

La discrecionalidad administrativa en los delitos fiscales y su compatibilidad con los derechos humanos en México

Administrative Discretion in Tax Crimes and Its Compatibility with Human Rights in Mexico

Lizzeth Aguirre Osuna

Doctora en Ciencias Jurídicas y profesora investigadora de tiempo completo en la Universidad Autónoma de Baja California Sur (UABCS). Integra el comité académico y el núcleo académico básico del Posgrado Interinstitucional en Derechos Humanos y del Doctorado en Estudios Socioecológicos. Miembro del SNII -Nivel 1, perfil PRODEP y una sólida trayectoria en investigación sobre derechos humanos, derecho fiscal, turismo y sostenibilidad. Entre sus aportaciones destaca el análisis de los derechos humanos vinculándolos con el desarrollo social, en contextos locales, especialmente en Los Cabos. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1413-4854>)

Resumen: Este artículo analiza la facultad discrecional conferida a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) por el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación para solicitar el sobreseimiento de procesos penales por delitos fiscales. Se examina la compatibilidad de esta facultad con los principios de equidad, seguridad jurídica, legalidad y debido proceso, desde una perspectiva de derechos humanos. Se argumenta que la falta de criterios normativos claros y la ausencia de obligación de motivar las decisiones administrativas vulneran el Estado de Derecho y generan tratos desiguales entre contribuyentes. A partir de

Recibido: 18 de octubre 2025. Dictaminado: 7 de noviembre de 2025

Abstract: This article analyzes the discretionary authority granted to the Ministry of Finance and Public Credit (SHCP) under Article 92 of the Federal Fiscal Code to request the dismissal of criminal proceedings for tax offenses. It examines the compatibility of this power with the principles of equity, legal certainty, legality, and due process from a human rights perspective. The study argues that the lack of clear normative criteria and the absence of a legal obligation to justify administrative decisions undermine the rule of law and result in unequal treatment of taxpayers. Based on a legal and

un enfoque jurídico y doctrinal, se concluye que es necesario reformar el marco normativo vigente para establecer límites precisos a la discrecionalidad administrativa, garantizar el control jurisdiccional y asegurar la protección efectiva de los derechos humanos en el ámbito fiscal penal.

Palabras clave: Delitos fiscales; Facultad discrecional; Derechos humanos; Seguridad jurídica; Sobreseimiento penal.

doctrinal analysis, the article concludes that it is necessary to reform the current regulatory framework to establish precise limits on administrative discretion, ensure judicial oversight, and effectively protect human rights within the context of fiscal criminal law.

Keyword: Tax offenses; Discretionary authority; Human rights; Legal certainty; Criminal case dismissal.

SUMARIO: INTRODUCCIÓN I. DISPOSICIONES COMUNES A LOS DELITOS FISCALES II. DELITOS FISCALES SUSCEPTIBLES DE SOBRESEIMIENTO III. EL SOBRESEIMIENTO DE LOS PROCESOS IV. FACULTADES DISCRECIONALES V. LA DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA EN LOS DELITOS FISCALES VI. DERECHOS HUMANOS Y DISCRECIONALIDAD VII. CONCLUSIONES VIII. BIBLIOGRAFÍA.

Introducción

En el marco del sistema jurídico mexicano, el Estado de Derecho se fundamenta en la aplicación imparcial y predecible de normas jurídicas (Ruiz, 2013). Sin embargo, ciertas disposiciones legislativas pueden generar tensiones con estos principios fundamentales. Un ejemplo notable es el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación (CFF), que otorga a la SHCP la facultad discrecional de solicitar el sobreseimiento de procesos penales fiscales, siempre que los imputados paguen o garanticen los créditos fiscales.

Esta prerrogativa ha suscitado un debate jurídico significativo, ya que su ejercicio puede afectar los principios de equidad y seguridad jurídica. La equidad exige que las normas se apliquen de manera uniforme a todos los contribuyentes, sin privilegios ni discriminaciones (Martínez, 2005). No obstante, la discrecionalidad conferida a la SHCP

puede dar lugar a tratos desiguales entre contribuyentes en situaciones similares, dependiendo de la interpretación subjetiva de la autoridad sobre la satisfacción del pago o garantía ofrecida.

Por otro lado, la seguridad jurídica implica que las leyes sean claras y predecibles, permitiendo a los ciudadanos anticipar las consecuencias legales de sus acciones. La falta de criterios objetivos y transparentes en el ejercicio de esta facultad discrecional puede generar incertidumbre entre los contribuyentes, quienes no pueden prever con certeza si su conducta será objeto de acción penal o si podrán beneficiarse del sobreseimiento.

Este artículo se propone analizar la compatibilidad de la facultad discrecional conferida a la SHCP por el artículo 92 del CFF con los principios de equidad, seguridad jurídica, legalidad y debido proceso. A través de un examen crítico de la normativa vigente y su aplicación práctica, se busca identificar las implicaciones de esta disposición para el estado de derecho y proponer reformas que limiten o regulen dicha discrecionalidad, estableciendo criterios claros y objetivos para el sobreseimiento.

