



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

El aliado estratégico de México

**Comisión Representativa del IMCP ante las
Administraciones
Generales de Fiscalización del SAT**

FISCOGAFF

Número 007

Abril de 2025

Directorio

C.P. PCFI Héctor Amaya Estrella
PRESIDENTE

C.P. PCCAG Ludivina Leija Rodríguez
VICEPRESIDENTA GENERAL

C.P.C. Rodolfo Servín Gómez
VICEPRESIENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

L.C.P. y PCFI Rolando Silva Briceño
VICEPRESIDENTE DE FISCAL

C.P.C. Miguel Ángel Calderón Sánchez
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN DE AGAFF

C.P.C. Santiago David Guadarrama Nieto
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

EL DICTAMEN FISCAL Y EL NUEVO CRITERIO NO VINCULATIVO PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS POR SERVICIOS **CNB 44/ISR/NV**

C.P.C. FRANCISCO JULIAN BOASONO
RÍOS

C.P.C. FRANCISCO ALEJANDRO SEGURA
CHAPARRO

Integrantes de la Comisión AGAFF del IMCP



IMCP

Es miembro de



International
Federation
of Accountants

Los comentarios profesionales de este artículo
son responsabilidad del autor, su interpretación sobre las
disposiciones fiscales puede diferir de la emitida
por la autoridad fiscal

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

*Anaya Pérez Juan
Anaya Porras Carlos Gerardo
Arellano Ramírez José Guillermo
Arias Blanco Lauro Erasto
Ávila Andrade José Rafael
Barriguetes Crespo Alejandro Eduardo
Boasono Ríos Francisco Julián
Brizuela Radilla Leobardo
Calderón Sánchez Miguel Ángel
Coronado Barbosa Alfredo
Cruz Montalvo René
De Los Santos Valero José Ventura
Díaz Guzmán Eduardo
Doñez Lucio José Luis.
Echeverría Arceo Daniel O
Gómez Ledesma Roberto
Guadarrama Nieto Santiago David*

*Jaimes Pérez Ignacio C.
López Ramírez Aarón
López Alba Ricardo
Lozano Rodríguez Parménides
Méndez Moreno Ernesto
Morales Ramiro Ramón
Montiel Ávila Enrique
Moscú Galicia Armando
Ortega López Rosalía
Palomec Velázquez José
Ramírez Luna Enrique
Prieto Gastelum Víctor Manuel
Ruiz Pérez Ana Luisa
Segura Chaparro Francisco Alejandro
Soto Plancarte Dayanira
Taboada Solares Fernando
Venegas Montalvo Benjamín
Zapata Zapata Juan Antonio*

© TODOS LOS DERECHOS RESERVADOS

NINGUNA PARTE DE ESTE BOLETÍN DEBE SER REPRODUCIDA
POR NINGÚN MEDIO, INCLUIDO EL FOTOCOPIADO

EL DICTAMEN FISCAL Y EL NUEVO CRITERIO NO VINCULATIVO PARA DEDUCCIÓN DE GASTOS POR SERVICIOS CNV 44/ISR/NV

C.P.C. FRANCISCO JULIAN BOASONO RÍOS

C.P.C. FRANCISCO ALEJANDRO SEGURA CHAPARRO

Integrantes de la comisión AGAFF del IMCP

Antecedentes

Para que un dictamen fiscal goce de la presunción de validez que le otorgan las autoridades fiscales, debe de formularse atendiendo a las distintas normatividades relacionadas entre las que destaca lo señalado en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación (CFF) mismo que considera como requisito *sine quanon* que para que este pueda tener eficacia deben de cumplirse las siguientes consideraciones:

- I. *Que el contador público que dictamine obtenga su inscripción ante las autoridades fiscales...*
- II. *Que el dictamen, se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría...*
- III. *Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.*
- IV. *Que el dictamen se presente a través de los medios electrónicos de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.*
- V. *Que el contador público esté, en el mes de presentación del dictamen, al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales...*

De estos requisitos es menester destacar que el “*Informe sobre la revisión fiscal del contribuyente*”, se deberá formular de conformidad con las disposiciones señaladas en el Reglamento de CFF (Art 58 del RCFF) que a su vez refiere a las disposiciones de la Resolución Miscelánea Fiscal que para 2024 en la regla 2.10.15 en su fracción XV señala:

