RICCA
Revista de Investigación en Ciencias Contables y Administrativas

Los “falsos comprobantes fiscales” como estrategia de presión tributaria

“Fake tax receipts” as a tax pressure strategy

Javier Eliott Olmedo Castillo

Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, México · ORCID 0000-0002-7950-9701

Aceptado: 20 de noviembre de 2026

Correo de contacto: javier.olmedo@umich.mx

© Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo

Licencia Creative Commons CC BY-NC 4.0

Vol. 14, Núm. 2, Julio-Diciembre de 2026, pp. 27-47 · ISSN electrónico 2448-606X

Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas
Ave. Gral. Francisco J. Múgica S/N, Edificio AII
Col. Felícitas del Río, C.P. 58030, Morelia, Michoacán
ricca.publicaciones@umich.mx · ricca.umich.mx

Resumen:

Este trabajo se centra en la reforma al artículo 19 de la Constitución federal del 31 de diciembre de 2024, en relación con las modificaciones al Código Fiscal de la Federación para 2026, con las que se incrementó el catálogo de delitos que ameritan la imposición de prisión preventiva oficiosa, relacionados *con falsos comprobantes fiscales*. Se parte del estudio comparado de ese fraseo constitucional con las disposiciones del código tributario, respecto de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes o actos jurídicos simulados. Lo anterior, con la finalidad de analizar la homologación legal y constitucional para el combate al tráfico de "facturas falsas", así como las consecuencias penales y administrativas a las que se enfrentan los contribuyentes, en el marco del procedimiento de fiscalización especial vigente a partir de 2026.

Palabras clave: facturas; materialidad; prisión preventiva oficiosa; recaudación

Códigos JEL: K1; K34; K41

Olmedo-Castillo. Los "falsos comprobantes fiscales" como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.

"Fake tax receipts" as a tax pressure strategy

Abstract:
This paper focuses on the amendment to Article 19 of the Federal Constitution, published on December 31, 2024, in connection with the amendments to the Federal Fiscal Code for 2026, whereby the catalogue of offenses warranting mandatory pretrial detention was expanded to include crimes related to false tax receipts. The analysis begins with a comparative examination of the constitutional language and the provisions of the tax code concerning tax receipts issued to support nonexistent transactions or simulated legal acts. The purpose is to assess the statutory and constitutional harmonization aimed at combating the trafficking of "false invoices," as well as the criminal and administrative consequences faced by taxpayers within the framework of the special audit procedure in force as of 2026.

Keywords: Tax invoices; Materiality; Mandatory Pretrial Detention; Tax Revenue Collection

JEL Codes: K1; K34; K41

Olmedo-Castillo. Los "falsos comprobantes fiscales" como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.

1. Introducción

Desde 2014, cuando se introdujo en el Código Fiscal de la Federación (CFF, última reforma 2025) el procedimiento para la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes fiscales (artículo 69-B), dicha figura ha ido evolucionando tanto en su configuración legal como en su desarrollo interpretativo a través de los criterios jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Actualmente, el precepto citado es una de las herramientas con las que cuenta la autoridad fiscal federal para incentivar el cumplimiento por parte de los contribuyentes y disuadir el fraude tributario; sin ser una facultad de comprobación o un procedimiento de auditoría propiamente dicho, la posibilidad que tiene el gobierno para presumir que un contribuyente expide o dio efectos fiscales a operaciones falsas o simuladas de conformidad con los elementos descritos en el repetido dispositivo legal tiene un gran efecto en la prevención de la elusión y evasión fiscal, además de ayudar a prevenir y detectar conductas conexas a los delitos fiscales, como el lavado de activos.

En el tiempo que tiene de existencia, las autoridades han sabido aprovechar este mecanismo como parte central de una política criminal-fiscal que, aunque no prevé el aumento o creación de nuevos impuestos, apuesta por el reforzamiento de la recaudación a través del derecho penal y administrativo sancionador; efectivamente, bajo el contexto normativo vigente las implicaciones legales del artículo 69-B no se limitan a la determinación de créditos fiscales y persecución penal de las personas que emiten o utilizan esos comprobantes fiscales *contaminados* (denominadas EFOS y EDOS), sino que se ha buscado engarzar al procedimiento de mérito con diversas disposiciones del propio CFF (restricción y cancelación de sellos digitales, responsabilidad solidaria, contratación con entes públicos, entre otras).

De manera que, el contribuyente que se sitúe en cualquiera de sus hipótesis y no logre desvirtuar la presunción de la autoridad, quede jurídicamente expulsado del sistema fiscal y financiero mexicano; una suerte de “muerte fiscal”.

Si bien, no puede desatenderse el fin constitucionalmente legítimo que persiguen este tipo de disposiciones, tendentes a combatir la evasión fiscal y otros delitos tributarios, no es menos cierto que su aplicación por parte del Servicio de Administración Tributaria (SAT), puede conllevar

Olmedo-Castillo. Los “falsos comprobantes fiscales” como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.

eventualmente a castigar a contribuyentes que por cuestiones administrativas-contables, de procedimientos de cumplimiento al interior de sus organizaciones o por una deficiente defensa legal, son señalados como EFOS o EDOS, aun y cuando no se trate de evasores fiscales o lavadores de dinero.

