

## CRITERIOS NO VINCULATIVOS

**C.P.C. José Antonio de Anda Turati**  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

### DIRECTORIO

*C.P.C. Francisco Macías Valadez Treviño*

**PRESIDENTE**

*C.P. C. José Luis Dóñez Lucio*

**VICEPRESIDENTE GENERAL**

*C.P.C. Luis González Ortega*

**VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN**

*C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán*

**VICEPRESIDENTE FISCAL**

*Lic. Willebaldo Roura Pech*

**DIRECTOR EJECUTIVO**

*C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira*

**RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN**

### VICEPRESIDENCIA FISCAL

*C.P.C. Ricardo Arellano Godínez*

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL**

*C.P.C. Noé Hernández Ortiz*

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DE SÍNDICOS ANTE EL SAT**

*C.P.C. Laura Grajeda Trejo*

**PRESIDENTA DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DEL IMCP ANTE LAS ADMINISTRACIONES GENERALES DE FISCALIZACIÓN DEL SAT**

*C.P.C. Ubaldo Díaz Ibarra*

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DEL IMCP ANTE ORGANISMOS DE SEGURIDAD SOCIAL (CROSS)**

*Lic. Christian Natera Niño de Rivera*

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN DE COMERCIO INTERNACIONAL**

*C.P. Mauricio Hurtado de Mendoza*

**COMISIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

*C.P.C. Patricia González Tirado*

**COMISIÓN DE ENLACE NORMATIVO**

## CRITERIOS NO VINCULATIVOS

*C.P.C. José Antonio de Anda Turati  
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

**E**n el Diario Oficial de la Federación (DOF) del 7 de diciembre de 2010, se publicó una Modificación al Anexo 3 de la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, publicada el 3 de diciembre de 2010, la cual contiene los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras.

### Antecedentes

Desde la década de 1980, ya se habían empezado a conocer los criterios de las autoridades fiscales respecto de la aplicación e interpretación de las normas tributarias. Sin embargo, en un inicio y hasta la fecha, se han efectuado mediante reglas internas que se conocen como “criterios normativos”. Con la aparición de la tecnología, desde 2004 se dio a conocer a los contribuyentes, por medio de Internet, en la página del Servicio de Administración Tributaria (SAT), otros criterios con el nombre de “Prácticas Fiscales Indebidas”.

Desde entonces se trata de criterios de interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras que el SAT considera como lesivos al fisco Federal, y han tenido como finalidad alertar a los contribuyentes sobre supuestas prácticas indebidas que han sido observadas y sancionadas por la autoridad.

Desde junio de 2006, con motivo de la entrada en vigor de las reformas al Código Fiscal de la Federación (CFF), las autoridades fiscales están facultadas para dar a conocer los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras (en adelante “criterios no vinculativos”).

En efecto, el artículo 33, fracción I, inciso h) del CFF, establece que las autoridades fiscales, para el mejor cumplimiento de sus facultades, proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes; 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”.

En concordancia con la reforma anterior, el artículo 52 del CFF relativo a los dictámenes formulados por Contadores Públicos para fines fiscales (dictamen fiscal), fue reformado para establecer como requisito del dictamen fiscal, que el Contador Público emita, junto con su dictamen, un informe sobre la situación fiscal del contribuyente en el que señale 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 como criterios no vinculativos.

### **Significado de “criterios no vinculativos”**

Como ya se ha mencionado, los criterios no vinculativos tienen como finalidad desincentivar a los contribuyentes para que realicen determinada aplicación de las disposiciones fiscales que, desde el punto de vista de la autoridad fiscal, resultan “indebidas”. Nótese que la autoridad ni siquiera se refiere a dichas prácticas fiscales de los contribuyentes como ilegales, sino que utiliza el término “indebido”.

Conforme al Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española (DRAE), “indebido” significa “ilícito, injusto y falta de equidad”. Sin embargo, ello no conlleva el significado de ilegal que, gramaticalmente, quiere decir, de acuerdo con el DRAE: “que es contra ley”.

Es decir, como una primera conclusión tenemos que los criterios no vinculativos no se refieren a conductas ilegales de los contribuyentes, sino que se trata de prácticas o sea, según el DRAE, “modos o métodos que particularmente observa uno en sus operaciones”, o bien, “la aplicación de una idea o doctrina” que, a juicio de las autoridades fiscales, son indebidas o sea, ilícitas, injustas o inequitativas, según su modo de observar en lo particular las operaciones de los contribuyentes.

