

Expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan operaciones inexistentes, falsas o acciones jurídicas simuladas: Delito fiscal simple, delincuencia organizada y amenaza a la seguridad nacional

Issuance, sale, purchase or acquisition of invoices that cover non-existent operations, false or simulated legal actions: Simple tax crime, organized crime and threat to national security

Pastora MELGAR MANZANILLA*

RESUMEN: La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligación de contribuir para los gastos públicos. Sin embargo, en ocasiones este mandato constitucional es soslayado, entre otros, a través de la compra y venta de facturas. A lo largo de los años el Estado Mexicano ha tomado diferentes acciones para contrarrestar este tipo de evasión. Una de las medidas punitivas más recientes es la que se contempla en el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 08 de noviembre de 2019, por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de cinco ordenamientos legales. El resultado es la tipificación del delito de expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan operaciones inexistentes, falsas o acciones jurídicas simuladas,

* Doctora en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México, Profesora de Tiempo Completo, Sistema Universidad Abierta y Educación a Distancia, Facultad de Estudios Superiores Acatlán, Universidad Nacional Autónoma de México. Este trabajo se realizó con la colaboración de Johana A. Mercado Ramírez, prestadora de servicio social en el Programa “Acatlán Contigo” Fomento a la Investigación, Facultad de Estudios Superiores Acatlán, Universidad Nacional Autónoma de México. Contacto: <pasmelgar@hotmail.com> . Fecha de recepción: 24/01/2020. Fecha de aprobación: 06/04/2020.

además de su configuración, bajo ciertas circunstancias, como delincuencia organizada o amenaza a la seguridad nacional.

PALABRAS CLAVE: Comprobantes fiscales; operaciones inexistentes, falsas o simuladas; delito fiscal; crimen organizado; amenaza a la seguridad nacional.

ABSTRACT: The Mexican constitution establishes the obligation to contribute to public expenses. However, sometimes this constitutional mandate is circumvented, among others practices, through the purchase and sale of tax invoices. Over the years the Mexican State has taken different actions to counteract this type of evasion. One of the most recent punitive measures is that contemplated in the Decree published in the Official Gazette of the Federation on November 8, 2019, by which various provisions of five laws are reformed, added and abrogated. The result is the criminalization of the issuance, sale, purchase and acquisition of tax invoices that cover non-existent operations, false or simulated legal actions, in addition to its configuration, under certain conditions, as organized crime or threat to national security.

KEYWORDS: Tax invoice; non-existent, false or simulated operations; tax crime; organized crime; threat to national security.

I. INTRODUCCIÓN

El Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) establece la obligación de los mexicanos de “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Sin embargo, se puede decir que dicho precepto constitucional carece de eficacia si se considera la baja recaudación fiscal y el significativo porcentaje de evasión y elusión fiscal. En cuanto a la recaudación fiscal, según datos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), En 2017, México tuvo una recaudación total como porcentaje del Producto Interno Bruto (PIB) de 16.2%; mientras que el promedio de la OCDE fue de 34.2% y el promedio de América Latina fue de 22.8%.¹ Respecto de la evasión y elusión fiscal, según Carlos Urzúa ex Secretario de Hacienda y Crédito Público (SHCP), es de aproximadamente un billón de pesos anuales o aproximadamente 4% del PIB.² En cuanto a la evasión por facturas, durante el periodo de 2014 a 2018, según Romero Aranda, Procurador Fiscal, fue de aproximadamente dos billones de pesos o 500 mil millones de pesos por año, es decir, una décima parte del presupuesto de egresos³ o 2.5% del PIB. Por su parte, de acuerdo al Servicio de Administración Tributaria (SAT), de 2014 a mediados del 2019,

¹ OCDE, “Base de Datos Globales de Estadísticas Tributarias”, <<https://www1.compareyourcountry.org/tax-revenues-global>>.

² ALBARRÁN, Elizabeth, “Evasión fiscal representa 4% del PIB, \$1 billón: Urzúa”, *El Economista*, 06 de marzo de 2019, <<https://www.economista.com.mx/economia/Evasion-fiscal-representa-4-del-PIB-1-billon-Urzua-20190306-0141.html>>

³ GUTIÉRREZ, Fernando, “Del 2014 al 2018, evasión fiscal en México alcanzó los 2 billones de pesos”, *El Economista*, 23 de mayo de 2019, <<https://www.economista.com.mx/sectorfinanciero/Del-2014-al-2018-evasion-fiscal-en-Mexico--alcanzo-los-2-billones-de-pesos-20190523-0060.html>>.

identificó 8 mil 204 empresas que facturan operaciones simuladas y que generaron 8 millones 827 mil 390 facturas falsas por un monto aproximado de 1.6 billones de pesos, lo cual supone una evasión fiscal de 354 mil 512 millones de pesos que representa 1.4% del PIB.⁴

Como se advierte, uno de los mecanismos para la evasión fiscal es la facturación apócrifa (evasión por facturas) que involucra principalmente a empresas que facturan operaciones simuladas (EFOS) y a empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS). A lo largo de los años el Estado Mexicano ha tomado diferentes acciones para contrarrestar la evasión por facturas. Una de las acciones preventivas más importantes es la implementación del Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) o factura digital en el 2010⁵ y su aplicación obligatoria a partir de 2014. Otra acción preventiva, aunque más fuerte, fue dotar a la autoridad fiscal con facultades para comprobar si un contribuyente emite comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material directa o indirecta para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar bienes que amparan los comprobantes y, en tales casos, presumirla inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. Para ello, se reformó el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. Dicho artículo prevé un procedimiento por medio del cual, cuando un contribuyente contrata con un proveedor que, según las publicaciones en el Diario Oficial de la Federación es una EFOS, los comprobantes fiscales quedan sin efecto fiscal y, por tanto, no son deducibles