Aunado a los casos de empresas que efectivamente trafican facturas "falsas", pero se trata de entidades *fachada* en las que la autoridad fiscal y ministerial únicamente emprende acciones contra los directivos o administradores, que puede tratarse de testaferros, mientras que los autores intelectuales o beneficiarios reales de los esquemas fraudulentos pueden seguir operando con apoyo de diversos factores, ya sea por la colusión entre entes particulares con autoridades hacendarias o por la evolución de los propios esquemas elusivos.

Los casos de amedrentamiento contra contribuyentes como resultado de la amplitud de la presunción contenida en el artículo 69-B del CFF pueden sintetizarse, para quien escribe, en que la norma otorga al SAT una facultad amplia para determinar, según su leal saber y entender, la insuficiencia o ausencia de elementos que no son propios de la *expertise* de los servidores públicos hacendarios para muchas de las actividades y sectores económicos que revisan diariamente en virtud de dicha facultad —*personal, infraestructura o capacidad material que debe tener cada contribuyente para prestar los servicios o realizar las obras que ofrece*—, así como el hecho de estar *no localizado* (COFIRE, 2021); lo que puede constituir un tipo administrativo, pero que de ninguna manera lleva aparejada una presunción penal de ser defraudador fiscal.

Desde 2025, a las implicaciones administrativas descritas se debe sumar la "amenaza" constitucional de ser privado de la libertad personal, en caso de que se ejerza acción penal contra los contribuyentes, cuando estén implicados en algún esquema defraudatorio que involucre EFOS o EDOS; esto, en términos de la modificación al artículo 19 de la Constitución federal, vigente a partir de 2025 (Presidencia de la República, 2024), a efecto de incluir en el catálogo de delitos que ameritan la imposición de la prisión preventiva oficiosa (PPO) aquellos relacionados con "falsos comprobantes fiscales" (CPEUM, última reforma 2025).

Bajo dicho contexto, el 7 de noviembre de 2025, se publicó la última reforma al CFF; entre las modificaciones, destaca la que hace efectiva la regla constitucional citada, en materia de PPO, con lo que se pretende poner un freno definitivo a las redes de *factureros*.

Olmedo-Castillo. Los "falsos comprobantes fiscales" como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.

Todo ello, pudo ser motivado por un incremento de las conductas ilícitas que erosionan la hacienda federal y que muchas veces hacen mancuerna con diversos delitos de alto impacto como el blanqueo de capitales y la delincuencia organizada; no obstante, estos cambios pueden ejercer presión desproporcionada a través de nuevas facultades para la suspensión de facturación y limitar o entorpecer la constitución de personas morales.

Por tanto, en los siguientes apartados se presenta un estudio expositivo y comparado de las disposiciones constitucionales y legales contra el tráfico de comprobantes fiscales, sus consecuencias y el procedimiento de fiscalización específicos para su detección, vigente a partir de 2026.

2. Materia de estudio

La base del trabajo es preponderantemente normativa; se analizan los preceptos legales y de la Constitución federal referentes a los CFDI que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados; también, se plasman consideraciones doctrinarias en materia penal fiscal (citadas en los apartados siguientes); en particular, sobre el uso de la política criminal como herramienta de persuasión recaudatoria y la naturaleza del delito relacionado con la emisión, adquisición y publicidad de falsos comprobantes fiscales, en el CFF; aunado a la relación de dicho ilícito, con la última reforma constitucional en materia de prisión preventiva, en el sentido de incorporar las actividades relacionadas con falsos CFDI al catálogo de delitos por los que procede la imposición oficiosa de dicha medida cautelar.

Adicionalmente, se acudió a fuentes reglamentarias —disposiciones en materia de prevención de lavado de dinero—, como ejemplo de vinculación entre el combate al tráfico de CFDI falsos y delitos conexos, como el de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

3. Consistencia legal y constitucional de las facturas falsas

Para efectos prácticos y evitar redundancias, en este trabajo se utilizan términos genéricos como “facturas falsas”, “facturas contaminadas”, “factureros” y equivalentes para hacer referencia al objeto del presente estudio, sobre los comprobantes fiscales —CFDI— *que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados*, en términos de la legislación fiscal vigente; no obstante, no sobra recordar que la materia en cita es de aplicación estricta, al igual que los delitos

Olmedo-Castillo. Los “falsos comprobantes fiscales” como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.

fiscales, en virtud del derecho fundamental a la seguridad jurídica y su principio de exacta aplicación de la ley.

En este orden, se tiene que el sistema normativo referente a las facturas falsas se encuentra contemplado en el CFF, mientras que la obligación jurisdiccional de imponer la PPO es de fuente constitucional y se trata de una pauta o cláusula habilitante para el legislador ordinario, de manera que para que pueda ser aplicada debe ser desarrollada en leyes secundarias adjetivas (en la especie, el Código Nacional de Procedimientos Penales).

