
ULISES MARTÍNEZ ROSILES
UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO
ulises.martinez@umich.mx

LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET QUE AMPARAN OPERACIONES INEXISTENTES ES SANCIONADA ADMINISTRATIVAMENTE

THE ISSUANCE OF DIGITAL TAX RECEIPTS ONLINE THAT COVER NON-EXISTENT OPERATIONS IS ADMINISTRATIVELY SANCTIONED

Cómo citar el artículo:

Martínez U, (2026) La expedición de comprobantes fiscales digitales por internet que amparan operaciones inexistentes es sancionada administrativamente. Derecho Global. Estudios sobre Derecho y Justicia, XI (33) <https://DOI.org/10.32870/dgedj.v11i33.828> pp. 357-386

Recibido: 21/11/2024 Aceptado: 20/05/2025

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo analizar si la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet que amparan operaciones inexistentes es sancionada administrativamente, en razón de no encontrarse en el capítulo de infracciones administrativas del Código Fiscal de la Federación y no obstante que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia determinó en la contradicción de tesis 122/2019 que el procedimiento establecido en el artículo 69-B del referido código no es de naturaleza sancionadora; para ello, se estudiará el concepto teórico de sanción administrativa y sus elementos, con la finalidad de esclarecer si el contenido del artículo 69-B, así como de los correlativos 17-H, fracción XI, 32-D, fracción VII y 69-C, tercer párrafo, fracción V, todos del código referido, mismos que contienen una serie de consecuencias jurídicas para quienes se encuentran en definitiva en este supuesto, pretenden sancionar la expedición de estos comprobantes fiscales que soportan operaciones que no se realizaron. Por ende, se utilizará el método hipotético-deductivo y, complementariamente, el sistémico o sistemático, así como la investigación dogmática para llegar a nuestra conclusión.

PALABRAS CLAVE

Sanción administrativa, operaciones inexistentes, comprobantes fiscales digitales por internet.

ABSTRACT

This paper aims to analyze whether the issuance of digital tax receipts over the internet that cover non-existent transactions is subject to administrative sanctions, despite not being included in the chapter on administrative infractions of the Federal Tax Code and despite the fact that the Second Chamber of the Supreme Court of Justice determined in the contradiction of thesis 122/2019 that the procedure established in article 69-B of said code is not of a punitive nature. To this end, the theoretical concept of administrative sanctions and their elements will be studied in order to clarify whether the content of article 69-B, as well as the related articles 17-H, section XI, 32-D, section VII and 69-C, third paragraph, section V, all of the aforementioned code, which contain a series of legal consequences for those who are definitively in this situation, intend to sanction the issuance of these tax receipts that support transactions that did not take place. Therefore, the hypothetical-deductive method will be used and, complementarily, the systemic or systematic method, as well as dogmatic research to reach our conclusion.

KEYWORDS

Administrative sanction, non-existent operations, digital tax receipts by internet.

Sumario: I. Introducción. II. Concepto de sanción administrativa. II.1 El derecho administrativo sancionador. II.2 La sanción administrativa en sentido amplio. II.3 La sanción administrativa en sentido estricto. II.4 La sanción administrativa convencional. III. La expedición de comprobantes fiscales digitales por internet que amparan operaciones inexistentes y su sanción administrativa. IV. La Contradicción de Tesis 122/2019. V. Conclusiones. Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

Los mexicanos están obligados al pago de contribuciones para solventar el gasto público en virtud del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y, aunque dicha obligación no es irrestricta –pues se deben respetar los principios de proporcionalidad tributaria, equidad tributaria, legalidad tributaria y destino al gasto público–, el no pagar intencionalmente una contribución legalmente adeudada se considera evasión fiscal. La evasión fiscal se trata entonces de un “hecho ilícito derivado del incumplimiento intencional, parcial o total, de una obligación tributaria” (Licona, 2011, p.33).

La evasión fiscal es un grave problema que genera una reducción de los ingresos tributarios y, por ende, una afectación a las finanzas públicas de México; para 2018, se estimaba que el monto era de aproximadamente un billón de pesos anuales, es decir, el 4% del Producto Interno Bruto (PIB) (Albarrán, 2019). En cuanto a la evasión por expedición de comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI) que amparan operaciones inexistentes, del 2008 al 2013 se tenían identificadas a trescientas dieciséis empresas facturadoras de operaciones simuladas y a unos doce mil contribuyentes que utilizan este tipo de esquema, cuyo impacto fiscal era de treinta mil millones de pesos por concepto de impuesto sobre la renta (ISR) y alrededor de dieciséis mil millones de pesos por impuesto al valor agregado (IVA) (Notimex, 2014, 8 de junio). Por su parte, de acuerdo con el Servicio de Administración Tributaria (SAT, 2018),¹ de 2014 a 2019 fueron identificadas 8 mil

¹ Este es el dato estadístico más actual emitido por el SAT que se encontró.

doscientas cuatro empresas que facturan operaciones simuladas y que han generado 8 millones ochocientos veintisiete mil trescientas noventa facturas falsas, por un monto aproximado de 1.6 billones de pesos; lo cual supone una evasión fiscal de trescientos cincuenta y cuatro mil quinientos doce millones de pesos anuales que representa 1.4% del PIB; cifras que exponen la problemática social y económica en aumento que representa esta práctica evasiva de contribuciones.

La implementación de los CFDI a partir del año 2011 –pero obligatorios hasta 2014–, se convirtió en una medida para disminuir el flagelo de la evasión fiscal; su antecedente se encuentra en las facturas, que eran documentos en papel que requerían ser archivados por el receptor de las mismas a fin de poder comprobar el gasto o inversión realizados y amparar la deducción de los mismos (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2013). Barajas *et al.* (2011) definen al comprobante fiscal como aquel “documento que ampara la enajenación de los bienes o servicios que realiza una persona física o moral, como resultado de las transacciones propias de su actividad, y es obligado a entregarlo como constancia de la operación celebrada”; por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN, 2013) señala que se trata de “Los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales” (Tesis 1a. CLXXX/2013).

La expedición de CFDI que amparan operaciones inexistentes consiste en que un contribuyente (principalmente personas morales) emite este tipo de “facturas digitales” que plasman operaciones que nunca se realizaron, es decir, soportan la enajenación de productos que no se llevó a cabo o servicios que no se prestaron. Por lo que, mediante la adquisición de estos comprobantes, los contribuyentes disminuyen su base gravable, evadiendo así el pago de impuestos.

Con el propósito de inhibir esta práctica evasiva, en el año 2013 se incorpora el artículo 69-B al CFF que contiene un procedimiento *sui generis*, mediante el cual la autoridad fiscal somete a los contribuyentes que considera que emiten CFDI que amparan operaciones inexistentes a un procedimiento administrativo con el fin de determinar si desvirtúan o no la presunción legal de encontrarse en este supuesto.

La expedición de CFDI que amparan operaciones inexistentes no se encuentra establecida en el capítulo de infracciones administrativas del CFF; sin embargo,

la declaración definitiva de quienes no lograron desvirtuar la presunción legal establecida en el artículo 69-B trae aparejada una serie de consecuencias para quienes se encuentren en esta situación, tanto en el propio dispositivo legal en comento como en los diversos 17-H, fracción XI, 32-D, fracción VII y 69-C, tercer párrafo, fracción V del código tributario federal. Por su parte, la Segunda Sala de la SCJN determinó que el del artículo 69-B del CFF no es un procedimiento administrativo de naturaleza sancionadora. De acuerdo con el propio SAT (2026),² actualmente son más de once mil cuatrocientos contribuyentes que se encuentran definitivamente en esta situación.

