

Silao de la Victoria, Guanajuato, 17 diecisiete de enero de 2019 dos mil diecinueve.

ASUNTO

Sentencia definitiva del proceso contencioso administrativo con número de expediente **681/1ªSala/18** promovido por «*****», a través de su representante legal *****, ha llegado el momento de resolver lo que en Derecho procede.

ANTECEDENTES

PRIMERO. Promoción de la demanda. Por escritos presentados en la Secretaría General de Acuerdos de este Tribunal de Justicia Administrativa del Estado de Guanajuato, los días 07 siete de mayo y 01 uno de junio de 2018 dos mil dieciocho, «*****», a través de su representante legal *****, promovió proceso administrativo, señalando como actos impugnados los siguientes:

«a) La resolución determinante de fecha 20 de Marzo de 2018 bajo número de oficio ***** por medio de la cual se le imponen a mi representada un crédito fiscal por la cantidad de \$***** por concepto de Impuesto Sobre Nómina, recargos, multas y actualizaciones.

b) La multa contenida en el oficio bajo número ***** por la cantidad de \$*****

c) La multa contenida en el oficio ***** de fecha 31 de Julio de 2017 por la cantidad de \$***** la cual se desconoce en su forma y términos.»

De igual forma, de un análisis integral¹ a los conceptos de impugnación consignados en el escrito de demanda, se advierte que el justiciable también endereza controversia en contra de la solicitud de información y documentación número de oficio *****, emitida el 20 veinte de junio de 2017 dos mil diecisiete, así como del oficio de observaciones número *****, emitido el 05 cinco de diciembre de 2017 dos mil diecisiete.

Además, el impetrante hizo valer como única pretensión la nulidad lisa y llana de las resoluciones impugnadas.

SEGUNDO. Trámite del proceso administrativo. Mediante auto de fecha 07 siete de junio de 2018 dos mil dieciocho, se admitió la demanda, se tuvo por acreditada la personalidad de la persona jurídica colectiva demandante mediante la copia certificada de la Escritura Pública número ***** de fecha 6 seis de septiembre de 2001 dos mil uno, otorgada ante la fe de la Licenciada María Alicia de la Rosa de Moreno, Notario Público número ***** de Aguascalientes, Aguascalientes, se ordenó correr traslado de ella a la autoridad demandada y se le emplazó para que diera contestación a la misma.

Se tuvieron por admitidas las pruebas documentales ofrecidas y exhibidas por la parte actora en su escrito inicial de demanda, así como la presuncional legal y humana en todo lo que le favorezca. Asimismo, se le tuvo por designando autorizados en términos del ordinal 10, párrafo segundo, del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, y toda vez que el accionante no señaló domicilio para recibir notificaciones, se le hizo saber que las

¹ Sirve de sustento a tal determinación interpretativa, la jurisprudencia cuyo rubro reza: «**DEMANDA. COMO ACTO JURÍDICO ES SUSCEPTIBLE DE INTERPRETACIÓN INTEGRALMENTE.**» Novena; Registro: 171800; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXVI, agosto de 2007; Materia(s): Común; Tesis: I.3o.C./40; Página: 1240.

notificaciones, aún las de carácter personal se le harán por medio de Estrados.

Posteriormente, mediante proveído de fecha 27 veintisiete de junio de 2018 dos mil dieciocho, **se concedió la suspensión provisional** para el efecto de mantener las cosas en el estado en que encuentran; es decir, que no se continúe con el procedimiento administrativo de ejecución.

No obstante, con el propósito de resolver sobre la suspensión definitiva, se requirió a la autoridad demandada, Directora Regional de Auditoría Fiscal «B» de la Dirección General de Auditoría Fiscal de la Subsecretaría de Finanzas e Inversión de la Secretaría de Finanzas, Inversión y Administración del Estado de Guanajuato, para que rindiera informe sobre la emisión del mandamiento de ejecución, requerimiento de pago y embargo, con número de control ****, de fecha 19 diecinueve de junio de 2018 dos mil dieciocho, y exhiba copia certificada de las referidas documentales.

En ese orden temporal, por auto de fecha 17 diecisiete de agosto de 2018 dos mil dieciocho, se tuvo a la **Directora Regional de Auditoría Fiscal «B» de la Dirección General de Auditoría Fiscal de la Subsecretaría de Finanzas e Inversión de la Secretaría de Finanzas, Inversión y Administración del Estado de Guanajuato**, por contestando la demanda en tiempo y forma; igualmente, se le tuvo por 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.

Además, se señaló fecha y hora para la celebración de la audiencia de alegatos, la que tendría verificativo en el despacho de esta Primera Sala.

Luego, mediante acuerdo dictado el 24 veinticuatro de agosto de 2018 dos mil dieciocho, se tuvo a la autoridad demandada por rindiendo el informe que le fue requerido, al manifestar que la Secretaría de Finanzas, Inversión y Administración, Dirección General de Ingresos/Dirección de Ejecución, Oficina Recaudadora de Pénjamo, Guanajuato, mediante la diligencia de fecha 20 veinte de junio de 2018 dos mil dieciocho, previo citatorio, procedió a realizar la diligencia de requerimiento de pago y embargo mediante número de control *****de fecha 19 diecinueve de junio de 2018 dos mil dieciocho; que los bienes embargados y descritos en dicha diligencia se encuentran en depósito en el domicilio de la contribuyente. Situación por la cual, **se concedió la suspensión definitiva** para efecto de que no se continúe con el procedimiento administrativo de ejecución iniciado.

TERCERO. Audiencia final del proceso. Legalmente citadas las partes, el 09 nueve de octubre de 2018 dos mil dieciocho, tuvo verificativo la audiencia de alegatos, mismos que no fueron presentados por las partes.

C O N S I D E R A N D O

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 y 11, fracción I, de la Ley Orgánica del Tribunal de Justicia

Administrativa del Estado de Guanajuato²; 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 de los actos impugnados. De conformidad con lo previsto por el artículo 299, fracción I, del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, previo al estudio del fondo, debe fijarse de manera precisa los actos impugnados por el actor.³

Así, del análisis integral al escrito de demanda, se advierte que en la presente causa, el accionante pretende controvertir la legalidad de:

1. La resolución determinante con número de oficio *****, emitida el día 20 veinte de marzo de 2018 dos mil dieciocho, así como sus constancias de notificación, emitida por la Directora Regional de Auditoría Fiscal «B», adscrita a la Dirección General de Auditoría Fiscal de la Subsecretaría de Finanzas e Inversión, dependiente de la Secretaría de Finanzas, Inversión y Administración del Estado de Guanajuato, recaídas dentro del expediente número *****;

1.1 El oficio de observaciones número *****, emitido el 05 cinco de diciembre de 2017 dos mil diecisiete, así como sus constancias de notificación;

² 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.

