

# El *Non Bis in Ídem* y su aplicación en la determinación tributaria y la posible responsabilidad penal. (*Non Bis in Idem and its application in tax determination and possible criminal liability.*)

Jesús Alberto Zepeda Luna<sup>1</sup>; Berenice Martínez Pérez<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Universidad Autónoma de Baja California - Facultad de Ciencias Administrativas (México),  
[al.zepeda025@gmail.com](mailto:al.zepeda025@gmail.com), <https://orcid.org/0000-0002-1518-3159>

<sup>2</sup> Universidad Autónoma de Baja California - Facultad de Ciencias Administrativas (México),  
[Berenice.martinez.perez@uabc.edu.mx](mailto:Berenice.martinez.perez@uabc.edu.mx), <https://orcid.org/0000-0002-0493-9854>

---

*Información del artículo revisado por pares*

*Fecha de aceptación: 2022*

*Fecha de publicación en línea: mayo-2022*

*DOI: <https://doi.org/10.29105/vtga8.3-348>*

---

## Resumen

El siguiente trabajo tiene por objeto analizar la aplicación del principio *Non Bis In Ídem* en aquellos supuestos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, en los que la autoridad fiscalizadora al ejercer sus facultades de comprobación, aplique el artículo 5-A, del referido código, desconociendo de manera presuntiva actos jurídicos de los contribuyentes por considerar que carecen de razón de negocios y además estos puedan originar el ejercicio de una acción penal, por considerarlos fraudulentos. En este sentido el estudio se desarrolla desde la perspectiva de certeza jurídica para el contribuyente ante la posibilidad de enfrentar un doble procedimiento, uno de carácter administrativo-fiscal y uno diverso de tipo penal y si en su caso se vulneran sus derechos y garantías como el postulado establecido en el artículo 23 constitucional que prohíbe el doble enjuiciamiento o castigo por un mismo hecho, para esto desarrollamos una investigación descriptivo documental, de tipo cualitativo, entrevistando a diversos abogados especialistas en materia fiscal, obteniendo que la aplicación de este principio en el supuesto en estudio es viable, en virtud del alcance del *Non Bis in Ídem* dado su estrecha relación con otros principio rectores.

**Palabras clave:** Certeza Jurídica, Defraudación Fiscal, Principio *Non Bis In Ídem*, Razón de Negocios, Responsabilidad Penal  
**Códigos JEL:** K14, K34, K41, K42

## Abstract

The purpose of the following work is to analyze whether the *Non Bis in Idem* principle is applicable to those cases established in the Federal Tax Code, in which the supervisory authority, when exercising its powers of verification, applies article 5-A of the aforementioned code presumptively ignoring taxpayers' legal acts, considering that they lack a business reason (business purpose) and, furthermore, these may give rise to the exercise of a criminal action, considering them fraudulent. The study is developed from the perspective of legal certainty for the taxpayer in the face of the possibility of facing a double procedure, one of an administrative-fiscal nature and a different one of a criminal nature and if, in his case, his rights and guarantees are violated, such as the postulate established in article 23 of the Constitution that prohibits double prosecution or punishment for the same act, for this, we developed a descriptive documentary research, of a qualitative type, interviewing various lawyers specializing in tax matters, obtaining that the application of this principle in the case under study is viable, by virtue of the scope of the *Non Bis in Idem* given its close relationship with other guiding principles.

**Key words:** Business Reason (Business Purpose), Legality, Tax Fraud, *Non Bis in Idem*. Criminal Responsibility  
**JEL Codes:** K14, K34, K41, K42

## 1. Introducción

En 2020, se reformaron una serie de artículos del Código Fiscal de la Federación (CFF),

modificaciones que de acuerdo a la exposición de motivos de la Gaceta Parlamentaria del 8 de septiembre de 2020 de la Cámara de Diputados de la LXIV Legislatura, se hicieron con la finalidad de facilitar al contribuyente el cumplimiento de las obligaciones fiscales, que tengan más claros cuáles son sus derechos y obligaciones, otorgar mayor seguridad jurídica, directrices más claras en cuanto a la actuación de la autoridad a efecto de proscribir la arbitrariedad, obligatoriedad en la utilización de instrumentos tecnológicos, privilegiar las facultades de gestión, mejorar la eficiencia recaudatoria y combatir la evasión y elusión fiscal.

En este sentido, en la presente investigación examinamos las modificaciones al artículo 5º-A, del CFF, en donde se introduce en el marco normativo tributario la regla general antiabuso *Business Purpose Test* (Anguita Oyarzún, 2017), a efecto de combatir la elusión fiscal por prácticas de contribuyentes que realizan actos jurídicos para configurar operaciones que tiene como objetivo obtener una ventaja fiscal, en su parte final (5-A, CFF) se desprende la posibilidad de que se instruya una acción penal por la comisión de delitos establecidos en el propio ordenamiento fiscal y que pudieran conocerse derivado de las facultades de comprobación ejercidas sobre los contribuyentes, independientemente de los efectos fiscales que origine la aplicación de este artículo, en donde la autoridad de manera presuntiva podrá desconocer estos mismos actos jurídicos por considerar que carecen de razón de negocios.

Por tanto, el presente estudio se desarrolla bajo la premisa de que las actuaciones de la autoridad se ajustan al principio de legalidad y certeza jurídica en donde las disposiciones normativas se aplican con pleno respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes, independientemente del supuesto en el que se encuentre, sin embargo nos preguntamos ¿Cómo garantiza la autoridad la seguridad jurídica del contribuyente a efecto de que la sanción impuesta sea proporcional al supuesto de que se trate, aun en caso de concurrencia de sanciones?