Lo anteriormente expuesto representa el planteamiento del problema y lleva a la siguiente pregunta de investigación: ¿La expedición de CFDI que amparan operaciones inexistentes es sancionada administrativamente? La hipótesis es en sentido afirmativo, la expedición de este tipo de comprobantes fiscales que soportan operaciones que no se realizaron es sancionada administrativamente tanto en el artículo 69-B como en los diversos 17-H, fracción XI, 32-D, fracción VII y 69-C, tercer párrafo, fracción V del CFF; por ende, el objetivo de este trabajo será analizar si la conducta mencionada se sanciona administrativamente, para lo cual utilizaremos el método hipotético-deductivo y, complementariamente, el método sistémico o sistemático, en razón de que nos apoyaremos en información teórica, administrativa y judicial sobre el tema, así como la investigación dogmática en virtud de que nos apoyaremos en las definiciones teóricas y conceptuales del derecho administrativo sancionador, la sanción administrativa y los elementos que la componen.

Al tratarse de conductas sancionadas en el CFF, el ámbito espacial de estudio comprenderá el territorio nacional mexicano, desde el nivel federal. Este trabajo se acotará al análisis de la expedición de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, cuyo antecedente data a partir del año 2014, con la entrada en vigor de los artículos 69-B del CFF, hasta el año 2026.

II. CONCEPTO DE SANCIÓN ADMINISTRATIVA

Para comprender cabalmente el concepto de sanción administrativa, consideramos oportuno abordar, brevemente, el origen y evolución del derecho

² https://www.sat.gob.mx/minisitio/DatosAbiertos/contribuyentes_publicados.html

administrativo sancionador, toda vez que se considera un presupuesto necesario en la concepción de la misma.

II.1 El Derecho Administrativo Sancionador

La historia del derecho administrativo sancionador ha mostrado su problemática en relación con su justificación y límites, especialmente en lo que tiene que ver con la utilización o no de los principios del derecho penal y la aplicación de los mismos. El diseño del sistema administrativo sancionador mexicano ha sido marcado por las corrientes europeas que, desde comienzos del siglo XX, han concebido la naturaleza jurídica de las potestades sancionadoras de la administración, concepción que ha evolucionado. Por esta razón, presentamos una síntesis de las etapas que han tenido que atravesar las facultades administrativas sancionadoras para tener las justificaciones y la estructura que actualmente se le reconocen.

El derecho administrativo sancionador –como rama específica dentro del derecho administrativo–, de acuerdo con Cordero Quinzacara (2012), surge en Alemania como respuesta a la necesidad de las autoridades administrativas para tener herramientas que garanticen el cumplimiento de las normativas y regulaciones en sus respectivos campos de actuación durante el periodo de la Ilustración, en lo que se denominó el Derecho Penal de Policía, cuyo desarrollo derivó en esta intervención del Estado a través de la función de policía que tiene por objeto la prevención y la seguridad frente a los peligros.

La doctrina del Derecho Penal de Policía se fundamentó en la distinta naturaleza del bien jurídico protegido por los jueces penales y el bien jurídico que resguardaba la Administración al ejercer el *ius puniendi*; lo que implicaba que, mientras el derecho penal protegía el orden jurídico o el quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales, el derecho penal administrativo entraba en juego ante el quebrantamiento de un fin administrativo –bien común– (De Grazia, s.f.) Dicho autor también refiere que la corriente iusnaturalista sostenía que la diferencia entre el ilícito penal y el administrativo se encontraba en que el ilícito penal violaba tanto el derecho natural como el derecho positivo, mientras que la infracción administrativa suponía solo la infracción del derecho positivo.

Cordero Quinzacara (2012) señala que la superación del Derecho Penal de Policía se va a producir con su asimilación por el propio derecho penal, al establecerse un proceso judicial común para todas las acciones punibles. En tal sentido, refiere el propio autor, surge la teoría del Derecho Penal Administrativo bajo la influencia de la revolución industrial y producto de una mayor intervención del Estado, lo que

marca un cambio sustantivo en la conformación de la sociedad, dando lugar a lo que se denominará como Estado social (*Sozialstaat*) o Estado de bienestar (*Welfare State*). Frente al Estado liberal que resguarda los derechos individuales o bienes jurídicos frente a los peligros, el aparato público pasa a cumplir una función más amplia destinada a cuidar y asegurar el bienestar de la comunidad. (Cordero Quinzacara, 2012, s.p.)

Este concepto de Derecho Penal Administrativo está ligado a la autonomía del poder punitivo de la Administración e implica la independencia de las sanciones administrativas del derecho penal, proclamando a tal grado esta autonomía que llegaron a conocer a las normas que regulan a la infracción en el ámbito administrativo bajo esa denominación.

Según Cordero Quinzacara (2012), para Goldschmidt –el principal exponente de esta teoría–, es necesario distinguir entre los deberes en el marco de un orden jurídico (que supone la libertad de la persona) y los deberes que emanan de la administración pública (que supone la pertenencia a una comunidad y, por tanto, el deber de asegurar su buen orden). Es ahí donde encuentra sustento la separación del derecho penal y el derecho penal administrativo; en el primer caso, el fin del derecho es proteger las esferas humanas de voluntad y, en el segundo, la promoción del bien público y estatal. Por ello, las infracciones suponen un ataque contra el bien público, pero no representan un ataque contra la Constitución.

Esta doctrina dio origen a la teoría conocida como independencia de las vías o autonomista, que identifica y relaciona a este derecho penal administrativo como un derecho penal de naturaleza propia, ya que está regido por principios autónomos que buscan la represión de las infracciones de tipo administrativo que no constituyen delito.

Actualmente, se le reconoce con el nombre de Derecho Administrativo Sancionador a la doctrina que, por un lado, considera que no existe diferencia de naturaleza entre

el ilícito penal y la infracción administrativa, de modo que la decisión de reprimir un ilícito mediante la vía penal o la administrativa no atiende al bien jurídico tutelado, sino que se inscribe dentro de la política legislativa del momento, de allí que solo existan entre una y otra diferencias formales.

Por otro lado, este derecho administrativo sancionador, concibe que los principios que la rigen, más que pertenecer al derecho penal, pertenecen al control y delimitación del *ius puniendi*. La vaguedad a la que conduce la falta de legislación unificada y la imposibilidad de abstracción a través de principios positivados en el derecho administrativo sancionador han conducido a la jurisprudencia y a la doctrina a hablar de una matización de principios, tomando como referentes directos el derecho penal y el derecho administrativo.

