

Silao de la Victoria, Guanajuato, 12 doce de agosto 2019 dos mil diecinueve.

ASUNTO

Sentencia definitiva del proceso contencioso administrativo con número de expediente **719/1ªSala/18** promovido por *****, administradora única de la persona moral «*****, A.C.», 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 14 catorce y 30 treinta de mayo de 2018 dos mil dieciocho, *****, administradora única de la persona moral «*****, A.C.», promovió proceso administrativo, señalando como acto impugnado el siguiente:

«a) La resolución contenida en el oficio número ***** de fecha 08 de marzo de 2018, por medio de la cual la Directora Regional de Auditoría Fiscal “B” de la Secretaría de Finanzas e Inversión del Estado de Guanajuato, determinó a mi representada un crédito fiscal en cantidad de por concepto de Impuesto Sobre Nóminas, Multas y Recargos del ejercicio fiscal 2016.»

La parte actora hizo valer como única pretensión la nulidad del acto impugnado en este proceso.

SEGUNDO. Trámite del proceso administrativo. Mediante auto de fecha 08 ocho de junio de 2018 dos mil dieciocho -previo cumplimiento a requerimiento-, 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.

Respecto de la suspensión solicitada sobre el crédito fiscal por la cantidad de \$*****, se señaló que la misma se concedería si el demandante acreditaba que garantizó dicho monto ante la Secretaría de Finanzas, Inversión y Administración del Estado de Guanajuato.

Se admitieron las pruebas documentales ofrecidas y exhibidas por el demandante en el escrito inicial de demanda, así como la presuncional legal y humana.

Asimismo, se tuvo a la parte actora por designando abogados autorizados en términos del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, y por señalando correo electrónico para recibir notificaciones.

Posteriormente, en acuerdo dictado el 03 tres de julio de 2018 dos mil dieciocho, se tuvo a la parte actora por interponiendo recurso de reclamación en contra del acuerdo referido en los párrafos precedentes, en lo relativo a la suspensión del acto impugnado; el cual fue radicado con el toca 555/18 PL, y desechado por notoriamente improcedente en virtud de que no se actualiza ninguna de las hipótesis

previstas en el artículo 308 del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato¹.

Luego, en proveído de fecha 20 veinte 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.

Se admitieron las pruebas documentales ofrecidas y exhibidas y como propias de la encausada las aportadas por el accionante. En virtud de que la autoridad demandada ofreció como prueba el citatorio de fecha 31 treinta y uno de marzo de 2018 dos mil dieciocho y no lo exhibió, se le requirió para que aclarara si ofrecía dicha documental y de ser así la exhibiera.

Conjuntamente, se le tuvo por designando abogados autorizados y por señalando correo electrónico para recibir notificaciones.

Ulteriormente, mediante auto de fecha 17 diecisiete de septiembre de 2018 dos mil dieciocho, se tuvo a parte actora por interponiendo recurso de reclamación en contra del acuerdo en que se tuvo a la demandada por contestando en tiempo y forma, por lo que se suspendió el presente proceso hasta en tanto se resolviera el recurso interpuesto, el cual fue radicado con el número 722/18 PL, y desechado por notoriamente improcedente en el acuerdo de fecha 19

¹ Ello mediante acuerdo de fecha 04 cuatro de julio de 2018 dos mil dieciocho, dictado en el toca referido, visible en foja 387 del expediente en que se actúa, en contra del cual se promovió juicio de amparo indirecto radicado con el número 728/2018-II, el cual fue sobrescrido, y respecto del cual feneció el término para promover recurso de revisión; tal y como se señaló en el acuerdo de fecha 28 veintiocho de enero de 2019 dos mil diecinueve, dictado en el toca 555/18 PL.

diecinueve de septiembre de 2018 dos mil dieciocho, en virtud de que no se surte ninguno de los supuestos de procedencia previstos en el artículo 308 del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato

En virtud de lo anterior, el 08 ocho de abril de 2019 dos mil diecinueve, se ordenó continuar con la tramitación del presente proceso.

Dado que la autoridad demandada omitió dar cumplimiento al requerimiento que le fue formulado mediante acuerdo dictado el 20 veinte de agosto de 2018 dos mil dieciocho, se tuvo por no ofrecida la documental consistente en citatorios de fechas 21 veintiuno y 31 treinta y uno de marzo de 2018 dos mil dieciocho.

Por su parte, a la demandante no se le tuvo por ampliando su demanda porque no se le concedió tal derecho, aunado a que dicha figura procesal se encuentra limitada a puntos específicos previstos en el artículo 284 del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato; sin embargo, contrario a lo manifestado por la actora, no se actualiza ninguno de esos supuestos.

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

TERCERO. Audiencia final del proceso. Legalmente citadas las partes, el 29 veintinueve de abril de 2019 dos mil diecinueve, tuvo

verificativo la audiencia de alegatos, mismos que fueron presentados por la parte actora, y no así por la autoridad demandada.

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, inciso g), 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 del acto impugnado. Se acredita con la copia simple del oficio *****³, de fecha 08 ocho de marzo de 2018 dos mil dieciocho, suscrito por la Directora Regional de Auditoría Fiscal «B», y con el reconocimiento de la autoridad encausada al dar contestación a la demanda y hacer propias las pruebas ofrecidas por el actor; ello al tenor de lo dispuesto en los artículos 117, 119 y 124 del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato.

²Vigente 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 Consultable en fojas 170 a 185 del expediente.