⁴ SAT, "SAT combate la evasión fiscal por operaciones simuladas", Comunicado del SAT de 25 de junio de 2018, <https://www.gob.mx/sat/prensa/sat-combate-la-evasion-fiscal-por-operaciones-simuladas_com035?idiom=es>

⁵ Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020 y su Anexos 1-A y 20, *Diario Oficial de la Federación*, 14 de septiembre de 2010.

para Impuesto sobre la Renta (ISR) ni acreditables para Impuesto al Valor Agregado (IVA).⁶

Al mismo tiempo, una importante acción abiertamente punitiva fue tipificar como delito la expedición, adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados (OIFJAS) en el artículo 113, fracción III del CFF.⁷ Dicha disposición fue modificada mediante reforma de mayo de 2019,⁸ que estableció una sanción de tres meses a seis años de prisión al que adquiera comprobantes fiscales que amparen OIFAJS y se adicionó el artículo 113 Bis, en donde se estableció una sanción de tres a seis años de prisión al que expida o enajene comprobantes fiscales que amparen OIFAJS.

Un último paso punitivo muy importante fue la reciente reforma penal fiscal de finales de 2019. Mediante decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada (LFDO), de la Ley de Seguridad Nacional (LSN), del Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP), del Código Fiscal de la Federación (CFF) y del Código Penal Federal (CPF),⁹ se realizó una serie de modificaciones a los cinco cuerpos normativos mencionados, a efecto de establecer el régimen jurídico penal para sancionar el uso de

⁶ Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, *Diario Oficial de la Federación*, 09 de diciembre de 2013.

⁷ *Idem*.

⁸ Decreto por el que se reforma la fracción III del artículo 113 y se adiciona un artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, *Diario Oficial de la Federación*, 16 de mayo de 2019.

⁹ Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal, *Diario Oficial de la Federación*, 08 de noviembre de 2019, *Diario Oficial de la Federación*, 08 de noviembre de 2019.

comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o simuladas. Esta reforma introdujo un importante aspecto a la evasión fiscal por facturas, es que ahora la compra y venta de facturas se puede configurar como delito cometido por la delincuencia organizada o como amenazas a la seguridad nacional.

En este contexto, los objetivos del presente trabajo son: explicar el delito de expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados (OIFJAS); y distinguir entre el delito de expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan OIFJAS como delito simple, delito de delincuencia organizada y delito que constituye amenazas a la seguridad nacional.

Se debe advertir al lector que otros delitos fiscales que pueden configurarse como delincuencia organizada y amenazas a la seguridad nacional son los delitos de defraudación fiscal (a partir de la reforma mencionada) y contrabando (desde antes de la reforma mencionada). Sin embargo, debido al espacio, no serán abordados en este trabajo. Por otra parte, como se advierte, este trabajo no tiene la intención de formular una postura a favor o en contra de la punición en materia fiscal, pues, aunque se trata de una discusión importante, será materia de otro trabajo.

II. EL DELITO DE EXPEDICIÓN, ENAJENACIÓN, COMPRA O ADQUISICIÓN DE COMPROBANTES QUE AMPARAN OIFAJJS

A pesar de que las conductas relacionadas con la expedición, adquisición y enajenación de comprobantes fiscales que amparen OIFAJJS ya eran sancionadas penalmente desde el 1 de enero de 2014, se modifica el tipo penal con la reforma en materia penal fiscal de noviembre de 2019. Por tanto, antes de distinguir cuando el delito de enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan OIFAJJS se puede configurar como delincuencia organi-

zada y amenaza a la seguridad nacional, vale la pena dedicar unas líneas al tipo penal. Así, en este apartado, se hará una descripción del tipo penal simple, considerando los elementos del delito.

Sin la intención de incursionar en debates teóricos profundos que, si bien son necesarios, exceden los objetivos de este trabajo, diremos que el delito puede ser definido como la conducta típica, antijurídica, culpable, y punible, sancionado por las leyes. De la anterior definición destacan varios elementos que nos sirven para estudiar el delito de expedición o enajenación de comprobantes que amparan OIFJS, estos son: conducta, tipicidad, antijuricidad, culpabilidad y punibilidad. Por tanto, comentaremos sobre cada uno de esos elementos, a fin de comprender mejor el delito referido.

El tipo penal o descripción concreta de la conducta prohibida se encuentra en el CFF, en donde se establece textualmente:

Se impondrá sanción de cinco a ocho 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.

Será sancionado con las mismas penas, al que 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.

Cuando el delito sea cometido por un servidor público en ejercicio de sus funciones, será destituido del empleo e inhabilitado de uno a diez años para desempeñar cargo o comisión públicos, en adición a la agravante señalada en el artículo 97 de este Código.

Se requerirá querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para proceder penalmente por este delito.

El delito previsto en este artículo, así como el dispuesto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente.¹⁰

¹⁰ CFF, art. 113 Bis.