Esto significa que la visión del derecho administrativo sancionador actual está conformada por dos teorías: (a) la identidad sustantiva entre infracciones y delitos, de la unicidad o tesis formalista, y (b) la del *ius puniendi* único, la que se considera la más avanzada, pero aún en construcción. La discusión en México sobre el derecho administrativo sancionador, de acuerdo con Góngora (2008), “ha sido escasa, incluso se podría calificar como cuasi inexistente, por lo que sus características más sobresalientes se han tomado de los criterios aislados y jurisprudenciales que ha emitido el PJF sobre el tópico” (p. 260). En este sentido, el Pleno de la SCJN reconoció la presencia de la rama del derecho administrativo sancionador en el sistema jurídico nacional —como tal— en el año 2006, en la tesis de jurisprudencia P./J. 99/2006.

II.2 La Sanción Administrativa en Sentido Amplio

Tal como se ha señalado, la doctrina del derecho administrativo sancionador aún se encuentra desarrollándose; como refiere De Grazia (s.f.), “las leyes que conforman el ordenamiento administrativo del Estado permiten, cada vez con mayor frecuencia, que órganos de la Administración Pública apliquen a los administrados aflicciones por la realización de alguna conducta tipificada legal y previamente” (p. 177). Esto revela la complejidad que esto tiene al tratar de definir a las sanciones administrativas.

Como primera aproximación, en un sentido amplio, se trata de una reacción o consecuencia negativa impuesta por la administración pública por el incumplimiento

de algún deber o deberes jurídico-administrativos. En esta definición se localizan tanto sanciones que no contienen un reproche social, como las que sí lo tienen; se abundará en ello a continuación para su mejor comprensión.

En general, las sanciones jurídicas que no implican un reproche social solo van dirigidas a los actos jurídicos en sí, no a los sujetos, como el caso de las nulidades en materia civil que conllevan una consecuencia jurídica negativa pero que no son consideradas sanciones en sentido estricto ya que no derivan del *ius puniendi* (potestad sancionadora del Estado); lo mismo ocurre tratándose de sanciones administrativas, en virtud de que encontramos sanciones consistentes en declarar nulos determinados actos administrativos a favor del administrado por la omisión de requisitos formales o sustantivos, dejando sin efecto estos actos en algunos casos y en otros únicamente dando la posibilidad de reponer el acto administrativo, situación que ha reconocido la SCJN (2017, Tesis 1a. XXXV/2017).

En las que sí existe un reproche social se puede apreciar una conducta considerada negativa para el desarrollo de la colectividad que, al no ser la conducta “esperada”, debe evitarse, y de no lograrlo, debe ser reprendida. Esto se hace a través del establecimiento de tipos administrativos establecidos en la ley (el símil del tipo penal) que contienen “advertencias” de las consecuencias legales por la comisión del ilícito y que, de no acatarse, se convierte en una infracción que será sancionada de acuerdo con lo que establece la propia norma. Sobre estas volveremos más adelante, baste por el momento establecer esta diferencia para entender que, en sentido amplio, se encuentran incluidas también este tipo de sanciones.

II.3 La Sanción Administrativa en Sentido Estricto

Los regímenes constitucionales modernos han dotado de medios represivos a la administración pública, constituyendo así actos administrativos punitivos; por ende, la potestad sancionadora de la Administración es una realidad. Este poder sancionador se extiende a múltiples aspectos de la actividad administrativa; hoy en día, ese leviatán en que se ha convertido la Administración estatal genera una complejidad normativa en la que, para la conservación del bienestar social, coexisten las penas del Derecho Penal clásico, encomendadas a los juzgados y

tribunales de justicia, y las sanciones administrativas que ejecutan las propias autoridades administrativas.

Al respecto, Acosta (1975) da una definición que es lo suficientemente genérica para describir este tipo de sanciones administrativas que emanan del *ius puniendi*, que servirá para iniciar con el análisis de la concepción de la sanción administrativa:

Castigo que aplica la sociedad a través del derecho, a las violaciones de los ordenamientos administrativos pretendiéndose por medio de ésta, asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos con respecto a la sociedad. Pueden consistir en nulidades de los actos, la suspensión, la amonestación, el cese, la clausura, la revocación de concesiones, la multa, incluso la privación de la libertad –hasta por 36 horas–. (p. 1096)

Esta definición contiene el elemento del reproche social; incluso el listado que hace es muy ejemplificador, con excepción de la nulidad de los actos, que como se ha expuesto, corresponden a un concepto amplio de sanción administrativa.

De estas que sí contienen un reproche social, es necesario hacer la distinción entre sanciones administrativas disciplinarias y sanciones administrativas contravencionales; las primeras, regidas por el derecho administrativo disciplinario, y las segundas, por el derecho administrativo sancionador. En las disciplinarias, se tiende a tutelar el orden interno de la propia administración pública; se ejercen únicamente respecto de determinados administrados sometidos a alguna relación especial, particular o excepcional entre el sujeto que la comete y el Estado: servidores públicos, notarios públicos, corredores públicos, etcétera,

Las sanciones disciplinarias también tienen características propias, que se manifiestan en razón de sus particulares elementos, contenidos y fines. Así, en primer término, tenemos que estas sanciones sólo se aplican a las personas que poseen la investidura de servidor público, que haya violado las normas jurídicas que regulan el ejercicio de la función pública, para preservar la vigencia de los valores fundamentales de legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia; son internas al ámbito de la Administración, en cuanto que únicamente se imponen a sus servidores públicos. (Delgadillo y Lucero, 2001, p. 207)

En las contravenciones, a diferencia de las disciplinarias que existe una especial relación, puede incurrir cualquier gobernado que se sitúe en una relación Administración-administrado por incumplir un deber jurídico. Se entiende que su aplicación o imposición procede por la violación a la disposición legal, por no hacer lo que en ella se ordena o hacer lo que esta prohíbe; esto lo clarifican Delgadillo y Lucero de la siguiente manera:

Como características propias de las sanciones contravencionales tenemos que son impuestas a todos los gobernados, sean o no servidores públicos, que hayan violado las normas jurídicas que regulan las relaciones entre la administración y los administrados, y también el hecho de que han sido expedidas para promover la concesión de los fines estatales; son externas al ámbito de la Administración en tanto que trascienden la esfera de la Administración, puesto que se imponen a todos los particulares sin excepción. (2001, p. 205)

II.4 La Sanción Administrativa Contravencional

La sanción administrativa contravencional puede entenderse desde dos ámbitos: formal y material. Se entiende como sanción en sentido formal la determinada así por la legislación administrativa, aquí es el órgano legislativo el que determina la forma de sancionar –la consecuencia en abstracto–; el carácter formal se identifica con el *nomen iuris* o denominación empleada por el legislador, es decir, no atiende a su materialidad. En este sentido, además de las que contienen un reproche social, podemos ubicar aquí a las sanciones administrativas en sentido amplio (las que solo establecen una consecuencia por el incumplimiento de ciertos requisitos de validez o existencia de un acto jurídico y otras similares).

