



Dra. Guadalupe Roxana Tamayo Sánchez

- Licenciada en Derecho y Ciencias Sociales (UABJO)
- Maestría en Derecho Fiscal (URSE)
- Doctora en Derecho Fiscal (UBC)

Cuento con una amplia experiencia a nivel federal, estatal y municipal en temas relacionados como defensa fiscal, auditoria, procesos de fiscalización y evaluación de riesgos. Me he desarrollado en el sector público y privado; mis principales cargos en el Sector Público como lo es el Gobierno Federal por citar los más importantes fueron: Subadministradora de lo Contencioso en el Servicio de Administración Tributaria (SAT) con 13 años de experiencia; Secretario de Estudio y Cuenta en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJFA) con 2 años de experiencia. De igual manera en el Sector privado he formado parte de una firma Internacional en materia fiscal y administrative denominada Manejo de Recursos y Controles Inteligentes, cuya experiencia fue de 3 años; y actualmente asumo el cargo de Gerente de Defensa Fiscal en una firma dedicada a los servicios de estrategia, planeación y defensa enfocada a la materia fiscal y administrativa.

Cel: (951 107 0043)

e-mail: lupitatamayo-780118@hotmail.com

APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS NO VINCULATIVOS EN FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y SU DEFENSA

I.- ANTECEDENTES

- A lo largo de nuestra historia, el comercio ha ido evolucionando con el tiempo y cambia de manera acelerada, y por lo tanto nuestra legislación en materia fiscal va cambiando atendiendo a las actividades económicas en el ámbito nacional e internacional derivadas de la globalización
- En el caso de México hemos tenido diversos cambios importantes en nuestras legislaciones, tratando de enlazar la actividad del estado y su relación con los contribuyentes
- Sin embargo, con cada reforma, o adición a nuestras legislaciones no cabe duda que zcomo contribuyentes surgen dudas, cuestionamientos, e

interpretaciones de las normas fiscales, provocando con ello que las autoridades fiscales ejerzan facultades de comprobación, dando lugar a discrepancias y determinación de créditos.

- Ante tales circunstancias, es por lo que las autoridades fiscales ante estas situaciones económicas de la sociedad, a lo largo de los años han informado a los contribuyentes su opinión respecto a la aplicación de las normas tributarias
- Por lo que han ido recopilando las principales prácticas que algunos contribuyentes realizan y que la autoridad en uso de sus facultades de comprobación ha ido observando y que derivan en opiniones diversas al momento de determinar créditos fiscales, prácticas que se han ido recopilando y que se le han denominado criterios no vinculativos.
- De tal manera que, para poder generar un criterio, la autoridad fiscal ha considerado diversos elementos como lo son las practicas comunes que realizan algunos contribuyentes en la aplicación e interpretación de las normas, a la luz de sus facultades de comprobación, de las consultas solicitadas por algunos contribuyentes, y derivado también de diversas sentencias emitidas por los Tribunales.
- Desde los años 80's, la autoridad fiscal comunico los criterios internos emitidos por ellos mismos, en las que señalaban la aplicación e interpretación de las normas tributarias, y en ese tiempo solo tenían el alcance de reglas internas, que son lo que hoy conocemos como "Criterios Normativos"
- Es a partir del año 2004, con el incipiente uso del internet, que se dio a conocer a los contribuyentes, en la página del Servicio de Administración Tributaria (SAT), otros criterios con el nombre de "Prácticas Fiscales Indevidas".
- Es así que al emitir la autoridad su criterio e interpretación de la norma tributaria sobre casos específicos de las disposiciones fiscales y aduaneras,

en la que el SAT considera como lesivos al fisco federal dichas prácticas desde su punto de vista indebidos.

- El 28 de junio de 2006, se publicó como parte de la reforma al Código Fiscal de la Federación una adición al artículo 33 del Código Fiscal Federal, 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, (artículo 52 fracción II del Código Fiscal Federal) que señalaran en su informe si el contribuyente dictaminado aplicó alguno de dichos criterios no vinculativos. (sanción exhorto, amonestación y suspensión) 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 (Anexo 26 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006, publicado en el DOF el 7 de diciembre de 2006.)