³ Al efecto, resulta ilustrativo lo establecido en la tesis de rubro: «**ACTOS RECLAMADOS. REGLAS PARA SU FIJACIÓN CLARA Y PRECISA EN LA SENTENCIA DE AMPARO.**» *Novena Época; Registro: 181810; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XIX, Abril de 2004; Materia(s): Común; Tesis: P. VI/2004; Página: 255.*

1.2 La solicitud de información y documentación número de oficio ***,** emitida el 20 veinte de junio de 2017 dos mil diecisiete, así como su constancia de notificación.

1.3 La determinación de multa oficio número ***,** de fecha 31 treinta y uno de julio de 2017 dos mil diecisiete, por la cantidad de \$***** (*****), así como sus constancias de notificación;⁴ y

1.4 La determinación de multa oficio número ***,** de fecha 29 veintinueve de agosto de 2017 dos mil diecisiete, así como sus constancias de notificación.

Destacando que el oficio de observaciones⁵, la solicitud de información y documentación, así como las determinaciones de multa, no constituyen *per se* actos definitivos, sino de naturaleza meramente procedimental o de carácter intermedio⁶, en la medida que integran parte de las etapas del procedimiento administrativo de verificación fiscal en **revisión de gabinete o escritorio**, establecido por el artículo 79 del Código Fiscal para el Estado de Guanajuato.

⁴ Sin soslayar que si bien el accionante refirió en su demanda como acto impugnado la resolución número «***** (sic), lo cierto es que, del análisis integral al escrito de demanda, así como a los autos que integran la causa procesal, el acto que el demandante verdaderamente pretende impugnar es la resolución cuyo número de oficio es *****.

⁵ Al efecto, por analogía, resulta conducente acudir a lo establecido en la tesis cuyo rubro reza: **«JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. ES IMPROCEDENTE CONTRA EL OFICIO DE OBSERVACIONES EMITIDO DENTRO DE UN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN, YA QUE NO ES UN ACTO DEFINITIVO Y, POR TANTO, NO ES APTO PARA CONSIDERARLO EL PRIMERO DE APLICACIÓN QUE PERMITA LA IMPUGNACIÓN DE LA NORMA EN QUE SE FUNDA.»** *Novena Época Registro: 164308 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXXII, Julio de 2010 Materia(s): Administrativa Tesis: VI.3o.A.334 A Página: 1984*

⁶ Resulta ilustrativo en relación con tal determinación, lo expuesto en la tesis cuyo rubro reza: **«PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SEGUIDO EN FORMA DE JUICIO. INTERPRETACIÓN DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 114 DE LA LEY DE AMPARO.»** *Novena Época Registro: 193613 Instancia: Segunda Sala Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo X, Julio de 1999 Materia(s): Común, Administrativa Tesis: 2a. XCIX/99 Página: 367*

No obstante, toda vez que el justiciable combate la resolución que determina en definitiva un crédito fiscal a cargo del contribuyente, resulta procedente el estudio de las razones de ilegalidad vertidas en contra de las actuaciones intra-procedimentales antes mencionadas, que estén dirigidas a cuestionar las violaciones cometidas en esas etapas procedimentales.

Al efecto, por analogía, resulta conducente acudir a lo establecido en la siguiente jurisprudencia y tesis, respectivamente:

«PROCEDIMIENTOS EN FORMA DE JUICIO SEGUIDOS POR AUTORIDADES DISTINTAS DE TRIBUNALES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 114, FRACCIÓN II, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DE AMPARO. SU CONCEPTO COMPRENDE TANTO AQUELLOS EN QUE LA AUTORIDAD DIRIME UNA CONTROVERSIA ENTRE PARTES CONTENDIENTES, COMO LOS PROCEDIMIENTOS MEDIANTE LOS QUE LA AUTORIDAD PREPARA SU RESOLUCIÓN DEFINITIVA CON INTERVENCIÓN DEL PARTICULAR. La Ley de Amparo establece que tratándose de actos dentro de un procedimiento, la regla general, con algunas excepciones, es que el juicio constitucional sólo procede hasta la resolución definitiva, oportunidad en la cual cabe alegar tanto violaciones de fondo como de procedimiento, sistema que tiene el propósito de armonizar la protección de las garantías constitucionales del gobernado, con la necesidad de asegurar la expeditividad de las diligencias procedimentales. Tal es la estructura que dicha Ley adopta en el amparo directo, así como en los procedimientos de ejecución y en los procedimientos de remate, como lo establece en sus artículos 158 y 114, fracción III, respectivamente. Por tanto, al establecer el segundo párrafo de la fracción II del artículo 114 acabo de citar, que cuando el acto reclamado de autoridades distintas de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, emanen de un procedimiento en forma de juicio, el amparo sólo procede en contra de la resolución definitiva, debe interpretarse de manera amplia la expresión "procedimiento en forma de juicio", comprendiendo aquellos en que la autoridad dirime una controversia entre partes contendientes, así como todos los procedimientos en que la autoridad, frente al particular, prepara su resolución definitiva, aunque sólo sea un trámite para cumplir con la garantía de audiencia, pues si en todos ellos se reclaman actos dentro de procedimiento, en todos

debe de aplicarse la misma regla, conclusión que es acorde con la interpretación literal de dicho párrafo.»⁷

«ACTOS O VIOLACIONES INTRAPROCESALES PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL AMPARO DIRECTO. SUS CARACTERÍSTICAS. La connotación jurisprudencial de actos o violaciones intraprocesales para efectos de la procedencia del amparo directo, alude a aquellas que se dan dentro del procedimiento y sólo producen efectos de carácter formal, en relación con normas adjetivas; pueden hacerse valer en los conceptos de violación hasta que se dicte la sentencia definitiva o en la resolución que ponga fin al juicio. Esto es, las violaciones que inciden en disposiciones procesales o adjetivas -a diferencia de lo que ocurre con las de naturaleza sustantiva- no implican un agravio actual, sino que la afectación depende de su trascendencia o no al desenlace del juicio o procedimiento.»⁸

Lo resaltado es propio.