Por el contrario, materialmente, solo se considerará sanción si se causa una lesión a la esfera jurídica del administrado; el carácter material de la sanción se encuentra representado por un daño, mal o aflicción. En este sentido, la sanción implica la imposición de un perjuicio jurídico al sancionado por haber incurrido en una infracción; para Estrada y Lucero (2023) no importa el *nomen iuris* que reciba por parte del legislador, lo que importa es que la sanción sea resultado del poder punitivo del Estado:

Aquellos actos que sean consecuencia de una conducta ilícita pero que no tienen una finalidad represiva o de castigo, no constituyen en estricto sentido, una sanción: la declaración de caducidad de una concesión o su renovación, la pérdida de la propiedad o la reparación de los daños causados por el infractor, por ejemplo, no son sanción administrativa, aunque la legislación las determine como tales. (p. 166)

En este sentido, la definición de sanción administrativa más emblemática, y que se tomará como referencia, es la de García de Enterría y Fernández (2013), que la definen como “un mal infligido por la Administración con consecuencia de la conducta ilegal. Este mal consistirá siempre en la privación de un bien o derecho, la imposición de una obligación de pago de una multa (...), incluso arresto personal del infractor” (p. 170).

Por su parte, el Pleno de la SCJN define a la sanción administrativa prácticamente en idéntico sentido: “castigo infligido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta tachada como ilícita por la ley. Este castigo puede consistir en la privación de un bien, de un derecho, la imposición de una obligación de pago de una multa, arresto, entre otros” (2006, Acción de Inconstitucionalidad 4/2006).

Sin duda, estas definiciones contienen los principales elementos de la sanción administrativa, pero es necesario precisarlos para poder emitir una definición propia que consideramos más amplia y oportuna para el objetivo de este trabajo, a partir de estos elementos.

Que derive del ius puniendi. Merlano (2017) define el *ius puniendi* o potestad sancionadora del Estado de la siguiente manera:

La potestad punitiva del Estado podemos entenderla como un poder de naturaleza política dirigido intencionalmente a sancionar conductas tipificadas como delitos, contravenciones o infracciones administrativas, cuya titularidad corresponde al Estado en defensa de la sociedad, que se contiene y racionaliza a través del derecho penal y del derecho administrativo sancionador. (p. 22)

En este mismo sentido, el Pleno de la SCJN la define como “la facultad que tiene éste de imponer penas y medidas de seguridad ante la comisión de ilícitos” (2006,

Tesis P./J. 99/2006).

Se ha señalado repetidamente en este trabajo que para considerar que se está en presencia de una sanción administrativa en sentido estricto, es indispensable que exista un reproche social a cierta conducta; de ahí se desprende la intervención del Estado para establecerla en la ley como infracción, con su consecuente sanción administrativa. Dicha reprochabilidad se encuentra, precisamente, a través de la ilicitud de esa conducta; lo ilícito es aquello que es contrario a las leyes de orden público, esto es, la vulneración de las normas jurídicas que contienen mandatos de hacer o no hacer, lo que se traduce en una conducta positiva o negativa que transgrede mandatos que establecen prohibiciones o prescripciones positivas. Aquí se aprecian dos manifestaciones del *ius puniendi*: el derecho penal y el derecho administrativo sancionador; de este último, se desprende el concepto de sanción contravencional ya analizado.

Un daño como consecuencia legal de un ilícito. El daño –mal o aflicción– es la afectación, pérdida o menoscabo sufrido en el físico o en el patrimonio de una persona; en el ámbito legal, ese daño siempre consistirá en la privación de un bien o de un derecho. Es importante señalar que el daño como consecuencia jurídica debe encontrarse establecido en la ley para su aplicación.

La Corte IDH (2001) considera que, al igual que los delitos, al ser ambas expresiones del poder punitivo del Estado, las sanciones administrativas implican un menoscabo, privación o alteración de los derechos de las personas como consecuencia de una conducta ilícita (párr. 106).

Que ese daño sea infligido por autoridad administrativa. Para el ejercicio de la potestad sancionadora del Estado, existen dos tipos de autoridades públicas competentes: la administrativa y la judicial; ante ello, al tratarse de una sanción administrativa, la autoridad que infligirá el daño será siempre la administración pública. Se entiende como autoridad administrativa, aquella que dependa del poder ejecutivo y que realice la función administrativa, ya sea dictando, ordenando o ejecutando el acto administrativo.

Que ese daño recaiga sobre un administrado. Como se ha expuesto, las sanciones administrativas –que derivan del *ius puniendi*– contienen un reproche social; en

este sentido, van dirigidas a la conducta o comportamiento del individuo, no al acto administrativo en sí, como ocurre en el caso de las nulidades. En este sentido, tratándose de actos administrativos, el sujeto será el administrado o gobernado, que se trata, por regla general, de aquel cuya relación con la Administración es de supra a subordinación, es decir, esta última actúa con su potestad de imperio sobre este. Este sujeto puede ser una persona física o una persona moral.

Un fin retributivo o preventivo. El fin de las sanciones ha sido un tema que ha llevado a diversas teorías –absolutas, relativas y mixtas–, lo que no será discutido en este trabajo, pues excedería el objetivo del mismo; además, consideramos que actualmente el fin de la sanción ya no es uno solo, sino que puede ser que converjan uno retributivo y uno preventivo en la sanción. La SCJN reconoce esta situación de la siguiente manera: “La sanción administrativa cumple en la ley y en la práctica distintos objetivos preventivos o represivos, correctivos o disciplinarios o de castigo” (2006, Acción de Inconstitucionalidad 4/2006). De esta forma, se consideran tanto las sanciones contravencionales como las disciplinarias, pero como ya expusimos, nuestro estudio se centra en las primeras; por ello, únicamente consideraremos los fines preventivos o represivos y los retributivos o de castigo.

Por lo tanto, como resultado de la segunda manifestación del *ius puniendi* estatal, la sanción administrativa contravencional es el *daño* –consistente en la privación o alteración de un derecho o la imposición de una carga a un administrado– infligido por la administración pública en ejercicio de la potestad sancionadora como consecuencia de la comisión de una contravención y con un fin retributivo o preventivo. En esa tesitura, cuando se haga referencia a sanción administrativa, corresponderá a esta definición, no obstante no se haga la distinción específica.

Es por esto que, al analizar si un ilícito es sancionado administrativamente desde su ámbito material, encontraremos tres supuestos: (a) las que son denominadas sanciones y sí lo son, (b) las que son denominadas sanciones y no lo son y, (c) las que no son denominadas sanciones y sí lo son. En tal sentido, Estrada y Lucero (2023) señalan que “En efecto, para los tribunales no siempre que una norma califique a una medida como sanción lo es realmente ni siempre que le niegue ese carácter habrá que aceptar que no se trate de una sanción” (p. 172).

La sanción administrativa por antonomasia es la multa, sin embargo, no es la única; en la legislación mexicana, de manera específica en el artículo 70 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, encontramos, por ejemplo, la amonestación con apercibimiento, arresto hasta por 36 horas, clausura temporal o permanente, parcial o total. Por ello, para determinar si estamos en presencia de una sanción administrativa, consideramos que se debe analizar el concepto que hemos dado, atendiendo a cada uno de sus elementos.

III. LA EXPEDICIÓN DE CFDI QUE AMPARAN OPERACIONES INEXISTENTES Y SU SANCIÓN ADMINISTRATIVA

En este apartado se analiza el contenido del artículo 69-B, así como de los correlativos 17-H, fracción XI, 32-D, fracción VII y 69-C, tercer párrafo, fracción V, del CFF, a fin de concluir si la expedición de CFDI que amparan operaciones inexistentes es sancionada administrativamente; para arribar a tal conclusión se verificará que en dichas normas se contengan los elementos descritos en el apartado anterior: a) que derive del *ius puniendi*, b) un daño como consecuencia legal de un ilícito, c) que ese daño sea infligido por autoridad administrativa, d) que ese daño recaiga sobre un administrado y, e) un fin retributivo o preventivo en la sanción.