Anexo 26 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006

CRITERIOS NO VINCULATIVOS DE LAS DISPOSICIONES FISCALES Y ADUANERAS.

1. Impuesto sobre la renta.
 - 01/ISR. Regalías por activos intangibles originados en México, pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero.
 - 02/ISR. Enajenación de bienes de activo fijo.
 - 03/ISR. En materia de Inversiones.
 - 04/ISR. Reservas para fondos de pensiones o jubilaciones. No son deducibles los intereses derivados de la inversión o reinversión de los fondos.
 - 05/ISR. Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social.
 - 06/ISR. Régimen Simplificado.
 - 07/ISR. Instituciones de Crédito. Créditos incobrables.
 - 08/ISR. Instituciones de Fianzas. Pagos por reclamaciones.
 - 09/ISR. Consolidación fiscal. Acreditamiento contra el ISR causado por dividendos distribuidos de Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida en los ejercicios fiscales de 2000 a 2004.
 - 10/ISR. Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.
 - 11/ISR. Enajenación de certificados inmobiliarios.
 - 12/ISR. Establecimiento permanente.

.El 04 de mayo de 2007, se publica el primer criterio no vinculativos 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

Anexo 26 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007

CRITERIOS NO VINCULATIVOS DE LAS DISPOSICIONES FISCALES Y ADUANERAS.

<p>1. Impuesto sobre la renta. 01/ISR. Regalías por activos intangibles originados en México, pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero. 02/ISR. Enajenación de bienes de activo fijo. 03/ISR. En materia de Inversiones. 04/ISR. Reservas para fondos de pensiones o jubilaciones. No son deducibles los intereses derivados de la inversión o reinversión de los fondos. 05/ISR. Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social. 06/ISR. Régimen Simplificado. 07/ISR. Instituciones de Crédito. Créditos incobrables. 08/ISR. Instituciones de Fianzas. Pagos por reclamaciones. 09/ISR. Consolidación fiscal. Acreditamiento contra el ISR causado por dividendos distribuidos de Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida en los ejercicios fiscales de 2000 a 2004. 10/ISR. Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas. 11/ISR. Enajenación de certificados inmobiliarios. 12/ISR. Establecimiento permanente. 13/ISR. Régimen Simplificado Ejercicios 2001 y Anteriores. 14/ISR. Deducción de inventarios congelados 15/ISR. Inventarios Negativos</p>
<p>2. Impuesto al valor agregado. 01/IVA. Servicio de Roaming Internacional o Global</p>

4 IMPUESTO SOBRE LA RENTA

-
- Con fecha 26 de diciembre de 2008, se publica en el DOF, el anexo 26 de la RMF para 2008, donde se advierten 17 criterios no vinculativos, en materia de ISR, 1 en materia de IVA y el primer Criterio no vinculativo en materia de IETU.

Anexo 26 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008

CRITERIOS NO VINCULATIVOS DE LAS DISPOSICIONES FISCALES Y ADUANERAS.

<p>1. Impuesto sobre la renta 01/ISR. Regalías por activos intangibles originados en México, pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero 02/ISR. Enajenación de bienes de activo fijo 03/ISR. En materia de Inversiones 04/ISR. Reservas para fondos de pensiones o jubilaciones. No son deducibles los intereses derivados de la inversión o reinversión de los fondos 05/ISR. Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social 06/ISR. Régimen Simplificado 07/ISR. Instituciones de Crédito. Créditos incobrables 08/ISR. Instituciones de Fianzas. Pagos por reclamaciones 09/ISR. Consolidación fiscal. Acreditamiento contra el ISR causado por dividendos distribuidos de Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida en los ejercicios fiscales de 2000 a 2004 10/ISR. Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas 11/ISR. Enajenación de certificados inmobiliarios 12/ISR. Establecimiento permanente 13/ISR. Régimen Simplificado Ejercicios 2001 y Anteriores 14/ISR. Deducción de inventarios congelados 15/ISR. Inventarios Negativos 16/ISR. Desincorporación de sociedades controladas 17/ISR. No deducibilidad de la participación en las utilidades de las empresas pagada a los trabajadores a partir del 2005</p>