Al respecto, es ilustrativa la jurisprudencia del tenor literal siguiente:

«COPIAS FOTOSTÁTICAS SIMPLES. VALOR PROBATORIO DE LAS, CUANDO SE ENCUENTRAN ADMINICULADAS CON OTRAS PRUEBAS. Las copias fotostáticas simples de documentos carecen de valor probatorio aun cuando no se hubiera objetado su autenticidad, sin embargo, cuando son adminiculadas con otras pruebas quedan al prudente arbitrio del juzgador como indicio, en consecuencia, resulta falso que carezcan de valor probatorio dichas copias fotostáticas por el solo hecho de carecer de certificación, sino que al ser consideradas como un indicio, debe atenderse a los hechos que con ellas se pretenden probar, con los demás «elementos probatorios que obren en autos, a fin de establecer, como resultado de una valuación integral y relacionada con todas las pruebas, el verdadero alcance probatorio que debe otorgárseles.»⁴

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.

En el caso concreto, la demandada no invocó causal alguna, por lo que al no advertirse, oficiosamente, la actualización de alguna de las hipótesis previstas en los artículos 261 y 262 del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, que impida resolver el fondo de la causa, a continuación, se estudiará la «litis» sometida a esta Sala.

⁴ Época: Novena Época; Registro: 172557; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Mayo de 2007; Materia(s): Civil; Tesis: I.3o.C. J/37; Página 1759.

CUARTO. Argumentos de las partes. No se transcribirán los conceptos de impugnación expuestos por la persona moral demandante, ni aquellos esgrimidos por la autoridad encausada tendiente a controvertir su eficacia.

Ello, toda vez que los principios de exhaustividad y congruencia 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 del rubro: «**CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. PARA CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS DE CONGRUENCIA Y EXHAUSTIVIDAD EN LAS SENTENCIAS DE AMPARO ES INNECESARIA SU TRANSCRIPCIÓN**».⁵

QUINTO. Estudio de los conceptos de impugnación. Se precisa que el estudio de los conceptos de impugnación se realizará en un orden diverso al propuesto por la parte actora en su escrito inicial de demanda, ello dado que a través de los principios de congruencia y exhaustividad en la sentencia que consagra el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como los numerales 298 y 299 del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, se obliga a los órganos jurisdiccionales a resolver todas las cuestiones sometidas a su conocimiento.

No obstante la inexistencia de una norma que establezca el orden en que deben analizarse los conceptos de impugnación en el proceso administrativo, este Juzgador se encuentra constreñido a estudiar

⁵ Novena Época, Registro: 164618, Instancia: Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia por Contradicción de Tesis, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Mayo de 2010, Tesis: 2a./J.58/2010, Página: 830.

preferentemente aquéllos que conlleven un mayor beneficio para el demandante. Apoya tal asunto, la jurisprudencia con el rubro y texto que a continuación se transcriben:

«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). El artículo 17 constitucional consagra la garantía de acceso a la impartición de justicia, la cual se encuentra encaminada a asegurar que las autoridades -órganos judiciales o materialmente jurisdiccionales- lo hagan de manera pronta, completa, gratuita e imparcial, por lo que uno de los principios que consagra dicha garantía es el de exhaustividad, entendiéndose por tal la obligación de los tribunales de resolver todas las cuestiones sometidas a su conocimiento, sin que les sea lícito dejar de pronunciarse sobre alguna. Por su parte, los numerales 87 y 89, fracción I, de la Ley de Justicia Administrativa del Estado de Guanajuato, establecen la existencia de dos requisitos que deben observarse en el dictado de las resoluciones: el de congruencia y el de exhaustividad. Ahora, si bien es cierto que en la citada ley no existe una disposición expresa que establezca el orden en que deben analizarse los conceptos de anulación, también lo es que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado se encuentra constreñido a ocuparse de todos los motivos de impugnación en que descansa la pretensión anulatoria del actor, y preferentemente de los orientados a declarar la nulidad lisa y llana del acto impugnado, ya que de resultar fundados se producirá un mayor beneficio jurídico para el actor, pues se eliminarán en su totalidad los efectos del acto administrativo, con lo que se respeta la garantía de acceso efectivo a la justicia y, en particular, el principio de completitud que ésta encierra.»⁶

Lo resaltado es propio.

En el caso concreto, del acto impugnado se advierte que la autoridad demandada señaló que si bien la persona moral «*****, A.C.» presentó las declaraciones mensuales de enero a diciembre de 2016 dos mil dieciséis, para efectos del impuesto sobre nómina, así como su respectivo pago, éstas presentaron errores debido a que derivado de

⁶ Época: 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.

sus facultades de comprobación, dicha autoridad determinó el impuesto con un cargo mayor al declarado.

Lo anterior en virtud de que la mencionada empresa omitió tomar en consideración para la base gravable del impuesto, la cantidad de \$*****, cifra registrada en la columna de «Fondos» de la cédula de papel de trabajo mensual denominado «***** A.C. Cálculo del Impuesto sobre Nómina 2% Periodo de enero a diciembre de 2016», documento proporcionado por la empresa.

Así, este juzgador realizará el análisis de los conceptos de impugnación que controvierten la decisión señalada en el párrafo anterior; por ser tales disensos los que conllevan un mayor beneficio para la parte actora.

En este contexto, se estudiarán de manera conjunta⁷ los conceptos de impugnación sexto⁸, séptimo⁹, octavo¹⁰, décimo¹¹, décimo segundo¹² y décimo cuarto¹³ por encontrarse relacionados.

⁷ Lo cual tiene sustento por analogía en la tesis de jurisprudencia con el rubro «**CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. PROCEDE SU ANÁLISIS DE MANERA INDIVIDUAL, CONJUNTA O POR GRUPOS Y EN EL ORDEN PROPUESTO O EN UNO DIVERSO**» (Época: 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.)