A continuación, se transcriben únicamente los párrafos primero, cuarto y quinto –en la parte que interesa– del artículo 69-B, en donde se encuentran algunos elementos de análisis para el propósito del presente trabajo:

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. (...) Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

El primer párrafo transcrito menciona que cuando un contribuyente haya emitido CFDI sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material –directa o indirectamente– para prestar los servicios o elaborar productos, comercializarlos o entregarlos (y desde luego que sea descubierto por la autoridad), podrá ser sometido al procedimiento administrativo que establecen los párrafos siguientes del mismo artículo, partiendo de una presunción legal de inexistencia de las operaciones amparadas en los CFDI; que dicho contribuyente tendrá que desvirtuar en tal procedimiento. Asimismo, establece dicha presunción para quienes se encuentren como no localizados, situación que merece un análisis específico, pero que no se hará aquí por no ser el propósito del presente artículo.

En este sentido, la norma describe un comportamiento humano (conducta) voluntario positivo, por un lado –la emisión de CFDI– y, por otro lado, uno negativo –no 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–. Por lo que, al establecer *la emisión de CFDI sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material –directa o indirectamente– para prestar los servicios o elaborar productos, comercializarlos o entregarlos*, se está describiendo un comportamiento humano voluntario positivo por una parte y negativo por otra; por lo tanto, se trata de una conducta que, al ser susceptible de ser sancionada en términos de la propia norma (tal como se verá a continuación), se concluye que se trata de un comportamiento reprochable socialmente, máxime que se ha expuesto en la introducción del presente artículo la problemática social y económica provocada por esta práctica evasiva de impuestos.

La ilicitud de esta conducta se encuentra inmersa en el contenido del propio artículo 69-B del CFF al establecer un procedimiento con una presunción legal que el contribuyente debe desvirtuar y que, en caso contrario, nacerán determinadas consecuencias en detrimento del contribuyente, lo que será abordado con mayor profundidad en párrafos posteriores. Es decir, existe una prohibición implícita

de expedir comprobantes fiscales digitales por internet que amparen operaciones inexistentes en la ley.

Por su parte, en el párrafo cuarto, se observa que una consecuencia inmediata por no haber desvirtuado la presunción legal descrita es la publicación de los contribuyentes en un listado (comúnmente denominado “lista negra del SAT”) en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del propio SAT. De ello se desprende la existencia de un daño –si consideramos que lesiona los derechos al honor y la propia imagen– al exhibir públicamente en todo el territorio nacional el nombre de los contribuyentes que se encuentran en este listado, lo que se asemeja a la amonestación pública (o al menos parece una especie de ella), que es una forma de sanción administrativa. Además, la SCJN –como veremos más adelante– ha establecido que el fin de esta publicación es el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, destacando con ello, una finalidad preventiva.

Por otro lado, en el párrafo quinto, se señala que los efectos de esta publicación serán el considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los CFDI expedidos por el contribuyente no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, que corresponde más a una sanción del tipo en sentido amplio –a que nos referimos con anterioridad–, toda vez que tiene como efecto anular dichos comprobantes y declarar inexistentes las operaciones que los respaldan, por ende, no derivan del *ius puniendi*.

Lo anterior, ha sido confirmado y aplicado en los casos particulares por parte del SAT (2024), tal como se muestra en el siguiente criterio:

En efecto, en cuanto a los terceros que hayan dado cualquier efecto fiscal a dichos comprobantes, debe decirse que su situación jurídica, nace a partir de la publicación definitiva de sus proveedores como empresas que facturan operaciones simuladas –EFOS–, tomando en consideración que, dicha circunstancia pone en evidencia una realidad jurídica y es que los comprobantes fiscales emitidos por éstos, que en su caso hubieran sido utilizados, carecen de un requisito de existencia, por lo tanto, las operaciones que los mismos amparan no pueden seguir en la vida jurídica, pues, al resultar inexistente la operación, todo lo relacionado con ella sigue la misma suerte. (Oficio 500-05-2024-6714, 07 de marzo de 2024)

No obstante lo anterior, en el año 2020 se adicionan en diversos dispositivos del CFF algunas otras consecuencias vinculadas al procedimiento del artículo 69-B por no haber desvirtuado la presunción de operaciones inexistentes; en el artículo 17-H, fracción XI, se establece la cancelación de sellos digitales³ para quienes se encuentren en definitiva en esta situación, como se muestra a continuación:

Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos cuando:

XI. Detecten que el contribuyente emisor de comprobantes fiscales no desvirtuó la presunción de la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes y, por tanto, se encuentra definitivamente en dicha situación, en términos del artículo 69-B, cuarto párrafo, de este Código.

Por otro lado, el artículo 32-D, fracción VII, prohíbe a cualquier entidad pública o a quien ejerza recursos públicos contratar adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública, con quienes se encuentren en este supuesto:

Cualquier autoridad, ente público, entidad, órgano u organismo de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos, así como cualquier persona física, moral o sindicato, que reciban y ejerzan recursos públicos federales, en ningún caso contratarán adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con las personas físicas, morales o entes jurídicos que:

VII. No hayan desvirtuado la presunción de emitir comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes o transmitir indebidamente pérdidas fiscales y, por tanto, se encuentren en los listados a que se refieren los artículos 69-B, cuarto párrafo o 69-B Bis, noveno párrafo de este Código.

Asimismo, en el artículo 69-C, tercer párrafo, fracción V, se establece que quienes se encuentren en definitiva en esta situación descrita anteriormente, no podrán solicitar acuerdos conclusivos:⁴

³ Los sellos digitales son documentos electrónicos mediante los cuales una autoridad de certificación garantiza la vinculación entre la identidad de un sujeto o entidad y su clave pública, expedidos para firmar electrónicamente las facturas electrónicas:

⁴ Los acuerdos conclusivos son medios alternativos de solución de controversias que se ventilan ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, cuya finalidad es que la autoridad y el contribuyente lleguen a un

No procederá la solicitud de adopción de un acuerdo conclusivo en los casos siguientes:(...)

V. Tratándose de contribuyentes que se ubiquen en los supuestos a que se refieren el segundo y cuarto párrafos, este último en su parte final, del artículo 69-B de este Código.

Entonces, adicionalmente a lo establecido en el artículo 69-B, en las anteriores porciones normativas se establecen diversas consecuencias correlacionadas con este: cancelación de sellos digitales (con lo que el contribuyente ya no podrá emitir CFDI), apreciándose un fin preventivo con dicha medida –de evasión fiscal–; imposibilidad de ser contratado en el sector público, de lo que se desprende un fin retributivo; e, imposibilidad de solicitar acuerdos conclusivos, en la que también se observa un fin de castigo. Estas consecuencias implican la privación de los siguientes derechos para el contribuyente: a facturar sus operaciones –lo que limitará su actividad económica–, a ser contratado para adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública –con lo que además se restringe su derecho constitucional a la libertad de profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos, contenido en el art. 5º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos– y su derecho a celebrar acuerdos conclusivos –con lo que, se limita su oportunidad de llegar a un acuerdo con la autoridad, previo a iniciar un medio de defensa, lo que le pudiese representar una beneficio a su bolsillo al ahorrarse los gastos de la representación legal–.