2. Impuesto al valor agregado

01/IVA. Servicio de Roaming Internacional o Global

02/IVA. Alimentos preparados para su consumo en el lugar de su enajenación

3. Impuesto empresarial a tasa única

01/IETU. Pagos con y entre partes relacionadas provenientes de transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas no son objeto de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

- Con fecha 04 de mayo de 2009, se publica en el DOF, el anexo 3 de la RMF para 2009, donde se advierten 17 criterios no vinculativos, en materia de ISR, 2 en materia de IVA y 2 de IETU, de igual manera con fecha 11 de agosto de 2009, hubo una modificación a la 3 RMF donde se agregó un criterio más de IVA

Anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2009

CRITERIOS NO VINCULATIVOS DE LAS DISPOSICIONES FISCALES Y ADUANERAS

1. Impuesto sobre la renta	
01/ISR.	Regalías por activos intangibles originados en México, pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero
02/ISR.	Enajenación de bienes de activo fijo
03/ISR.	En materia de Inversiones
04/ISR.	Reservas para fondos de pensiones o jubilaciones. No son deducibles los intereses derivados de la inversión o reinversión de los fondos
05/ISR.	Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social
06/ISR.	Régimen Simplificado
07/ISR.	Instituciones de Crédito. Créditos incobrables
08/ISR.	Instituciones de Fianzas. Pagos por reclamaciones
09/ISR.	Consolidación fiscal. Acreditamiento contra el ISR causado por dividendos distribuidos de Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida en los ejercicios fiscales de 2000 a 2004
10/ISR.	Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas
11/ISR.	Enajenación de certificados inmobiliarios
12/ISR.	Establecimiento permanente
13/ISR.	Régimen Simplificado Ejercicios 2001 y Anteriores
14/ISR.	Deducción de inventarios congelados
15/ISR.	Inventarios Negativos
16/ISR.	Desincorporación de sociedades controladas
17/ISR.	No deducibilidad de la participación en las utilidades de las empresas pagada a los trabajadores a partir del 2005
2. Impuesto al valor agregado	
01/IVA.	Servicio de Roaming Internacional o Global
02/IVA.	Alimentos preparados para su consumo en el lugar de su enajenación
3. Impuesto empresarial a tasa única	
01/IETU.	Pagos con y entre partes relacionadas provenientes de transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas no son objeto de la Ley del impuesto empresarial a tasa única
02/IETU.	No deducibilidad de los intereses pagados a entidades que integran el sistema financiero para la ley del impuesto empresarial a tasa única

Modificación al Anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2009

CRITERIOS NO VINCULATIVOS DE LAS DISPOSICIONES FISCALES Y ADUANERAS

1. Impuesto sobre la renta
2. Impuesto al valor agregado
03/IVA. Alimentos preparados
3. Impuesto empresarial a tasa única

- Actualmente los criterios no vinculativos están contenidos en el Anexo 3 de la resolución miscelánea fiscal para 2023 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).
- En la actualidad, y a 17 años del inicio de la publicación por parte del SAT de los criterios no vinculativos, consideramos que no existe un consenso en la definición del mismo.
- Es importante definir entonces que debemos entender en primer término por “CRITERIO”. De acuerdo con la real academia de la lengua española la palabra criterio proviene del griego juzgar que significa “norma para conocer la verdad, juicio o discernimiento”
- " 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"
- En este sentido, podemos conjuntar la terminología de que los criterios no vinculativos emitidos por el SAT, son juicios o discernimientos que NO sujetan a ningún contribuyente a su observancia”

- De tal manera que conforme al inciso h) fracción III, del artículo 33 del CFF, se entiende que el criterio no vinculativo son las disposiciones de carácter administrativo que el SAT publica en el DOF, a través de los cuales hace del conocimiento a los contribuyentes aquellas prácticas fiscales que el SAT considera indebidas, sin que por ello, sean ilegales o limite su aplicación.