Ante esta interrogante, consideramos que existe una violación al postulado *Non Bis in Ídem* contenido en el artículo 23 constitucional, que establece “... *Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene...*”, al establecer la posibilidad de que el contribuyente sea sometido a un enjuiciamiento simultáneo derivado de conductas detectadas por la autoridad fiscalizadora y decida aplicar el contenido del artículo 5-A del CFF, es decir, caracterice los actos jurídicos del contribuyente dejándolos sin efectos por carecer de razón de negocio, emitiendo en consecuencia la resolución determinativa correspondiente dentro de una jurisdicción administrativo-fiscal, pero además, estos mismos actos jurídicos conocidos por la autoridad, puedan dar origen a una acción penal con pretensiones de carácter punitivo, por considerar que la conducta es delictiva.

## **2. El principio *Non Bis in Ídem*.**

El principio *non bis in ídem*, según lo comentado por Petit. E (2000), es un postulado que ha evolucionado pues ya desde la antigua Roma se consideraba este principio, pues al pronunciar el juez la sentencia, esta era respetada y las partes en desavenencia no podían llevar el mismo asunto ante la justicia, siempre que se tratara de la misma materia, aunque la acción fuera diferente (pp. 644-645), el origen de este postulado sin embargo no es del todo precisa, aunque doctrinalmente se le ubica en el “*derecho romano posclásico del siglo III, d.C.*”. a través de “*Las sentencias de Paulo*”, según refiere Ochoa. A (2019-2020).

Este principio se introdujo en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, adoptado por la asamblea general de las Naciones Unidas, en diciembre de 1966, en Nueva York, el cual en su artículo 14.7, señala que “*nadie podrá ser sancionado dos veces por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y procedimiento penal de cada país*”.

En México este principio fue adoptado incluso antes del pacto de las Naciones Unidas, pues en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1857, en su artículo 24, se establecía que “*...nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene...*”, principio que actualmente se encuentra contenido en el artículo 23 constitucional.

El principio *Non bis in Ídem*, a mediad que fue adoptado en la legislación domestica de los Estados, su aplicación se redujo casi exclusivamente a la materia penal, pero como se verá, acorde a la evolución del derecho, al reconocimiento de los derechos humanos fundamentales, así como a criterios e interpretación de los tribunales internacionales y por supuesto la doctrina, este principio es aplicable también al derecho administrativo y fiscal, como lo menciona Morales (2010), el derecho fiscal posee autonomía y características propias, por lo que los derechos del principio penal resaltan aplicables en lo fiscal con ciertos matices, como la tipicidad, in dubio pro reo, retroactividad y *non bis in ídem*, este último, en virtud de que existe un relacion entre el contribuyente y el ente público (obligación de pago), en donde el contribuyente goza de todas las garantías individuales que la autoridad debe respetar, como la contenida en el artículo 23 constitucional, debiendo ajustar su conducta a la de legalidad (pp. 19-26).

### **2.1. Criterios de Aplicación del Principio Non Bis In Ídem en Tribunales Europeos.**

En una acercamiento inicial con este postulado a efecto de encontrar un sentido en cuanto a su desarrollado y su adopción en España, para posteriormente confrontarlo con nuestra legislación, analizamos primeramente la doble función de su restricción, conforme a los estudios realizados por diversos tratadistas en el campo del derecho sancionador penal, administrativo y fiscal, se configura en dos vertientes generalmente aceptadas por los Estados que han adoptado esta garantía de legalidad, de acuerdo a Canchari (2009), una vertiente sustantivade donde se depende que nadie puede ser castigado dos veces por un mismo hecho, sujeto y fundamento y una vertiente procesal, en donde nadie puede ser juzgado o perseguido dos veces por un mismo hecho, sujeto y fundamento (p.p 1, 2), es decir, se entiende una restricción de tipo material o sustantiva en la que no se puede aplicar una doble sanción o castigo cuando se tenga una identidad de elementos y aquella restricción de tipo procesal o adjetiva en la que no se puede someter al gobernado a una doble juzgamiento o persecución cuando de igual manera converja la identidad de sus elementos.

De acuerdo a lo señalado por Ribes, A. (2011), en este caso la primera corresponde a la prohibición en la duplicidad de sanciones, Administrativa y Penal, siempre que exista identidad de sujeto, hecho y fundamento al momento de su imposición, en donde nos señala las condicionantes bajo los que opera este principio, es decir, que en cuanto a lo que hace a la identidad del fundamento, no solo significa que se evitara la duplicidad de sanciones de índole administrativa o exclusivamente penal, sino a una doble sanción como podría ser el ejercicio del *ius puniendi* aplicada por los Tribunales y a su vez la potestad sancionadora de la Administración Pública (p.413).