⁸ Sostiene la accionante que la autoridad demandada omitió exponer las razones por las cuáles considera que la cantidad de \$16,145,499.61 (dieciséis millones ciento cuarenta y cinco mil cuatrocientos noventa y nueve pesos con sesenta y un centavos en moneda nacional) corresponden a remuneraciones por trabajo personal subordinado, pues si bien la autoridad señalada como fundamento el artículo 1, fracción XVI, de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, dicha hipótesis es genérica e imprecisa, lo que obliga a la demandada a motivar y justificar por qué dicha cantidad tiene la naturaleza de remuneraciones objeto de impuesto sobre nómina.

⁹ La parte actora señala como agravio que el acto impugnado fue dictado en contravención de lo dispuesto en el artículo 4, fracción VIII, de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, al incluir en la base del impuesto gravable las cantidades entregadas con motivo del plan de pensiones ya que éstas no son objeto de causación al otorgarse en cumplimiento a prerrogativas de previsión social.

¹⁰ Argumenta la justiciable que la autoridad demandada omitió justificar cómo obtuvo el monto de \$16,145,499.61 (dieciséis millones ciento cuarenta y cinco mil cuatrocientos noventa y nueve pesos con sesenta y un centavos en moneda nacional), dado que no mencionó que erogaciones integran ese monto, qué trabajadores y en qué cantidades las recibieron., lo que impide corroborar el monto señalado.

En ellos sostiene la impetrante la indebida fundamentación y motivación del acto impugnado, en virtud de que fue dictado en contravención de lo dispuesto en el artículo 4, fracción VIII, de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, pues la cantidad correspondiente a «fondos» debe ser excluida de la base gravable del Impuesto sobre Nóminas dado que es entregada para fines sociales, ello con independencia de la periodicidad con la cual se entregan, lo que se acredita con el registro del plan de pensiones ante la Comisión Nacional de Ahorro para el Retiro.

Agrega que se omitió justificar las razones por las cuáles las cantidades entregadas con motivo del plan de pensiones, tienen la naturaleza de remuneraciones al trabajo personal subordinado, así como señalar el procedimiento que se llevó a cabo para determinar la cuantía de los impuestos a cargo, ni la información correspondiente a cada uno de los rubros de la tabla que insertó.

Por su parte, la autoridad demandada al dar contestación, sostuvo que la presunción de legalidad del acto impugnado no ha sido desvirtuada, aunado a que la parte actora no aporta prueba alguna con la que acredite sus afirmaciones, por lo que solicita se declare la validez.

¹¹ Señala la impetrante que la autoridad consideró erróneamente que el hecho de que el plan de pensiones no cumpla con los requisitos del artículo 27, fracción VIII, de la Ley del Seguro Social y del numeral 13, fracción IV, de las Disposiciones de Carácter General Aplicables a los Planes de Pensiones, tiene como consecuencia que las erogaciones realizadas a sus trabajadores sean consideradas como remuneraciones por trabajo personal subordinado, en virtud de que tales preceptos no prevén ese resultado.

¹² En el concepto de impugnación referido señala la impetrante que las cantidades entregadas bajo concepto de pensión por subsistencia no son integrantes de la base del Impuesto sobre nóminas de conformidad con el artículo 4, fracción VIII, de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, pues son entregadas para fines sociales, ello con independencia de la periodicidad con la cual se entregan, lo que se acredita con el registro del plan de pensiones ante la Comisión Nacional de Ahorro para el Retiro, una vez cumplidos los requisitos establecidos en los ordenamientos legales aplicables.

¹³ Es este concepto de impugnación refiere la demandante la indebida fundamentación y motivación del acto impugnado en virtud de que se omitió señalar el procedimiento que se llevó a cabo para determinar la cuantía de los impuestos a cargo ni la información correspondiente a cada uno de los rubros de la tabla que insertó.

En las relatadas circunstancias, el problema jurídico a dilucidar consiste en determinar si la decisión autoritaria de tomar en consideración la cantidad correspondiente a «fondos», según el papel de trabajo denominado «****A.C. cálculo del impuesto sobre nómina 2% periodo enero a Diciembre de 2016» se encuentra debidamente fundada y motivada.

A juicio de este Juzgador, los conceptos de impugnación que se analizan son **fundados**, con base en las consideraciones de hecho y de derecho que a continuación se exponen:

En uso de su facultad impositiva, el legislador del Estado de Guanajuato estableció el Impuesto sobre Nóminas, determinando en el artículo 1 de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato¹⁴, que el objeto de dicho gravamen está constituido por las erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, precisando a continuación en varias fracciones, diferentes conceptos o tipos de pagos que deberán considerarse incluidos como base del impuesto.

De conformidad con los artículos 2, 5 y 6 de la ley hacendaria¹⁵, los sujetos del impuesto son aquellas personas físicas o morales que realicen los pagos a que se hizo referencia en el párrafo precedente. La

¹⁴ Vigente durante el ejercicio fiscal 2016 dos mil dieciséis, esto es, previo a las reformas publicadas el 27 veintisiete de diciembre de 2016 dos mil seis.

¹⁵ «**Artículo 2.-** Son sujetos de este impuesto las personas físicas y morales que realicen los pagos a que se refiere el artículo anterior, aún cuando no tuvieren domicilio en el Estado. La Federación, el Estado, los Municipios, sus entidades paraestatales y los organismos autónomos, están obligados al pago de este impuesto. Son responsables solidarios con los contribuyentes de este impuesto, quienes contraten o reciban la prestación del trabajo personal subordinado, no obstante que el pago se realice por conducto de terceros.» «**Artículo 5.-** Este impuesto se determinará de acuerdo con la tasa que establezca anualmente la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato.» «**Artículo 6.-** Este 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. El pago que realicen los contribuyentes de este impuesto se entenderá como definitivo.»

tasa es la establecida en la establecida anualmente en la Ley de Ingresos del Estado de Guanajuato; y en cuanto a la época de pago, se estableció que deberá realizarse mediante declaración mensual a más tardar el día 22 del mes siguiente al que corresponda el impuesto declarado.

