

EL PRINCIPIO NON REFORMATIO IN PEIUS,...EL CONTRIBUYENTE NO PUEDE RESULTAR EN UNA PEOR SITUACIÓN QUE LA QUE TENÍA ANTES DE INTERPONER MEDIOS DE DEFENSA



En algunas ocasiones el contribuyente se encuentra indeciso en relación a interponer un medio de defensa en contra de la actuación de la autoridad fiscal o el crédito fiscal que se le ha determinado, en virtud de que teme que al final del proceso salga más perjudicado, situación que es totalmente falsa, ya que existen disposiciones y principios jurídicos que impiden a la autoridad el que pueda agravar la situación del contribuyente, una vez que ésta ha sido determinada y notificada debidamente.

Al respecto, el artículo 53-C del Código Fiscal de la Federación (CFF) prohíbe a la autoridad el volver a revisar los mismos rubros o conceptos específicos de una contribución o aprovechamiento por el mismo periodo y en su caso, determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos que deriven de dichos hechos, salvo que se trate de hechos diferentes que se sustenten en información, datos o documentos de terceros; en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten, o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales.

Pero además, dentro del procedimiento de fiscalización en materia tributaria también es aplicable el principio general de derecho non reformatio in peius, que consiste en que la reforma de la situación del contribuyente no puede causarle mayor perjuicio que el que ya tenía antes de acudir a juicio, aun en el supuesto de que la autoridad haya tenido oportunidad de reponer el procedimiento para emitir una nueva resolución.

Esto es, una vez que la autoridad ha determinado la situación fiscal del contribuyente al ejercer sus facultades de comprobación, y la ha hecho del conocimiento del contribuyente a través de la notificación de la liquidación respectiva, dicha situación no puede agravarse por la interposición de medios de defensa por parte del contribuyente, ya que lo peor que puede pasar es que el resultado del medio de defensa le sea desfavorable y entonces tenga que cubrir el crédito fiscal que ha combatido, pero sin que la autoridad fiscal pueda en el proceso incrementar el monto del crédito fiscal originalmente determinado, salvo por lo concerniente a la actualización y recargos por el período transcurrido en el proceso de litigio.

El Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) confirma lo anteriormente dicho a través de la tesis cuyo rubro y texto es del tenor siguiente:

VII-TASR-PC-3

PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.- SU REPOSICIÓN EN CUMPLIMIENTO DE SENTENCIA, NO PUEDE RESULTAR EN UNA PEOR SITUACIÓN DE LA QUE TENÍA EL ACTOR ANTES DE ACUDIR A JUICIO, SALVO EN VIRTUD DE ACTUALIZACIONES Y RECARGOS, EN APLICACIÓN ANALÓGICA DEL PRINCIPIO NON REFORMATIO IN PEIUS.- Una vez determinada la situación jurídica fiscal del contribuyente, este sabe que de esa dimensión es su máxima responsabilidad, pudiendo asumir que por lo que toca al resultado de ese particular procedimiento de fiscalización, lo peor que puede pasar, incluso en el evento de que la interposición de que los medios de defensa a su alcance no le resultaran favorables, es cubrir su obligación tal y como fue determinada, pues incluso en el caso de que la autoridad detectara nuevas circunstancias, eventos, o hechos que le dieran pauta para considerar que la situación fiscal del contribuyente no es la determinada en esa resolución definitiva, no podría, simple y sencillamente, liquidar las diferencias, sino que tendría, en los términos del último

párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación iniciar un nuevo procedimiento explicando cuáles son esas circunstancias, eventos o hechos novedosos que justifican su proceder. Bajo estas premisas, **el contribuyente, al acudir a los medios de defensa, cuestionando el acto definitivo puede obtener, como peor resultado, que tenga que cubrir sus obligaciones como originalmente se le determinaron.** De tal modo que la lógica informa que **ningún escenario posible, consecuencia de la interposición del medio de defensa, puede resultar más perjudicial que el descrito,** por lo que **la resolución que en cumplimiento de una sentencia se dicte, en relación al conjunto de hechos, eventos y circunstancias que ya fueron analizados por la autoridad, en ningún caso debe dar como resultado una situación más desfavorable que la ya determinada,** salvo que el aumento obedezca solo a las actualizaciones y recargos que se generen, **porque en ese contexto, se violentaría el principio general de derecho non reformatio in peius, que consiste en que la reforma de su situación no puede causarle mayor perjuicio,** aun en el supuesto de que la autoridad haya tenido oportunidad de reponer el procedimiento para emitir una nueva resolución encuentra justificación en la autorización contenida en el fallo recaído al medio de defensa intentado por el contribuyente y si se permite que la autoridad determine un nuevo crédito fiscal superior al original, se estaría avalando que el contribuyente enfrentara una situación más desventajosa que la originalmente suscitada, como consecuencia directa de la interposición del medio de defensa.

Juicio Contencioso Administrativo Núm.- 313/12-21-01-4.- Resuelto por la Sala Regional del Pacífico-Centro del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 10 de agosto de 2012.- Sentencia: por mayoría de 2 votos a favor y 1 voto en contra del considerando tercero.- Tesis: por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Ricardo Arteaga Magallón.- Secretaria: Lic. Laura Vanessa Vega Adame.