XV. Se indicará si el contribuyente aplicó o no los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras a que se refiere el artículo 33, fracción I, inciso h) del CFF señalando el criterio de que se trate y describiendo la operación realizada y el impacto que tuvo en la utilidad, pérdida fiscal o determinación de la contribución correspondiente;

El origen de este requisito es que desde hace más de cuatro décadas la autoridad ya manejaba de forma interna ciertos criterios en los que señalaba la forma de aplicar e interpretar las normas tributarias. Los así denominados “Criterios no Vinculativos” vieron por primera vez la luz a la vida jurídica en junio de 2006 con la reforma realizada al CFF a través de la fracción I inciso h) de su artículo 33 el cual obliga al Servicio de Administración Tributaria a dar a conocer dichos criterios, que si bien es cierto no son de observancia obligatoria para los contribuyentes ya que son elaborados por el departamento jurídico del SAT, sirven para hacer del conocimiento de los justiciables aquellas practicas fiscales que se han detectado llevan a cabo los contribuyentes y que se consideran como lesivas al fisco federal sin que por ello adquieran el carácter de ilegales o se limite su aplicación.

Los Criterios no Vinculativos nacen pues del ejercicio de las facultades de revisión de las propias autoridades, ya sea directamente a los contribuyentes o en la revisión del ejercicio del CPI, o consultas hechas indistintamente por unos u otros, resoluciones de los tribunales especializados en la materia fiscal, normatividad internacional, etc., lo que ha permitido establecer líneas de acción sobre determinadas situaciones observadas.

El papel de CPI ante los Criterios no Vinculativos

En este sentido, la relevancia de los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras, también denominados como practicas fiscales indebidas, radica en que una vez conociendo la interpretación de las autoridades sobre tópicos específicos es responsabilidad de los contribuyentes evaluar su observancia y/o establecer las acciones a realizar en caso de conflictos con las autoridades fiscales que podrían generarse en la fiscalización que se haga al contribuyente. Por lo que respecta al CPI ha de ser menester que, a través de su auditoría, obtenga el conocimiento y evidencia relevante respecto de los tópicos que en particular apliquen al contribuyente dictaminado, de su postura entre los mismos y juicios sobre su aplicación o no, incluyendo opiniones de sus asesores legales y en su caso, se hagan las observaciones correspondientes en su informe según lo requiere la normatividad vigente.

Por lo anteriormente expuesto, es ineludible la responsabilidad adquirida por parte del dictaminador fiscal de conocer los criterios no vinculativos compilados en el Anexo 3 de la RMF para poder identificar aquellas prácticas realizadas por su cliente y que en su caso deberían ser informadas de conformidad con las disposiciones fiscales.

La siguiente tabla presenta el número de criterios no vinculativos por disposición reglamentaria de conformidad con lo publicado en el Anexo 3 de la RMF vigente para 2025:

Disposición Reglamentaria	Criterios vigentes
Código fiscal de la federación	44
Impuesto al valor agregado	12
Impuesto especial sobre producción y servicios	5
Ley de Impuestos Sobre Hidrocarburos	2
Ley de ingresos de la federación	1
Ley federal de derechos	6
Total	70

El auditor y el criterio no vinculativo 44/ISR/NV

Entrando en materia del tema que nos compete, cabe destacar que el pasado 11 de octubre de 2024 la autoridad fiscal dio a conocer el criterio “44/ISR/NV *Deducción de erogaciones por concepto de prestación de servicios. No son deducibles si no se acredita que el servicio haya sido efectivamente prestado.*” dentro de la primera modificación al Anexo 3 de la RMF que para mayor comprensión se reproduce a continuación:

***“Deducción de erogaciones por concepto de prestación de servicios. No son deducibles si no se acredita que el servicio haya sido efectivamente prestado.*”**

El artículo 27 de la Ley del ISR, establece los requisitos que deberán cumplir las erogaciones para efecto de que los contribuyentes puedan considerarlas como deducibles para la determinación del ISR, dentro de los cuales se encuentra ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, estar amparadas con un comprobante fiscal, estar debidamente registradas en contabilidad, entre otros.