II.- NATURALEZA JURIDICA

- Como ya ha quedado establecido 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.
- Conforme al principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, para la validez constitucional de un tributo es necesario que primer este establecido en ley y que los elementos esenciales del mismo también estén consignados de manera expresa en la ley para que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades y para que el sujeto pasivo pueda conocer la forma cierta de contribuir para el gasto público.
- Conforme al principio de legalidad tributaria los impuestos deben ser creados por una ley por medio de un ordenamiento formal y materialmente legislativo emanado del órgano constitucional facultado para ello.
- En este sentido el artículo 33 fracción I inciso g) del CFF faculta a las autoridades fiscales a proporcionar asistencia gratuita a los contribuyentes mediante la publicación anual de las resoluciones dictadas por las autoridades, sin que se generen obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las leyes fiscales. Esta disposición le otorga al SAT la facultad para emitir la llamada Resolución Miscelánea Fiscal (la emite el Jefe del SAT).
- Ya la SCJN se pronunció de que la RMF no viola los principios de legalidad siempre que en ningún caso establezca cargas adicionales a los particulares

en relación con los elementos de las contribuciones (sujeto, objeto, base o tarifa) Jurisprudencia 63/2006

- Conforme a lo anterior, las reglas que contiene la RMF, constituyen disposiciones de observancia general, por lo que los criterios no vinculativos solo tienen la finalidad de proporcionar orientación mas no imponer obligaciones adicionales a las que establece la ley.

III.- DISTINCION ENTRE CRITERIO NO VINCULATIVO Y CRITERIO NORMATIVO

- Existe una diferencia entre los criterios normativos y los criterios no vinculativos y la principal diferencia es en el sujeto al que va dirigido.
- En febrero de 2004, el Comité de Normatividad del Servicio de Administración Tributaria inició una revisión integral, con el propósito de adecuar las disposiciones fiscales vigentes, dando como resultado la creación del Boletín 2004 en el que se encuentren compilados la totalidad de los Criterios Normativos.

El Boletín 2004 se encuentra estructurado de la siguiente manera:

- a) Primera parte: Criterios en materia de impuestos internos.
 - b) Segunda parte: Criterios relacionados con las disposiciones legales vinculadas al comercio exterior.
 - c) Tercera parte: Criterios en materia de la competencia exclusiva de la Administración General de Grandes Contribuyentes.
 - d) Cuarta parte: Criterios de clasificación arancelaria.
- La difusión y sistematización de los criterios normativos representa uno de los principales objetivos del Servicio de Administración Tributaria, en este sentido de conformidad con el artículo 33 penúltimo párrafo y 35 del Código Fiscal de la Federación que señala:

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

.....

Asimismo, **las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes**, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, **los criterios de carácter interno** que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquéllos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, **sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares** y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Artículo 35.- Los funcionarios fiscales facultados debidamente **podrán dar a conocer a las diversas dependencias** el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, **sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.**

- Cada año en el mes de febrero, el Comité de Normatividad del Servicio de Administración Tributaria inicia con las tareas de análisis de la normatividad fiscal para cada ejercicio; de esta manera, el SAT aprueba y deroga diversos criterios, mismos que son aprobados, y publicados en la página del SAT y dados a conocer en la RMF, y de los cuales los clasifica como información pública conforme a la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.
- Es decir, los criterios normativos son la interpretación institucional de la autoridad fiscal (SAT) respecto de una norma jurídica, tienen el carácter de obligatorios para las unidades administrativas del SAT, pero no para los contribuyentes y en todo caso a dichos contribuyentes les podrían generar derechos si se publicaran en el Diario Oficial de la Federación, tal como suceden hoy día, publicados a través del Anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal.