Adicionalmente, en la exposición de motivos de la iniciativa de ley del artículo 69-B del CFF presentada por el ejecutivo y retomada por el legislativo, se hizo mención de lo siguiente:

Es por todo lo anterior que se propone la adición del artículo 69-B mediante un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar este esquema. La propuesta centra atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios -y no una elusión legal de la norma- a través del tráfico de comprobantes fiscales, esto es a quienes los adquieren, venden o colocan y quienes de alguna manera se benefician de este tipo de actividad ilegal que tanto perjudica al fisco federal. (Cámara de Diputados, 2013, Número 3885-III).

acuerdo sobre hechos u omisiones detectados por las autoridades dentro del procedimiento de comprobación, antes de la determinación de un crédito fiscal.

De la anterior cita, se desprende la referencia expresa del carácter sancionador del procedimiento. Además, no debe perderse de vista que se trata de un procedimiento dirigido a combatir la adquisición de CFDI como práctica evasiva tributaria, esto es, está directamente relacionada con la obligación sustantiva de los contribuyentes (el pago de contribuciones) y la principal atribución del SAT que es la recaudación de los impuestos; de ahí el carácter retributivo y preventivo de las consecuencias analizadas.

De igual manera, la propia Segunda Sala de la SCJN, confirmó el carácter sancionador de este procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF, como se muestra:

La finalidad del referido procedimiento se hace consistir, por un lado, en sancionar y neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales centrando la atención en los contribuyentes que realizan fraude tributario a través de dicha actividad; y por otro, evitar un daño a la colectividad garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, a fin de que aquellos que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales traficados puedan autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, para que puedan surtir de efectos fiscales dichos comprobantes. (2014, Contradicción de Tesis 77/2014)

Por ende, atendiendo a que se contienen los elementos de la sanción administrativa: a) que derive del *ius puniendi*, b) un daño como consecuencia legal de un ilícito, c) que ese daño sea infligido por autoridad administrativa, d) que ese daño recaiga sobre un administrado y, e) un fin retributivo o preventivo en la sanción, tal como hemos expuesto, se puede concluir que, definitivamente, la expedición de CFDI que amparan operaciones inexistentes es una conducta ilícita que es sancionada administrativamente.

IV. LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 122/2019

Posterior al criterio referido en párrafos anteriores, la Segunda Sala de la SCJN, haciendo una relatoría jurisprudencial de los amparos en revisión resueltos por

ella⁵, resolvió, que el procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF no es un procedimiento sancionador; lo que resume así:

Entre otros aspectos, se concluyó enfáticamente que las publicaciones a que hace referencia el artículo no son de índole sancionador, pues no tienen por objeto privar al contribuyente de un derecho por haber incumplido una disposición; sino que su finalidad es que la autoridad dé a conocer que existe la presunción de inexistencia de operaciones para que los contribuyentes tengan oportunidad de desvirtuarla ofreciendo pruebas y, posteriormente, en su caso se declare (en definitiva) una realidad jurídica; es decir, tiene una función correctiva y rectificadora de un estado de cosas. (2019, Contradicción de Tesis 122/2019)

Como puede apreciarse, la cuestión nodal por la que arriba a la conclusión de que las publicaciones (definitivas) establecidas en el artículo 69-B del CFF no son de índole sancionador es porque –dice– no tienen por objeto privar al contribuyente de un derecho por haber incumplido una disposición, sino que su función es correctiva y rectificadora de un estado de cosas, con lo que se puede estar parcialmente de acuerdo; sin embargo, este criterio es anterior a las adiciones de los artículos 17-H, fracción XI, 32-D, fracción VII, y 69-C, fracción V del propio CFF, en los que, como se ha analizado, se priva al contribuyente de ciertos derechos. En este sentido, suponiendo que la sola publicación no contenga una privación de derechos –no obstante, como ya se planteó, sí puede restringir el derecho al honor y a la propia imagen–, este criterio no está actualizado, en razón de que no contempla las demás consecuencias jurídicas derivadas de esta práctica evasiva.

Aunado a lo anterior, la exposición de motivos de la iniciativa de ley presentada por el Poder Ejecutivo y acogida por el Congreso de la Unión refiere que se trata de un procedimiento que tiene como finalidad sancionar y neutralizar el esquema de expedición de CFDI que amparan operaciones inexistentes; lo que reconoce la propia Segunda Sala al señalar que el procedimiento en comento contiene dos dimensiones: sancionadora por un lado y declarativa por otro (SCJN, 2014, Contradicción de Tesis 77/2014). Entonces, no solo se trata de declarar una realidad jurídica, como lo señala la Segunda Sala –pues se limita a una sola de las

⁵ Al respecto véanse los amparos en revisión 51/2015, 302/2015, 303/2015, 354/2015, 361/2015, 424/2015, 561/2015, 755/2015 y 174/2015.

dimensiones (la declarativa)—, sino que, además, tiene una función sancionadora; por ello, no solo es correctiva y rectificadora de un estado de cosas⁶, como lo señala, sino que también pretende sancionar.

Otro punto argumentado por la Segunda Sala de la SCJN en la sentencia de análisis es el siguiente:

Y si bien esta Segunda Sala en algunos precedentes ha hecho referencia a la exposición de motivos para la introducción de esta herramienta, en la que se señaló que la finalidad del procedimiento era “sancionar” y neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales centrando la atención en los contribuyentes que realizan fraude tributario a través de tal actividad; lo cierto es que también se ha concluido que no se encuentra inmerso en el derecho administrativo sancionador; y ni siquiera en las facultades de comprobación de la autoridad previstas en el artículo 42 del código tributario federal.

Específicamente, el objetivo de la adición del artículo 69-B fue:

1. Neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales centrando la atención en los contribuyentes que pudieran realizar fraude tributario.
2. Evitar un daño a la colectividad, garantizando su derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones simuladas.

Así, la referencia a “sanción” que se hizo en la exposición de motivos, fue el medio que utilizó el legislador para expresar que una conducta de los contribuyentes puede ser indeseable, y que requiere ser combatida; sin perjuicio de que el producto legislativo terminado dé cuenta de un procedimiento especial y de naturaleza distinta a la penal o a la administrativa sancionadora; o inclusive fiscalizadora-comprobatoria, un procedimiento especial conformado por una presunción y la eventual declaración de una realidad jurídica, más propio de una función de gestión tributaria. (SCJN, 2019, Contradicción de Tesis 122/2019)

⁶ Dimensión que únicamente corresponde al quinto párrafo del artículo 69-B del CFF, en el que solo se establece una consecuencia por el incumplimiento de ciertos requisitos de validez o existencia de un acto jurídico.

En la exposición de motivos y en el criterio de la Segunda Sala estudiado en el apartado anterior, se reconoce que el objetivo del procedimiento es sancionar; sin embargo, en este precedente se excluye deliberadamente la palabra “sancionar” como propósito, con lo que evidentemente se extralimitan los ministros en la función jurisdiccional, puesto que el ejecutivo en su iniciativa y posteriormente el legislativo, dejan en claro que una de las finalidades es sancionatoria. Hay que recordar que la facultad de establecer infracciones y sanciones corresponde al legislativo y no puede la SCJN –de un plumazo, como lo hace– eliminar una intención del legislador.