A) CONDUCTA PROHIBIDA EN EL DELITO DE EXPEDICIÓN, ENAJENACIÓN, COMPRA O ADQUISICIÓN DE COMPROBANTES QUE AMPARAN OIFAJS

Las conductas prohibidas en el delito bajo estudio son: Expedir, enajenar, comprar, adquirir, ya sea por sí mismo o por interpósita persona (comprobantes que amparan OIFAJS). Por tanto, se trata de un delito de acción ya que el sujeto activo debe realizar un movimiento físico que es sancionado por la ley. La descripción del tipo penal no establece la necesidad de un resultado material. Como podemos advertir de la descripción del tipo, el legislador incluyó un acto, pero no incorporó como elemento típico, el efecto natural provocado y separable del mismo (resultado material), es decir, basta con que el sujeto activo despliegue la conducta. Por tanto, estamos ante un tipo de mera actividad.

Los delitos de mera actividad se consuman por el simple movimiento corporal del agente sin exigir la producción de un resultado externo, o la modificación del mundo exterior. Ello implica que, en el tipo bajo estudio, basta con que el sujeto activo despliegue la acción de expedir, enajenar, comprar o adquirir los comprobantes fiscales mencionados, sin necesidad de que se produzca un resultado externo, por ejemplo, que quien compre la factura efectivamente la utilice para reducir su base contributiva.

En el segundo párrafo de la descripción del tipo, se encuentran otras conductas prohibidas. Estas son: permitir que se publique o publicar, a través de cualquier medio (anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen OIFJAS). En el caso de “publicar”, se trata de un delito de acción por la necesidad de que se realice un movimiento físico. Tampoco se requiere un resultado material separado del acto, es decir, con que el sujeto activo publique es suficiente, no es necesario que un tercero vea el anuncio, se interese o contrate con él, por ejemplo.

En el caso de “permitir que se publique”, estamos ante un delito de omisión pues la obligación legal se manifiesta como un “no permitir”. El sujeto activo que tiene la obligación de no permitir

no realiza la conducta esperada. Por tanto, al “permitir” estamos ante un “no hacer” (no permitir o prohibir) de un deber legal. En este caso, se trata de un acto negativo contrario a lo que el ordenamiento normativo esperaba que se haga¹¹ (intervenir para que no se publique- impedir) y que voluntariamente no se hizo. Así, para que surja el delito se deben cumplir con tres elementos: la situación típica, la inejecución de la acción esperada (impedir) y la capacidad de ejecutar la acción.¹² Sin embargo, en este caso resulta difícil determinar quién tiene dicho deber legal (el de no permitir que se publique). Por tanto, podemos considerar que este precepto legal es demasiado impreciso.

B) TÍPICIDAD DEL DELITO DE EXPEDICIÓN, ENAJENACIÓN, COMPRA O ADQUISICIÓN DE COMPROBANTES QUE AMPARAN OIFAJS

La tipicidad es la adecuación de la conducta a la descripción legal (conducta típica), por tanto, es consecuencia del principio de legalidad. La conducta típica se integra de elementos objetivos, normativos y subjetivos. Como señala Díaz Aranda, alguno de estos elementos puede tener mayor importancia dependiendo del tipo de delito.¹³ En todo caso, dice el autor, solo al analizar los tres elementos se puede determinar si hay conducta típica.

Elementos Objetivos

Los elementos objetivos se constituyen por los sujetos activo y pasivo. El sujeto activo se refiere a aquel que realiza la conducta prohibida por la norma, en este caso, puede ser cualquier persona

¹¹ MUÑOZ CONDE, et.al., *Derecho penal. Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, p. 237.

¹² *Idem.*

¹³ DÍAZ ARANDA, Enrique, *Lecciones de derecho penal para el nuevo sistema de justicia en México*, México, UNAM-III, 2014, p. 53.

por no existir calidad específica. En este sentido, se trata de un delito impropio, aunque como se ha mencionado, los EDOS y los EFOS son los que principalmente se han visto involucrados en la conducta prohibida. Sin embargo, una preocupación es que los afectados sean los contribuyentes comunes.

En cuanto al sujeto pasivo, es el Estado Mexicano o el Fisco Federal. Esto es, el Estado en su carácter de persona jurídica y con potestad tributaria. El bien jurídico protegido es: el interés público económico del Estado o la hacienda pública. Lo anterior se desprende de la obligación de contribuir a los gastos públicos señalado en la CPEUM.¹⁴

En efecto, el sujeto pasivo es el titular del bien jurídico protegido, a veces llamado víctima¹⁵ y también ofendido,¹⁶ en este caso el Estado mexicano. Sin embargo, cabe mencionar que la CFF vigente a partir de 2016 otorga el carácter de víctima u ofendido en los procedimientos penales a la SHCP y dispone que los abogados hacendarios podrán actuar como asesores jurídicos dentro de dichos procedimientos.¹⁷ Pero, la SHCP no es el titular del bien

¹⁴ CPEUM, art. 31, fr. IV.

¹⁵ CASTELLANOS TENA, Fernando, *Lineamientos elementales de Derecho Penal, Parte General*, 53ª. ed., México, Porrúa, p. 147. Para el autor, el sujeto pasivo es también conocido como la víctima. Por su parte, el ofendido es la persona que resiente el daño causado por la infracción penal. Dice que generalmente hay coincidencia entre el sujeto pasivo y el ofendido, pero a veces se trata de personas diferentes.

¹⁶ GARCÍA RAMÍREZ, Sergio, “El ofendido en el derecho penal”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, año XXIX, no. 85, enero – abril 1996, p.170. Según el autor, el derecho mexicano “no acaba de fijar el término que prefiere o que debe. Por eso habla, indistintamente, de ofendido y de víctima. Usa ambas voces como sinónimo, sin que lo sean”.