IV.- LEGALIDAD Y APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS NORMATIVOS Y SU DEFENSA

- Como ya se mencionó anteriormente los criterios no vinculativos, al ser de carácter orientador, no son susceptibles de violar algún derecho a los contribuyentes, y tampoco 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.
- Previamente es importante conocer los antecedentes del dictamen fiscal
- Durante el mandato del Licenciado Adolfo López Mateos, mediante Decreto Presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de abril de 1959, se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Asimismo, se estableció el registro de Contadores Públicos para la dictaminación de estados financieros para efectos fiscales.
- El día 18 de enero de 1962 se publica en el DOF el Oficio 102-119, en el que se señala que el causante que hubiere sido dictaminado por Contador Público, ya no sería revisado por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, en materia de ISR, por los ejercicios dictaminados.
- El día primero de abril de 1967 entra en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación, publicado el 30 de diciembre de 1966, y en su artículo 85 se contienen los lineamientos relativos al dictamen fiscal
- En el DOF del día 9 de abril de 1980 se emite el reglamento al artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.
- En el DOF del día 11 de septiembre de 1980 se publican las reglas para la elaboración y presentación de estados financieros dictaminados para fines fiscales.

- En los DOF del 23 de febrero de 1981, 2 de marzo de 1982 y 31 de marzo de 1983, se dieron a conocer mediante reglas de carácter general los lineamientos aplicables al dictamen fiscal.
- El día 1o. de enero de 1983 entra en vigor el Código Fiscal de la Federación publicado en el DOF 31 de diciembre de 1981, el cual rige hasta la fecha, y en su artículo 52 se incluyen las disposiciones normativas aplicables al dictamen fiscal.
- En el DOF del día 29 de febrero de 1984, se emite el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, aún en vigor, el que en sus artículos 45 a 58 se refiere a aspectos relacionados con el dictamen fiscal.
- En el DOF del día 23 de octubre de 1987 se publican, como adición a las reglas generales de carácter fiscal para 1987, diversas disposiciones relacionadas con el dictamen fiscal, con el informe complementario sobre el IVA y con la declaratoria de Contador Público para efectos de devolución de IVA
- En el DOF del día 30 de junio de 1988 se dan a conocer diversas reformas al Reglamento del Código Fiscal de la Federación aplicables al dictamen fiscal, resaltando el hecho de que disminuyó de manera sensible el número de anexos fiscales a presentar.
- Con fecha 4 de enero de 1990 se publican en el DOF, diversas modificaciones al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siendo una de ellas el cambio de nombre de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, denominándose en lo futuro Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.
- Una reforma significativa se presenta con la publicación en el DOF del día 26 de diciembre de 1990, en la que se incorpora al Código Fiscal de la Federación el artículo 32-A, el cual establece que para cierto tipo de personas, físicas y morales, por los ejercicios fiscales que terminen a partir del 31 de diciembre de 1990, será obligatorio dictaminar para fines fiscales sus estados financieros, es decir a partir de esta reforma existen lo obligados y los voluntarios a dictaminarse.

- En el DOF del 28 de marzo de 1994 se dan a conocer las reglas de resolución miscelánea, y como parte de ellas figuran las relativas a disposiciones inherentes al dictamen fiscal, y que son las reglas 69 a 71 y 80 a 89, las cuales son muy similares a las RM anteriores.
- El día **18 de junio de 2006** se publican en el DOF reformas al CFF las relativas al dictamen para efectos fiscales son las siguientes: se incorpora la fracción IV al artículo 22-B para establecer la opción de no presentar garantía del intereses fiscal en el caso de devoluciones de impuestos si se trata de contribuyentes dictaminados; en el artículo 32-A se amplía el plazo para presentar el dictamen fiscal a mas tardar el 30 de junio y de acuerdo con el calendario que publique el SAT; en el artículo 52 se incorporan reglas en relación con la certificación que debe obtener el CPR, **en la fracción III se agrega la obligación del CPR de informar si el contribuyente incorporó criterios diversos a los del SAT.**
- Adicionalmente se incorporó al texto del CFF los artículos 91-C y 91-D donde se estableció como una infracción a los contadores, abogados, o cualquier otro asesor en materia fiscal, no advertir a los destinatarios de la opinión que otorgue por escrito, si el criterio contenido en la misma es diverso a los criterios que en su caso hubiere dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inciso h) de la fracción I del artículo 33 del CFF, estableciendo como sanción las multas.
- Estos dos artículos (91-C y 91-D del CFF) tuvieron vida breve ya que solo estuvieron vigentes hasta el 31 de diciembre de 2007, pero no por ello, desaparecieron sus disposiciones, puesto que a partir del 01 de enero de 2008, se reformo el artículo 89 del Cff para establecer como una infracción cuya responsabilidad recae en un tercero el asesorar, aconsejar o prestar servicios, para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las disposiciones fiscales, señalándose que no se incurrirá en esta infracción cuando se manifieste en la opinión que se otorgue por escrito, que el criterio contenido en ella es diverso los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales en los términos del artículo 33 fracción I