Por su parte, de la contradicción de tesis 128/2004, resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se desprende que cuando el gasto efectuado no se encuentre relacionado con el objeto social de la empresa que lo pretende deducir, el gasto no es estrictamente indispensable, por lo tanto, no sería deducible.

Ahora bien, cabe mencionar que el requisito de la estricta indispensabilidad de las deducciones solo puede verificarse en operaciones con efectiva existencia, es decir, cuando pueda corroborarse que efectivamente se llevó a cabo y, por lo tanto, que la erogación que derivó de dicha operación es estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.

En ese sentido, no son deducibles las erogaciones efectuadas por concepto de prestación de servicios, pagadas ya sea a una persona residente en México o en el extranjero, si no se acredita que efectivamente se recibió el servicio, toda vez que las autoridades fiscales han detectado que algunos contribuyentes efectúan erogaciones supuestamente relacionadas con la prestación de servicios y generan una deducción, lo que trae como consecuencia la disminución de la base imponible del ISR; sin embargo, aun cuando se tengan los comprobantes que supuestamente amparan la prestación del servicio, no se cuenta con otros elementos necesarios que sirvan para demostrar que se llevó a cabo su efectiva prestación.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

- I. Quienes deduzcan para efectos de la determinación del ISR erogaciones por concepto de prestación de servicios, cuando no se cuente con elementos que acrediten que efectivamente recibieron dicho servicio, independientemente de que se cuente con un comprobante fiscal con el que se pretenda amparar la operación.*
- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de la práctica anterior.”*

Sin lugar a dudas la publicación de este criterio y la obligatoriedad para los dictaminadores de informar sobre la no observancia de los mismos por parte de los contribuyentes dentro del contenido del dictamen fiscal implica un reto mayúsculo para diseñar y aplicar procedimientos que permitan validar en primera instancia si el servicio recibido que se pretende deducir tiene una verdadera relación con las actividades llevadas a cabo de forma normal por parte de los contribuyentes por estar **intrínsecamente relacionado con su objeto social** y por ende considerarse como estrictamente indispensable y segundo **si efectiva y materialmente los servicios contratados fueron efectivamente recibidos.**

La Norma Internacional de Auditoría NIA 315 *“Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”* sirve de base al dictaminador para diseñar procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluido su control interno, con el objetivo de identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones concretas contenidas en éstos por lo que dichos procedimientos deben incluir:

- (a) *“Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad que, a juicio del auditor, puedan disponer de información que pueda facilitar la identificación de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error.”*
- (b) *Procedimientos analíticos.*
- (c) *Observación e inspección.”*

Primeramente, y como un requisito indispensable, es necesario entender que, en lo que respecta a este criterio en particular, estamos ante la prestación de un servicio, y que una de las características primordiales es que es intangible.

“Los servicios son un conjunto de actividades económicas destinadas a satisfacer las necesidades de los consumidores y de otros actores económicos. En ese aspecto, son similares a los bienes, pero se distinguen de ellos en que no son tangibles ni contables, sino actividades o procesos de distinta naturaleza.”¹

¹ Fuente: <https://concepto.de/servicio/#ixzz8yfTB2mp8>

La R.A.E.² define servir como sigue:

Del lat. servīre. / Conjug. c. pedir.

Estar al servicio de alguien.

Estar sujeto a alguien por cualquier motivo haciendo lo que él quiere o dispone.

Ejercer un empleo o cargo propio o en lugar de alguien.

Hacer las veces de otro en un oficio u ocupación.

Aprovechar, valer, ser de utilidad.

Lo anterior pone a prueba el ingenio del auditor para obtener evidencia de algo que por naturaleza no es tangible, sin embargo, no quiere decir que no deje rastro. Pero demos un paso atrás, ya que no hay que perder de vista que el papel del CPI es **obtener** la evidencia de las transacciones efectuadas y registradas por la entidad, **no de producirla**. En este sentido, y de conformidad con la normatividad vigente habrá que cuestionar primera mente a la entidad auditada (su administración y órganos de control) sobre que procedimientos utiliza para evidenciar que los servicios que reporta en su información financiera fueron efectivamente recibidos y que están ligados a su objeto social.

