



Junio 2017

Comisión Fiscal

**C.P.C. y M.I. Javier  
Pérez López  
Presidente Consejo  
Directivo**

**C.P.C. y M. I. Oliver  
Murillo y García  
Vicepresidente  
General**

**C.P.C. y M.I. Rubén  
Plascencia Arreola  
Vicepresidente de  
Calidad**

**C.P.C. y M. I. Felipe  
de Jesús Arias Rivas  
Vicepresidente de  
Asuntos Fiscales**

**“Por una contaduría  
Pública con Excelencia  
y Nacionalista”**



ccpudg@ccpudg.org.mx

www.ccpudg.org.mx



## **“CRITERIOS NO VINCULATIVOS SAT”**

### **ANTECEDENTES**

El 28 de junio de 2006 se publicó como parte de la reforma al Código Fiscal de la Federación (CFF) una adición al artículo 33, en la que se adicionó una nueva obligación para el Servicio de Administración Tributaria (SAT) consistente en *"Dar a conocer ... los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras."*

Así mismo, en concordancia a la adición antes señalada, se incorporó en esa misma reforma, como obligación a los dictaminadores para efectos fiscales, que señalaran en su informe si el contribuyente dictaminado aplicó alguno de dichos criterios no vinculativos.

Desde entonces esta figura ha causado incertidumbre debido a una ausencia de definición y desconocimiento de su alcance.

Los primeros criterios no vinculativos fueron publicados en el Diario Oficial de la Federación (DOF) en diciembre de 2006, y solo incluía 12 criterios en materia del Impuesto sobre la Renta<sup>1</sup>.

En 2007, se publica el primer criterio no vinculativo en relación al Impuesto al Valor Agregado (LIVA) y se adiciona por primera vez el concepto de "práctica fiscal indebida" dentro del anexo 26 para 2007, término que desde entonces se ha acuñado como sinónimo de los criterios no vinculativos.

Actualmente los criterios no vinculativos están contenidos en el Anexo 3 de la resolución miscelánea fiscal para 2017 e incluye criterios relacionados al CFF, a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), LIVA, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS) y de la Ley de Impuesto sobre Hidrocarburos (LISH).

### **MARCO JURÍDICO**

Código Fiscal de la Federación (CFF)  
Resolución Miscelánea Fiscal (RMF)  
Tesis Aislada de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

<sup>1</sup> Anexo 26 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006, publicado en el DOF el 7 de diciembre de 2006.

## INTRODUCCIÓN

Como parte de la reforma al CFF, publicada el 28 de junio de 2006 en el DOF, se adicionó a la fracción I del artículo 33 un inciso h), mismo que a la letra señala:

"Artículo 33. Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

...

*h) Dar a conocer en forma periódica, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras. ..."*

Ahora bien, dentro de dicha reforma y en referencia total a la adición antes referida, se incorporó dentro del artículo 52, fracción III del CFF, un segundo párrafo, el cual nos permitimos transcribir:

"Artículo 52.

I. a II...

III...

*Adicionalmente, en dicho informe el contador público deberá señalar si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diversos a los que en su caso hubiera dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código.*

..."

Por lo anterior, a partir del ejercicio fiscal 2006, como parte de la RMF en el ahora anexo 3, se comenzó a publicar los criterios no vinculativos o también llamados "prácticas fiscales indebidas", adicionando criterios conforme la autoridad ha venido detectando la creatividad de los contribuyentes en relación al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El objetivo del presente boletín es recodar la importancia que tienen los criterios no vinculativos, como medios efectivos para desincentivar algunas prácticas fiscales, que si bien son legales, su utilización sería motivo de observación por parte de la autoridad hacendaria.

## DESARROLLO

En la actualidad, y a más de 10 años del inicio de la publicación por parte del SAT de los criterios no vinculativos, consideramos que no existe un consenso en la definición de dichos criterios, sin embargo, se entiende como criterio no vinculativo:

"Las Disposiciones de carácter administrativo que el SAT publica en el DOF, en cumplimiento del inciso h) fracción III, del artículo 33 del CFF, a través de los cuales hace del conocimiento a los contribuyentes aquellas prácticas fiscales que considera indebidas, sin que por ello, sean ilegales o limite su aplicación."

El término "vinculante", que viene del verbo "vincular", es decir, "que vincula", y este del latín vinculare: encadenar, según la Real Academia Española, tiene diferentes acepciones, entre ellas, "Sujetar a una obligación".

De ahí que se desprenda que un "Criterio no Vinculativo" no obligue su observancia a los contribuyentes.

Lo anterior ha quedado de manifiesto ya en la tesis aislada del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, con número de registro 2013752, de la Décima Época, Tesis: IV.2o.A.130 A (10a.) Página: 2180, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación en febrero de 2017, en los términos que a continuación citamos:

*"CRITERIO NO VINCULATIVO 27/ISR/NV, CONTENIDO EN EL ANEXO 3 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 7 DE ENERO DE ESE AÑO. AL NO SER SUSCEPTIBLE DE GENERAR, POR SÍ, UNA AFECTACIÓN AL PARTICULAR, DADO SU CARÁCTER ORIENTADOR, ES IMPROCEDENTE CONCEDER LA SUSPENSIÓN EN SU CONTRA.*