También llama la atención que utilice la frase “*más propio*” de una función de gestión tributaria, lo que denota que, en su afán de no darle la connotación de procedimiento sancionador, no termina de dotar de certeza a sus argumentos. Ahora bien, el concepto de gestión tributaria no existe en la ley, pues se trata de un concepto que –para variar– es importado de España⁷. La Real Academia Española (s.f.), define la gestión tributaria como el “conjunto de funciones administrativas en materia tributaria dirigidas a la aplicación de los tributos mediante los diferentes procedimientos y actuaciones previstos en la ley no integrados en las funciones de inspección y recaudación”. En México, es hasta el año 2012 que la SCJN incorpora este concepto en sus criterios, y lo adapta –forzadamente– al sistema jurídico mexicano, dándole el sustento constitucional en el artículo 16, primer párrafo, otorgando a estas el carácter de facultades de asistencia, control o vigilancia, en contraposición con las de inspección, verificación, determinación o liquidación (facultades de comprobación) (SCJN, 2012, 1a. CIII/2012).

En la doctrina, los actos administrativos tradicionalmente se han dividido, entre sus múltiples clasificaciones, en actos de gestión y actos de autoridad; “involucrando en los de gestión aquellos que implican un acuerdo entre una entidad pública y un particular; como ejemplo se encuentran los contratos, dentro de los cuales existe un plano de igualdad entre las partes que intervienen en los mismos, atendiendo a este concepto” (Expósito, 2003, p.113). Los actos de gestión, entonces, son aquellos que no son de imperio; en este marco, los actos administrativos de gestión tributaria corresponderían más, por ejemplo, a la contratación de un software para mejorar

⁷ En su Ley General Tributaria, sí se encuentra establecido este término.

su función recaudatoria. Por su parte, los actos de autoridad reflejan la imposición unilateral de la Administración frente al particular, que determina una desigualdad superior de las administraciones del Estado, contemplando como expresión de los mismos lo que se conoce como relación de *supra* a subordinación.

En esa misma tónica, la facultad de imponer sanciones deviene del *ius punendi*, por lo que, cuando se hace referencia al término “sanción”, es necesario entender que para su existencia se requiere una relación de poder, es decir, debe existir una subordinación de un ente hacia otro –que sea concebido por ambos como una autoridad–, lo que implica “un alguien” digno de ser el castigador (el Estado) y “otro alguien” merecedor de una pena que será impuesta por este “digno castigador” (el gobernado). Esta relación de *supra* a subordinación en el ámbito administrativo no se encuentra en los actos administrativos de gestión; por ello, cuando analizamos el procedimiento establecido en el artículo 69-B, notamos, sin lugar a dudas, una relación de poder de una autoridad estatal a un gobernado.

Finalmente, en lo que nos interesa, la Segunda Sala de la SCJN dijo en la sentencia que estamos analizando lo siguiente:

Además, esta Segunda Sala también ha resuelto que el procedimiento en comento no tiene por objeto conocer irregularidades, sino que constituye un marco de condiciones que –mediante una presunción *iuris tantum*– se orienta a descubrir la verdadera naturaleza de los documentos con los que los contribuyentes que expiden y los que reciben comprobantes pretenden amparar un acto o actividad determinada. (SCJN, 2019, Contradicción de Tesis 122/2019)

Se reitera que, tal como la propia Segunda Sala de la SCJN en el criterio referido en el apartado anterior, el objetivo de este procedimiento tiene dos dimensiones: sancionadora y declarativa; por lo tanto, al señalar que se orienta a descubrir la verdadera naturaleza de los documentos, solo se limita a una de estas dimensiones (la declarativa), omitiendo la segunda de sus dimensiones en sus conclusiones, esto es, la de sancionar.

V. CONCLUSIONES

La expedición de CFDI que amparan operaciones inexistentes es un grave flagelo para las finanzas públicas de México; por ello, para inhibir esta práctica, en 2013 se incorporó en el artículo 69-B del CFF un procedimiento *sui generis*, mediante el cual, la autoridad fiscal somete a los contribuyentes que considera que se encuentran en esta situación con el fin de que desvirtúen esa presunción legal y, en caso de que no lo hagan, les arroja una serie de consecuencias establecidas en el propio dispositivo en comento, pero también en los artículos 17-H, fracción XI, 32-D, fracción VII, y 69-C, fracción V del propio CFF.

La expedición de CFDI se sanciona administrativamente, en virtud de que contiene todos los elementos de la sanción administrativa, a saber: a) que derive del *ius puniendi*, b) un daño como consecuencia legal de un ilícito, c) que ese daño sea infligido por autoridad administrativa, d) que ese daño recaiga sobre un administrado y, e) un fin retributivo o preventivo en la sanción.

El primer elemento se presenta en virtud de que la norma establece la descripción de una conducta positiva por un lado (la emisión de CFDI) y, por otro lado, uno negativo (no 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) que, al arrojarle una serie de consecuencias negativas al contribuyente, sin duda, se trata de un comportamiento reprochable socialmente. En la ilicitud de esta conducta se encuentran inmersas las consecuencias en detrimento del contribuyente, esto es, existe una prohibición implícita de expedir comprobantes fiscales digitales por internet que amparen operaciones inexistentes en la ley.

Como consecuencia de la expedición de CFDI que amparan operaciones inexistentes, se establece la publicación de una lista con su nombre en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria; la cancelación de sellos digitales, la imposibilidad de contratar con el sector público, así como la imposibilidad de solicitar acuerdos conclusivos; todo esto provoca un daño al restringir derechos del contribuyente, por lo que, con ello, se actualiza el segundo elemento de la sanción.

El tercer elemento se puede encontrar, ya que, el artículo 69-B establece que será la propia autoridad fiscal quien lleve a cabo este procedimiento, es decir, el SAT; por ende, se trata de una autoridad administrativa quien inflija las respectivas consecuencias dañinas al contribuyente.

También se observa que ese daño recae en los contribuyentes que se encuentren definitivamente en la situación de expedir CFDI que amparan operaciones inexistentes, lo que deriva de la relación tributaria en la que actúan como sujetos pasivos –en cuanto gobernado o administrado– obligados al pago de contribuciones.

En otro orden de ideas, corroboramos que encontramos fines preventivos y/o retributivos en las distintas consecuencias legales que derivan del procedimiento establecido en el artículo 69-B del CFF.

Además, la exposición de motivos de iniciativa de ley estableció que el propósito del procedimiento establecido en el artículo 69-B del CFF es sancionar y neutralizar la práctica evasiva de expedir CFDI que amparan operaciones inexistentes. Esto también lo reconoció previamente la Segunda Sala de la SCJN en la Contradicción de Tesis 77/2014, al establecer que dicho procedimiento tenía dos dimensiones: una sancionadora y la otra declarativa.