Luego, aun cuando las referidas resoluciones constan en copia fotostática simple -según se aprecia de autos-, éstas generan convicción sobre la existencia de sus originales y de su contenido, al concatenarlas con el reconocimiento expreso vertido por la autoridad demandada respecto de su emisión⁹. Ello, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 78, 117, 124, 130 y 131 Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, así como de conformidad con lo establecido en la siguiente tesis:

«COPIA FOTOSTÁTICA SIMPLE DE UN DOCUMENTO. SI ESTA CONCATENADA CON OTROS ELEMENTOS PROBATORIOS, PUEDE FORMAR CONVICCIÓN. Si bien una copia fotostática simple carece de valor probatorio pleno, no puede negarse que es un indicio y, como tal, incapaz por sí solo de producir certeza; sin embargo, como todo indicio, cuando la fotostática se

⁷ Novena Época Registro: 184435 Instancia: Segunda Sala Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XVII, Abril de 2003 Materia(s): Común Tesis: 2a./J. 22/2003 Página: 196

⁸ Décima Época Registro: 2011349 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 29, Abril de 2016, Tomo III Materia(s): Común Tesis: I.1o.A.E.19 K (10a.) Página: 2136

⁹ Reconocimiento expreso de la autoridad visible a foja 118 de los autos que integran el expediente.

encuentra adminiculada con otros elementos probatorios, su correlación lógica y enlace natural con la verdad que se busca, puede formar convicción en el juzgador.»¹⁰

Énfasis añadido.

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».¹¹

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 presente proceso administrativo**, ya que en la especie no se actualiza ninguna de las hipótesis normativas previstas en los artículos 261 y 262 del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato.

¹⁰ Registro: **200696**; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo II, Noviembre de 1995; Materia(s): Común; Tesis: 2a. CI/95; Página: 311

¹¹ Tesis: VI.2o. J/323, 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, Página: 87.

CUARTO. Argumentos de las partes. No se transcribirán los conceptos de impugnación expuestos por el impetrante, ni aquellos esgrimidos por la autoridad encausada tendentes 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»**.¹²

QUINTO. Estudio de los conceptos de impugnación. Por cuestión de método, el estudio de los conceptos de impugnación se realizará en orden diverso al propuesto por el accionante, al producir dicho análisis un mayor beneficio jurídico para el actor¹³, conforme a lo establecido por la jurisprudencia cuyo rubro reza:

«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 79 de la Ley de Amparo previene que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados de Circuito y los Juzgados de Distrito pueden realizar el examen conjunto de los conceptos de violación o agravios, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, empero no impone la

¹² 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.

¹³ Conforme a lo establecido en la jurisprudencia cuyo rubro reza: **«CONCEPTOS DE ANULACIÓN EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ES PREFERENTE EL ESTUDIO DE AQUELLOS QUE CONDUZCAN A DECLARAR LA NULIDAD LISA Y LLANA DEL ACTO IMPUGNADO POR REPRESENTAR UN MAYOR BENEFICIO PARA EL ACTOR (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE GUANAJUATO)»** Novena Época Registro: 166717 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXX, Agosto de 2009 Materia(s): Administrativa Tesis: XVI.1o.A.T. J/9 Página: 1275

obligación al juzgador de garantías de seguir el orden propuesto por el quejoso o recurrente en su escrito de inconformidad, sino que la única condición que establece el referido precepto es que se analicen todos los puntos materia de debate, lo cual puede hacerse de manera individual, conjunta o por grupos, en el propio orden de su exposición o en uno diverso.»¹⁴

Así, en el concepto de impugnación identificado como «SEXTO», el impetrante aduce en lo medular, **la indebida fundamentación y motivación de la resolución determinante con número de oficio*******, pues indica que la autoridad demandada determinó incorrectamente la base del impuesto sobre nóminas en términos de los artículos 3 y 8, último párrafo, inciso a), de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato.

A lo cual, agrega que la ilegalidad de la resolución impugnada deriva de que la autoridad fijó los montos de las erogaciones y, por ende, la base de la contribución, tomando en consideración erogaciones realizadas y correspondientes a los ejercicios 2015 dos mil quince y 2016 dos mil dieciséis, y no así con base en erogaciones realizadas los últimos 12 doce meses de haberlas determinado, además -acota- tomó en cuenta declaraciones presentadas en fecha 18 dieciocho de enero de 2016 dos mil dieciséis, y no en los últimos 12 doce meses.

Al respecto, si bien la autoridad demandada sostiene en el punto correlativo de su contestación de demanda la inoperancia de los conceptos de impugnación «SEXTO», «SÉPTIMO», «OCTAVO» y «NOVENO» esgrimidos por el justiciable, lo cierto es que omite expresar controversia alguna en relación a los argumentos de ilegalidad aducidos por el actor en el concepto de impugnación en estudio; además, la

¹⁴ Novena Época; Registro: 167961; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXIX, Febrero de 2009; Materia(s): Común; Tesis: VI.2o.C. J/304; Página: 1677.

autoridad se limita a sostener que en la resolución impugnada sí fueron señalados con precisión los preceptos legales, así como la motivación aplicable.

A continuación, de conformidad con el artículo 299, fracción I, del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, se precisa que la *litis* del punto en estudio, estriba en dilucidar si la determinación del crédito fiscal impugnado se encuentra o no debidamente fundada y motivada, derivado de esclarecer si la base imponible fue o no correctamente determinada por la autoridad demandada.

Observados los argumentos de las partes, así como el material probatorio que integra la presente causa, quien resuelve determina que resulta **fundado** dicho argumento de ilegalidad, conforme a las siguientes consideraciones:

Los artículos 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y 19, fracción II, de la Constitución Política para el Estado de Guanajuato, establecen como obligación de los administrados, el **contribuir al gasto público** de los distintos niveles de gobierno, observando en todo momento los principios que le rigen, como son los de proporcionalidad¹⁵, equidad¹⁶, legalidad y destino al gasto público.