Tabla 1. Fundamento legal y constitucional de las "facturas falsas"

CPEUM (última reforma 2025)	**CFF** (última reforma 2025)
Artículo 19, segundo párrafo. ...El juez ordenará la prisión preventiva oficiosamente, en los casos de (...) y cualquier actividad relacionada con falsos comprobantes fiscales, en los términos fijados por la ley. (...).	**Artículo 69-B**. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. (...) ...las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código. **Artículo 113 Bis.-** Se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados. Se impondrá la sanción descrita en el párrafo que antecede al que, por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre, adquiera o dé efectos

Olmedo-Castillo. Los "falsos comprobantes fiscales" como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.

	fiscales a comprobantes fiscales falsos. (Párrafo adicionado DOF 07-11-2025) **Artículo 29-A, fracción IX**. (*requisitos de los CFDI, vigente a partir de 2026*) **IX**. Amparar operaciones existentes, verdaderas o actos jurídicos reales. Los comprobantes fiscales que no cumplan con el requisito establecido en esta fracción, se consideran falsos para efectos de este Código.

Fuente: Elaboración propia.

Como se advierte de las normas citadas, hasta antes de la última modificación al CFF, existía una evidente falta de correspondencia entre la adición al numeral 19 constitucional, referente a los delitos relacionados con EFOS y EDOS; lo que, si se concatena con la parte final de su segundo párrafo, referente a la prohibición de inaplicar esa regla derivado de su interpretación, la convertía en una norma imperfecta —que no es posible sancionar— y que por tanto "nació muerta".

Sin embargo, tal imprecisión quedó subsanada con las reformas al CFF, en particular, del artículo 29-A, al incorporar la redacción constitucional de los "falsos comprobantes fiscales", y el segundo párrafo del numeral 113 Bis, en el que se añadió como hipótesis delictiva la expedición, enajenación, compra, adquisición o uso de comprobantes fiscales falsos.

3.1. Defensa contra la PPO

Para planear una adecuada defensa contra la PPO de mérito, sea ante Juzgados de Control o tribunales de amparo, se estima imprescindible tener en consideración el contexto actual del combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo, influenciado por la lucha transnacional contra la elusión y evasión fiscal; por lo que, al tratarse de un asunto de interés ya no solo nacional sino de un contexto global, es que la estrategia defensiva debe ser con enfoque multidireccional y no limitado al campo administrativo o contable.

Es así porque el tema de las facturas que amparan operaciones inexistentes o actos jurídicos simulados tiene que ver más de lo que aparenta con el lavado de activos, pues incluso el CFF (artículo 108) contempla que la defraudación fiscal y el lavado de dinero pueden cometerse de forma simultánea, así como que el primero se presumirá al configurarse el segundo.

Olmedo-Castillo. Los "falsos comprobantes fiscales" como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.

Lo anterior, fue "recordado" a los contribuyentes en 2022, cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP, 2022), modificó las *Disposiciones de carácter general a que se refiere el artículo 115 de la Ley de Instituciones de Crédito*, incorporando la facultad para que la Unidad de Inteligencia Financiera de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (UIF) pueda incorporar a su lista de personas bloqueadas —del sistema financiero— a los contribuyentes que se ubiquen en el cuarto párrafo del artículo 69-B del CFF —lista definitiva de EFOS—.

Lo que se robustece con la reforma de 2025 al Reglamento Interior de la SHCP, por medio de la cual se creó un nuevo órgano de la UIF, consistente en la Dirección general Especializada en Organizaciones Delictivas, con la cual se aprecia la intención de descongestionar las atribuciones de la UIF —que ya de por sí es conocida por ser el brazo ejecutor de una de las medidas ("actos de molestia") más perniciosas contra los contribuyentes como lo es el bloqueo de cuentas bancarias sin orden judicial—, a fin de concentrar en esa nueva Dirección los trabajos en materia de "organizaciones delictivas y delitos de alto impacto" (Presidencia de la República, 2025).

Cambios que en conjunto, permiten leer entre líneas que la reincorporación en la CPEUM de la PPO para ciertos delitos fiscales no es casualidad, sino parte de un entramado político-criminal tendente a flanquear cualquier intento de dañar a la hacienda pública a través de "facturas falsas", incluso a través de la *amenaza penal* y el incremento de las sanciones (incluidas las medidas cautelares) ante la insuficiencia de promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales (Orellana, 2012).

3.1.1. Irretroactividad de la PPO

El primer escenario que se resalta tiene que ver con el momento en que se considera consumado un delito relacionado con comprobantes fiscales "falsos"; según el CFF vigente, para efectos de invocar la prohibición prevista en el artículo 14 constitucional referente a la irretroactividad de las leyes penales; en opinión de quien escribe, la PPO solo puede ser aplicable tratándose de EFOS y EDOS que hubieran realizado alguna conducta relacionada con ese tipo de delitos con posterioridad al 1 de enero de 2025 —cuando entró en vigor la disposición constitucional en estudio—.

Sin que ello impida la petición de discutir que se decrete prisión preventiva justificada ante los juzgados de control, bajo el estándar de *necesidad de cautela* que acredite el Ministerio Público, en su caso.

Olmedo-Castillo. Los "falsos comprobantes fiscales" como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.