Finalmente, al resolver la contradicción de tesis **122/2019** la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se extralimita al borrar de un plumazo la intención sancionadora del legislador al establecer el procedimiento del artículo 69-B y olvida que en anterior criterio reconoció una doble dimensión del objetivo de este: sancionar y corregir un estado de cosas; y que, por lo tanto, la naturaleza de los actos de gestión no corresponden para nada este procedimiento; además de que, al ser anterior a la reforma del 2020, no se consideraron las consecuencias establecidas en los artículos 17-H, fracción XI, 32-D, fracción VII y 69-C, tercer párrafo, fracción V del CFF;

BIBLIOGRAFÍA

- Acosta Romero, M. (1975). *Teoría General del Derecho Administrativo*. UNAM textos universitarios.
- Albarrán, E. (2019, 7 de marzo). “Evasión fiscal representa 4% del PIB, \$1 billón: Urzúa”, *El Economista*, consultado el 18 de noviembre de 2024 en <https://www.economista.com.mx/economia/Evasion-fiscal-representa-4-del-PIB-1-billon-Urzua-20190306-0141.html>
- Barajas, S., Campos, R., Sobarzo, H. y Zamudio A. (2011). Evasión fiscal derivada de los distintos esquemas de facturación. http://www.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/C1_2010_eva_fis_der_dis_esque_fac.
- Cámara de Diputados (2013). *Gaceta Parlamentaria Año XVI*, Palacio Legislativo de San Lázaro, martes 15 de octubre de 2013, Número 3885-III.
- Código Fiscal de la Federación (CFF), reformado, Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1981 (México).
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), reformada, Diario Oficial de la Federación, 5 de febrero de 1917 (México).
- Cordero Quinzacara, E. (2012). *El derecho administrativo sancionador y su relación con el Derecho penal*. Revista de derecho (Valdivia), 25(2), pp. 131-157. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502012000200006>
- Corte Interamericana de Derechos Humanos [C.I.D.H.] Caso Ricardo Baena vs Panamá. Fondo de reparaciones y costas. Sentencia de 2 de febrero de 2001, Serie C, núm. 72. Consultado el 18 de noviembre de 2024 https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_72_esp
- De Grazia Suárez, C. (s.f.) Derechos de los particulares en los procedimientos administrativos sancionatorios (adaptado a la constitución de 1999), Badellgrau. 175-248, consultado el 29 de agosto de 2024 en <https://badellgrau.com/2021/07/08/derechos-de-los-particulares-en-los-procedimientos-administrativos-sancionatorios/>

- Delgadillo Gutiérrez, L. H., y Lucero Espinosa, M. (2001). *Compendio de derecho administrativo*. Porrúa.
- Estrada Cuevas, J. A. y Lucero Espinosa, M. (2023). *Derecho Administrativo Sancionador, Parte General*. Tirant Lo Blanch
- Expósito, J. (2003). *La configuración del contrato de la administración pública en derecho colombiano y español*. Universidad Externado de Colombia.
- García de Enterría, E. y Fernández Rodríguez, T. (2013). *Curso de derecho administrativo I*. Thomson Reuters.
- Góngora, G. (2008). El reconocimiento del derecho administrativo sancionador en la jurisprudencia constitucional mexicana. En Zaldívar, A. y Ferrer, E. (Eds.), *La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional* (pp. 255-274). UNAM. <http://ru.juridicas.unam.mx/xmlui/handle/123456789/11477>
- Gutiérrez, F. (2019, 23 de mayo). “Del 2014 al 2018, evasión fiscal en México alcanzó los 2 billones de pesos”, *El Economista*, consultado el 18 de noviembre de 2024 en <https://www.economista.com.mx/sectorfinanciero/Evasion-fiscal-en-Mexico-de-500000-millones-de-pesos-al-ano-20190523-0060.html>
- Ley Federal de Procedimiento Administrativo (LFPA), reformada, Diario Oficial de la Federación, 4 de agosto de 1994 (México).
- Merlano, J. (2017). *Aspectos generales de la potestad punitiva del Estado: la identidad sustancial entre delitos e infracciones administrativas y la aplicación analógica de la ley*. Editorial Corporación Universidad de la Costa.
- Notimex (2014, 08 de junio). Empresas usan sistema ‘Operación carrusel’ para evadir impuestos: SAT. *El Financiero*. <https://www.elfinanciero.com.mx/economia/operacion-carrusel-sofisticado-esquema-de-evasion-con-facturas/>
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2013). *Comprobantes fiscales digitales y cancelación de sellos digitales a la luz de la reforma fiscal 2014*. Subprocuraduría de Análisis Sistemático y Estudios Normativos,

- consultado el 18 de noviembre de 2024 https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/65250/Comprobantes_Fiscales_Digitales_y_Cancelaci_n_de_Sellos_Digitales.pdf
- Real Academia Española. (s.f.) Diccionario Panhispánico del Español Jurídico. Recuperado el 20 de abril de 2026, <https://dpej.rae.es/lema/gesti%C3%B3n-tributaria>
- Servicio de Administración Tributaria (SAT, 2019, 25 de junio). “SAT combate la evasión fiscal por operaciones simuladas” [Comunicado de prensa], consultado el 18 de noviembre de 2024 en https://www.gob.mx/sat/prensa/sat-combate-la-evasion-fiscal-por-operaciones-simuladas_com035?idiom=es
- Servicio de Administración Tributaria (SAT, 2024). *Oficio 500-05-2024-6714 por el que se da cumplimiento a la resolución formulada mediante sesión de 09 de noviembre de 2023, por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Decimosexto Circuito, dentro del Amparo en Revisión 165/2023*. Ciudad de México, a 07 de marzo de 2024, http://omawww.sat.gob.mx/informacionfiscal/Documents/6714_O.pdf
- Servicio de Administración Tributaria (SAT, 2026, 28 de febrero). “Listado de contribuyentes (Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación)”, consultado el 18 de abril de 2026 en https://www.sat.gob.mx/minisitio/DatosAbiertos/contribuyentes_publicados.html
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), Pleno (2006). DELITOS FISCALES. PARA LA PROCEDENCIA DE LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR AQUELLOS ILÍCITOS, SE REQUIERE LA MANIFESTACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO DE QUE EL INTERÉS FISCAL SE ENCUENTRA GARANTIZADO, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, agosto de 2006, Tesis P./J. 99/2006, página 1565 (México).

- Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), Pleno (2006). Precedente (sentencia), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, agosto de 2006, Acción de Inconstitucionalidad 4/2006, página 1566 (México).
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), Primera Sala (2012). FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. SUS DIFERENCIAS, Primera Sala de la Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VIII, Mayo de 2012, Tomo 1, Tesis 1a. CIII/2012, página 1094 (México).
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), Primera Sala (2013). COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XX, mayo de 2013, Tomo 1, Tesis 1a. CLXXX/2013 (10a.) página 524 (México).
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), Primera Sala (2017). DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. CONCEPTO DE SANCIÓN QUE DA LUGAR A SU APLICACIÓN, Primera Sala de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 40, marzo de 2017, Tomo I, Tesis 1a. XXXV/2017, página 441 (México).
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), Segunda Sala (2014). Precedente (sentencia), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 10, Tomo I, septiembre de 2014, Contradicción de Tesis 77/2014, página 812 (México).
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), Segunda Sala (2019). Precedente (sentencia), Segunda Sala de Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 68, julio de 2019, Tomo II, Contradicción de Tesis 122/2019, página 911 (México).