la norma que le señala la conducta específica a seguir, la cual no puede variar ni desatenderse. Por esas razones, cuando en el juicio contencioso

¹¹ Tesis: I.3o.C. J/47, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente a la Novena Época, Tomo XXVII, Febrero de 2008, Núm. de Registro: 170307, consultable a página: 1964.

administrativo se impugna la determinación del crédito fiscal derivado de una visita domiciliaria y se declara su nulidad por un vicio de ilegalidad, consistente en haberse determinado de forma opuesta a la prevista por la norma, la resolución de la Sala no debe ser la aplicable respecto de facultades discrecionales, sino lisa y llana, con fundamento en el artículo 51, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, al tratarse de un tema que ya no puede ser objeto de ulterior discusión».¹²

Subrayado añadido

No se omite señalar, que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 143 del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, la determinación del crédito fiscal señalado con antelación, no podrá surtir efecto alguno al haberse declarado nulo; ello, sin perjuicio de las facultades fiscalizadoras y determinadoras de la autoridad fiscal que quedan expeditas, en tanto no caduquen las mismas.

Sirve de sustento a lo anterior, el siguiente criterio que se cita a continuación:

«NULIDAD LISA Y LLANA EN TRATÁNDOSE DE LA DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. ALCANCES. Las consecuencias de una declaratoria de nulidad lisa y llana están vinculadas con la figura de la cosa juzgada, atento lo cual, la autoridad queda sujeta, en su caso, a no reiterar precisa y exclusivamente lo que fue materia del juicio de nulidad o reiterarla en el mismo contexto específico del que provino. En este sentido, cabe afirmar que una declaratoria de nulidad lisa y llana implica una condena de ineficacia respecto de un acto administrativo que es ilegal. Sin embargo, tal situación no puede tener el alcance de extinguir, obligada y necesariamente, las facultades de fiscalización y

¹² Tesis: II.3o.A.37 A (10a.), publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente a la Décima Época, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 3, Núm. de Registro: 2003525, consultable a página 1764.

determinación de créditos fiscales, ya que el régimen de ambas instituciones - nulidad y caducidad-, es autónomo.»¹³

Subrayado añadido

Toda vez que resultaron fundados los conceptos de impugnación en estudio y que los mismos fueron suficientes para decretar la nulidad de la resolución impugnada, resulta innecesario el estudio de los demás conceptos de anulación que se desprenden del escrito inicial de demanda, ya que de realizarlo cualquiera que fuese el resultado, no variaría el sentido de la presente resolución jurisdiccional.

Resulta aplicable al respecto, la jurisprudencia aprobada por el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, que a la letra dice: «**CONCEPTOS DE VIOLACION. CUANDO SU ESTUDIO ES INNECESARIO.** Si al considerarse fundado un concepto de violación ello trae como consecuencia la concesión del amparo, es innecesario analizar los restantes, ya que cualquiera que fuera el resultado de ese estudio, en nada variaría el sentido de la sentencia».¹⁴

SEXTO. Análisis de las pretensiones. Una vez decretada la nulidad en los términos señalados con antelación, la pretensión de la parte actora se encuentra totalmente satisfecha, debido a que se deja **insubsistente la resolución impugnada** con número de oficio *****, de fecha 08 ocho de octubre de 2019 dos mil diecinueve, suscrita por la **Directora Regional de Auditoría Fiscal A, dependiente de la Secretaría de Finanzas, Inversión y Administración del Estado de Guanajuato**; situación que permite

¹³ Tesis: I.4o.A.366 A, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente a la Novena Época, Tomo XVII, Enero de 2003, Núm. de Registro: 185128, consultable a página 1819.

¹⁴ Octava Época, Registro: 223103, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, Abril de 1991, Materia(s): Común, Tesis: V.2o. J/7, Página 86.

dejar sin efecto alguno la determinación del crédito fiscal controvertida, dado que no es válida ni produce efectos jurídicos, al no ser ejecutable ni subsanable.

Con fundamento en los artículos 1, fracción II, 249, 255, fracción I, 298, 299 y 300, fracción II, del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, se:

RESUELVE

PRIMERO. Esta Primera Sala es **competente** para tramitar y resolver el presente proceso contencioso administrativo.

SEGUNDO. No es **procedente decretar el sobreseimiento** en la presente causa administrativa, acorde a lo manifestado en el **Considerando Tercero** de la presente sentencia.

TERCERO. Se decreta la **Nulidad Total** de la resolución controvertida, en términos de lo expuesto en el **Considerando Quinto** de la misma.

Notifíquese a las partes.

En su oportunidad procesal archívese el presente expediente como asunto concluido y dese de baja en el Libro de Registro de esta Primera Sala.

Así lo proveyó y firma el Maestro Gerardo Arroyo Figueroa, Magistrado Propietario de la Primera Sala, actuando legalmente asistido de la Licenciada Mariana Martínez Piña, Secretaria de Estudio y Cuenta, que da fe.-

Versión Pública TJA