¹⁵ Este principio radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. De ese modo, para que un gravamen sea proporcional, debe existir **congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes**, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

¹⁶ La equidad tributaria se traduce en que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula, por lo que han de recibir el mismo trato en lo referente a dicho impuesto, resultando por consiguiente que, junto con el principio de proporcionalidad tributaria por virtud del cual los impuestos deben ajustarse a la capacidad económica de quienes están obligados a pagarlos, **la justicia tributaria consagrada en la Constitución Federal busca el mismo trato a quienes se encuentren en situaciones semejantes y, contrariamente desigual, a situaciones disímiles.**» (Énfasis añadido) *Extracto correspondiente al Amparo en Revisión número 1294/2004, aprobado el 19 diecinueve de octubre de 2004 dos mil cuatro, por unanimidad de votos, Ponente: José Ramón Cossío Díaz, Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.*

En ese sentido, conforme a lo dispuesto por el numeral 28 del Código Fiscal para el Estado de Guanajuato, por regla general **corresponde al contribuyente auto-determinar las contribuciones a su cargo**¹⁷, y como supuesto de excepción, las autoridades fiscales podrán determinar el *quantum* de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, conforme a lo previsto por el ordinal 71 del citado Código Fiscal.

Precisado lo anterior, se destaca que la determinación impositiva deberá realizarse sobre **bases ciertas**, esto es, apoyándose en libros de contabilidad, nóminas, comprobantes de pago, registros varios, entre otros, que exhiban los propios contribuyentes. Por otra parte, tratándose de bases inciertas¹⁸, la autoridad fiscal de manera excepcional podrá realizar la determinación de la base gravable de manera **estimativa o presuntiva**.

En materia de Impuesto sobre Nóminas, conforme a lo establecido por el artículo 8, fracción I, de la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Guanajuato, la autoridad fiscal **podrá estimar** las erogaciones realizadas por concepto de pago al trabajo personal subordinado, cuando el sujeto obligado no presente sus declaraciones, no lleve los libros, registros, documentación que establezcan las leyes fiscales del Estado y sistemas de la contabilidad a que legalmente está obligado.

Lo anterior resulta relevante, toda vez que en términos de lo previsto por el ordinal 7 de la indicada ley, los sujetos obligados al pago de aludido

¹⁷ Precisando que, es en el causante en quien recae la obligación de determinar -en cantidad líquida-, las contribuciones a enterar; así, la autodeterminación de las contribuciones parte de un **principio de buena fe**, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias e identificar, por consiguiente, su capacidad para contribuir a los gastos públicos.

¹⁸ Las cuales consisten en aquellas sobre las que no existe certeza respecto del valor de las actividades objeto del tributo que fueron realmente efectuados por el contribuyente, ya sea por causas imputables a éste o por causas distintas.

impuesto, tienen como obligaciones, entre otras, **presentar declaraciones y llevar los libros, registros, documentación que establezcan las leyes fiscales del Estado y sistemas de contabilidad**, de conformidad con el Código Fiscal para el Estado de Guanajuato¹⁹.

Luego, ante la ausencia de una base cierta -asientos contables o documentos que demuestren objetivamente el hecho imponible y el débito tributario-, y para efecto de que la autoridad pueda efectuar tal estimativa, **deberá tener en cuenta:**

- Las erogaciones realizadas, declaradas en los últimos doce meses;
- Las manifestaciones presentadas por concepto de Impuesto sobre la Renta, Sobre Productos del Trabajo en los últimos doce meses;
- Las actividades realizadas por el causante y otros datos que puedan utilizarse, obtenidos a través de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal; y
- Los importes erogados para remunerar los trabajos sometidos al régimen de subcontratación dispuesto en la Ley Federal del Trabajo.

¹⁹ **Artículo 55.** Los contribuyentes deberán llevar los libros, registros y documentación que establezcan las leyes fiscales del estado, de conformidad con las siguientes reglas: **I. Llevar la contabilidad de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, realizando los registros correspondientes, dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se realicen las operaciones que los originen, sin incurrir en alteraciones, borraduras o enmendaduras.** Cuando al inicio de una visita domiciliaria los contribuyentes hubieran omitido asentar registros en su contabilidad dentro de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales, dichos registros sólo podrán efectuarse después de que la omisión correspondiente haya sido asentada en acta parcial; esta obligación subsiste inclusive cuando las autoridades hubieran designado un depositario distinto del contribuyente, siempre que la contabilidad permanezca en alguno de sus establecimientos. El contribuyente deberá seguir llevando su contabilidad independientemente de lo dispuesto en este párrafo, y **II. Deberán conservar la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las obligaciones fiscales en el domicilio del sujeto durante un plazo mínimo de cinco años.** En caso de clausura o liquidación, el plazo se contará a partir de la fecha de las mismas, debiendo señalarse en el aviso respectivo el domicilio en que estarán a disposición de las autoridades fiscales, tales libros y documentos.»

Lo anterior, tal y como lo expone el numeral 8, párrafo segundo, incisos a), b), c) y d), de la ley hacendaria estatal, en los términos siguientes:

«**Artículo 8.-** (...) Para practicar las estimaciones a que se refiere este artículo, se tendrán en cuenta:

- a). Las erogaciones realizadas, declaradas en los últimos doce meses;
- b). Las manifestaciones presentadas por concepto de Impuesto sobre la Renta, Sobre Productos del Trabajo en los últimos doce meses; y
- c). Las actividades realizadas por el causante y otros datos que puedan utilizarse, obtenidos a través de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.
- d) Los importes erogados para remunerar los trabajos sometidos al régimen de subcontratación dispuesto en la Ley Federal del Trabajo. (Inciso adicionado. P.O. 16 de diciembre de 2014)»

Lo subrayado es propio.

Del precepto legal antes citado, se colige la existencia de un **procedimiento para determinar de manera estimativa del monto de las erogaciones realizadas por concepto de pago al trabajo personal subordinado**, como mecanismo legal cuyo propósito es fijar la base para la liquidación del Impuesto sobre Nóminas.

Precisando que la aplicación del numeral 8, párrafo segundo, incisos a), b), c) y d), de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, no debe realizarse únicamente bajo una interpretación **estricta**²⁰ del mismo, sino también a la luz de una técnica hermenéutica **sistemática** (la cual no resulta incompatible con la interpretación estricta), para efecto de

²⁰ Ya que tratándose de la interpretación de normas que establezcan cargas fiscales a los particulares, esto es, aquellas que se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, su interpretación deberá limitarse al sentido literal de las palabras contenidas en la norma, sin ir más allá de lo expresamente dispuesto conforme a lo previsto por el ordinal 5 de la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Guanajuato.

interpretar correctamente el marco legal que rige el proceder estimativo de la autoridad para fijar la base del Impuesto sobre Nóminas como carga fiscal, ya que mediante dicho método se busca examinar el contexto normativo en el que se encuentra inmerso el enunciado jurídico, como un todo coherente y ordenado, evitando con ello que el estudio de la norma se efectuó de forma aislada y limitada.