¹⁷ CFF, art. 92, reformado mediante Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Nacional de procedimientos Penales; del Código Penal Federal; de la Ley General del Sistema Nacional de Seguridad Pública; de la Ley Federal para la Protección a Personas

jurídico protegido en los delitos fiscales, por tanto, la disposición mencionada es lamentable. Incluso, en una contradicción de tesis de 2013, la autoridad jurisdiccional señaló que, si bien la SHCP ejerce la representación del Estado al formular la querrela correspondiente tratándose de delitos fiscales, atendiendo a las funciones oficiales de recaudación inherentes a dicha dependencia tiene la facultad de representar al Estado para la formulación de la querrela correspondiente, pero, no tiene el carácter de víctima u ofendida en tales delitos.¹⁸

El cambio realizado en 2016 parece haber tenido la intención de superar el criterio jurisdiccional producto de la contradicción de tesis mencionada. Aunque, para ello, era suficiente reconocerle legitimidad procesal a la SHCP. Por otra parte, si se considera que se adoptó un concepto más reciente de víctima, en donde víctima sin calificativo tiene dos especies: directa e indirecta y, por tanto, víctima es más amplio que sujeto pasivo, también habría un problema: el término víctima utilizado en ese sentido parece que se limita a personas físicas.¹⁹

que Intervienen en el Procedimiento Penal; de la Ley General para Prevenir y Sancionar los Delitos en Materia de Secuestro, Reglamentaria de la fracción XXI del Artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de la Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, de la Ley Federal de Defensoría Pública, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley de Instituciones de Crédito, *Diario Oficial de la Federación*, 17 de junio de 2016.

¹⁸ Contradicción de tesis 451/2013, entre las sustentadas por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Penal de Primer Circuito y el Quinto Tribunal Colegiado del Décimo Octavo Circuito. 5 de marzo de 2014, *Seminario Judicial de la Federación*, Décima Época, 30 de mayo de 2014, <<https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=25048&Clase=DetalleTesisEjecutorias>>

¹⁹ Ley General de Víctimas, art. 4.

Elementos Subjetivos

En cuanto a los elementos subjetivos que componen el tipo penal, en el ámbito federal mexicano, las conductas típicas únicamente pueden ser dolosas o culposas.²⁰ Hay dolo cuando conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, el sujeto activo quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley; y hay culpa cuando el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación.²¹ La descripción del tipo no especifica si se necesita el dolo o sólo la culpa para que haya tipicidad. Pero, una interpretación favorable a la persona nos lleva a aceptar que se trata de un delito doloso.

Por otra parte, coincidimos con Barrera Lozano en que lo que las legislaciones sancionan no es el incumplimiento del pago de los tributos, sino el engaño o ardid empleado por el contribuyente para pagar menos tributos.²² Aunque el autor se refiere a la defraudación fiscal lo mismo aplica para el delito de expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan OIFAJ, ya que este delito es principalmente una respuesta a las EFOS y EDOS; es decir esquemas de evasión fiscal que también implican un engaño, ardid u ocultamiento.²³

Elementos normativos

²⁰ Código Penal Federal (CPF), art. 8.

²¹ *Ibidem*, art. 9.

²² BARRERA LOZANO, Boris Fernando, *La presunción de dolo en el delito tributario en Ecuador*, Tesis para obtener el grado de Maestro en Derecho Mención Derecho Tributario, Tutor: AB. Carmen Simone Lasso, Universidad Andina Simón Bolívar, Ecuador, 2011, p. 79.

²³ Cabe señalar que la cuestión del dolo como elemento volitivo no resulta problemático en la legislación mexicana tratándose de personas jurídicas ya que esta legislación sanciona a las personas jurídicas por la conducta de algún miembro o representante de la persona jurídica. Código Penal Federal, art. 11.

Los elementos normativos son aquellos contenidos en una descripción típica que sólo se pueden captar mediante un acto o juicio de valoración por el intérprete o juez no factible por medio de los sentidos.²⁴ Así, podemos mencionar los siguientes elementos: Comprobantes fiscales, Operaciones inexistentes, Operaciones falsas, Actos jurídicos simulados. Los comprobantes fiscales son:

los medios de convicción a través de los cuáles los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales...sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente -principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente.²⁵

Los comprobantes fiscales permiten comprobar el ingreso percibido o erogado en una operación. A su vez, permiten la disminución de un gasto sobre los ingresos y la disminución de impuestos contra lo que se tiene a cargo. A partir de 2014, el único comprobante fiscal aceptado en México es la Factura Electrónica o CFDI.

Las operaciones inexistentes son actos o actividades que pretenden tener efectos fiscales, amparados por comprobantes fiscales emitidos por contribuyentes que no cuentan con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los

²⁴ BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, *Derecho penal*, Buenos Aires, Hamurabi, 1987, pp. 164-165.

²⁵ Tesis: 1a. CLXXX/2013, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XX, t. 1, 31 de Mayo de 2013, p. 524.

bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados.²⁶

Las operaciones jurídicas simuladas son actos en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas,²⁷ actos que se encuentran amparados en comprobantes fiscales. Estos actos jurídicos pueden consistir en una simulación absoluta cuando nada tiene de real o relativa cuando se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.²⁸ Por tanto, una operación jurídica falsa es un acto que las partes declaran o confiesan falsamente, dándole una falsa apariencia al acto para ocultar su verdadero carácter, y que se encuentra amparado por un comprobante fiscal.