A continuación, se hará especial referencia al último de los elementos, la base gravable del impuesto, la cual de conformidad con el artículo 3 del ordenamiento legal en mención, se integra con el monto de las erogaciones realizadas por concepto de pago al trabajo personal subordinado, en términos de las erogaciones enlistadas en artículo 1 de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, que textualmente indica:

«**Artículo 1.-** Son objeto de este impuesto los pagos efectuados en dinero o en especie, por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les de, dentro del territorio del Estado.

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;

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.»

Lo resaltado es propio.

Si bien, tanto en el primer párrafo del aludido precepto como en la fracción XVI, se señala que cualquier erogación con independencia de su designación realizada por concepto de trabajo personal subordinado integrará la base gravable del impuesto; en el artículo 4 del mismo ordenamiento legal, se establecen diversas excepciones¹⁶:

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

- I. Participaciones de los trabajadores en las utilidades de las empresas;
- II. Indemnizaciones por riesgos o enfermedades profesionales;
- III. Pensiones y jubilaciones en casos de invalidez, vejez, cesantía y muerte;
- IV. Indemnizaciones y primas de retiro por rescisión o terminación de la relación laboral;
- V. Pagos por gastos funerarios;
- VI. Gastos de representación y viáticos erogados por cuenta del patrón, comprobados en los mismos términos que para su deducibilidad exija la Ley del Impuesto Sobre la Renta;
- VII. Aportaciones al Sistema de Ahorro para el Retiro, al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado, al Instituto de Seguridad Social del Estado de Guanajuato, al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas y las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo del patrón;
- VIII. El ahorro, siempre que se integre por un depósito por cantidad igual del trabajador y de la empresa, así como las cantidades otorgadas por el patrón para fines sociales o sindicales;**

¹⁶ El artículo 3 de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato dispone que: «La base de este impuesto es el monto de las erogaciones realizadas por concepto de pago al trabajo personal subordinado, en términos de lo dispuesto por los artículos 1 y 4, último párrafo de esta Ley.»

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;

XI. La alimentación y habitación, cuando se otorguen con cargo al salario del trabajador;

XII. Las prestaciones de servicio de comedor, bono de transporte, uniformes de trabajo o deportivos, festejos de convivios, becas para los trabajadores o sus familias;

XIII. Primas de seguros por gastos médicos o de vida; y

XIV. Las dispensas en dinero o en especie, cuando representen más del 40% del salario mínimo general vigente en el Estado.

Énfasis añadido.

En la especie, durante la visita realizada por la autoridad demandada, la impetrante señaló que las erogaciones realizadas por la cantidad de \$***** pertenecientes al rubro «fondos» no deben formar parte de la base gravable del impuesto, dado que no corresponden a remuneraciones al trabajo personal subordinado, puesto que éstas **se otorgaron con fines sociales a los trabajadores como parte de un plan de pensiones** y por ello constituye una excepción para la base gravable del impuesto.

En virtud de lo anterior, al emitir el acto impugnado la autoridad demandada tenía la obligación de fundar y motivar debidamente la decisión de incluir la cantidad señalada como parte de la base gravable del impuesto y por consiguiente desestimar que constituye una excepción prevista en el artículo 4 de la ley hacendaria, lo que no aconteció.

Al respecto, es necesario apuntar en primer término algunas ideas relacionadas con la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, relativa a la fundamentación y motivación, así como elemento de validez del acto administrativo, en términos del artículo 137, fracción VI, del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, que tiene como propósito que el destinatario del acto de autoridad conozca el porqué de la actuación administrativa.

Asimismo, el artículo 110 del Código Fiscal para el Estado de Guanajuato, señala:

«**Artículo 110.** Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito;
- II. Señalar la autoridad que los emite;
- III. **Estar fundados y motivados** y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate;
- IV. Ostentar la firma autógrafa de la autoridad competente, y
- V. En su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vayan dirigidos. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que van dirigidos, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación...»

Énfasis añadido.

Por ello, la autoridad debe dar a conocer al particular, en detalle y de manera completa, la esencia de todas las circunstancias y condiciones que determinaron el acto de voluntad autoritario, de manera que sea evidente y muy claro para el afectado la causa o causas que justificaron la decisión para estar en posibilidad de controvertirla, permitiéndole con ello una real y auténtica defensa.

Ahora bien, para que se cumpla el imperativo legal de la fundamentación y motivación, los actos de la autoridad deben, por un lado, expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso (fundamentación), así como las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto (motivación).

Pero además, debe existir adecuación entre los motivos aducidos en el acto de autoridad y las normas aplicadas, es decir, que en el caso concreto se configuran las hipótesis normativas en que se apoya el acto de autoridad.

Tal criterio se advierte de la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

«FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. EL ASPECTO FORMAL DE LA GARANTÍA Y SU FINALIDAD SE TRADUCEN EN EXPLICAR, JUSTIFICAR, POSIBILITAR LA DEFENSA Y COMUNICAR LA DECISIÓN. El contenido formal de la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 constitucional relativa a la fundamentación y motivación tiene como propósito primordial y ratio que el justiciable conozca el "para qué" de la conducta de la autoridad, lo que se traduce en darle a conocer en detalle y de manera completa la esencia de todas las circunstancias y condiciones que determinaron el acto de voluntad, de manera que sea evidente y muy claro para el afectado poder cuestionar y controvertir el mérito de la decisión, permitiéndole una real y auténtica defensa. Por tanto, no basta que el acto de autoridad apenas observe una motivación pro forma pero de una manera incongruente, insuficiente o imprecisa, que impida la finalidad del conocimiento, comprobación y defensa pertinente, ni es válido exigirle una amplitud o abundancia superflua, pues es suficiente la expresión de lo estrictamente

necesario para explicar, justificar y posibilitar la defensa, así como para comunicar la decisión a efecto de que se considere debidamente fundado y motivado, exponiendo los hechos relevantes para decidir, citando la norma habilitante y un argumento mínimo pero suficiente para acreditar el razonamiento del que se deduzca la relación de pertenencia lógica de los hechos al derecho invocado, que es la subsunción.»¹⁷

Énfasis añadido.