Al efecto, es de citarse el contenido de la jurisprudencia subsecuente:

«LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA. Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas son estrictas, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.»²¹

Énfasis añadido.

²¹ Octava Época Registro: 1011962 Instancia: Tercera Sala Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Apéndice de 2011 Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte - SCJN Vigésima Primera Sección - Principios de justicia tributaria Materia(s): Administrativa Tesis: 670 Página: 1830

Así, los pagos efectuados en dinero o en especie, por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado (de manera independiente a la denominación que se les dé) dentro del territorio del Estado, conforman el objeto de Impuesto sobre Nóminas, con fundamento en lo previsto por el numeral 1 de la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Guanajuato.

En adición a que en términos del artículo 3 de la ley hacendaria estatal, la base del tributo²² en tratamiento se constituye precisamente por el monto de las erogaciones realizadas por concepto de pago al trabajo personal subordinado, que conforme a lo dispuesto por los arábigos 1 y 4, último párrafo, de la citada ley, éste se integra por los conceptos siguientes:

«Artículo 1.- (...) Para efectos de este impuesto se consideran remuneraciones, las siguientes:

- I. Pagos de sueldos y salarios;
- II. Pagos de tiempo extraordinario de trabajo;
- III. Pagos de premios, primas, bonos, estímulos e incentivos;
- IV. Pagos de compensaciones;
- V. Pagos de gratificaciones y aguinaldos;
- VI. Pagos de participación patronal al fondo de ahorros;
- VII. Pagos de primas de antigüedad;
- VIII. Pagos de participación de los trabajadores en las utilidades;
- IX. Pagos de comisiones;
- X. Pagos realizados a administradores, comisarios o miembros de los consejos directivos de vigilancia o de administración de sociedades o asociaciones;
- XI. Pagos de servicios de comedor y comida proporcionados a los trabajadores;
- XII. Pagos de vales de despensa;
- XIII. Pagos de servicio de transporte;
- XIV. Pagos de primas de seguros para gastos médicos o de vida;

²² Precisando que la base gravable resulta indicativa de la capacidad económica de los contribuyentes, ya sea de manera directa tratando se tributos

XV. Pagos realizados a las personas por los servicios que presten a un prestatario, siempre que dichos servicios se lleven a cabo en las instalaciones o por cuenta de este último, por los que no se deba pagar el impuesto al valor agregado; y

XVI. Cualquier otra erogación realizada por concepto de trabajo personal subordinado.

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

VIII. El ahorro, siempre que se integre por un depósito por cantidad igual del trabajador y del patrón; (Fracción reformada. P.O. 27 de diciembre de 2016)

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

X. Los pagos por tiempo extraordinario, cuando éste no rebase tres horas diarias ni tres veces por semana de trabajo, y tampoco cuando estos servicios se pacten en forma de tiempo fijo; (...)

XIV. Las despesas en dinero o en especie, cuando su monto no rebase el 40% de la Unidad de Medida y Actualización diaria. (Fracción reformada. P.O. 01 de julio de 2016)

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

Además, dicho impuesto se causará en el momento en que se realicen las erogaciones que constituyen su objeto y su pago deberá realizarse mediante declaración mensual, a más tardar el día 22 del mes siguiente al que corresponda el impuesto declarado, de conformidad con el numeral 6 de la referida ley de hacienda estatal.

Luego entonces, de una interpretación estricta, complementada bajo una óptica sistemática, realizada al capítulo primero «Del Impuesto sobre Nóminas», del título primero «DE LOS IMPUESTOS», de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, se tiene que al resultar incierto el valor de la base gravable del Impuesto sobre Nóminas, esto es, el monto de las erogaciones realizadas por concepto de pago al trabajo personal subordinado, como sucedió en la especie, la autoridad fiscal se encuentra

en la posibilidad de instrumentar el procedimiento de determinación estimativa previsto en el ordinal 8, , párrafo segundo, incisos a), b), c) y d), de la ley hacendaria estatal.

Debiendo allegarse la autoridad fiscal de toda la información y elementos necesarios que le permitan ponderar y pronunciarse integralmente sobre cada uno de los cuatro supuestos legales²³, con el fin de concluir de manera razonable, así como con apego a los principios de equidad y proporcionalidad, el monto estimado que corresponde a las erogaciones realizadas por concepto de pago al trabajo personal subordinado, por los períodos respectivos a los que el contribuyente éste sujeto a revisión.

Lo anterior, resaltando que la determinación estimativa deberá encontrarse **debidamente fundada y motivada**, en cumplimiento a la exigencia prevista por el artículo 16, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como por el numeral 110, fracción III, del Código Fiscal para el Estado de Guanajuato; ello, en respeto al derecho fundamental de seguridad jurídica consagrado en favor de los gobernados.

Así, para considerarse colmada la debida fundamentación y motivación, la resolución fiscal deberá expresar los preceptos legales aplicables, así como la pormenorización de las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en cuenta para realizar la determinación estimativa, incluyendo **la causal en que se ubicó el contribuyente para que la misma fuera procedente, así como la mecánica conforme a la cual se realizó dicha liquidación;**

²³ Las erogaciones realizadas, declaradas en los últimos doce meses; las manifestaciones presentadas por concepto de Impuesto sobre la Renta, Sobre Productos del Trabajo en los últimos doce meses; las actividades realizadas por el causante y otros datos que puedan utilizarse, obtenidos a través de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal; y los importes erogados para remunerar los trabajos sometidos al régimen de subcontratación dispuesto en la Ley Federal del Trabajo.

siendo imprescindible además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa.

Al efecto, resulta oportuno hacer cita de la siguiente jurisprudencia:

«FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN 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 están 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.»²⁴

Lo relatado es propio.

En la especie, desprendido de la resolución número *****, se observa que la encausada determinó un crédito fiscal a cargo de la justiciable como sujeto obligado en materia de Impuesto sobre Nóminas por los

²⁴ Octava Época, Registro: 164618, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 64, Abril de 1993, Tesis: VI.2o. /J.248, Página: 43.

períodos comprendidos del 01 uno de enero al 31 treinta y uno de diciembre del 2015 dos mil quince y del 01 uno al 31 treinta y uno de diciembre del 2016 dos mil dieciséis, más accesorios (recargos, multas y actualizaciones), por las cantidad total de \$*****.