Sobre el tema, Ambrosio Michel (2015) recuerda que los delitos fiscales, según su realización, pueden ser instantáneos, continuados o permanentes; que el delito instantáneo es el que se agota en el momento en que se realizan todos los elementos del tipo; el continuado, el que se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, unidad de intención delictuosa y sujeto pasivo, mientras que el permanente se distingue porque su consumación se prolonga en el tiempo y se distingue del continuado, en que en este cada acción o hecho puede constituir el delito de forma autónoma, mientras que en el permanente es el mismo tipo el que se prolonga, sin interrupción.

Partiendo de esas premisas, se puede establecer que el delito contemplado en el artículo 113 Bis del CFF es de tipo continuado, pues el tipo penal se configura insistentemente con cada comprobante fiscal enajenado, expedido, vendido o al cual se le dio efectos fiscales, por lo que un EFOS o EDOS que fue catalogado de esa forma en las listas del SAT previo al 2025, podría aplicársele la PPO si se acredita en el marco de un procedimiento penal que la última conducta delictuosa unida al hecho materia de la imputación se dio durante la vigencia de la norma constitucional.

Aun así, se trata de una regla que admite excepciones, debido a que el numeral 113 Bis vigente contempla diversas hipótesis de causación del delito, que tienen que ver con que, *a sabiendas, se permita o publique, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados*; supuestos que se consideran consumados desde el momento en que se publiquen o permita la publicación de ese tipo de publicidad.

También, las hipótesis vigentes a partir de 2026, relacionadas con el fraseo del numeral 29-A del mismo código, relativas a que “Se impondrá la sanción descrita en el párrafo que antecede al que, por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre, adquiera o dé efectos fiscales a comprobantes fiscales falsos” (CFF, última reforma 2025).

Sin obviar que el precepto legal en comento no señala como elemento del tipo genérico el que se den efectos fiscales a los comprobantes fiscales, por lo que, si el EDOS hace lo propio con facturas que, por ejemplo, hubieran sido expedidas a su nombre previo a la reforma constitucional analizada, se estima que la aplicación de la PPO en su contra sería de forma retroactiva y, por tanto, alegarse su inconstitucionalidad.

Olmedo-Castillo. Los “falsos comprobantes fiscales” como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.

4. Metodología

Atendiendo a la materia de estudio, las herramientas utilizadas son primordialmente materiales bibliográficos y de la misma ley fiscal, así como el uso de buscadores jurisdiccionales oficiales (del Poder Judicial de la Federación y Tribunal Federal de Justicia Administrativa).

En líneas precedentes, se utilizó la comparación para evidenciar el nexo entre el fraseo constitucional en el catálogo de delitos que ameritan PPO y las disposiciones legales sobre operaciones simuladas amparadas en comprobantes fiscales; ahora, corresponde aplicar el método analítico para descomponer los tópicos particulares del CFF sobre el tema; estos son, el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes (previo a la reforma analizada), las facultades de comprobación relacionadas con obligaciones en materia de CFDI —nueva auditoría para detectar facturas falsas—, así como las hipótesis delictivas referentes a los falsos comprobantes fiscales.

De manera que, con la concatenación de dicho análisis, se pueda establecer el fin de las últimas reformas en la materia, dirigido a disuadir el incumplimiento tributario mediante el uso de la política criminal y la amenaza para el contribuyente, de impedirle continuar con el curso normal de sus operaciones desde el inicio del procedimiento para determinar si sus CFDI son falsos, o no.

4.1. Reforma al CFF para 2026

Estas modificaciones tienen “dedicatoria” para las redes de empresas y contribuyentes considerados EFOS y EDOS, enfatizando que se trata de estructuras planificadas mediante la constitución indiscriminada de personas jurídicas con multiplicidad de objetos sociales, con el propósito de operar en el “tráfico de facturas”; de manera que, cuando una o varias de ellas son detectadas por la autoridad, se crean nuevas entidades con los mismos socios o representantes para seguir operando en la ilegalidad (Cámara de Diputados, 2025).

Esta *contaminación* —como se le llamó en la iniciativa de reforma—, ciertamente ha sido detectada por el SAT hace tiempo, obligando a acrecentar vía *miscelánea* el cúmulo de requisitos formales para tramitar la *e.firma* de personas morales cuando, de la información solicitada mediante formatos (cuestionarios) se deduce la probabilidad de que se trate de una empresa formada con la intención de cometer este tipo de ilícitos —véase la ficha de trámite 16/CFF, en el Anexo 2 de la resolución miscelánea fiscal para 2026 (SAT, 2026)—.

Olmedo-Castillo. Los “falsos comprobantes fiscales” como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.

Previsiones que, aunque pueden significar un obstáculo general para la operación de empresas legítimas de todos los giros y tamaños, están dirigidas a prevenir y detectar la utilización de testaferros o la vuelta al negocio criminal de asesores implicados como EFOS definitivos; no obstante, incorporar en una ley formal la prohibición adelantada, hace que las implicaciones de ser considerado como EFOS o EDOS salten de la esfera administrativa a trastocar en muchos casos derechos fundamentales conexos, como la libertad de empresa, pues en el entorno legal el hecho de que un contribuyente se ubique en los supuestos definitivos del artículo 69-B del CFF no necesariamente se traduce en que se trata de un "facturero" (verdad fáctica), sino que implica no haber cumplido con los requerimientos o carga de la prueba del procedimiento administrativo o no hacerlo a satisfacción de la autoridad (verdad legal).