C) ANTIJURICIDAD, CULPABILIDAD Y PUNIBILIDAD DEL DELITO DE EXPEDICIÓN, ENAJENACIÓN, COMPRA O ADQUISICIÓN DE COMPROBANTES QUE AMPARAN OIFAJS

Antijuricidad

Hay antijuricidad cuando la conducta viola normas que protege un bien jurídico tutelado por alguna norma penal, sin que exista alguna justificación de la conducta o excusa de exclusión del delito. La antijuricidad contiene tres aspectos: valorativo, formal y material. El aspecto valorativo se refiere al juicio negativo de valor que recae en la conducta del sujeto activo; el aspecto formal se refiere a la contravención misma de la norma penal; y, el material, al grado de ataque (lesión o puesta en peligro) del bien jurídico que protege la ley penal.²⁹ Así, los dos presupuestos de la antijuricidad son primero, que se dé como consecuencia de la tipicidad y se-

²⁶ CFE, art. 69-B.

²⁷ Código Civil Federal, art. 2180.

²⁸ *Ibidem*, art. 2181.

²⁹ PLASCENCIA VILLANUEVA, Raúl, *Teoría del delito*, 3ª. ed., México, UNAM-III, 2004, pp. 132 y 133.

gundo, la existencia de un desvalor de acción y de resultado en la conducta del sujeto activo, esto es, en la conducta y su resultado.³⁰ En este sentido, solo una conducta típica puede ser antijurídica.

En el caso del delito en estudio, el aspecto valorativo se refiere al juicio negativo de valor atribuido a las conductas de expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan OIFAJS (compra y venta de facturas). El aspecto formal se refiere a la contravención del derecho, específicamente del artículo 31, fracción cuarta de la CPEUM que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establecen las leyes.

En cuanto a la antijuricidad material, se trata de un delito de riesgo o peligro ya que el delito bajo estudio no requiere un resultado de daño o lesión al bien jurídico; es decir, no se requiere un daño o menoscabo real del fisco federal o la hacienda pública federal, sino sólo un resultado de puesta en peligro o riesgo. Esto se confirma dado que no es necesario la declaratoria de perjuicio por parte de la SHCP para proceder penalmente, es decir, no es necesario que la SHCP declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio.³¹ Por tanto, incluso podemos hablar de un delito de riesgo abstracto.

Culpabilidad

La culpabilidad se refiere a la posibilidad de atribuir un hecho desvalorado (en este caso la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan OIFAJS) a su autor.³² Consiste en el juicio de reproche en contra del sujeto activo de un delito, por haber ocasionado un daño o lesión o puesto en peligro un bien jurídico. Sus elementos son: la imputabilidad que se

³⁰ *Idem*, p. 134.

³¹ CFE, art. 92.

³² MIR PUIG, Santiago, *Derecho penal. Parte General*, 3ª ed., Barcelona, Promociones y Publicaciones Universitarias, 1990, p. 575.

refiere a posibilidad que tenía el sujeto activo de actuar de otro modo (libertad de voluntad); la posibilidad de conocimiento de la antijuricidad del hecho y la ausencia de causas de exculpación.³³

Punibilidad

La punibilidad se refiere a la posibilidad de aplicación de una sanción o pena jurídica. Para ello se requiere que no exista alguna excusa absolutoria, es decir, alguna circunstancia que permita la exclusión de la pena como consecuencia de una conducta típica, antijurídica y culpable. Puede definirse como la conminación de privación o restricción de bienes del autor del delito, formulada por el legislador para la prevención general del delito.³⁴ Las penas aplicables en el caso del delito de expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan OIFAJIS son:

- Cinco a ocho años de prisión
- En caso de que el sujeto activo sea un servidor público en ejercicio de sus funciones, la pena aumenta de tres a seis años de prisión, además, la destitución del empleo e inhabilitado de uno a diez años para desempeñar cargo o comisión públicos.³⁵

Como se advierte, si bien el sujeto activo puede ser cualquier persona, es decir se trata de un sujeto abierto como ya se mencionó, la pena es mayor cuando el sujeto tiene una calidad específica: servidor público en ejercicio de sus funciones.

Por otra parte, la reforma penal fiscal de noviembre de 2019 adiciona una fracción VIII Bis al Apartado B del artículo 11 Bis del CPF. El artículo 11 Bis se refiere los supuestos en los que puede imponerse algunas o varias de las consecuencias jurídicas a

³³ PLASCENCIA VILLANUEVA, Raúl, *op. cit.*, p. 167.

³⁴ ISLAS DE GONZÁLEZ MARISCAL, Olga, *Análisis lógico de los delitos contra la vida y la integridad corporal*, 2ª ed., México, Trillas, 1985, pp. 22-24.

³⁵ CFE, arts. 97 y 113 Bis.

las personas jurídicas. La fracción adicionada señala que se podrá imponer algunas o varias de las consecuencias jurídicas a las personas jurídicas cuando hayan intervenido en la comisión del delito previsto en el artículo 113 Bis del CFF, esto es, el delito de expedición, enajenación, compra o adquisición de OIFAJS:

Artículo 11 Bis. Para los efectos de lo previsto en el Título X, Capítulo II, del Código Nacional de Procedimientos Penales, a las personas jurídicas podrán imponérseles algunas o varias de las consecuencias jurídicas cuando hayan intervenido en la comisión de los siguientes delitos: [...]