Lo anterior, con motivo de que la autoridad demandada constató los siguientes hechos:

- Que la ahora actora **estaba afecta como sujeto directo en materia de Impuesto sobre Nóminas**, por los períodos comprendidos del 01 uno de enero al 31 treinta y uno de diciembre del 2015 dos mil quince y del 01 uno al 31 treinta y uno de diciembre del 2016 dos mil dieciséis (Considerando Primero de la resolución impugnada);
- Que el demandante **estaba obligado a presentar declaraciones definitivas mensuales del Impuesto sobre Nóminas** por los períodos antes referidos, con fundamento en lo dispuesto por el numeral 6, primer párrafo, del Código Fiscal para el Estado de Guanajuato; no obstante, ante el incumplimiento otorgado a la solicitud de información y documentación número *****, mediante oficio número *****, **se determinó que éste no presentó dichas declaraciones y por tanto, que omitió el pago de la referida contribución** (Considerando Segundo de la resolución impugnada);
- Que en razón de que el justiciable no proporcionó a la autoridad fiscal en el plazo probatorio de 20 veinte días contados a partir del día siguiente a aquél en que se le notificó el **oficio de observaciones número *******, la documentación probatoria que desvirtúe los hechos y omisiones consignados en el mencionado oficio, se tuvieron por consentidos tales hechos y omisiones, de

conformidad con lo previsto por el arábigo 79, primer párrafo, fracción VI, y segundo párrafo, del Código Fiscal para el Estado de Guanajuato (Considerando Cuarto de la resolución impugnada).

Asimismo, en el Considerando Quinto de la resolución impugnada y en concreto, en el punto I, incisos A) y B), se aprecia que la encausada determinó que en razón de que la contribuyente no proporcionó a esa autoridad fiscal las declaraciones ni los libros o registros que legalmente está obligada a llevar, era procedente realizar la determinación estimativa de la base gravable del Impuesto sobre Nóminas, esto es, las erogaciones por remuneraciones al trabajo personal subordinado por los períodos comprendidos del 01 uno de enero al 31 treinta y uno de diciembre del 2015 dos mil quince y del 01 uno al 31 treinta y uno de diciembre del 2016 dos mil dieciséis, de la siguiente forma:

MES Y AÑO	BASE GRAVABLE PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS SEGÚN INFORMACIÓN DE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA MÚLTIPLE ANEXO 1	
2015		
DICIEMBRE	\$	3,431,888.00
TOTALES	\$	3,431,888.00

MES Y AÑO	BASE GRAVABLE PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS SEGÚN INFORMACIÓN DE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA MÚLTIPLE ANEXO 1	
2016		
DICIEMBRE	\$	3,926,853.00
TOTALES	\$	3,926,853.00

[Extracto visible a fojas 43 y 45 de las constancias que integran el presente proceso]

Ello, derivado de la Declaración Informativa Múltiple (Anexo I: información anual de sueldos, salarios, conceptos asimilados, crédito al salario y subsidio para el empleo [incluye ingresos por acciones]) pagadas en los meses de diciembre de 2015 dos mil quince y 2016 dos mil dieciséis -respectivamente-, información que -señala la resolución

impugnada- obra en la base de datos de los «**sistemas institucionales a los que tiene acceso**» esa autoridad.

Lo anterior, con fundamento -entre otros preceptos legales- en lo previsto por el ordinal 8, primer párrafo, fracción I, y segundo párrafo, inciso c), de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, mismo que indica:

« **Artículo 8.-** La Secretaría de Finanzas, Inversión y Administración podrá estimar las erogaciones de los sujetos de este impuesto en los siguientes casos:

I. Cuando no presenten sus declaraciones, no lleven los libros, registros, documentación que establezcan las leyes fiscales del Estado y sistemas de la contabilidad a que legalmente están obligados. (...)

Para practicar las estimaciones a que se refiere este artículo, se tendrán en cuenta: (...)

c). Las actividades realizadas por el causante y otros datos que puedan utilizarse, obtenidos a través de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal. (...)»

Lo resaltado es propio.

Empero, para efecto de realizar la determinación estimativa de la base gravable del Impuesto sobre Nóminas por los períodos en revisión, se observa que la autoridad fiscal únicamente se allegó de información relativa a uno de los cuatro supuestos previstos por el ordinal 8, párrafo segundo, de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, sin desprenderse razonamiento alguno tendiente a «**tomar en cuenta**» los demás supuestos previstos por los incisos a), b), y d), del aludido precepto legal.

Lo cual resultó contrario al margen de legalidad, ya que bajo la interpretación estricta y sistemática los arábigos que integran el capítulo

primero «Del Impuesto sobre Nóminas», del título primero «DE LOS IMPUESTOS», de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, **era necesario que la encausada se hubiere allegado en su conjunto de todos aquellos datos y elementos que le permitieran -de manera objetiva y razonable- ponderar y concluir una veraz aproximación del monto de las erogaciones que por concepto de pago al trabajo personal subordinado fueron efectuadas por el actor en los periodos a revisión.**

En todo caso, considerando que una vez realizadas las actividades de investigación y obtención de la información necesaria para efectuar la determinación estimativa, y la autoridad fiscal no advirtiera la existencia de datos relativos a los supuestos previstos por los incisos a), b) o d), del segundo párrafo del artículo 8 de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, o cualesquiera de lo anteriores, es que resultaría válida la decisión de instrumentar únicamente el supuesto previsto por el inciso d) del aludido precepto legal, esto es, tomar en cuenta solamente «las actividades realizadas por el causante y otros datos que puedan utilizarse, obtenidos a través de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal» con el propósito de determinar estimativamente la base gravable del Impuesto sobre Nóminas. **Reiterando que en tal supuesto, constituye una exigencia para la autoridad fiscal externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que le imposibilitaron tomar en cuenta -de manera integral- los supuestos previstos por el ordinal 8, segundo párrafo, incisos a), b), c) y d), de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato.**

Lo anterior, con base en la garantía de motivación consagrada en favor de los administrados en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en lo establecido en la

jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 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.»²⁵

Así, es pertinente asumir que la autoridad demandada dictó la determinación estimativa consignada en la resolución número *****, en contravención a lo expresamente establecido por el ordinal 8, párrafo segundo, incisos a), b) c) y d), de la ley hacendaria estatal, actuación con la cual dejó de aplicar debidamente dicha disposición. Ello, reiterando que la autoridad no analizó ni se pronunció de manera completa e integral sobre las hipótesis legales que establece el ordinal 8, segundo párrafo, de la ley hacendaria estatal, esto es, los incisos a), b) y d), mismos que señalan:

«**Artículo 8.-** (...) Para practicar las estimaciones a que se refiere este artículo, se tendrán en cuenta:

- a) Las erogaciones realizadas, declaradas en los últimos doce meses;
- b) Las manifestaciones presentadas por concepto de Impuesto sobre la Renta, Sobre Productos del Trabajo en los últimos doce meses; y
- e) Las actividades realizadas por el causante y otros datos que puedan utilizarse, obtenidos a través de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal;
- d) Los importes erogados para remunerar los trabajos sometidos al régimen de subcontratación dispuesto en la Ley Federal del Trabajo.»