Por tanto, no basta que el acto de autoridad apenas observe una motivación «pro forma» pero de una manera incongruente, insuficiente o imprecisa, que impida la finalidad del conocimiento, comprobación y defensa pertinente, sino que debe expresar lo necesario para explicar, justificar y posibilitar la defensa, así como para comunicar la decisión a efecto de que se considere debidamente fundado y motivado, exponiendo los hechos relevantes para decidir, citando la norma habilitante y un argumento mínimo pero suficiente para acreditar el razonamiento del que se deduzca la relación de pertenencia lógica de los hechos al derecho invocado, que es la subsunción.

En el acto impugnado no se observa dicho requisito de debida fundamentación y motivación en los términos destacados, puesto que en relación al tema aquí debatido -causa de exclusión del impuesto-, la demandada señaló:

«... para efectos de verificar las erogaciones por concepto de pensión de subsistencia [...] esta Autoridad Fiscal observó que el Artículo 27 de la Ley del Seguro Social, en la fracción VIII se estipula que [...] y en atención a lo que establece el artículo anterior que los planes de pensión deben reunir los requisitos

¹⁷ Tesis jurisprudencial I4o.A. J/43, sustentada por el Cuarto Tribunal en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en la página 1531 del Tomo XXIII, Mayo de 2006, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente a la Novena Época.

que establece la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, mismos que quedan estipulados en la Disposiciones de Carácter General aplicables a los planes de pensiones, y en específico en la fracción IV del artículo 13 que establece [...] disposiciones vigentes en los ejercicios revisados, sin embargo, esta Autoridad Fiscal conoció que la contribuyente revisada [...] entregó a cada uno de sus trabajadores los importes consignados en el rubro de pensión de subsistencia en la misma periodicidad en la que efectuó los pagos de salarios durante los periodos revisados; lo anterior se conoció de sus registros contables, de las nóminas y de los comprobantes de pago, toda vez que se encuentran registrados con cargo a la cuenta [...]“COSTO DE SERVICIO”, subcuentas [...]“Sueldos y Salarios” y cuenta [...] “PROVISIÓN SUELDOS Y SALARIOS” con abono a cuenta [...] “CAJA” [...]“Caja y efectivo”, cuenta [...] “BANCOS”, subcuentas [...] “***** BanBajío (Sueldos) “, sub cuenta [...] “***** Banorte (sueldos), y cuenta [...]“DEUDORES DIVERSOS”, subcuenta [...]“0201 Banbajío (concentradora)”, subcuenta [...] “0202 Banbajío (sueldos) [...] por todo lo anterior esta Autoridad Fiscal determina que la contribuyente revisada ***** A.C., no demuestra que los pagos entregados a los trabajadores correspondan al fondo de pensión de subsistencia, por lo que esta Autoridad Considera que forman parte de la base del Impuesto Sobre Nómina las erogaciones por pensión de subsistencia en cantidad de \$***** por los meses de enero a diciembre de 2016.»

Lo subrayado es propio.

Para demostrar lo señalado, es necesario precisar el contenido de las disposiciones invocadas por la autoridad demandada, para lo cual a continuación se transcriben:

Ley del Seguro Social.

«**Artículo 27.** El salario base de cotización se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo. Se excluyen como integrantes del salario base de cotización, dada su naturaleza, los siguientes conceptos [...]

VIII. Las cantidades aportadas para fines sociales, considerándose como tales las entregadas para constituir fondos de algún plan de pensiones establecido por el patrón o derivado de contratación colectiva. Los planes de pensiones serán sólo los que reúnan los requisitos que establezca la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro...»

Disposiciones de Carácter General aplicables a los Planes de Pensiones¹⁸.

«**Artículo 13.-** Los Planes de Pensiones de Registro Electrónico deberán reunir como mínimo, los siguientes requisitos: [...]

IV. Los trabajadores no recibirán ningún beneficio directo, en especie o en dinero con cargo al Fondo, sino hasta que cumplan los requisitos establecidos en los Planes de Pensiones de Registro Electrónico...»

Lo subrayado es propio.

De las normas transcritas se obtiene que las cantidades entregadas para constituir un plan de pensiones a favor de los trabajadores, se excluyen del salario base de cotización -remuneración por trabajo personal subordinado-, en virtud de que dichas erogaciones tienen un fin social, ello siempre y cuando el plan de pensiones reúna -entre otros- el requisito establecido por la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, consistente en que los trabajadores recibirán beneficios con cargo al fondo de pensiones cuando cumplan con los requisitos establecidos en los Planes de Pensiones de Registro Electrónico y no antes.

Es decir, si el trabajador recibe algún beneficio en dinero o especie con cargo al fondo de pensiones sin cumplir con los requisitos establecidos

¹⁸ Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 05 cinco de diciembre de 2014 dos mil catorce, disposiciones aplicables al ser las vigentes al momento del registro del plan de pensiones de la ahora demandada.

en el plan de registro electrónico, no será factible excluir dichas cantidades del salario base de cotización.

Se destaca que las normas referidas no señalan cuáles son los requisitos que debe cumplir el trabajador para recibir un beneficio con cargo al fondo de pensiones, lo que implica que la autoridad demandada a efecto de fundar y motivar debidamente el acto combatido, debió remitirse al Plan de Pensión del Registro Electrónico que prevea cuáles son los requisitos para entregar al trabajador los beneficios del plan de pensiones, para estar así en posibilidades de concluir que al realizarse erogaciones en forma diversa, éstas no se consideran pagadas con motivo de dicho plan.