A manera de ejemplo de algunos riesgos que como dictaminadores podría asumirse de forma inconsciente con relación a servicios recibidos por nuestro cliente podríamos considerar:

- No dimensionar las implicaciones de los servicios
- Asumir que los servicios fueron recibidos
- Confiar sin cuestionar
- Ceguera de taller por confiar en lo habitual
- Limitaciones en el alcance por “confidencialidad”
- Omisión de contribuciones
- Incumplimiento de otras leyes y reglamentos

² <https://dle.rae.es/servir>

- Falta de sustento sobre la evidencia de la prestación del servicio de las partidas revisadas
- Sanción por un inadecuado cumplimiento profesional

Por ello, desde la planeación del trabajo de auditoría habrá que entender que tipo de servicios contrata nuestro cliente, si son recurrentes o excepcionales, si son funciones directamente relacionadas con el objeto social o especializadas (en cuyo caso requerirán de un REPSE y lo que ello implica), el proceso para la contratación, monitoreo y conclusión del trabajo, los entregables pactados, etc.

Algunos procedimientos sustantivos que podrían tomarse en consideración para la ejecución del trabajo de auditoría, de manera enunciativa pero no limitativa, podrían ser:

- Verificar si el servicio en cuestión ha sido erogado en los ejercicios anteriores y en que importes para efectos de justificar su indispensabilidad conociendo al contribuyente y las operaciones que de manera normal necesita y efectúa
- Validar la necesidad de contar con el mismo para llevar a cabo las actividades del contribuyente destacando de qué forma abona o contribuye al cumplimiento del objeto social
- Verificar la existencia de cotizaciones realizadas previas a su asignación, fallo y pago y demás controles internos utilizados para verificar la existencia y recepción de tales servicios
- Revisar los documentos que formen parte del entregable que soporta el pago del servicio como pueden ser fotografías, ordenes de servicio, manuales, estudios de costos
- Analizar el impacto de los beneficios esperados que producirá el servicio en la economía de la entidad
- Verificar si existen otros proveedores con los que se aprecie una marcada diferencia en el costo del servicio y las condiciones de entrega
- Revisar si existen acuerdos de asamblea en los que se hayan realizado consideraciones en materia de la contratación de estos servicios

- Verificación de la obligatoriedad de contar con estudios de precios de transferencia entre operaciones realizadas entre empresas consideradas como partes relacionadas
- Verificar los expedientes de proveedores, así como la reputación comercial de los mismos
- Verificar que por política se cuenten con contratos por la prestación de servicios a partir de ciertos importes en aquellos servicios considerados complejos
- Validar bitácoras, informes y demás documentos en los que se haga referencia al avance y entrega a satisfacción de los servicios pagados
- Tratándose de servicios subordinados verificar controles de asistencia, contratos, recibos de nómina debidamente firmados, expedientes de trabajadores, incidencias laborales, entre otros.

El auditor debe cuidar en todo momento que, en apego a la normatividad señalada, en la ejecución de la auditoría se apliquen procedimientos que soporten la opinión de auditoría sobre la razonabilidad de los gastos llevados a cabo por los contribuyentes respecto del pago de servicios e identificar aquellos que pudiesen considerarse como no estrictamente indispensables para los fines relativos a las actividades desarrolladas por parte de los contribuyentes, más allá de contar con un comprobante fiscal y estar registrados dentro de su contabilidad.

Respecto de la existencia de los servicios que pretendan soportar la operación del contribuyente, se deberá de contar en la totalidad de los casos con el Comprobante fiscal digital y la transferencia electrónica más otros elementos que debidamente complementados con otras evidencias de prueba que permitan generar convicción de que efectivamente los servicios fueron efectivamente recibidos, corresponden a operaciones reales del contribuyente e incluso se efectuaron bajo los principios de arms' length tratándose de partes relacionadas, valorando su precio de acuerdo a las condiciones de mercado.

Riesgos para los CPI

Con base en lo señalado en los párrafos anteriores es evidente la gran responsabilidad conferida por parte de las autoridades fiscales para los dictaminadores dado que deben de pronunciarse respecto de la aplicación de estos criterios no vinculativos.