inciso h), o bien manifiesten por escrito al contribuyente que su asesoría puede ser contraria a la interpretación de las autoridades fiscales.

- Para el año 2008, fue reformado el artículo 90 del CFF para establecer como multa a quien comenta la infracción de asesorar, aconsejar o prestar un servicio diversos a los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales en los términos del artículo 33 fracción I inciso h del CFF.
- Como se advierte, es indudable que dichos dispositivos legales generan una inseguridad e incertidumbre jurídica al tercero dictaminador, pues se están imponiendo obligaciones de la simple opinión que emiten los funcionarios hacendarios en la realización de actividades de auxilio y apoyo a los contribuyentes.
- Pues si la intención del legislador era 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, entonces era suficiente con indicar en dicho dispositivo (artículo 52 del CFF) la práctica o interpretación que algunos contribuyentes hacen de ciertas disposiciones fiscales y no ir más allá al establecer como obligación del dictaminador informar a la autoridad cuando el contribuyente actué en contra de esos criterios pues en el dictamen solo se informa sobre el incumplimiento del contribuyente a sus obligaciones fiscales y el hecho de opinar o interpretar leyes de manera distinta a como lo hace un funcionario no implica por sí mismo un incumplimiento a disposiciones fiscales.
- Es importante traer a colación lo que menciona el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, en la tesis: IV.2o.A.130 A con número de registro 2013752, de la Décima Época,

"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 Muñoz 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)

Entonces qué hacer cuando el dictaminado omite en su dictamen señalar si el contribuyente actúo en contra de un criterio no vinculativo

Primero el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, te establece el procedimiento que deberá de llevar a cabo la autoridad fiscal en tratándose del dictamen fiscal, el cual consiste en que se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen, y después de haberse requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A de este Código, o dicha información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

Ahora bien que sucede si la autoridad al momento de ejercer las facultades de comprobación al contribuyente se percata que éste se ubica en algún supuesto de algún criterio no vinculativo, en consecuencia la autoridad sancionará al contador público con la suspensión del registro en términos del artículo 89 y 90 del Código Fiscal Federal en relación directa con el artículo 55 fracción II punto 1 del Reglamento del CFF que señala:

SECCIÓN II De las Sanciones a los Contadores Públicos Inscritos

Artículo 55.- Para los efectos del artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, el Servicio de Administración Tributaria, previa audiencia, aplicará al contador público inscrito las sanciones siguientes:

II. Suspensión de la inscripción a que se refiere el artículo 52, fracción I del Código:

a) De uno a tres años cuando el contador público inscrito:

1.- Formule el dictamen en contravención a los artículos 52 del Código, 57 de este Reglamento, al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **o a las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria;**

En contra de la suspensión del registro que autoriza a un contador público para dictaminar estados financieros para efectos fiscales, constituye una resolución definitiva que causa un agravio en materia fiscal diferente a los supuestos señalados y, por ende, es impugnabile a través del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el cual debe agotarse previamente al juicio de garantías

No. Registro: 173,352 Jurisprudencia Materia(s): Administrativa Novena Época
Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV,
Febrero de 2007 Tesis: 2a./J. 21/2007 Página: 733

CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO PARA DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS. AL SER LA SUSPENSIÓN DE SU REGISTRO UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA QUE LE CAUSA AGRAVIO EN MATERIA FISCAL, ES IMPUGNABLE ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA EN TÉRMINOS DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 11 DE SU LEY ORGÁNICA. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que por "materia fiscal" debe entenderse todo lo relacionado con la recaudación de impuestos o de multas o con las sanciones impuestas por infracciones a las leyes tributarias. Por otra parte, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo en la tesis 2a. XI/2003, que el requerimiento de información y/o documentos que formula el fisco federal al contador público autorizado que dictaminó los estados financieros, con copia al contribuyente, en términos del artículo 55, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, constituye una resolución definitiva que afecta a ambos, respecto de la cual, si se pretende su nulidad, es necesario impugnarla a través del juicio contencioso administrativo de manera destacada, ya que se impone al profesionista señalado por el desempeño de su actividad. Ahora bien, la expresión "que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores" contenida en el artículo 11,

fracción IV, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se refiere a una afectación relacionada con el cumplimiento de las leyes fiscales, así como a los casos distintos a aquellos en los que se ocasiona una afectación en la relación jurídico tributaria existente entre el contribuyente y el fisco, por la determinación de una obligación fiscal en cantidad líquida; por la negativa de la devolución de ingresos indebidamente percibidos por el Estado o cuya devolución proceda conforme a las leyes fiscales; o por la imposición de multas por infracción a las normas administrativas federales. En consecuencia, la suspensión del registro que autoriza a un contador público para dictaminar estados financieros para efectos fiscales, constituye una resolución definitiva que causa un agravio en materia fiscal diferente a los supuestos señalados y, por ende, es impugnable a través del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el cual debe agotarse previamente al juicio de garantías. Contradicción de tesis 196/2006-SS. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Quinto Circuito. 31 de enero de 2007. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Alma Delia Aguilar Chávez Nava. Tesis de jurisprudencia 21/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiuno de febrero de dos mil siete. Nota: La tesis 2a. XI/2003 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, febrero de 2003, página 324, con el rubro: "DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. EL REQUERIMIENTO FORMULADO POR EL FISCO AL CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 55, FRACCIÓN I, DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CONSTITUYE UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA PARA EFECTOS DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO."

En este caso dentro del argumento que haríamos valer sería la violación a los principios de seguridad y certeza jurídica, de subordinación jerárquica, así como a su derecho de libertad de expresión y libre ejercicio de su profesión.

En cuanto al **principio de seguridad y certeza jurídica**, es de señalarse que dichas disposiciones violan lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional al no contener los

elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado, es decir la norma introduce un elemento consistente en la obligatoriedad de la aplicación de un criterio el cual a los particulares no vincula, pero si al contador dictaminador, por lo tanto la disposición legal vulnera ese principio de seguridad jurídica del contador dictaminador al evidenciar la obligación de tomar en cuenta dichos criterios, dejando a un lado, las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.

De igual manera se viola el principio de subordinación jerárquica pues éste exige que exista una ley que anteceda a un reglamento y no al revés (artículo 89, fracción I), es decir, el **principio de subordinación jurídica se presenta** consiste en la exigencia de que el reglamento esté precedido de una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complemente o detalle y en los que encuentre su justificación y medida, en este caso si el criterio no vinculativo está en una RMF la cual es inferior a una ley, y por ende no es obligatorio para los particulares y si el dictaminador, actúa frente a la hacienda como un auxiliar, por lo tanto tiene la calidad de gobernado, por ello, al introducir dichos criterios como de observancia obligatoria, es evidente que dicha disposición legal viola dicho principio.

Por último, el contribuyente puede acudir a dos tipos de medios de defensa

- 1.- Al recurso de revocación o jn cuando la autoridad funde y motive sus determinaciones de crédito en criterios no vinculativos
- 2.- En la expedición de la RMF el contribuyente puede acudir al amparo indirecto para poder impugnar cualquier criterio no vinculativo al estar en una norma de carácter general como lo es la RMF. En este último caso, para tener un soporte legal de futuras aplicaciones por parte de la autoridad.