Además, los motivos o razones señalados por la demandada no guardan correspondencia con las normas citadas en el acto impugnado. Esto es, no existe una correcta subsunción del caso fáctico con la hipótesis normativa invocada, puesto que la temporalidad o periodicidad en la entrega del aludido fondo no constituye una premisa normativa -dado que no está previsto así en la legislación-, para considerar que se está en presencia de una remuneración al trabajo personal subordinado en términos de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato.

La periodicidad de las erogaciones efectuadas no es un factor determinante a efecto de establecer si éstas constituyen o no remuneraciones por trabajo personal subordinado, puesto que existen erogaciones como el aguinaldo, prima vacacional, compensaciones, entre otras, que aún y cuando no se pagan de manera regular con la misma periodicidad del salario, forman parte de la base gravable del Impuesto sobre Nómina.

Al efecto, resulta orientadora la tesis siguiente:

«NÓMINAS. LAS REMUNERACIONES EVENTUALES O EXTRAORDINARIAS INDICAN CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y PUEDEN SER OBJETO DEL IMPUESTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 178 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL. El concepto de remuneración no puede entenderse de manera restringida o limitada a las percepciones que el patrón entrega al trabajador de manera regular, como lo son las que integran el salario. Por ello, las compensaciones, indemnizaciones por terminación de la relación laboral, primas de antigüedad, participación patronal al fondo de ahorro y aguinaldo, conceptos, entre otros, a que se refiere el artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal, si bien no son erogaciones regulares u ordinarias como el salario, sí atienden directamente a la mayor eficiencia de la prestación laboral y a motivaciones para mejorar o conservar la calidad del servicio personal subordinado, de modo que derivan directa e inmediatamente de la relación laboral y no pueden existir sin ésta, por lo que debe entenderse que representan remuneraciones eventuales o extraordinarias, pero que de alguna manera reflejan riqueza y, como consecuencia, capacidad contributiva, de suerte que pueden ser objeto del impuesto.»¹⁹

Lo subrayado no es de origen.

Por otra parte, aún y cuando las erogaciones sean efectuadas de forma regular, puede darse el caso que no se trate de remuneraciones al trabajo personal subordinado, por ello debe atenderse a la naturaleza u origen de dichos pagos para determinar si constituyen o no el objeto del Impuesto sobre Nóminas.

Resulta ilustrativa en este sentido la siguiente tesis aislada:

«IMPUESTO SOBRE EROGACIONES POR REMUNERACIÓN AL TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO. EL ARTÍCULO 21, SEGUNDO

¹⁹ Época: Novena Época; Registro: 187165; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XV, Abril de 2002; Materia(s): Administrativa; Tesis: I.4o.A.335 A; Página: 1299.

PÁRRAFO, DE LA LEY GENERAL DE HACIENDA DEL ESTADO DE YUCATÁN, AL CONTEMPLAR COMO OBJETO DE AQUÉL LAS CANTIDADES QUE POR CONCEPTO DE ANTICIPOS RECIBAN LOS MIEMBROS DE LAS SOCIEDADES CIVILES, CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2011). En uso de su facultad impositiva, el legislador del Estado de Yucatán estableció en el artículo 21 de la ley citada el impuesto sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal subordinado, cuyo objeto son dichas erogaciones. Ahora bien, en el segundo párrafo del propio precepto, **contempló como objeto del tributo las cantidades que por concepto de anticipos reciban los miembros de las sociedades civiles; sin embargo, tales anticipos no tienen su origen en la prestación de un trabajo personal subordinado, ya que no derivan de la actividad humana, intelectual o material, que una persona física presta a otra física o moral, mediante el pago de un salario, sino que constituyen adelantos que las sociedades civiles entregan a sus socios periódicamente durante un determinado ejercicio, a cuenta de sus ganancias**; por tal motivo, se concluye que el precepto mencionado contraviene el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que, al contemplar los referidos anticipos como objeto del impuesto, rebasa el indicador de capacidad contributiva que el legislador se propuso gravar.»²⁰

Énfasis añadido.

Por consiguiente, no existe adecuación entre las normas invocadas por la encausada -artículo 27, fracción VIII, de la Ley del Seguro Social y 13, fracción IV, de las Disposiciones de Carácter General aplicables a los Planes de Pensiones-, y los motivos aducidos en el acto impugnado -la periodicidad del pago y la denominación de las cuentas-, para concluir que la cantidad correspondiente al rubro «fondos» no forma parte de un plan de pensiones de la empresa a pesar de consignarse en dicho concepto por la ahora actora.

²⁰ Época: Décima Época; Registro: 2001931; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIII, Octubre de 2012, Tomo 3; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 2a./J. 115/2012 (10a.); Página: 1658.

Lo señalado, aunado a que no basta que la autoridad demandada señalara únicamente las cantidades mensuales omitidas conforme a las cifras de la columna denominada «fondos» de la cédula de papel proporcionada por la ahora actora, denominada «***** A.C. Cálculo del Impuesto sobre Nómina 2% Periodo de Enero a Diciembre de 2016», sin explicar en el acto impugnado de dónde derivaron los montos que refiere, aludiendo al método o fórmula utilizada, dado que la emisión del acto impugnado en que se determina una obligación fiscal en cantidad líquida constituye un acto de molestia.