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 24. Julio 2013. p. 189

De acuerdo al anterior criterio jurisdiccional, aún en el caso de que la autoridad fiscal pudiera reponer el procedimiento para emitir una nueva resolución, en cumplimiento a una sentencia derivada de la interposición del juicio contencioso administrativo por parte del contribuyente, la misma no podría determinar un nuevo crédito fiscal en un monto mayor al original, ya que entonces el contribuyente resultaría con un perjuicio mayor derivado justamente de la interposición del medio de defensa, situación que no permite el ya mencionado principio general de derecho non reformatio in peius.

Dicho principio jurídico descansa en la necesidad de garantizar la libertad del gobernado para impugnar los actos de las autoridades que le afecten jurídicamente, así como su tranquilidad para hacerlo, en el entendido de que el resultado de su impugnación, o bien, el Órgano Jurisdiccional ante quien lo tramite, no generará una afectación más allá de la que generó el asunto que se le está sometiendo a su revisión.

Por lo que cuando las Salas del TFJA adviertan que un concepto de impugnación resultó fundado, pero cuyo efecto generaría una nulidad que lejos de causar un beneficio a la esfera jurídica del accionante, agravaría su situación frente a la autoridad demandada, dicho concepto de impugnación deberá calificarse como fundado pero insuficiente, y así de esta manera respetar y proteger la dignidad del impetrante de nulidad, por lo que en aras de no agravar más su situación frente a lo determinado en la resolución impugnada, se debe de aplicar el principio non reformatio in peius.

Lo anterior es lo resuelto en la siguiente tesis, emitida por el TFJA:

VIII-P-1aS-144

CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN FUNDADOS PERO INSUFICIENTES. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO NON REFORMATIO IN PEIUS EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.- El artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, obliga a las autoridades a velar por el respeto y protección de los derechos humanos -que se traduce como la atribución de elegir el bien que sea mejor para la persona-, para lo cual, en dado caso, deben de removerse obstáculos que impidan la existencia libre y digna de la persona. Bajo ese orden de ideas, a efecto de remover obstáculos que limiten la dignidad de la persona, en materia procesal, surge el principio non reformatio in peius, mismo que descansa en la necesidad de garantizar la libertad del gobernado para impugnar, así como su tranquilidad para hacerlo, en el entendido de que el Órgano Jurisdiccional no generará una afectación más allá de la que generó el asunto que se le está sometiendo a su revisión. Ahora bien, **cuando las Salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, adviertan que un concepto de impugnación resultó fundado, cuyo efecto generaría una nulidad que lejos de causar un beneficio a la esfera jurídica del accionante, agravaría su situación frente a la autoridad demandada, dicho concepto de impugnación deberá calificarse como fundado pero insuficiente.** Lo anterior es así, pues es obligación del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, respetar y proteger la dignidad del impetrante de nulidad, por lo que en aras de no agravar más su situación frente a lo determinado en la resolución impugnada, se debe de aplicar el principio non reformatio in peius.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 986/15-20-01-1/AC1/2626/16-S1-02-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 16 de febrero de 2017, por unanimidad de 5 votos a favor.-

Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretaria: Lic. Brenda Virginia Alarcón Antonio.

(Tesis aprobada en sesión de 25 de abril de 2017)

EN EL MISMO SENTIDO:

VIII-P-1aS-145

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2666/15-16-01-5/2757/16-S1-02-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 27 de abril de 2017, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretaria: Lic. Diana Patricia Jiménez García.

(Tesis aprobada en sesión de 27 de abril de 2017)

VIII-P-1aS-146

Queja relativa al Juicio Contencioso Administrativo Núm. 14/26257-16-01-02-05-OT/494/16-S1-04-04-QC.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 27 de abril de 2017, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretario: Lic. Javier Armando Abreu Cruz.

(Tesis aprobada en sesión de 27 de abril de 2017)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. No. 10. Mayo 2017. p. 144

De acuerdo a dicha tesis, cuando un contribuyente hace valer un concepto de impugnación cuyo efecto agravaría su situación frente a la autoridad demandada, dicho concepto de impugnación deberá ser calificado por la Sala del TFJA como fundado pero insuficiente, y así se protegerá al contribuyente de que como resultado de la interposición de su medio de defensa pueda tener un perjuicio mayor al que tenía antes de tramitar el mismo.

Una situación que ejemplifica ese posible perjuicio que puede obtener el contribuyente si la Sala del TFJA atendiera el concepto de impugnación hecho valer por el impetrante de nulidad, es cuando la autoridad ha estimado la utilidad del contribuyente y no la ha determinado en base a los registros contables del contribuyente, por lo que entonces el contribuyente interpone medios de defensa alegando que la autoridad debió determinar la utilidad en base a la contabilidad que se le presentó y no aplicar sus facultades de estimación.

Sin embargo, de la actuación de la autoridad se observa que un monto importante de deducciones fueron rechazadas, por lo que si la utilidad se hubiese determinado en base a los registros contables, el monto del crédito fiscal hubiese sido mayor que el que finalmente determinó la autoridad al estimar la utilidad del contribuyente, por lo que en éste caso, la Sala del TFJA deberá considerar a tal concepto de impugnación hecho valer por el contribuyente como fundado pero insuficiente, en atención al principio general de derecho ya citado de non reformatio in peius.