En términos llanos, el amparo es un medio de defensa que las personas tenemos para proteger, ante los tribunales, los derechos que reconoce nuestra Constitución cuando consideramos que una autoridad los está violentando.

En el artículo 107 fracción VII para evitar confusiones en cuanto al tipo y naturaleza de los actos reclamados, se prevé claramente la procedencia del amparo indirecto contra actos u omisiones ocurridas en juicio, fuera de juicio o después de concluido, o que afecten a personas extrañas al juicio, contra normas generales (RMF) o contra actos u omisiones de autoridad administrativa.

Sin embargo, adverso a lo que expone la quejosa, el criterio no vinculativo que aduce modifica las diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta no puede considerarse como parte integrante de las mismas; por tanto, se actualiza la causa de improcedencia en estudio, ya que el criterio combatido es un criterio orientador de carácter interno, emitido con el fin de lograr el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales. Por tanto, 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.

Máxime que los criterios no vinculativos, como su nombre lo indica, no tienen fuerza vinculatoria alguna para los contribuyentes, por lo que no pueden obligarlos legalmente, de ahí que no puedan relacionarse directamente con las diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como una unidad jurídica y, por lo tanto, se reitera, que no constituyan un sistema normativo.

Ello en virtud, que constituyen simples juicios de interpretación de las leyes fiscales hacia el interior del Servicio de Administración Tributaria, que deben seguir las diversas dependencias en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales para garantizar su debido

cumplimiento; que si bien resultan de aplicación necesaria hacia el interior de ellas, su contenido no necesariamente refleja su interpretación exacta, dado que se basan en el análisis de determinado precepto legal, de tal suerte que sólo son ilustrativos sobre el alcance de alguna disposición de observancia general, y de publicarse en el Diario Oficial de la Federación, otorgan derechos a los contribuyentes.

Asimismo, los criterios no vinculativos tienen como finalidad desincentivar a los contribuyentes para que no realicen determinada aplicación de las disposiciones fiscales que, desde el punto de vista de la autoridad fiscal, resulta “indebida”.

Con base en lo anterior, es claro que un criterio no vinculativo significa una opinión de la autoridad que no está sujeta a obligación y, por lo mismo, los criterios de las autoridades no tienen fuerza vinculativa alguna para los contribuyentes, por lo que no pueden obligarles legalmente, al carecer de un vínculo entre la autoridad y los contribuyentes, sino que son meramente opiniones informativas sobre la interpretación realizada por el Servicio de Administración Tributaria de las normas fiscales.

De donde se puede apreciar que el citado criterio se trata de la difusión del alcance que conforme al criterio de una autoridad fiscal debe darse a una disposición general, sin que tal interpretación sea vinculativa para los gobernados, lo que se explica porque no son actos producto del ejercicio de una potestad normativa que conforme a lo

establecido en la respectiva cláusula habilitante pueden desarrollar lo previsto en una ley o un reglamento, sino simplemente interpretaciones administrativas.

Lo anterior encuentra sustento en la tesis IV.2o.A.64, emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XXV, octubre de 2013, tomo 3, página 1754, de rubro y texto siguientes:

“CRITERIOS INTERNOS EMITIDOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES CON BASE EN EL PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 33 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO GENERAN OBLIGACIÓN ALGUNA A LOS CONTRIBUYENTES Y SÓLO LES OTORGAN DERECHOS CUANDO SE PUBLIQUEN EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. La referida porción normativa, interpretada armónicamente con el diverso artículo 35 del propio código, establece una atribución conferida a

las autoridades fiscales para dar a conocer los criterios internos que deben seguir en la aplicación de las normas tributarias, salvo aquellos que, a su juicio, tengan el carácter de confidenciales, es decir, se refiere a interpretaciones que esas autoridades realizan de cualquier disposición de observancia general que incide en el ámbito fiscal, bien sea una ley, un reglamento o una regla general administrativa, por lo que, por su propia naturaleza, no generan obligación alguna a los contribuyentes, sino que únicamente son ilustrativas del alcance de dichas normas, y sólo les otorgan derechos en caso de que se publiquen en el Diario Oficial de la Federación”.