Así, al afirmar la demandada haber conocido que las erogaciones del rubro de pensión de subsistencia se realizaron de forma periódica al igual que el pago de salarios, de acuerdo a los registros contables, nóminas y comprobantes de pago, y para no dejar en estado de indefensión a la parte actora, la autoridad demandada debió precisar en su resolución de manera pormenorizada, el nombre de los trabajadores, las fechas de pago, las cantidades pagadas de forma individual, así como el método, fórmula u operación aritmética para obtener la cantidad omitida por el contribuyente.

Todo lo anterior, a fin de verificar que en efecto las erogaciones relativas al plan de pensiones ascienden a la cantidad total de \$*****, con el objeto de que el contribuyente pudiera combatir dicha decisión.

Ilustra lo anterior por analogía, la jurisprudencia 38/2011²¹, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que es del tenor siguiente:

«DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. LA RESOLUCIÓN DETERMINANTE DE UN CRÉDITO FISCAL APOYADA EN ÉL, CUMPLE CON LA GARANTÍA DE LEGALIDAD CUANDO FUNDA Y MOTIVA EL MÉTODO EMPLEADO, SIN QUE BASTE QUE LA AUTORIDAD SE REMITA A CANTIDADES PRECISADAS POR EL CONTADOR EN EL DICTAMEN O QUE TRANSCRIBA PARTE DE ÉSTE. Si de los artículos 32-A, 42, fracción IV, 52 y 52-A del Código Fiscal de la Federación, se advierte que las personas físicas con actividades empresariales y ciertas personas morales, deben dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado; que las autoridades fiscales a fin de comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones de esa materia y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, están facultadas para revisar los dictámenes contables; que éstos gozan de la presunción de veracidad siempre y cuando en su emisión se satisfagan los requisitos formales previstos en la legislación de la materia, y que las opiniones o interpretaciones contenidas en ellos, por no emanar de un órgano de la administración pública federal, no obligan a dichas autoridades, ni las sustituyen en sus atribuciones; ello significa que las resoluciones determinantes de créditos fiscales emitidas con apoyo en dichos dictámenes constituyen actos de molestia cuya validez está condicionada a respetar la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Sobre tales premisas, si bien es verdad que dichos dictámenes permiten tanto al contribuyente como a la autoridad fiscal conocer la situación contable y fiscal del primero y que los hechos expuestos en ellos gozan de la referida presunción, eso no significa que la autoridad hacendaria esté eximida de colmar dicha garantía ni facultada para imponer créditos fiscales por omisiones advertidas en los dictámenes, señalando únicamente cantidades omitidas conforme a lo dictaminado por el contador público autorizado o transcribiendo parte de sus opiniones, sin explicar en las resoluciones que emitan de dónde derivaron los montos, aludiendo al método o fórmula utilizado y, sobre todo, sin constatar si las opiniones satisfacen o no los referidos requisitos formales cuya observancia es

²¹ Época: Novena Época; Registro: 162157; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXXIII, Mayo de 2011; Materia(s): Administrativa, Constitucional; Tesis: 2a./J. 38/2011; Página: 314.

condición para que opere la presunción de veracidad, pues los requisitos esenciales de fundamentación y motivación que forman parte de la garantía de legalidad debe colmarlos la autoridad exactora en el acto de molestia, a efecto de que el contribuyente, en ese caso, pueda conocer el método utilizado para obtener el numerario exacto adeudado y pueda, por consiguiente, combatirlo.»

Lo subrayado es propio.

Al no realizar la autoridad un desglose completo de las remuneraciones por cada uno de los trabajadores, y poder determinar si la cantidad total correspondiente al rubro de pensiones era gravable o no, deja en incertidumbre jurídica a la parte actora.

Es de destacar, que en ejercicio de sus facultades de comprobación, la demandada señaló las supuestas irregularidades en las declaraciones mensuales de la persona moral «***** A.C.», por lo que era necesario, a fin de determinar el crédito fiscal, que la misma demandada aportara como prueba los registros contables, nóminas y comprobantes de pago a que hizo alusión en su acto impugnado, y detallando en este último su contenido en forma suficiente y clara, como se indicó supralíneas.

Lo anterior, a fin de acreditar los hechos que tomó en consideración para incluir -a diferencia del contribuyente- en la base gravable del impuesto debatido la cantidad de \$*****; dado que la facultad económico-coactiva de que disponen las autoridades para el cobro de los impuestos, sin tener que acudir para cobrarlos a los tribunales, así como la regulación legal de esa facultad, son lo bastante onerosas sobre los causantes para que las autoridades fiscales aun impongan a los mismos, presunciones y cargas excesivas de prueba, de modo que donde las autoridades deberían probar su derecho a cobrar, pretendan que los causantes deban probar su falta de obligación de pagar.

Las autoridades, siempre tienen la carga de probar su derecho a efectuar un cobro fiscal, a menos que el legislador disponga expresamente lo contrario, o establezca una presunción legal a favor de dichas autoridades; y en su caso el causante tendría la carga de probar sus excepciones, o de desvirtuar las probanzas de la autoridad o los resultados de la auditoría; sin embargo, en el caso en trato la demandada simplemente se refirió a ellos de forma abstracta e imprecisa, sin realizar el desglose señalado, lo que imposibilita a la actora controvertir de forma eficaz las razones proporcionadas de forma exigua por dicha autoridad fiscalizadora.