VIII Bis. Del Código Fiscal de la Federación, el delito previsto en el artículo 113 Bis.³⁶

Como se advierte, el propósito principal de esta adición es que se pueda sancionar penalmente a las personas jurídicas por la comisión o participación del delito de expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparen OIFAJS. Esta reforma entró en vigor el 1 de enero de 2020, por lo que hasta 2019, a pesar de que el artículo 113 y 113 Bis contemplaban conductas relacionadas con la adquisición, expedición y enajenación de comprobantes que amparen OIFAJS, sólo se podía sancionar a personas físicas por dichas conductas.

En el caso de las personas jurídicas los límites de punibilidad, es decir, las consecuencias jurídicas, son: a) Suspensión de actividades, por un plazo de entre seis meses a seis años; b) Clausura de locales y establecimientos, por un plazo de entre seis meses a seis años; c) Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido o participado en su comisión, por un plazo de entre seis meses a diez años; d) Inhabilitación

³⁶ Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal, *op. cit.*

temporal consistente en la suspensión de derechos para participar de manera directa o por interpósita persona en procedimientos de contratación o celebrar contratos regulados por la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público, así como por la Ley de Obras Públicas y Servicios relacionados con las mismas, por un plazo de entre seis meses a seis años; y e) Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores en un plazo de entre seis meses a seis años.³⁷

Nos hemos referido al delito de expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan OIFAJIS según el CFF. Como se advierte, ello no nos permite determinar cuando el delito bajo estudio se considera cometido por la delincuencia organizada o como amenaza a la seguridad nacional. Para ello es necesario revisar otros cuerpos normativos.

III. EXPEDICIÓN, ENAJENACIÓN, COMPRA O ADQUISICIÓN DE COMPROBANTES QUE AMPARAN OIFAJIS: CONFIGURACIÓN COMO DELINCUENCIA ORGANIZADA

En el apartado anterior, revisamos el delito de expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan OIFAJIS como delito simple, sin embargo, la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan OIFAJIS también puede configurarse como un delito cometido por alguna persona que forma parte de la delincuencia organizada. En este apartado revisaremos la manifestación del delito como delincuencia organizada.

La reforma penal fiscal de noviembre de 2019 adiciona la fracción VIII Ter al artículo 2º de la LFDO, para quedar como sigue:

Quando tres o más personas se organicen de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas

³⁷ CPF, art. 11 Bis, 2o párr.

a otras, tienen como fin o resultado cometer alguno o algunos de los delitos siguientes, serán sancionadas por ese sólo hecho, como miembros de la delincuencia organizada ...

VIII Ter. Las conductas previstas en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.³⁸

Es decir, cuando tres o más personas:

1. Se organicen de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin o resultado expedir, enajenar, comprar o adquirir comprobantes fiscales que amparen OIFAJS; o permitir o publicar a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen OIFJAS,
2. Exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparen OIFJAS, superan 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del CFF;³⁹

Esto es, tres veces la cantidad de \$2,601,410.00, equivalente a \$7,804,230.00, serán sancionadas por ese sólo hecho, como miembros de la delincuencia organizada.

Sólo en el caso anterior, que se cumplan con los dos requisitos referidas arriba, podrá considerarse que la expedición, enajenación, compra y adquisición de comprobantes fiscales que amparen OIFJAS fue cometido por persona que forma parte de la delin-

³⁸ Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal, *op. cit.*

³⁹ LFDO, art. 2, fr. VIII Ter.

cuencia organizada y surgirán las consecuencias a los que nos referiremos posteriormente. Al igual que el delito simple, se trata de un delito de mera acción y de peligro.

Ahora bien, la disposición penal no especifica que “tres veces la cantidad de \$2,601,410.00” se refiera al ejercicio fiscal, sin embargo, podemos suponer que se trata del ejercicio fiscal, tal como ocurre en general con los delitos penales. Por otra parte, la disposición en la LFDO se refiere a cifra, cantidad o valor, lo que es confuso ya que los términos no son específicos. El CFDI consigna, por ejemplo, “valor unitario”, “importe”, “subtotal” y “total”. Asimismo, se refiere a “cantidad” pero dicho termino no tiene un significado monetario sino el número de bienes o servicios amparados por el CFDI. Si bien podemos válidamente suponer que se trata del importe total de la operación o el valor total de la operación,⁴⁰ no debemos olvidar que la materia penal es de tipicidad estricta.

En cuanto al requisito sobre la organización de hecho de tres o más personas, como se advierte, en este tipo penal se requiere una calidad específica de tipo cuantitativo en el sujeto activo. Además, se requiere una finalidad dolosa específica del sujeto organizado de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan OIFAJS.