En segundo lugar encontraríamos una función procesal o adjetiva, consiste en la prohibición de que un individuo sea sometido a un doble procedimiento sobre una misma causa, en este sentido en cuanto a la existencia de sanción-administrativa sanción-penal señala Ribes, A. (2011), que tratándose de delitos fiscales, la relación existente entre la Administración Tributaria y el Órgano Judicial, sería donde opera el *Non Bis In Ídem* procesal, en cuanto al conocimiento de la información entre dichos órganos respecto de las actuaciones desarrolladas para la persecución y posterior sanción del sujeto infractor, puesto que de acuerdo a la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC, 1983, como se citó en Ribes, 2011) que analiza, señala que los actos de la Administración encaminados a la imposición de sanciones se encuentran subordinados a los de la actuación jurisdiccional y en el caso de colisión por concurrencia de sanciones, debe resolverse a favor del procedimiento jurisdiccional, buscando primeramente que el procedimiento Administrativo sea suspendido para que el *ius puniendi* tenga un carácter penal y garantizar que de ninguna manera se ventilen ambos procedimiento de manera simultánea (p.p.413,414), en este sentido podemos establecer que este principio no es una simple restricción de evitar un doble castigo o pena (sustantivo), sino que comprende además una restricción a un doble procesamiento o un procesamiento simultaneo (adjetivo), siempre que converjan identidad de sujeto, objeto y fundamento.

En el análisis de este principio, debemos considerar aquellos criterios adoptados por tribunales europeos, basados en la observancia y respeto a los derechos humanos de los gobernados, mismos que se encuentran reconocidos y establecidos en el Convenio Europeo para los Derechos

Humanos (CEDH, 1950), en donde su protocolo adicional de Estrasburgo del 22 de noviembre de 1984, protocolo 7, artículo 4, acoge el principio *Non Bis In Ídem*, el cual señala que “*Nadie podrá ser inculpado o sancionado penalmente por un órgano jurisdiccional del mismo Estado, por una infracción de la que ya hubiere sido anteriormente absuelto o condenado en virtud de sentencia definitiva conforme a la Ley...*”, donde se observa que se mantiene la restricción a ser sancionado dos veces por los mismo hechos, en este sentido en la obra de *Martínez, Y. (2013)*, podemos advertir el análisis que hace a las sentencias del Tribunal Europeo de los Derechos Humanos (TEDH), al cual le corresponde la jurisdicción para resolver en los asuntos que se presenten en cuanto a la protección de derechos tutelados por el CEDH, y de las que podemos destacar la interpretación progresiva de la norma, resultando evidente el esfuerzo que se hace para encontrar un mejor sentido de ésta, atendiendo al principio *Non Bis In Ídem*, así se hace constar en la sentencia del caso *Ruotsalainen vs Finlandia, STEDH (2009)*, en la que, según señala la autora, el TEDH consideró infringido el principio contenido en el artículo 4, del Protocolo número 7, del CEDH, al sostener que en observancia a este postulado, no sería posible que se iniciara o continuara un procedimiento administrativo sancionador con posterioridad a la absolución de un procedimiento penal por los mismos hechos (p.22), es decir, de acuerdo al criterio de este tribunal en cuanto a la función adjetiva o procesal del *Non bis in Ídem*, no solo proteger al gobernado en cuanto a una doble sanción por los mismo hechos en una misma jurisdicción, ya sea penal o administrativa, sino que se estaría protegiendo al ciudadano de una doble sanción, independientemente de que la conducta reprochable se encuentre contenida en diversas normas como la penal y administrativa-fiscal.

Consideramos importante señalar los razonamientos utilizados por el TEDH, para emitir la sentencia en el caso referido (*Ruotsalainen vs Finlandia*), puesto que este corresponde a un supuesto de naturaleza fiscal, con una sanción de tipo penal, que se ajustan a los criterios Engel, fijados por primera vez en el caso *Engel y otros v. Países Bajos, STEDH, (1976)*, los cuales consisten en el establecimiento de parámetros bajo los cuales se deben analizar ciertas sanciones o procedimientos de carácter administrativo a efecto de identificar si estos tienen una naturaleza penal, es decir, que no busque únicamente la reparación del daño, sino que tenga rasgos penales como la represión y la prevención basadas en la ejemplaridad de la sanción y por supuesto, que el bien jurídicamente tutelado sea de orden público y en general se encuentre tutelado por una norma penal, para entonces poder considerar la aplicación del principio *Non Bis In Ídem*, tanto en su función material como procesal, con independencia de que la concurrencia de sanciones se de en un ámbito administrativo y penal.

En este sentido menciona *Alcacer, R. (2013)*, que mediante jurisprudencia establecida por el TEDH, se fijan criterios “*que deben ser considerados para determinar si hubo o no una imputación*” de tipo penal, siendo el primer criterio una clasificación de acuerdo a la legislación interior o doméstica, el segundo, “*la verdadera naturaleza de la infracción*” y el tercero “*el grado de severidad*” de la sanción al particular, de donde se obtiene que el segundo y tercer criterios son “*alternativos y no necesariamente acumulativos*”, siendo suficiente que la infracción sometida a esta clasificación se considere de naturaleza penal o bien, someta al particular a una sanción que por su severidad y naturaleza pertenezcan al ámbito penal, manifestando que existe un discernimiento por parte del tribunal en cuanto al análisis de los referidos criterios en lo particular, en donde se establece que si de la aplicación de estos criterios a la sanción administrativa no se puede desprender el carácter penal, podría darse entonces la acumulación de sanciones.