Énfasis añadido.

²⁵ Séptima Época Registro: 394294 Instancia: Segunda Sala Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Apéndice de 1995 Tomo VI, Parte SCJN Materia(s): Común Tesis: 338 Página: 227

Lo anterior, resulta relevante al contrastar²⁶ -de manera exclusivamente **ejemplificativa**- la regulación prevista por el multicitado numeral 8, párrafo segundo, incisos a), b), c) y d) de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, con la establecida en el ordinal 56 del Código Fiscal de la Federación, cuyo texto reza:

«Artículo 56.- Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, **indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:**

- I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.
- II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.
- III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.
- IV. Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.
- VI. Considerando los ingresos y el valor de los actos o actividades comprobados de conformidad con la fracción X del artículo 42 de este Código, para lo cual se sumará el monto diario que representen en el periodo verificado, según corresponda, y se dividirá entre el número total de días verificados. El resultado así obtenido será el promedio diario de ingresos brutos o del valor de los actos o actividades, respectivamente, que se multiplicará por el número de días que comprenda el periodo o ejercicio sujeto a revisión para la determinación presuntiva a que se refiere este artículo.»²⁷

²⁶ En virtud de que ambas legislaciones, no obstante derivan del ejercicio de la potestad de distintos ámbitos de gobierno, su naturaleza jurídica es coincidente al prever ambas disposiciones la figura jurídica en materia fiscal de la determinación estimativa o presuntiva.

²⁷ Precisando que si bien dicho numeral no es aplicable al caso concreto, su contenido resulta sumamente esclarecedor para efecto de desentrañar la *ratio legis* del artículo 8, segundo párrafo, incisos a), b), c) y d), de la ley hacendaria estatal.

Lo resaltado es propio.

Así, de la comparativa y el análisis realizado entre uno y otro precepto legal, se advierte que:

- El ordinal 56 del Código Fiscal de la Federación, enuncia que a fin de determinar de manera presuntiva el valor de las operaciones realizadas por los contribuyentes, las autoridades fiscales podrán calcular éstas instrumentando «**indistintamente**»²⁸ cualquiera de los procedimientos señalados en las seis fracciones contenidas en el citado artículo.
- Contrario a lo anterior, tratándose del artículo 8, párrafo segundo, incisos a), b), c) y d), de la ley hacendaria estatal, no se establece preferencia o distinción alguna, así como tampoco se prevé la existencia de distintos procedimientos para efecto de determinar estimativamente el monto de la base gravable del Impuesto sobre Nóminas.
- No obstante, es de remarcarse que dicho precepto legal si dispone expresamente que para practicar las referidas estimaciones «**se tendrán en cuenta**»²⁹ los supuestos establecidos en los incisos a), b), c) y d), del artículo en comento³⁰, esto es, de manera conjunta e integral, discernimiento que se ve reforzado con motivo de la conjunción «y» que obra expresada entre los referidos incisos, lo cual permite concluir que -a literalidad- tales hipótesis legales se

²⁸ Adverbio que significa «Sin distinción o preferencia» (Diccionario de la Lengua Española)

²⁹ Locución adverbial que se utiliza en función de «**Tener presente, considerar**» (Diccionario de la Lengua Española)

³⁰ Las erogaciones realizadas, declaradas en los últimos doce meses; las manifestaciones presentadas por concepto de Impuesto sobre la Renta, Sobre Productos del Trabajo en los últimos doce meses; las actividades realizadas por el causante y otros datos que puedan utilizarse, obtenidos a través de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal; los importes erogados para remunerar los trabajos sometidos al régimen de subcontratación dispuesto en la Ley Federal del Trabajo.

encuentran relatadas de forma copulativa, y no así de manera disyuntiva o adversativa.

Además, si bien en la determinación estimativa la autoridad fiscal señala que obtuvo las Declaraciones Informativas Múltiples de los «sistemas institucionales a los que tiene acceso», lo cierto es que no explica como fue el proceso de su obtención, ni refiere en concreto cuales son los mencionados sistemas institucionales.

En ese sentido, la autoridad tampoco expone las causas o razones por las cuales considera que la información contenida en las Declaraciones Informativas Múltiples resulta subsumible al supuesto previsto por el artículo 8, segundo párrafo, inciso e), de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato; sino que, a consideración de quien resuelve, la instrumentación de la Declaración Informativa Múltiple -en todo caso- actualizaba la hipótesis regulada por el inciso b), segundo párrafo, del artículo 8 de la ley hacendaria estatal, al tratarse de **una manifestación presentada por concepto de Impuesto sobre la Renta**³¹.

Por lo que su aplicabilidad se encontraba únicamente supeditada a los últimos doce meses, contados a partir de la fecha en que se emitió la resolución determinante, y no así respecto de lapsos mayores, que como sucedió en la especie, correspondieron a los años 2015 dos mil quince y 2016 dos mil dieciséis, siendo emitida la determinación de crédito fiscal el día 20 veinte de marzo de 2018 dos mil dieciocho y computándose los últimos doce meses a partir de marzo del 2017 dos mil diecisiete.

³¹ De conformidad con lo previsto 76, fracciones VI, VII, X y XIII, 86, fracción V, 110, fracciones VI, párrafo segundo, VII, IX y X; 117, párrafo último, 136, párrafo último, 145, párrafo séptimo y 178, párrafo primero, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

De lo hasta aquí expuesto, se concluye que la razón asiste al accionante, ya que aun cuando el actor no exhibió las declaraciones ni los libros o registros que legalmente está obligada a llevar, es inconcuso que la autoridad demandada no interpretó correctamente ni tomó en cuenta integralmente los extremos previstos por los incisos a), b), c) y d), párrafo segundo, del ordinal 8 de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, con el propósito de determinar válidamente la estimación de la base gravable del Impuesto sobre Nóminas por los períodos a los que el justiciable estaba sujeto a revisión.