Por último, pero muy importante, el bien jurídico protegido ya no es sólo la hacienda pública, sino la seguridad pública, la soberanía y la seguridad nacional. Se trata del bien jurídico protegido por los delitos en contra de la delincuencia organizada. En este sentido, la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan OIFAJS como delito cometido por miembro de la delincuencia organizada es un tipo autónomo (no un agravante) del tipo contenido en el CFF, artículo 113 Bis, en

⁴⁰ CFF, art 29 A, fr. VI.

realidad lo que hemos referido como requisitos que cumplir son elementos que forman parte de un tipo penal autónomo.⁴¹

En el supuesto de que la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan OIFAJS se configure como delito cometido por miembro de la delincuencia organizada, la investigación, persecución, procesamiento, sanción y ejecución de las penas se registrará por las reglas establecidas en la LFCDO. Entre estas, el uso de las siguientes técnicas de investigación: Recabar información en lugares públicos, mediante medios e instrumentos y cualquier herramienta que resulten necesarias para la generación de inteligencia; utilización de cuentas bancarias, financieras o de naturaleza equivalente; vigilancia electrónica; seguimiento de personas; colaboración de informantes, y usuarios simulados.⁴² Además, otras reglas para el caso de delitos cometidos por la delincuencia organizada son: procedencia del arraigo,⁴³ la intervención de comunicaciones privadas,⁴⁴ la prisión preventiva oficiosa,⁴⁵ reglas especiales sobre criterios de oportunidad y procedimiento abreviado.⁴⁶ Por otra parte, también procede la ex-

⁴¹ Tesis: P. XXV/2002, *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, julio de 2002, p. 8. En la tesis se establece: “debe decirse que el ilícito de mérito no es un agravante de los diversos previstos en las fracciones del citado artículo 2º. De la ley en cuestión, toda vez que las circunstancias señaladas denotan la autonomía del ilícito de delincuencia organizada, porque le dan vida propia, esto es, para su consumación no requiere de la realización de otra conducta tipificada como delito”. Aunque la tesis se refiere al texto del artículo 2º., párrafo primero vigente antes de la reforma de 2009, en lo sustancial sigue aplicando. Antes de dicha reforma las conductas sancionadas eran el acuerdo para organizarse o la organización misma, mientras que con l reforma, la conducta sancionada es la organización de hecho.

⁴² LFCDO, art. 11 Bis 1.

⁴³ *Ibidem*, art. 12.

⁴⁴ *Ibidem*, art. 16.

⁴⁵ *Ibidem*, art. Art 3o, último párr.

⁴⁶ *Ibidem*, arts. 35 a 39.

tinción de dominio.⁴⁷ Como se observa, se tratan de consecuencias jurídicas que pueden considerarse del derecho penal del enemigo.

Si las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales amparen OIFAJS superan los \$7,804,230.00 pero no se comprueban los demás elementos del tipo penal de delincuencia organizada, por ejemplo, tres o más personas, organización de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan OIFAJS, no existirá el delito de delincuencia organizada, sin embargo, la conducta podrá configurar una amenaza a la seguridad nacional, como se verá en el apartado siguiente.

IV. EXPEDICIÓN, ENAJENACIÓN, COMPRA O ADQUISICIÓN DE COMPROBANTES QUE AMPARAN OIFAJS: CONFIGURACIÓN DE AMENAZAS A LA SEGURIDAD NACIONAL

La reforma penal fiscal de noviembre de 2019 adiciona una fracción XIII al artículo 5 de la LSN, la nueva fracción señala textualmente: “Para los efectos de la presente Ley, son amenazas a la Seguridad Nacional: [...] XIII. Actos ilícitos en contra del fisco federal a los que hace referencia el artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales”.⁴⁸ Entre estos actos ilícitos en contra del fisco federal se encuentra la expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen OIFAJS de acuerdo 113 Bis del CFF, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales superen 3

⁴⁷ Ley Nacional de Extinción de Dominio, art. 1, fr. 5, inciso a).

⁴⁸ Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal, *op. cit.*

veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del CFE,⁴⁹ que como ya vimos en el apartado anterior. Equivale a la cantidad de \$7,804,230.00.

Entonces, la diferencia entre el tipo simple, la delincuencia organizada y la amenaza a la seguridad nacional tiene que ver con la cantidad que ampara los comprobantes fiscales y la cantidad de los individuos que realizan la conducta, así como, en su caso, la intención con la que se organizan los involucrados.

Delito simple	Amenaza a la seguridad nacional	Delincuencia organizada
Por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen OIFJAS; permita o publique anuncios para la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen OIFJAS.	Por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen OIFJAS; permita o publique anuncios para la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen OIFJAS.	Tres o más personas se organicen de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin o resultado la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen OIFJAS o la publicación de anuncios para la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen OIFJAS.
	Las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales superan \$7,804,230.00.	Las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales superan \$7,804,230.00.

⁴⁹ CNPP, art. 167, párr. 7º, fr. III.

La amenaza a la seguridad nacional no parece ser un delito autónomo, más bien, parece ser una especie de delito agravado o calificado. Sin embargo, debemos tener en cuenta que el bien jurídico protegido no es sólo la hacienda pública sino, más importante, la seguridad nacional. En este sentido, dado la cifra, cantidad o valor que amparan los comprobantes fiscales, el tipo se considera una amenaza a la seguridad nacional.

En caso de configurarse el delito como amenaza a la seguridad nacional, de manera similar que en el caso de delincuencia organizada, es procedente la intervención de comunicaciones privadas, después de su solicitud de autorización y resolución positiva a la solicitud otorgado por juez competente⁵⁰, en términos del artículo 35 de la LSN. Además, proceden otras medidas contenidas en la multicitada reforma de noviembre de 2019. Específicamente, la modificación al párrafo segundo del artículo 187 y al párrafo tercero del artículo 256 del CNPP así como la adición de un párrafo séptimo con las fracciones I, II y III, recorriéndose en su orden el subsecuente, al artículo 167; y un párrafo tercero al artículo 192 del CNPP.