En este caso (*Ruotsalainen vs Finlandia, 2009, como cita Martínez, Y. 2013*), el recurrente fue sancionado primeramente a través de un procedimiento penal sumario, por haber utilizado hidrocarburos con gravamen impositivo menor al diésel en el tanque de su vehículo, “*lo que constituía una defraudación tributaria mínima*”, por tanto, el procedimiento era de naturaleza penal de acuerdo a la clasificación de la legislación interna de ese país, posteriormente el recurrente es sancionado con una multa en el procedimiento administrativo, sin embargo, de acuerdo a los criterios Engel, la multa no estaba considerada como criminal sino que pertenecía a la regulación fiscal de ese país, pero al aplicar el segundo criterio, es decir, en cuanto a la naturaleza de la infracción, el TEDH, advierte que la Ley de Gravamen de los Carburantes se encontraba dirigida a todos los ciudadanos y

que la multa consistía en el triple de la cuota tributaria, por lo que en opinión de ese Tribunal la sanción estaba dirigida a prevenir una conducta infractora, sin que se hubiera aplicado únicamente con la finalidad compensar el daño, sino que además tenía la finalidad de prevenir y sancionar, siendo una característica reconocida por las sanciones penales (p.p 3, 4).

El sentido de este razonamiento nos permite observar someramente la evolución de los criterios del TEDH, mismos que están encaminados a ofrecer una verdadera protección de aquellos derechos humanos reconocidos en convenios y tratados suscritos por los países europeos, que además influyen en las resoluciones emitidas por los tribunales constitucionales de estos.

En España, a pesar de que a nivel constitucional no se contempla expresamente el principio *Non Bis in Ídem*, Campos, T. (2001), señala que este postulado se encuentra relacionado con el de legalidad, proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad consagrados en el artículo 25.1 de la Constitución española (CE), esto en virtud de las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional (TC), en ese país, al vincular el principio *Non Bis In Ídem* con el referido artículo constitucional (p.192).

Consideramos además, que guarda relación con el artículo 10.2, de ese mismo ordenamiento, el cual establece que las normas relativas a los derechos fundamentales se interpretaran de conformidad con la Declaración Universal de los Derechos Humanos, así como acuerdos y tratados por éste ratificados, en este sentido, podemos señalar que este principio fue adaptado y forma parte de su marco normativo interno, aunque no de manera expresa como ya se mencionó, a partir de la ratificación del CEDH, el 16 de septiembre de 2009 y entrado en vigor en España a partir del 1 de diciembre de 2009, así como de la aprobación de manera simultánea de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en vigor a partir del 1 de diciembre de 2009, en la cual su artículo 50, establece que “*Nadie podrá ser acusado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado...*”

Este postulado es de observancia obligatoria para este país a partir de su entrada en vigor, por consiguiente, las normas respecto a los derechos fundamentales establecidos en la constitución española, deben ser interpretados de acuerdo a los referidos tratados, ahora bien, en cuanto a la interpretación y aplicación del postulado en estudio por parte de los más altos tribunales españoles, podemos observar que no necesariamente es acorde a la interpretación hecha por el TEDH, toda vez que de acuerdo a lo señalado por Alcacer, R. (2013), existe una diferencia esencial con la doctrina constitucional de España, en cuanto a que ésta no reconoce como tal la prohibición del doble enjuiciamiento por unos mismo hechos, sino que a partir de la sentencia STC 2/2003, emitida por ese Tribunal, se hace un reconocimiento del derecho a no ser sometido a un doble procedimiento sancionador cuando se trata de un doble proceso penal y que en caso de coexistencia de procedimientos sancionadores (administrativo-penal), que no conlleve una doble sanción no adquieren relevancia constitucional por lo que no resultaría aplicable este principio en virtud de que en este supuesto se cuenta con el postulado de cosa juzgada, siendo este de observancia obligatoria en las resoluciones judiciales, sin que sea extensibles a las resoluciones sancionatorias administrativas, no obstante, señala que este tribunal (TC), otorga un rango constitucional a la prohibición de doble procesamiento en caso de concurso de sanciones -Penal-Administrativo-, es decir, adopta el principio *non bis in ídem* en su restricción procesal, pues en atención a los criterios emitidos por el TEDH, ha considerado que desde los valores de libertad y seguridad jurídica, la substanciación de un procedimiento administrativo sancionador y un proceso penal, en el que concurren el mismo sujeto, los mismos hechos y el mismo fundamento, pudiera vulnerar el derecho del particular a no ser sometido a un doble proceso (p.p. 35-36).

En tal caso, podemos observar que este tribunal español aunque desde una perspectiva procesal, hace uso de este principio, considera efectivamente la potencial violación a los derechos de los gobernados al someterlos a un doble procesamiento aun y cuando éste no sean propiamente de carácter penal, incluso cabe la posibilidad de que atendiendo al grado de complejidad, naturaleza y magnitud, de los procedimientos sancionadores administrativos o penales, al ser suspendidos en atención a la prohibición de doble enjuiciamiento, se restrinja la continuación o apertura del

procedimiento suspendido en virtud de que el particular al enfrentar un procedimiento sancionador de tales características se haya encontrado en una situación tan gravosa como la de un proceso penal.

Ahora bien, con la intención de identificar el efecto de este principio en la legislación interior de España, podemos encontrar que éste ha sido adecuado o implementado atendiendo a diversos principios reguladores del derecho, mismos que resultan determinantes en la fijación de posturas adoptadas por el legislador y que atienden a la protección de aquellos derechos humanos que se encuentran contenidos en diversos tratados, convenios o cartas ratificados por el gobierno español, así como a los criterios emitidos por los altos tribunales de este mismo Estado.