*El criterio mencionado se sustenta en los artículos 33, fracción I, inciso h) y penúltimo párrafo y 35 del Código Fiscal de la Federación, los cuales disponen que, para contribuir al cumplimiento de las facultades de las autoridades fiscales, éstas proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y, para ello, entre otras actividades, darán a conocer mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras. Así, como éstos, en general, **tienen la finalidad de hacer pública la interpretación de las autoridades respecto de algún tema en esas materias, sin que ello implique obligatoriedad de acatarla**, se concluye que, el indicado inicialmente, es un criterio orientador dirigido a los contribuyentes que otorgan previsión social a sus trabajadores en términos del artículo 7, quinto párrafo, en relación con los diversos 93, fracciones VIII y IX y 27, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el sentido de exhortarlos a no otorgar dicho concepto en efectivo o en otros medios equivalentes, porque no podrá ser considerado como un gasto deducible y exento al trabajador, pues su destino no está plenamente identificado, es decir, no impone una obligación a los mencionados contribuyentes, **pues solamente los invita a no incurrir en las prácticas indebidas ahí señaladas**. En estas condiciones, tal criterio no vinculativo no es susceptible de generar, por sí, una afectación al particular, toda vez que, por su naturaleza, no es obligatorio, ni establece alguna carga a los contribuyentes. Por tanto, aun cuando el primer párrafo del artículo 148 de la Ley de Amparo prevea que en los juicios de amparo en que se reclame una norma general autoaplicativa sin señalar un acto concreto de aplicación, la suspensión se otorgará para impedir sus efectos y consecuencias en la esfera jurídica del quejoso, es improcedente conceder la medida cautelar contra los efectos y consecuencias del criterio no vinculativo 27/ISR/NV aludido, pues no genera efectos susceptibles de suspenderse.*

#### SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

*Incidente de suspensión (revisión) 71/2016. Silvia Ileana Estrada Muñiz y otros. 25 de agosto de 2016. Unanimidad de votos. Ponente: José Elías Gallegos Benítez. Secretario: Mario Enrique Guerra Garza.*

*Esta tesis se publicó el viernes 24 de febrero de 2017 a las 10:26 horas en el Semanario Judicial de la Federación." (Énfasis añadido)*

Es claro por tanto que los criterios no vinculativos, al no imponer una obligación y ser de carácter orientador, no genera ninguna obligación al contribuyente.

Cabe preguntarse si dichos criterios vulneran de alguna forma los principios de legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes.

Al establecerse su carácter orientador, consideramos que no es susceptible de violar algún derecho a los contribuyentes.

Ahora bien, es cierto que los criterios no vinculativos no son de observancia obligatoria para los contribuyentes, sin embargo, si resulta vinculante para el dictaminador manifestar en su informe si el contribuyente dictaminado aplicó o no alguno de dichas prácticas indebidas.

Actualmente el anexo 3 de la RMF para 2017 cuenta con 50 criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales según se muestra a continuación:

Código Fiscal de la Federación	01 Criterio
Ley del Impuesto sobre la Renta	32 Criterios
Ley del Impuesto al Valor Agregado	09 Criterios
Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicio	05 Criterios
Ley de los Impuestos Generales sobre Importación y Exportación	01 Criterio
Ley del Impuesto sobre Hidrocarburos	02 Criterios

#### CONCLUSIÓN

Los criterios no vinculativos señalan las conductas o prácticas fiscales indebidas, sin que estas impliquen que sean ilegales, sino que son diferentes formas de interpretar o aplicar las disposiciones legales, y

reflejan las opiniones de las autoridades fiscales sobre alguna práctica fiscal que haya detectado que aplican los contribuyentes.

Es una manera de desalentar al contribuyente para que no realice una determinada operación de carácter fiscal que, a juicio del SAT, constituye una conducta de actividad contraria a la correcta práctica tributaria, según su criterio.

Aun y cuando la aplicación de los criterios no vinculativos no es obligatoria para los contribuyentes en caso de que la autoridad determine diferencias a cargo del contribuyente quedará en manos del contribuyente optar por la autocorrección o bien interponer un recurso ante los tribunales federales competentes.

## **ACLARACIÓN**

El contenido del presente estudio, corresponde ilustrativamente a la opinión de los miembros de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos "Universidad de Guadalajara", A. C. y su objetivo es única y exclusivamente el dar a conocer al lector dicha opinión, sin que con ella se pretenda orientar, influir o bien coadyuvar en forma alguna con el interés particular del interesado.

## **ELABORADO POR LA COMISIÓN FISCAL:**

**PRESIDENTA:**

C.P.C. Y M.I. CELIA EDITH VELEZ GÓMEZ

**VICEPRESIDENTA:**

C.P.C. MA. DE LOURDES DE LA CRUZ PÉREZ

**SECRETARIO:**

C.P.C. RAMÓN MACÍAS REYNOSO

C.P.C. Y M.I. JAVIER PÉREZ LÓPEZ

C.P.C., M.I. Y ABOGADO OLIVER MURILLO Y GARCÍA

C.P.C., M.I. Y ABOGADO FELIPE DE JESÚS ARIAS RIVAS

C.P.C. HELIODORO ALBERTO REYNOSO MENDOZA

L.C.P. y ABOGADO DAVID EMMANUEL SEPULVEDA PORTILLO

Doctor en Fiscal JUAN CARLOS DE OBESO ORENDAIN

L.D. ALEJANDRO IVÁN RODRÍGUEZ MANZANO

C.P.C. Y ABOGADO JUAN VILLASEÑOR GUDIÑO.

Usted puede consultar éste y otros boletines en: <http://ccpudg.org.mx/servicios/boletines-fiscales/>