Ahora bien, por la palabra “criterio” el DRAE indica que es “norma para conocer la verdad; juicio o discernimiento”; a su vez, “juicio”, entre otros significados, quiere decir “opinión, parecer o dictamen”. En resumen, el “criterio” es un juicio o sea, una opinión de la autoridad fiscal sobre un modo de operar de un contribuyente.

Por su parte, vincular significa, entre otras acepciones, “sujetar a una obligación”.

De acuerdo con lo anterior, 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 obligarlos, legalmente.

En otras palabras, los criterios no vinculativos, al carecer de un vínculo entre la autoridad y los contribuyentes, son meramente opiniones informativas sobre la interpretación que realiza el SAT de las normas fiscales y aduaneras.

### **Naturaleza jurídica de los criterios no vinculativos**

Conforme al Principio de Legalidad Tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido en la 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 los gastos públicos del Estado.

La arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

(Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, 91-96 Primera Parte, pág. 173).

De acuerdo con el principio de legalidad tributaria, los impuestos deben ser creados mediante una ley, es decir, por medio de un ordenamiento formal y material legislativo que sea general y abstracto y emanado del órgano constitucional facultado para ello.

Conforme al artículo 35 del CFF, las autoridades fiscales están facultadas para 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 solo derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el DOF.

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 resoluciones dictadas por las autoridades, sin que se generen obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las leyes fiscales.

Esta disposición del CFF le otorga al SAT la facultad que para expedir la llamada “Resolución Miscelánea Fiscal”.

Sobre la constitucionalidad de la Resolución Miscelánea Fiscal ya se pronunció la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que esta no es contraria al principio de legalidad tributaria, siempre que en ningún caso establezca cargas adicionales para los contribuyentes, en relación con los elementos de las contribuciones (sujeto, objeto, base y tasa o tarifa). (Semanao Judicial de la Federación. Novena Época Primera Sala, Septiembre de 2006, pág. 34. Tesis de Jurisprudencia 63/2006).

Lo anterior, en congruencia con la tesis aislada P.LV/2004, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de las Nación, en la que establece que las reglas que contiene la Resolución Miscelánea Fiscal, en ciertos casos pueden llegar a establecer obligaciones a los contribuyentes, ya que no constituyen criterios de interpretación sino disposiciones de observancia general, contrariamente a los “criterios interpretativos” o los “criterios no vinculativos” que sostengan las autoridades fiscales, los cuales en ningún momento serán obligatorios para los particulares.

En los anteriores términos, en principio, sólo las leyes fiscales emanadas, de acuerdo con el proceso legislativo previsto en la Constitución, pueden establecer obligaciones para los contribuyentes.

En este sentido, se concluye que los criterios no vinculativos, los cuales se fundamentan en los artículos 33, fracción I, inciso h) y 35 del CFF, son meras opiniones de las autoridades fiscales sobre la interpretación o aplicación de ciertas normas fiscales, que de ninguna manera obligan a los contribuyentes.

Se trata de conductas que, a juicio de las autoridades fiscales, son indebidas, sin que esas prácticas impliquen que el contribuyente actúa de manera ilegal, ya que en todo caso, se trata de una diferencia de interpretación o aplicación de las disposiciones fiscales.



Es una manera de alertar o desincentivar al contribuyente para que no lleve a cabo una determinada operación de carácter fiscal que, a juicio del SAT, constituye una conducta o actividad contraria a la correcta práctica tributaria. Sin embargo, estos criterios no son de observancia obligatoria por no emanar del Poder Legislativo.

En conclusión, cuando la conducta del contribuyente sea opuesta o contraria a lo señalado en los “criterios no vinculativos”, serán solo los tribunales federales competentes, los que, en última instancia, resolverán el criterio legal a seguir sobre cada caso en particular.

## **Conclusión**

Desde hace muchos años, ha sido costumbre que las autoridades fiscales den a conocer a los contribuyentes las operaciones que consideran indebidas.

Los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras son opiniones informativas de las autoridades fiscales sobre la interpretación de ciertas operaciones que realizan algunos contribuyentes, los cuales no tienen fuerza vinculatoria, es decir, no obligan a los contribuyentes.

Los criterios no vinculativos expedidos por el SAT no obligan legalmente a los contribuyentes, por no constituir ordenamientos legales desde el punto de vista formal y material; por lo tanto, se trata de opiniones del SAT para desincentivar a los contribuyentes con el fin de que no lleven a cabo ciertas operaciones de carácter fiscal.

El CFF no contempla como infracción y sanción, el hecho de que los contadores, abogados y demás asesores fiscales, no adviertan a sus clientes de la existencia de los criterios no vinculativos.