La autora *Martínez, Y. (2013)*, señala que la potestad sancionadora en materia tributaria se ejerce de acuerdo a los principios aplicables “*en materia administrativa en particular*” el principio de “*legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia*”, señala incluso que este último principio se encuentra contenido en el artículo 133, de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), el cual establece que “*No podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos que se aprecie identidad de sujeto, hecho y fundamento*” (p. 21), encontrando pues en este dispositivo una determinación contundente por parte del legislador en cuanto a la restricción de un doble procesamiento, no importando la sanción aplicada inicialmente al particular.

Asimismo refiere *Martínez, Y. (2013)*, en cuanto a la aplicación del principio *non bis in ídem* en la legislación española, lo establecido en el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria (LGT), en la que se otorga una preferencia a la jurisdicción penal sobre la administrativa, pues es este dispositivo el que instruye una paralización del procedimiento administrativo hasta en tanto se pronuncie y quede firme la sentencia emitida por la autoridad judicial (p. 21), véase pues en este caso y de acuerdo a lo que hasta ahora hemos venido analizando, que es el propio ordenamiento tributario el que prevé la posibilidad de concurrencia de sanción derivada de los mismos hechos, sujeto y fundamento, respetando la restricción a un doble procesamiento, hasta en tanto se defina si es procedente la jurisdicción penal y en su caso se agote el procedimiento.

### ***2.1. Aplicación del Non Bis in Ídem en el Derecho Fiscal Mexicano.***

En México a pesar de contar con este principio a nivel de garantía constitucional, lo cierto es que su aplicación está supeditada a la materia o jurisdicción de que se trate, ya sea penal, administrativa o fiscal, sin que se contemple como tal una excepción o supuestos con los que se pretenda evitar una duplicidad de sanciones cuando un conducta pueda ser reprochable en diversas materias, como podría ser en la vía penal, además de la administrativa o fiscal, sino que por el contrario, V.gr. el artículo 92 del CFF (2022), establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos y juicios relacionados con delitos fiscales contemplados en el referido código y que para iniciar con la pretensión punitiva en lo penal, de acuerdo a la fracción I del referido artículo, será necesario se formule querrela en los supuestos de contrabando, defraudación fiscal, cuando el contribuyente omita inscribirse al registro federal de contribuyentes (RFC), desocupe o desaparezca de su domicilio fiscal sin presentar aviso, determine pérdidas con falsedad, entre muchos otros, querrela que se presentara según establece esta fracción “*independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado*”, y así podemos encontrar supuestos en los que con independencia del procedimiento fiscal que se esté desahogando contra un contribuyente, pudiera sumarse algún otro en una jurisdicción distinta que deberá ventilarse simultáneamente, incluso pudiera llegar al extremo de ventilar dos procedimientos en materia penal, como lo señala expresamente el artículo 108 del CFF, que en su párrafo tercero establece que “*El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente...*” supuesto que evidentemente es contrario al principio restrictivo en estudio, a menos que el desahogo simultaneo de procedimientos penales se de en virtud de diversos sujetos activos en la comisión delictiva.

En este sentido, creemos que existe una aceptación generalizada en la aplicación de sanciones contenidas en nuestro sistema normativo, respecto a aquellas conductas que pueden configurar una

infracción administrativa y responsabilidad penal al mismo tiempo, pues es común que estas se impongan en ambas vías, sin que se considere por ej. la proporcionalidad de la sanción cuando el gobernado debe enfrentarlas en dos o hasta en tres materias, en este caso sostiene *Cano C. (2001)*, que la proporcionalidad de la sanción está íntimamente relacionado con el principio de legalidad y que este impone que los hechos tipificados como sancionables sean excluyentes, en este sentido “*no se podría admitir dos o más sanciones por un mismo hecho infractor*”, por lo tanto se debe establecer criterios para determinar “*que norma de las que concurren debe ser aplicable*” (p.p 16, 17), asimismo, se podría evaluar la modificación de nuestros instrumentos normativos a efecto de garantizar el *non bis in ídem* procesal a través de la prevalencia de la vía penal sobre la administrativa, como dice *Cano C. (2001)*, cuando sobre un mismo hecho resultan aplicables una norma penal y otra administrativa, no se podría utilizar la teoría del concurso de normas o litispendencia, en cambio se puede establecer la prevalencia de la jurisdicción penal sobre la administrativa, la cual determinaría también la suspensión del procedimiento administrativo hasta en tanto se resuelva el proceso penal (p. 22).

Se debe observar también el criterio de nuestros tribunales en este sentido, de donde podemos tomar por ej. un criterio emitido por la primera sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), derivado del amparo en revisión 1604/31, con el rubro “ARTÍCULO 23 CONSTITUCIONAL, ALCANCE DEL” de donde se desprende que cuando una autoridad administrativa impone sanciones derivadas de su competencia, “*...no juzga, jurídicamente hablando, al inculpado, toda vez que una sentencia requiere y supone el ejercicio de la acción penal, por parte del Ministerio Público...*” por tanto, si a un individuo se le pone una determinada multa administrativa por conductas delictuosas, siendo consignado con posterioridad a la autoridad judicial para que se inicie un proceso por la misma conducta, no se contraviene el artículo 23, constitucional.