En tal sentido, queda demostrada la causal de nulidad prevista por el artículo 302, fracción IV, del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, consistente en la **indebida fundamentación y motivación** de la resolución determinante, al evidenciarse que la autoridad demandada dictó tal decisión en contravención a las disposiciones aplicadas, dejando de aplicar las debidas, además de que la autoridad no efectuó correctamente la argumentación lógica-jurídica (proceso de subsunción) mediante la cual explicara con claridad las razones por la cuales considera que el numeral 8, segundo párrafo, inciso e) de la ley hacendaria estatal, resultaba exactamente aplicable al caso en concreto; circunstancia que transgredió el margen de legalidad estipulado por los ordinales 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y 110, fracción III, del Código Fiscal para el Estado de Guanajuato,

Como consecuencia, al haber prosperado el concepto de impugnación ya estudiado, resulta innecesario el análisis de los conceptos de impugnación restantes, siendo sustento de este criterio la siguiente Tesis Jurisprudencial:

«**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.»³²

Asimismo, toda vez que la ilegalidad advertida constituye un **vicio material o de contenido**, su ineficacia es total y, por tanto, ésta genera la invalidez e insubsistencia de todo lo actuado dentro del procedimiento administrativo de verificación fiscal de revisión de gabinete o escritorio, sin perjuicio de que la autoridad pueda nuevamente ejercer sus facultades discrecionales de comprobación y verificación en la materia.

De lo anterior, por analogía, es propicio acudir a la jurisprudencia siguiente:

«**FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, FALTA O INDEBIDA. EN CUANTO SON DISTINTAS, UNAS GENERAN NULIDAD LISA Y LLANA Y OTRAS PARA EFECTOS.** La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido de manera reiterada que entre las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en el artículo 16 constitucional, se encuentra la relativa a que nadie puede ser molestado en su persona, posesiones o documentos, sino a virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, y dicha obligación se satisface cuando se expresan las normas legales aplicables y las razones que hacen que el caso particular encuadre en la hipótesis de la norma legal aplicada. Ahora bien, el incumplimiento a lo ordenado por el precepto constitucional anterior se puede dar de dos formas, a saber: que en el acto de autoridad exista una indebida fundamentación y motivación, o bien, que se dé una falta de fundamentación y motivación del acto. La indebida fundamentación implica que en el acto sí se citan preceptos legales, pero éstos son inaplicables al caso particular; por su parte, la indebida motivación consiste en que en el acto de autoridad sí se dan motivos pero éstos no se ajustan a los presupuestos de la norma legal citada como fundamento aplicable al asunto. En este orden de ideas, al actualizarse la hipótesis de indebida

³² Octava Época Registro: 223103. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo VII, Abril de 1991. Materia(s): Común. Tesis: V.2o. J/7. Página: 86

fundamentación y motivación del acto reclamado, tal circunstancia se ubica en el supuesto previsto en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación y, por tanto, la nulidad debe ser lisa y llana, pues lo contrario permitiría a la autoridad demandada que tuviera dos o más posibilidades de fundar y motivar su acto mejorando su resolución, lo cual es contrario a lo dispuesto en la fracción II del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, lo que implica una violación a las garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas en los artículos 14 y 16 constitucionales. En cambio, la falta de fundamentación consiste en la omisión de citar en el acto de molestia o de privación el o los preceptos legales que lo justifiquen; esta omisión debe ser total, consistente en la carencia de cita de normas jurídicas; por su parte, la falta de motivación consiste en la carencia total de expresión de razonamientos. Ahora bien, cuando se actualiza la hipótesis de falta de fundamentación y motivación del acto reclamado, tal circunstancia se ubica en el supuesto previsto en la fracción II del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación y, por tanto, la nulidad debe ser para efectos, en términos de lo dispuesto en el párrafo final del numeral 239 del propio código³³.»

Lo resaltado es propio.

En suma, con fundamento en lo dispuesto por el ordinal 300, fracción IV, del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, **se decreta la Nulidad Total de la resolución con número de oficio *****, emitida el día 20 veinte de marzo de 2018 dos mil dieciocho, así como de todas las actuaciones recaídas dentro del procedimiento administrativo de verificación fiscal con número de expediente *****, emitidas por la Directora Regional de Auditoría Fiscal «B», adscrita a la Dirección General de Auditoría Fiscal de la Subsecretaría de Finanzas e Inversión, dependiente de la Secretaría de Finanzas, Inversión y Administración del Estado de Guanajuato.**

³³ Tesis I.6o.A.33 A, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente a la Novena Época, Tomo XV, Marzo de 2002, Núm. de Registro: 187531, Página 1350.

Precisando que la nulidad decretada también opera respecto del mandamiento de ejecución estatal número de control *****, expedido el 09 nueve de junio de 2018 dos mil dieciocho, así como del acta de requerimiento de pago y embargo, practicada el día 20 veinte de junio de 2018 dos mil dieciocho, ya que éstos tienen el carácter de frutos derivados de un acto de origen viciado, al derivar directamente de un procedimiento cuya resolución determinante resulta insubsistente.

Lo anterior con fundamento en lo dispuesto en el artículo 300, fracción II, del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, así como de conformidad con la siguiente jurisprudencia:

«ACTOS VICIADOS, FRUTOS DE. Si un acto o diligencia de la autoridad está viciado y resulta inconstitucional, todos los actos derivados de él, o que se apoyen en él, o que en alguna forma estén condicionados por él, resultan también inconstitucionales por su origen, y los tribunales no deben darles valor legal, ya que de hacerlo, por una parte alentarían prácticas viciosas, cuyos frutos serían aprovechables por quienes las realizan y, por otra parte, los tribunales se harían en alguna forma partícipes de tal conducta irregular, al otorgar a tales actos valor legal.»³⁴

Énfasis añadido.

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

³⁴ Séptima Época. Registro: 252103. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Volumen 121-126, Sexta Parte. Materia(s): Común. Tesis: .Página: 280

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 determinante con número de oficio *****, emitida el día 20 veinte de marzo de 2018 dos mil dieciocho, así como de todas las actuaciones recaídas dentro del procedimiento administrativo de verificación fiscal con número de expediente *****, incluyendo el mandamiento de ejecución estatal número de control *****, así como el acta de requerimiento de pago y embargo practicada el día 20 veinte de junio de 2018 dos mil dieciocho, por tener estos últimos el carácter de frutos derivados de un acto de origen viciado, 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