Cada uno de ellos tiene implicaciones directas sobre la interpretación realizada por la autoridad fiscal por lo que es menester que el dictaminador fiscal los conozca y si dentro de sus procedimientos de revisión detecta que se han llevado a cabo las practicas fiscales indebidas señaladas en alguno de ellos deberá considerar lo siguiente en los términos de la regla 20.10.15 Fracción XV de la resolución miscelánea fiscal vigente, para ello se sugiera la siguiente plantilla.

Descripción de la operación realizada	Contribución	Impacto derivado de la aplicación del criterio
	ISR Propio ()	
	ISR Retenido ()	
	IVA Propio ()	
	IVA Retenido ()	
	LIEPS ()	
	Derechos ()	

Dependiendo de las cifras reveladas a través del *informe sobre la revisión fiscal del contribuyente* en relación con los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras contenidos dentro del anexo 3 de RMF aunadas a la opinión emitida por parte del auditor dentro del dictamen fiscal, corresponderá únicamente a las autoridades fiscales establecer el camino a seguir ya sea que inviten al contribuyente a corregirse, den comienzo a la revisión secuencial del dictamen o bien en el momento correspondiente ejerzan las facultades de comprobación de forma directa con el contribuyente.

Lo anteriormente expuesto pretender mitigar el riesgo de una posible sanción a CPI en el marco del Reglamento del CFF por no identificar y observar la aplicación de este Criterio no Vinculativo en la revisión fiscal del contribuyente.

Conclusiones

Desde hace varios años las autoridades fiscales han publicado una lista de los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras través del Anexo 3 de la RMF que sirve de guía de consulta para los contribuyentes; si bien es cierto que se trata de meras opiniones de la autoridad fiscal sobre algunas disposiciones fiscales en particular que llevan a cabo algunos contribuyentes es válido hacer mención que no tiene fuerza vinculatoria por lo que no podrían considerarse como de observancia obligatoria para los contribuyentes.

Dada la obligación formal para los dictaminadores de observar el contenido del artículo 52 fracción III segundo párrafo del CFF y la regla 2.10.15 de la RMF al momento de presentar los dictámenes fiscales que requieren la manifestación sobre si el contribuyente observó alguno de estos criterios no vinculativos y señalar el número del criterio identificado; al no cumplir con este mandato el CPI estaría cometiendo una causal suspensión temporal de acuerdo a lo señalado por el artículo 55 fracción II inciso a) numeral 1 del Reglamento del CFF en caso de que esta sea descubierta por las autoridades, ya que se consideraría que el dictamen fue formulado en contravención a los señalado por los artículos 52 del CFF y 57 del Reglamento del CFF o a las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

En todos los casos los procedimientos instaurados al momento de llevar a cabo la planificación de la revisión fiscal deberán principalmente enfocarse en lo referente a la indispensabilidad de llevar a cabo la contratación de esos servicios y si estos pueden ser considerados como estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, por lo que no será suficiente que se pretendan amparar únicamente con el comprobante fiscal respectivo y la transferencia sino que habrá que verificar la materialidad de dicha operación con otros

elementos que robustezcan las conclusiones alcanzadas por el CPI en relación a si este servicio efectivamente fue recibido así como su indispensabilidad, de lo contrario se deberá considerar como no deducible y en caso de que el contribuyente no lo hiciera, en el informe que se emita deberá incluir estas salvedades.

Finalmente, es importante leer entre líneas lo que el criterio señala y que posiblemente será tendencia en los actos de fiscalización de ahora en adelante, aún y cuando el ejercicio dictaminado sea anterior a su publicación, ya que como quedó expuesto, es solo el cristal con que la autoridad mira las transacciones reportadas y no una regulación específica, por lo que podríamos válidamente considerarla como atemporal y que afecta no solo a los servicios sino a cualquier tipo de deducción.

Nota aclaratoria: Este artículo refleja la opinión de los autores y no necesariamente la del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y/o alguno de los integrantes de la Comisión Representativa Del IMCP Ante Las Administraciones Generales De Fiscalización Del SAT.

La responsabilidad corresponde exclusivamente, a la fuente y/o los autores del artículo o comentario en particular.