Así también, podemos observar como en la tesis 1a. LXV/2016 (10a.), se deja ver un criterio que deriva de una interpretación por la Corte Interamericana de los Derechos Humanos (CIDH), para el caso de que el dispositivo normativo no este previsto en el mismo fundamento, pero solo en cuanto a la concurrencia de sanciones previstas en distintos ordenamientos de entidades federativas o distinto fuero, “*...De esta forma, los hechos atribuidos a una persona, materia de procesamiento o decisión definitiva (condena o absolucón), no deben referirse exclusivamente a la misma denominación de delito previsto en un solo ordenamiento o en uno de distinto fuero, pues basta que se describa el mismo hecho punible para que exista transgresión al principio non bis in ídem.*”.

Por último, hacemos referencia a la tesis aislada I.1o.A.E.2 CS (10a.) donde señala que, “*...en sentido amplio, una sanción en esta materia...*” (administrativa) “*...guarda similitud fundamental con las penas, toda vez que ambas son manifestaciones de la potestad punitiva del Estado y tienen lugar como reacción frente a lo antijurídico...*” sin embargo, acentúa el hecho de que el principio non bis in ídem, no impide la aplicación de otras sanciones “*de dicho principio no se advierte que pueda imponerse sólo una sanción en la resolución que establezca la responsabilidad administrativa de un sujeto, entendida como una consecuencia unitaria a la conducta reprochada...*”.

De estos criterios podemos observar que, no hay de momento un criterio o apertura en el que se considere el estudio de este principio tanto en su vertiente material como procesal, respecto de la concurrencia de sanciones recaídas a un mismo sujeto por los mismos hechos, pero distinto fundamento, quizá por la misma aceptación ya comentada, pues durante el desarrollo de esta investigación hemos encontrado pocos estudios realizados por juristas especialistas respecto de este tipo de concurrencia de sanciones en México y si a esta le resulta aplicable el principio *non bis in ídem*.

### **2.3. Concurrencia de Sanciones Administrativa-Fiscal y Penal.**

En nuestra legislación vigente se contempla la posibilidad de que se dé concurrencia de sanciones derivadas del mismo fundamento, sin que de esta circunstancia desprenda un estudio de base racional, en el cual se justifique la latencia de esta situación, V.gr. el artículo 79, del CFF, establece infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), y es su fracción I, la que

señala que se incurriría en infracción el hecho de “*No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello*”, ósea, si existe esa obligación de hacerlo y no se acata, puede derivar en una infracción, ahora bien, el artículo 110, del CFF, señala que “*Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:*” fracción I, “*Omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo*”, es decir, existe identidad de Sujeto, en este caso el contribuyente, una mis conducta, en este caso omisión, el no registrarse en el RFC, y un mismo fundamento, en este caso el CFF, por lo tanto, este acontecimiento supondría una sanción en la vía administrativa, como infracción y una pena corporal de hasta tres años, responsabilidad penal, situación que evidentemente resultaría contraria al principio contenido en el artículo 23 constitucional, pues recordemos que la vertiente adjetiva del *non bis in idem*, consiste en no someter de manera simultánea a un doble procedimiento al gobernado.

#### **2.4. La cláusula antielusión en el derecho fiscal mexicano.**

De acuerdo a lo publicado en la exposición de motivos de la gaceta parlamentaria de septiembre de 2019 de la Cámara de Diputados, con la finalidad de combatir “*prácticas que provocan un problema de elusión fiscal*” en virtud de que la autoridad fiscalizadora detecto conductas por parte de los contribuyentes que realizan actos jurídicos para configurar operaciones “*con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros que realizan la misma operación económica*”, se introduce en nuestro sistema normativo la cláusula general antiabuso (Regal General Antiabuso) a través del artículo 5-A del CFF, la cual debía contener dos elementos, que la operación del contribuyente no tenga una Razón de Negocio (RN) y que esto le genere un beneficio fiscal, con esto las autoridades fiscales durante el ejercicio de facultades de comprobación “*...podrán presumir que los actos jurídicos realizados por los contribuyentes carecen de una razón de negocios...*” pero para efecto de salvaguardar el derecho de audiencia de los contribuyentes y evitar la arbitrariedad, la autoridad no podría determinar un crédito fiscal derivado de la re-caracterización para efectos fiscales de los actos jurídicos realizados por los contribuyentes, sin que antes garantizar su derecho de audiencia.

Anguila O. (2017), citando “*la doctrina del fraus legis o abuso de las formas jurídicas*”, señala que se refiere al “*uso abusivo de los derechos otorgados por las leyes*”, refiriendo que en el contexto tributario se da cuando los contribuyentes utilizan estrategias “*diseñadas de acuerdo a los sistemas jurídicos vigentes*” y que se estructuran con la finalidad de obtener alguna ventaja tributaria, siendo una institución que utilizan cuando se tiene derecho de celebrar cierto tipo de actos o contratos, con el único fin de eludir o reducir su carga tributaria (p. 33), en México, ya se identificaba este fenómeno, antes de que se introdujera esta cláusula, pues a través de la tesis I.4o.A.170 A (10a.), con el Rubro “**NORMAS ANTELUSIÓN O ANTIABUSO. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES CONTENIDAS EN.**” En la cual se identificaba la elusión tributaria “*por el uso de actos, contratos, negocios, así como de mecanismos legales que tienen como finalidad aminorar el pago de los tributos, al impedir el nacimiento del hecho generador de la obligación relativa*”, por lo que se validaban las normas antiabuso como un mecanismo para combatir las prácticas fraudulentas o de abuso del derecho.