Entonces, la limitante referida a la constitución de empresas (porque su no inscripción en el RFC se considera aquí que tiene los mismos efectos para su operación lícita) y la imposibilidad para seguir facturando desde que se sospecha que una entidad o persona física es EFOS, puede entenderse como una suerte de "muerte comercial" que, aun por razones legítimas de combate a la evasión fiscal, puede tener repercusiones sobre derechos fundamentales del empresariado, acaso equiparables con la transgresión a la presunción de inocencia que conlleva la PPO, pero en materia fiscal, por trasladar en todos los casos la prohibición para operar bajo una persona jurídica a los socios o administradores de EFOS o EDOS, obviando la teoría de la personalidad y el *velo corporativo* que envuelve esa figura.

En síntesis, el nuevo marco legal contra las empresas factureras contempla:

a) Facultar al SAT para negar la inscripción en el RFC de personas morales cuyos administradores, socios o accionistas hubieran formado parte de diversas entidades identificadas como EFOS o EDOS, con créditos fiscales firmes o que se ubiquen en otros supuestos propios de ese tipo de empresas, como el hecho de estar como *no localizado*.
b) Establecer un nuevo requisito del CFDI, consistente en que las operaciones que amparen deber ser existentes, verdaderas o contener actos jurídicos reales; de concluir que no se cumple con ello, darles el trato de "*falsos*".
c) Creación de una facultad de comprobación especialmente dirigida a verificar la materialidad —veracidad— de las citadas operaciones en CFDI, pero también añadir una precisión en los requisitos de dichos comprobantes, referente a que la autoridad no estará

Olmedo-Castillo. Los "falsos comprobantes fiscales" como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.

obligada a agotar la facultad específica para determinar que un comprobante fiscal es falso, sino que podrá realizarlo mediante facultades de gestión, derivado de que con estas solo se buscará pronunciarse sobre la veracidad, o no, de los CFDI, y no la determinación de un crédito fiscal; similar distingo a lo que acontece con el actual procedimiento del numeral 69-B, con la salvedad de que ahora será posible, incluso, determinar que un CFDI es falso al ejercer cualquiera de las facultades del artículo 42 del CFF, en concordancia con los criterios jurisdiccionales sobre el tema —vg. La jurisprudencia 78 de 2019, emitida por la extinta Segunda Sala del máximo tribunal (2019), con registro digital 2020068—, pero que a su vez crea dudas sobre la necesidad de añadir un artículo específico para dirigir la nueva clase de auditoría.

d) Posibilidad de que la autoridad suspenda la facturación de un presunto EFOS, *desde el inicio del procedimiento correspondiente*.

Sobre la materialidad de los CFDI, en la iniciativa de reforma se dijo que los requisitos de esos comprobantes, consistentes en que amparen operaciones existentes, verdaderas o actos jurídicos reales, "no son conceptos fiscales, por lo que su contenido debe determinarse en razón a su acepción general" (Cámara de Diputados, 2025), así como que, para considerarse reales, dichos comprobantes deben contener "verdad" y que su existencia sea objetiva, de manera que se vuelvan inoperantes los agravios en el sentido de que no pueden ser *falsos* por el solo hecho de que fueron timbrados por el SAT.

Lo anterior, sin la intención de esclarecer la forma o medios para acreditar esos elementos, por lo que conviene traer a cuenta lo que se determinó en el juicio 1/17-ERF-01-1, fallado por la *Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, Auxiliar Metropolitana y Auxiliar en Materia de Pensiones Civiles, del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, en el sentido de que la verificación de la materialidad de operaciones amparadas en CFDI se hace con base en los principios financieros de "sustancia económica" y "razón de negocios" (TFJA, 2018).

En el mismo orden, resulta aplicable el criterio 1a. XLVII/2009 de la extinta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro digital 167560 y contenido siguiente:

> CAUSACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE UN ACTO, HECHO O NEGOCIO JURÍDICO ES ARTIFICIOSO RECAE EN QUIEN HACE LA AFIRMACIÓN CORRESPONDIENTE. …

Olmedo-Castillo. Los "falsos comprobantes fiscales" como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.

> para probar el carácter artificioso de una operación ante la autoridad jurisdiccional, debe argumentarse, por ejemplo, atendiendo a si: **la operación tiene una repercusión económica neta en la posición financiera** del contribuyente; **existe una razón de negocios para la realización de la operación**; (…). (SCJN, 2009) [Énfasis añadido]