El artículo 167 reformado se encuentra en el capítulo IV sobre medidas cautelares, sección I, referida a las disposiciones generales. Cabe destacar que la prisión preventiva es un tipo de medida cautelar. La reforma adicionó un párrafo séptimo con tres fracciones al artículo 167, en donde se establece que se considera delito que ameritan prisión preventiva oficiosa, entre otros,

Fracción III. La expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor

⁵⁰ LSN, arts. 35 y 37 a 42.

de los comprobantes fiscales, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.⁵¹

Por su parte, el artículo 187 del CNPP se refiere al control sobre los acuerdos reparatorios. En el primera párrafo señala los delitos en los que proceden estos acuerdos y en el párrafo segundo aquellos en los que no proceden. La reforma adiciona algunos supuestos en los que no proceden acuerdos reparatorios, estos son, en algunos supuestos de los casos de los delitos de contrabando y su equiparable, defraudación y su equiparable, así como de la expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen OIFAJIS, en los mismos casos en los que procede la prisión preventiva señalados arriba. Es decir, en el caso de que la expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen OIFAJIS se configure como amenaza a la seguridad nacional, no proceden los acuerdos reparatorios.

En el caso del artículo 192 del CNPP, se refiere a la procedencia de la suspensión condicional del proceso. Dicha suspensión es el planteamiento formulado por el Ministerio Público o por el imputado que contiene un plan detallado sobre el pago de la reparación del daño y el sometimiento del imputado a una o varias de las condiciones que garanticen una efectiva tutela de los derechos de la víctima u ofendido y que, en caso de cumplirse, pueda dar lugar a la extinción de la acción penal.⁵²

Por su parte, el nuevo párrafo 3º del artículo 192 del CNPP destaca que la suspensión condicional es improcedente para algunas hipótesis de contrabando y su equiparable, defraudación y su equiparable, así como para la expedición, venta, enajenación,

⁵¹ Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal, *op. cit.*

⁵² CNPP, artículo 191.

compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen OI-FAJS señalados anteriormente y previstas en las fracciones I, II y III del párrafo séptimo del artículo 167 del CFF⁵³ (aquellos supuestos que encuadran en delincuencia organizada o amenazas a la seguridad nacional). Así, en el caso de que la expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen OI-FAJS se configure como amenaza a la seguridad nacional, no procede la suspensión condicional.

Por último, el artículo 256 se refiere a los casos en los que operan los criterios de oportunidad. Es decir, las formas de terminación de la investigación por parte del Ministerio Público antes de que se dicte el auto de apertura a juicio, para que, en supuestos concretos establecidos en la ley, se prescinda del ejercicio de la acción penal, siempre que, hayan reparado o garantizado los daños a la víctima u ofendido o ésta manifieste su falta de interés jurídico en dicha reparación.⁵⁴ La adición del párrafo tercero al artículo 256 del CNPP establece que, en el caso de los delitos fiscales y financieros, cuando a razón de las causas o circunstancias que rodean la comisión de la conducta punible resulte desproporcionada o irrazonable la persecución penal, previa autorización de la SHCP, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación, será procedente los criterios de oportunidad únicamente si el imputado aporte información fidedigna que coadyuve para la investigación y persecución del beneficiario final del mismo delito, tomando en consideración que será este último quien estará obligado a reparar el daño.⁵⁵

⁵³ Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal, *op. cit.*

⁵⁴ MERINO HERRERA, Joaquín, et.al., *Fundamento y sentido de los criterios de oportunidad*, México, INACIPE, 2015, p. XIII.

⁵⁵ Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Se-

Como se puede observar, las reformas al CNPP destacan: la procedencia de la prisión preventiva oficiosa, la improcedencia de los acuerdos preparatorios y la improcedencia de la suspensión condicional en el caso del delito de expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen OIFAJS, cuando este delito encuadra en amenazas a la seguridad nacional. Asimismo, destaca que proceden los criterios de oportunidad sólo cuando el imputado aporte información que coadyuve para la investigación y persecución del del mismo delito. Así, al igual que en el caso de delincuencia organizada, se tratan de consecuencias jurídicas que pueden considerarse del derecho penal del enemigo.

V. CONCLUSIONES

Con la reforma penal fiscal de noviembre de 2019, la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan OIFAJS puede configurarse como un delito fiscal simple, como delincuencia organizada o como amenaza a la seguridad nacional.

En el caso del delito se prohíbe y sanciona a) la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen OIFJAS; b) la publicación de anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen OIFJAS, y c) permitir la publicación de anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen OIFJAS. Si el delito es cometido por un servidor público en ejercicio de sus funciones, se considera agravado. El bien jurídico protegido es el fisco federal.

El delito se configura como delincuencia organizada cuando: a) tres o más personas se organicen de hecho para realizar las conductas prohibidas; b) las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparen OIFJAS, superan \$7,804,230.00 y,

seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal, *op. cit.*

c) la finalidad dolosa específica del sujeto organizado de hecho es, en forma permanente o reiterada, realizar conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan OIFAJS o la publicación de anuncios para los mismo. El bien jurídico protegido es la seguridad pública, la soberanía y la seguridad nacional, y las consecuencias jurídicas son propias de lo que se considera el derecho penal del enemigo.

El delito se configura como amenaza a la seguridad nacional cuando exista a) expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen OIFJAS; b) publicación de anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen OIFJAS, o c) cuando se permita la publicación de anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen OIFJAS. Además, las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparen OIFJAS deben superar \$7,804,230.00. El bien jurídico protegido es la seguridad nacional, y las consecuencias jurídicas son propias del derecho penal del enemigo.