#### **2.5. La cláusula antielusión y la responsabilidad penal**

El artículo 5-A, del CFF, para el 2021 sufrió una modificación en su parte final, según la exposición de motivos contenidos en la Gaceta Parlamentaria de septiembre de 2020, en cuanto a la Regla General Antiabuso, con la finalidad de aclarar que, “*la reclasificación que realicen las autoridades fiscales sobre las operaciones de los contribuyentes, no involucra por su sola aplicación, sanciones en materias distintas a la administrativa fiscal*”, es decir, en la modificación al último párrafo de este dispositivo se señala que, los efectos fiscales derivados de la aplicación de dicho artículo en ningún caso generarían consecuencias de tipo penal, pero trasciende que el mismo artículo advierte que esto no implica que la autoridad no de parte al ministerio público con la finalidad de que se inicie una investigación por la probable comisión de algún delito si se descubren elementos “*para considerar*

que la conducta del contribuyente encuadra en alguno de los delitos en materia fiscal”.

Lo anterior deja entrever que podría darse el caso en el que la autoridad, al llevar a cabo sus facultades de comprobación y aplique esta cláusula antiabuso a determinados actos de los contribuyentes y al dejarlos sin efectos fiscales implicaría necesariamente una determinación del crédito fiscal, es decir, una sanción de tipo administrativa-fiscal, pero además, estaría la posibilidad de que esta calificación o re-caracterización de actos, al considerarlos parte de una estrategia abusiva carentes de razón de negocios, pues lo que se pretendía era solamente un beneficio fiscal, supondrían los elementos o la conducta delictiva por parte del contribuyente, lo que podría derivar en una responsabilidad penal al configurarse alguno de los delitos fiscales establecidos en el CFF, dejando expuesto al contribuyente al sometimiento por parte del Estado a enfrentar de manera simultánea un doble procedimiento, es decir la restricción adjetiva del *Non Bis in Ídem*, ya no se diga si el escenario resulta tan desfavorable que al final termine con un crédito fiscal y con pena privativa de la libertad, es decir, la restricción material que resguarda el 23 constitucional.

En una reflexión relacionada con lo anteriormente expuesto ¿resultaría aplicable el principio *Non bis in Ídem*, en los supuesto en los que las sanciones se encuentren contenidas en diversos fundamentos?, independientemente del fundamento y la conducta reprochable ¿la concurrencia de sanciones atiende al principio de proporcionalidad y pena humanitaria del *ius puniendi*?, por último, en cuanto a los recursos utilizados por el Estado orientados a sancionar en diversas jurisdicciones, ¿resulta proporcional al objetivo de la sanción?

### 3. Metodología.

El tipo de análisis utilizado para el presente trabajo de investigación, consistente en el “*El Non Bis in Ídem y su aplicación en la determinación tributaria y la posible responsabilidad penal*”, consistió en una investigación de tipo cualitativo, siendo este un trabajo descriptivo documental, de donde se obtuvieron opiniones de diferentes autores o investigadores que han abordado el tema y publicado los resultados obtenidos, el objetivo de esta investigación consiste en demostrar la inobservancia de la autoridad al principio *Non Bis in Ídem* en la aplicación de la sanción de aquellos supuestos que señala el artículo 5°-A, del Código Fiscal de la Federación en donde la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación, pudiera considerar además de llevar a cabo la determinación del crédito fiscal, pudiera iniciar un procedimiento de investigación a efecto de que se sancione penalmente al contribuyente, es decir, una doble sanción.

### 4. Instrumento y Población

La población de estudio para esta investigación serán juristas y especialistas en el tema, que pudieran pertenecer a colegios de abogados locales y nacionales, de donde se obtendrá la muestra y conseguir las opiniones o puntos de vista de los entrevistados sobre la presente investigación. Se aplicará un instrumento de medición para recabar la información de la muestra de estudio, misma que consistirá en una entrevista conformada por tres categorías de análisis, de las cuales se espera obtener la opinión técnica jurídica del entrevistado.

### 5. Resultados

Actualmente nos encontramos en proceso de aplicación del instrumento y captación de opiniones técnicas.

### 6. Conclusiones.

A reserva de concluir con la obtención de la información respecto de la opinión técnica de los entrevistados, podemos afirmar que el principio *Non bis In Ídem*, en apariencia tiene una aplicación sencilla, ya sea en su aspecto material, como en lo procesal, siempre que converjan los elementos de identidad, como el sujeto, hecho y fundamento, pues es fácil encontrar la estrecha relacion con otros principio que fortalecen esta institución y garantizan su aplicación, como en el de legalidad, cosa juzgada, concurso de normas, tipicidad, litispendencia, entre otros, sin embargo, consideramos que

este principio demanda una visión amplificada en cuanto a sus alcances y aplicación cuando las conductas de los contribuyentes se encuentren contenidas en diversos fundamentos o en el mismo, pero esto implique la imposición de dos o más sanciones en distintas vías, supuesto que desde la óptica del derecho mexicano pareciera no resultarle aplicable la restricción del *Non Bis in Ídem*, pero que, bajo una base de racionalidad, entendida está de acuerdo a lo comentado por *González S. (2013)*, como “el método que supone ciertas capacidades reflexión y de lenguaje, dirigido al dominio consciente de la realidad” (p. 6), apoyado en principios íntimamente relacionados como el de seguridad jurídica, proporcionalidad, razonabilidad, prevalencia de la vía penal, de culpabilidad, pena humanitaria, legalidad, etc., sería perfectamente válido la aplicación de este principio, máxime que en concordancia al bloque de constitucionalidad contenido en el artículo 1, de la CPEUM, se establece la obligación de las autoridades en cuanto a la aplicación y observancia del principio *pro personae* y la interpretación conforme, que de acuerdo a lo mencionado por *Caballero O. (2017)*, el sistema mexicano ha ampliado la cobertura de protección de los derechos humanos al llevar a cabo una interpretación de las normas sin importar su fuente, ya sea constitucional, convencional, legislación federal o local, conforme al contenido de la propia Constitución y de los tratados internacionales, (p. 61), teniendo pues al alcance los elementos necesarios para continuar avanzando en el reconocimiento y protección de los derechos del contribuyente.