4.2. Auditoría especial contra CFDI falsos

Respecto de la nueva facultad de comprobación para verificar la veracidad de los CFDI (adición de un inciso "g" a la fracción V, del artículo 42 del CFF), la ley reformada precisa que la visita se desarrollará conforme a lo dispuesto en el también creado artículo 49 Bis —separándolo del procedimiento seguido para el resto de las revisiones relativas a comprobantes fiscales—, cuyas características relevantes son:

a) En la orden de visita deberá motivarse la presunción de que los CFDI objeto de auditoría son "falsos".
b) A partir de que se notifique dicha orden, el revisado no podrá seguir emitiendo facturas; en consecuencia, se vuelve inaplicable lo relativo al artículo 17-H Bis del CFF (procedimiento de restricción temporal de certificados de sellos digitales [CSD]).
c) Se faculta a los visitadores para la toma de fotografías, grabación de audios o videos durante el desarrollo de la auditoría, debiendo hacer del conocimiento del contribuyente dicha circunstancia. Esta es una modificación que ya había sido debatida en el Paquete Económico para 2021, pero que en esa ocasión fue retirada al dictaminarla, derivado de las críticas de las que fue objeto, por la eventual violación a la privacidad de los sujetos revisados (El Economista, 2020).
d) Correrá un plazo de cinco días hábiles para que el visitado ofrezca medios de prueba, a fin de desvirtuar la presunción de que sus CFDI contienen operaciones falsas; tras ello, la autoridad contará con quince días para emitir y notificar su resolución. Si la resolución es positiva, se dejará sin efectos la suspensión de su facturación; de lo contrario, quedará firme (para efectos administrativos) y se procederá con la cancelación de los CSD, en estos casos también se incluirá al contribuyente —EFO— en un listado publicado en la página web del SAT y el DOF, a efecto de emplazar al EDO para que corrija su situación,

Olmedo-Castillo. Los "falsos comprobantes fiscales" como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.

revirtiendo los efectos que hubiera dado a los CFDI declarados "falsos", *so pena* de que se le restringa su CSD.

e) En el mismo precepto se establece que se procederá contra *cualquier actividad relacionada con comprobantes fiscales declarados como falsos*, de conformidad con el artículo 113 Bis del código, en correlación con el numeral 19 constitucional.

Al margen de este nuevo procedimiento de fiscalización, se adicionó el numeral 29-A Bis al CFF; en este se señala que cuando las autoridades lleven a cabo cualquiera de las facultades contenidas en ese ordenamiento (léase, también las conocidas como *de gestión*) y detecten incumplimiento de lo contemplado en el artículo 29-A, fracción IX —que las operaciones amparadas en CFDI sean existentes, verdaderas o actos jurídicos reales—, podrán decretar lo conducente, según la facultad que se encuentren llevando a cabo, sin necesidad de agotar el procedimiento específico del artículo 49 Bis.

Esto es, se creó una ventana de oportunidad para que el SAT sea más ágil en proceder contra los EFOS y EDOS en el ámbito amplio de su actuar, sin tener que activar en cada ocasión la facultad de comprobación especialmente diseñada para combatir el tráfico de facturas; en ese sentido, es importante tener en cuenta el fraseo legal referente a que la determinación que tome la autoridad al respecto, debe corresponder al tipo de facultad que lleve a cabo, a fin de conocer si la trascendencia de que se determine la falsedad de un CFDI en el ejercicio de cualquier otra facultad, distinta a la señalada en el artículo 42, fracción V, inciso g), será de índole penal o solo administrativa —desconocimiento de los efectos fiscales otorgado a esos comprobantes—.

Sobre el tema, se destaca que en el artículo 49 Bis, fracción XI, se establece que la autoridad fiscal procederá penalmente contra *cualquier actividad relacionada con comprobantes fiscales declarados como falsos*, en términos de lo que dispone el diverso 113 Bis; lo que lleva implícita la posibilidad de que se ejerza acción penal aun cuando la determinación correspondiente no derive de ese procedimiento específico, tomando en consideración que es en el artículo 29-A, fracción IX, donde se establece expresamente que se considerarán "falsos" todos los comprobantes que no amparen operaciones existentes, verdaderas o actos jurídicos reales; sin duda, con estas modificaciones se disminuye la línea divisoria entre fiscalización y culpabilidad (Pérez, 2025), con trascendencia en el campo penal.

Olmedo-Castillo. Los "falsos comprobantes fiscales" como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.

Lo anterior, se refuerza con el contenido del repetido artículo 113 Bis, que fue modificado para armonizar el tipo penal en comento con la redacción constitucional sobre falsos CFDI, al señalar que se impondrán las penas previstas en su párrafo primero al que "por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre, adquiera o dé efectos fiscales a comprobantes fiscales *falsos*".

En ese precepto, también se incorporaron dos precisiones: 1. Que ese delito se investigará y perseguirá independientemente de la etapa del procedimiento administrativo que, en su caso, haya iniciado; y, 2. La relativa a que el mismo puede causar un daño material que, en su caso, deberá ser reparado a la Hacienda federal. Lo último, se estima una precisión gratuita del legislador, partiendo de que dicha reparación del daño se encuentra cubierta constitucionalmente, ya que la SHCP tiene calidad de víctima u ofendido en todos los juicios penales seguidos por delitos fiscales.

Por lo que hace a la persecución —ejercicio de la acción penal— sin importar que el procedimiento administrativo que corresponda no haya culminado, la norma parte de la premisa constitucional (conforme al principio de legalidad contemplado en el numeral 16 de la carta magna) y jurisdiccional de que ambos procedimientos son paralelos, ya que persiguen fines diversos, tal como lo determinó el entonces Pleno de la SCJN (2000) en el criterio P. CL/2000, de rubro *"DELITOS FISCALES. LA FACULTAD QUE CONCEDE EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN A LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA COMPROBAR LA COMISIÓN DE AQUÉLLOS, NO INVADE LAS FACULTADES DE INVESTIGACIÓN Y PERSECUCIÓN DE LOS DELITOS QUE EL ARTÍCULO 21 CONSTITUCIONAL OTORGA AL MINISTERIO PÚBLICO"*.