Por lo tanto, se concluye que la autoridad no afrontó eficientemente su carga primaria de probar, dado que tampoco aportó al proceso el acta de la visita correspondiente, sin que el impetrante tenga que rendir pruebas en contrario para desestimar la motivación del cobro. Resulta ilustrativa al efecto, la tesis aislada que enseguida se transcribe:

«CREDITOS FISCALES. CARGA DE LA PRUEBA. La carga de probar los hechos de cuya existencia surge un crédito fiscal a cargo de un particular, corresponde a la autoridad fiscal, de manera que en ella la que debe allegar probanzas adecuadas al respecto, para poder activar el fincamiento del crédito. Y es claro que, conforme al artículo 16 constitucional, la autoridad puede afrontar esa carga mediante la práctica de una visita de auditoría. Y si lo hace, ahora corresponderá al causante la carga de probar sus excepciones, o de desvirtuar las probanzas de la autoridad o los resultados de la auditoría. Pero si la visita fiscal está formalmente viciada, o si la autoridad fiscal, al fincar el crédito, no menciona o señala con precisión los elementos concretos e individuales de prueba encontrados en la visita, para que el causante esté en aptitud razonable de defenderse y no se le viole la garantía de audiencia, sino que dicha autoridad se limita a hacer afirmaciones abstractas e imprecisas sobre el examen de documentos o declaraciones, sin precisar qué documentos a quienes declararon, y cuál fue el contenido exacto de esos documentos y declaraciones en forma suficientemente

clara para permitir al causante su defensa, en este caso bastará que el afectado alegue tales vicios de motivación para que se concluya que la autoridad no afrontó eficientemente su carga primaria de probar, sin que el causante tenga que rendir pruebas en contrario para que se desestime la motivación del cobro. Y el señalamiento preciso de los elementos antes mencionados debe hacerse en la resolución que finque el crédito, o por lo menos debe hacerse en ella una clara e inequívoca referencia a alguna parte del acta de la visita, de la que se haya dado copia al afectado o que deberá constituir un anexo de dicha resolución, de manera que dicho afectado pueda probar y alegar lo que a su derecho convenga, sabiendo plenamente a qué atenerse respecto de la fundamentación y motivación del cobro.»²²

Lo subrayado es propio.

Así, es correcto considerar que en el acto combatido no se detallaron pormenorizadamente las causas que justificaran su emisión, con el fin de que la ahora demandante tuviera la oportunidad de controvertir correctamente lo asentado en determinación del crédito fiscal, dejándolo en estado de indefensión.

Entonces, la fundamentación y motivación insuficiente respecto de la decisión autoritaria de tomar en consideración la cantidad correspondiente a «fondos»²³, según el papel de trabajo denominado «***** A.C. cálculo del impuesto sobre nómina 2% periodo enero a Diciembre de 2016», trasciende en un aspecto material o de fondo.

Es decir, que el acto impugnado fue emitido sin observar la disposición debida, es decir, sin observar los postulados establecidos en el artículo 16 Constitucional, que ordena a las autoridades fundar y

²² Época: Séptima Época; Registro: 253031; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Volumen 97-102, Sexta Parte; Materia(s): Administrativa; Página: 70.

²³ \$16,145,499.61 (dieciséis millones ciento cuarenta y cinco mil cuatrocientos noventa y nueve pesos con sesenta y un centavos en moneda nacional).

motivar debidamente sus actuaciones, razón por la cual se actualiza el supuesto de nulidad previsto en el artículo 302, fracción IV, del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato.

En este orden de ideas, y dado que la insuficiente fundamentación y motivación de determinación del crédito fiscal contenida en el oficio *****, de fecha 08 ocho de marzo de 2018 dos mil dieciocho, constituye un vicio de ilegalidad que trasciende a su aspecto material o de contenido, y que existe cosa juzgada sobre el problema de fondo debatido, con fundamento en el artículo 300, fracción II, del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, se decreta la **Nulidad Total** del acto impugnado.

Para sustentar adicionalmente tal determinación, es aplicable por analogía, la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

«NULIDAD LISA Y LLANA PREVISTA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SUPUESTOS Y CONSECUENCIAS. Conforme al artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, las sentencias definitivas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que declaren la nulidad pueden ser de manera lisa y llana cuando ocurra alguno de los dos supuestos de ilegalidad previstos en las fracciones I y IV del artículo 238 del código invocado, lo que se actualiza, en el primer caso, cuando existe incompetencia de la autoridad que dicta u ordena la resolución impugnada o tramita el procedimiento del que deriva y, en el segundo, cuando los hechos que motivaron el acto no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien, se dictó en contravención de las disposiciones aplicables o dejó de aplicar las debidas, lo que implica el fondo o sustancia del contenido de la resolución impugnada. En ambos casos se requiere, en principio, que la Sala Fiscal realice el examen de fondo de la controversia. Es así que, de actualizarse tales supuestos, la nulidad debe declararse en forma lisa y llana, lo que impide cualquier actuación posterior de la autoridad en razón de la

profundidad o trascendencia de la materia sobre la cual incide el vicio casado y que determina, en igual forma, un contexto específico sobre el que existirá cosa juzgada que no puede volver a ser discutida.»²⁴

Énfasis añadido.

Dado el sentido del fallo, es innecesario el análisis de los restantes conceptos de impugnación que se hicieron valer, pues ello a nada práctico conduciría si la resolución impugnada ha quedado insubsistente.

Sirve de apoyo a la afirmación que antecede, la tesis del Poder Judicial Federal que a la letra dice:

«CONCEPTOS DE VIOLACION. ESTUDIO INNECESARIO DE LOS.
Habiendo resultado fundado y suficiente para otorgar el amparo solicitado, uno de los conceptos de violación, resulta innecesario el estudio de los demás conceptos de violación vertidos en la demanda de amparo.»²⁵

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

²⁴ Época: Novena Época; Registro: 184612; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XVII, Marzo de 2003; Materia(s): Administrativa; Tesis: I.4o.A. J/21; Página: 1534.

²⁵ Época: Novena Época; Registro: 195992; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo VII, Junio de 1998; Materia(s): Laboral; Tesis: XI.3o.5 L; Página: 626.

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, por los motivos y fundamentos expuestos en el Considerando Tercero del presente fallo.

TERCERO. Se decreta la **Nulidad Total** del acto impugnado, 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.