### 7. Referencias Bibliográficas.

- Amparo penal en revisión 1604/31. Lee Fernando. (17 de agosto de 1932) Registro digital: 313731, Instancia: Primera Sala, Quinta Época, Materias(s): Constitucional, Penal Semanario Judicial de la Federación. Tomo XXXV, página 2190, Tipo: Aislada
- Anguita Oyarzún, C. (2017). *Los retos en la aplicación de las cláusulas antiabuso por las administraciones tributarias latinoamericanas y las lecciones de la experiencia española y europea*. Inter-American Center of Tax Administrations.
- Cano Campos, T. (2001). Non bis in idem, prevalencia de la vía penal y teoría de los concursos en el derecho administrativo sancionador. *Revista de administración pública*, (156), 191-250.
- Gómez Cotero, J. J. (2020). Principios Tributarios Sancionadores. *Praxis De La Justicia Fiscal Y Administrativa*, (27).
- González Hernández, S. (2013). La Racionalidad y la Razonabilidad en las Resoluciones Judiciales (Distinguir para comprender). *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, (12). 1-26.  
<https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/laracionalidadylarazonabilidadenlasresoluciones.pdf>
- Ley N° BOE-A-2003-23186 de la Ley General Tributaria. (18 de diciembre de 2003)
- Ley N° BOE-A-2007-15984 del Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria. (05 de septiembre de 2007)
- Martínez Muñoz, Y. (2013). *La interpretación del principio non bis in idem en el Derecho de la Unión*. Algunas reflexiones a propósito de la STJUE de 26 de febrero de 2013.
- Morales Hernández, J. R. (2010). Aplicación del Principio Non Bis in Idem en el Ámbito Fiscal. *Praxis De La Justicia Fiscal Y Administrativa*, 2(4). 260- 322.  
<https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/rev4.pdf>
- Non Bis In Idem. Este Principio No Pugna Con La Imposición De Varias Sanciones En La Resolución Conclusiva De Un Procedimiento De Responsabilidad Administrativa.
- Non Bis In Idem. La Violación A Este Principio Se Actualiza Con La Concurrencia De La Misma Conducta Típica Atribuida Al Inculpado En Distintos Procesos, Aun Cuando Esté Prevista En Normas De Diferentes Entidades Federativas O En Distintos Fueros.
- Normas Antielusión O Antiabuso. Presunciones Y Ficciones Legales Contenidas
- Ochoa Figueroa, A. (2020). El principio “non bis in idem” y su repercusión sobre el ilícito penal y el ilícito administrativo. *Revista Penal México*, 9(16-17), 179-194.
- Organización de las Naciones Unidas. La resolución 2200 A (XXI) de la Asamblea General “*Pacto*

- Internacional de Derechos Civiles y Políticos Adoptado*” (16 de diciembre de 1966), disponible en: <https://stcs.senado.gob.mx/docs/09.pdf>
- Petit, E. (2000). *Derecho Romano* (XVI Ed.). Editorial Porrúa: México.
- Protocolo n° (STCE n° 194). Modificación del texto del Convenio Europeo de Derechos Humanos por las nuevas disposiciones. (1 de junio de 2010).
- Protocolo n° (STCE n° 213). Modificación del texto del Convenio Europeo de Derechos Humanos por las nuevas disposiciones. (1 de agosto de 2021).
- Ribes Ribes, A. *El derecho a no declarar contra sí mismo y el principio non bis in idem en materia tributaria, a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*. Ponencias del VI Congreso Tributario. Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales, 2011.
- Alcácer Guirao, R. (2013). El derecho a no ser sometido a doble procesamiento: discrepancias sobre el *bis in idem* en el tribunal europeo de derechos humanos y en el tribunal constitucional. *Justicia Administrativa: Revista de Derecho Administrativo*, (61), 25-52.
- Rivero, J. R. C., Rivas, J. M. M., & Yáñez, S. O. (Eds.). (2017). *Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos: comentada*. Tirant lo Blanch.
- Tesis: 1a. LXV/2016 (10a.), Instancia: Primera Sala, Décima Época, Materias(s): Constitucional, Penal, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 28, marzo de 2016, Tomo I, página 988, Tipo: Aislada
- Tesis: I.1o.A.E.2 CS (10a.), Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Décima Época, Materias(s): Constitucional, Administrativa, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 29, abril de 2016, Tomo III, página 2516, Tipo: Aislada
- Tesis: I.4o.A.170 A (10a.), Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Décima Época, Materias(s): Administrativa, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 69, agosto de 2019, Tomo IV, página 4588, Tipo: Aislada
- Vallejo, M. J. (2003). Principio constitucional «ne bis in idem» (A propósito de la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 2/2003). *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 584.