De manera que, si bien no es necesario agotarlos, ni que las determinaciones de la autoridad fiscal se encuentren firmes en sede administrativa, para que la SHCP presente querella por la probable comisión del delito fiscal, también es cierto que, en virtud del tipo específico, puede hacerse necesaria una resolución administrativa definitiva para el perfeccionamiento del requisito de procedibilidad ante el Ministerio Público de la Federación.

Es así, debido a que en el caso del delito contemplado en el artículo 113 Bis, la *falsedad* de los CFDI es un elemento normativo, correlacionado con el artículo 29-A, fracción IX del CFF, pues en este se expresa que serán CFDI falsos aquellos que no amparen "operaciones existentes, verdaderas o actos jurídicos reales" y que dicha determinación será para efectos del CFF; esto es,

Olmedo-Castillo. Los "falsos comprobantes fiscales" como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.

la configuración de dicha norma no se limita a las implicaciones fiscales, sino a todas las disposiciones de ese ordenamiento relacionadas con CFDI falsos.

Lo que no supone una interpretación extensiva del numeral 113 Bis en cuanto a los elementos del tipo penal, puesto que cuando se resolvió el Amparo Directo en Revisión 5202/2014, la entonces Primera Sala del Máximo Tribunal (2014) realizó un análisis de los denominados *tipos penales en blanco* y estableció que sus hipótesis o elementos de causación pueden encontrarse válidamente en varias disposiciones de un ordenamiento, o inclusive en otras leyes —aun de índole extrapenal—, siempre que no se transgrediera el principio de reserva de ley.

De esa ejecutoria, derivó la tesis 1a. LXXII/2016 (10a.), identificada con el número 2011281, de rubro "LEYES PENALES EN BLANCO. PROBLEMÁTICA DE CONSTITUCIONALIDAD DE AQUÉLLAS" (SCJN, 2016).

Por otra parte, también se modificó la hipótesis delictiva referente a las personas que, a sabiendas, permitan o publiquen a través de cualquier medio, anuncios para la venta o adquisición de CFDI que amparen operaciones falsas o actos simulados; se recorre dicha redacción y se incorpora el fraseo explícito de "comprobantes fiscales falsos", pero también se adiciona una hipótesis dirigida a las plataformas digitales y sus titulares, que dice:

Se sancionará con las mismas penas, a las **plataformas de servicios digitales a que se refiere la Ley del Impuesto al Valor Agregado**, así como a los **titulares de las mismas que permitan la publicación de anuncios para la adquisición o enajenación** de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas, actos jurídicos simulados o **comprobantes fiscales falsos**, así como al que a sabiendas permita o publique a través de dichas plataformas o por cualquier otro medio, los citados anuncios. (CFF, última reforma 2025) [Énfasis añadido]

Como se observa, se trató de un ajuste pendiente desde 2021 que perfecciona las reformas fiscales sobre cobro de IVA a las plataformas tecnológicas, haciéndolas susceptibles de responsabilidad penal (y no solo a las personas que intermediaran entre ellas y los usuarios o clientes, como acontece en el régimen para el pago de ese impuesto y el ISR).

Algo relevante al respecto, es que en esa hipótesis se eliminó el elemento "a sabiendas", que solo sería aplicable para la última parte del párrafo —para los demás contribuyentes—; lo que en la práctica crea la necesidad para que esos contribuyentes implementen o refuercen sus sistemas de cumplimiento normativo con énfasis en la identificación de ese tipo de publicidad, tomando en

Olmedo-Castillo. Los "falsos comprobantes fiscales" como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.

consideración la atenuante para personas jurídicas contenida en el numeral 11 Bis del Código Penal Federal (CPF, última reforma 2025) —cuando se implemente el *compliance* para tratar de evitar o disminuir el daño causado por un evento delictivo—.

5. Resultados

La existencia actual de procedimientos de fiscalización diferentes, a través de los cuales la autoridad fiscal federal puede determinar que los CFDI expedidos o adquiridos por un contribuyente son "falsos" o que carecen de materialidad, puede dar lugar a falta de certeza jurídica respecto de las vías para desvirtuar esa presunción, así como de las consecuencias de no hacerlo.

Si bien, previo a las reformas objeto de estudio, la ley fiscal contaba con un procedimiento para la determinación de comprobantes fiscales carentes de sustancia por falta de elementos objetivos, como el carecer de infraestructura o personal para desarrollar las actividades que amparan, con lo aquí visto se considera que la auditoría especial vigente a partir de 2026 modifica el paradigma del combate al tráfico de facturas.

Lo dicho, porque significa que no solamente se podrá presumir la falsedad de los CFDI —con base en una motivación preliminar para el inicio del procedimiento—, sino que ello tendrá como consecuencia inmediata y sin necesidad de control judicial previo, la inoperancia fiscal del contribuyente auditado (suspensión de la facturación); sumado a otras consecuencias administrativas conexas a la facultad de comprobación, como la imposibilidad de participar en diversas personas jurídicas, así como penales, con énfasis en la imposición de la PPO por delitos relacionados con falsos CFDI.

Por lo que, a juicio del autor, se avizora la probabilidad de que estas auditorías tengan un fin preponderantemente recaudatorio en la práctica, a fin de amedrentar a los contribuyentes bajo la amenaza penal y, su "muerte fiscal" automática (aunque temporal) al momento en que se notifique el nuevo procedimiento presuntivo.

6. Conclusiones

Las reformas analizadas representan un cambio de paradigma en el modelo de fiscalización mexicano, puesto que la autoridad transita de un esquema de verificación formal a uno de carácter penal-administrativo, donde la veracidad o materialidad de los comprobantes fiscales se convierte en eje central de la actuación del SAT. Este nuevo modelo amplía las facultades de

Olmedo-Castillo. Los "falsos comprobantes fiscales" como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.

control y vigilancia, lo que abre la puerta a un uso potencialmente arbitrario de los procedimientos de revisión, con consecuencias directas en el ámbito penal.

Con lo cual, en apreciación de quien redacta, se busca consolidar una política de tolerancia cero, frente a las empresas que facturan operaciones simuladas y sus receptores. No obstante, la generalización de las medidas adoptadas —como la suspensión inmediata de la facturación, la negativa de inscripción al RFC y la ampliación del tipo penal del artículo 113 Bis— traslada el peso del combate a la delincuencia fiscal organizada hacia el contribuyente común, porque con ese tipo de facultades y reglas, la autoridad fiscal asume facultades preventivas con efectos punitivos sin control jurisdiccional previo.

A lo que se suma, la inseguridad jurídica que puede generar la multiplicidad de procedimientos administrativos contemplados en la ley tributaria, para ejercer facultades que, aunque formalmente diferentes, conducen al mismo resultado penal y administrativo: la determinación de que un contribuyente emitió o adquirió comprobantes fiscales falsos.

Bajo este contexto, la defensa del contribuyente no consiste en una ampliación de sus garantías, sino en una redefinición del equilibrio de poder entre el fisco y el gobernado, mayoritariamente en favor del primero. Con todo esto, se concluye que el derecho tributario mexicano corre el riesgo de convertirse en una herramienta de control económico antes que en un instrumento de justicia fiscal.

7. Declaraciones

Financiamiento: no se obtuvo financiamiento público o privado para la redacción de este trabajo.

Conflicto de interés: es inexistente.

Uso de inteligencia artificial: se hizo uso de IA (*ChatGPT*) para la revisión de la traducción al inglés del título y resumen (*abstract*).

8. Referencias

Cámara de Diputados. (2025). Iniciativa con Proyecto de Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

Olmedo-Castillo. Los “falsos comprobantes fiscales” como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.

Código Fiscal de la Federación [CFF]. Última reforma 2025, publicada el 7 de noviembre de 2025 en el Diario Oficial de la Federación.

Código Penal Federal [CPF]. Última reforma 2025.

COFIRE. (2021). *La presunción de inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales. Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación*. México. IMCP.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos [CPEUM]. Última reforma 2025.

El Economista. (2020). "Senado da revés al SAT; fiscalización será sin foto ni video". https://www.eleconomista.com.mx/economia/Senado-da-reves-al-SAT-fiscalizacion-sera-sin-foto-ni-video-20201029-0145.html

Michel, A. (2015). *Derecho Penal Fiscal*. México. Porrúa.

Orellana Wiarco, O. A. (2012). *El delito de defraudación fiscal. Ensayo dogmático jurídico penal*. México, Porrúa.

Pérez Ramos, J. A. (2025). *Análisis de las reformas al CFF 2025-2026*. México. MRCI.

Presidencia de la República. (2024). Decreto por el que se reforma el párrafo segundo del artículo 19 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de prisión preventiva oficiosa.

Presidencia de la República. (2025). Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5758317&fecha=27/05/2025#gsc.tab=0

SAT. (2026). Anexo 2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2026. https://www.sat.gob.mx/minisitio/NormatividadRMFyRGCE/documentos2026/rmf/anexos/Anexo-2-RMF-2026_DOF-28122025.pdf

SCJN. Pleno. (2000). Tesis P. CL/2000. Registro digital 191119.

Olmedo-Castillo. Los "falsos comprobantes fiscales" como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.

SCJN. Primera Sala. (2009). Tesis 1a. XLVII/2009. Registro digital 167560.

SCJN. Primera Sala. (2014). Amparo Directo en Revisión 5202/2014.

SCJN. Primera Sala. (2016). Tesis 1a. LXXII/2016 (10a.). Registro digital: 2011281.

SCJN. Segunda Sala. (2019). Tesis 2a./J. 78/2019. Registro digital 2020068.

SHCP. (2022). Resolución que reforma y adiciona las Disposiciones de carácter general a que se refiere el artículo 115 de la Ley de Instituciones de Crédito. https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5644451&fecha=03/03/2022

TFJA. (2018). Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, Auxiliar Metropolitana y Auxiliar en Materia de Pensiones Civiles. Expediente 1/17-ERF-01-1.

Olmedo-Castillo. Los “falsos comprobantes fiscales” como estrategia de presión tributaria. Licencia CC BY-NC 4.0.