Esta investigación documental tiene un enfoque cualitativo a través de la observación no participativa y el estudio de caso. El plan general para responder las interrogantes es un diseño no experimental, en el que se realizan estudios cualitativos de diseño transversal. Los métodos de interpretación del derecho usados son Exegético, Dialéctico e Histórico. Las técnicas de análisis comienzan por recopilación selectiva de datos, reducción para su identificación, clasificación, síntesis y agrupamiento.

Disposiciones comunes a los delitos fiscales

El derecho penal como una rama del derecho público compuesta por normas que tipifican las conductas ilícitas de las personas, estable-

ciendo las consecuencias legales de ellas derivadas, el procedimiento y órganos del estado encargado la aplicación de las penas que merece dicha conducta (Campoy, 2020).

Un delito de conformidad con el artículo 70. del Código Penal Federal (2024) es “el acto u omisión que sancionan las leyes penales”. Sin embargo, la mayoría de los delitos fiscales están contemplados en el CFF y no en el Código Penal Federal, esto debido a su artículo 6, que establece que en los delitos no previstos en este Código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, prevaleciendo la especial sobre la general.

El CFF es reconocido como ley especial, por lo que predomina sobre el Código Penal Federal para establecer delitos fiscales, sin embargo, podemos ver que en ninguno de sus apartados se define qué es un delito en materia fiscal.

La doctrina los ha calificado como acciones u omisiones, que van en contra del Fisco, perpetradas por los contribuyentes, o como conductas descritas por las disposiciones *fiscales* a las que se le imputa una pena privativa de la libertad por violentar las normas del sistema jurídico tributario (Yupangui, 2017).

La ilicitud es el calificativo de una conducta que en la materia fiscal se manifiesta en infracciones o en delitos. Las infracciones o los delitos fiscales pueden ser tanto de ejecución como de omisión, ambos punibles. En materia de delitos fiscales más que la rehabilitación del delincuente interesa punir aflictiva o represivamente, intimidar a los posibles futuros infractores y producir escarmiento. Lo más importante en el derecho fiscal es la protección del interés económico del Estado (Campoy, 2020).

Podemos concluir que un ilícito fiscal es un acto u omisión que es determinado como tal y sancionado por las leyes fiscales, en especial, por el CFF (2024), el cual es el ordenamiento que estipula las conductas que son consideradas como delito y sus correspondientes sancio-

nes. En los delitos fiscales la querella es un requisito procedimental, ya que para proceder penalmente en caso de los delitos fiscales se requiere que previamente, la SHCP formule querella, únicamente tratándose de los siguientes delitos:

Tabla 1.

Fundamento Legal	Delito
105	Equiparables al contrabando.
108	Defraudación fiscal.
109	Defraudación fiscal equiparada.
110	Delitos relacionados con registro federal de contribuyentes.
111	Delitos relacionados con presentación de declaraciones o contabilidad.
112	Depositaría e interventoría infiel.
114	Delitos cometidos por servidores públicos que visiten o embarguen sin mandamiento escrito.

Elaboración propia a partir del CFF.

La querella es la figura jurídica mediante la cual quien considere que ha sido víctima de algún delito, lo hace saber al Agente del Ministerio Público, en los delitos fiscales por disposición del artículo 92, se considera que la SHCP es la víctima u ofendida (CFF, 2024).

En los delitos de Contrabando, Presunción de Contrabando y Robo de Mercancías en Recinto Fiscal o Fiscalizado, es necesario que la SHCP declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio. En los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido es menester formular la declaratoria de perjuicio. En los demás delitos bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Delitos fiscales susceptibles de sobreseimiento

Sin embargo no todos los delitos fiscales de carácter federal son susceptibles de sobreseerse. En términos del artículo 92 de CFF, *únicamente* pueden sobreseerse:

Tabla 2.

Fundamento legal	Delito
102	Delito de Contrabando
103	Delito de Presunción de Contrabando
105	Delito de Contrabando Equiparado
108	Defraudación fiscal
109	Defraudación fiscal equiparada
110	Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes
111	Delitos relacionados con la Contabilidad
112	Delitos de los depositarios
114	Delitos de los servidores públicos
115	Delito de robo en recinto fiscal o fiscalizado

Elaboración propia a partir del artículo 92 del CFF.

Respecto a estas figuras delictivas podemos exponer lo siguiente:

El Contrabando, previsto en el artículo 102 del CFF (2024), lo comete quien introduzca al país o extraiga de él mercancías omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias, sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito, de importación o exportación prohibida, interne mercancías extranjeras procedentes de una franja o región fronteriza al resto del país en cualquiera de los casos anteriores o quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregados legalmente.

Este delito primariamente se tipificó para proteger la hacienda pública y el régimen tributario, debido a la evasión de impuestos que se generaba al ingresar mercancía por puntos clandestinos distintos a las

aduanas. Ha dejado de ser un delito que resguarda intereses netamente económicos y se ha convertido en una figura que influye en la comisión de otros delitos de mayor trascendencia, como lo es el tránsito internacional de droga (Fuentes, 2023).

El delito de Presunción de Contrabando, previsto en el artículo 103 del CFF (2024), abarca 23 supuestos legales, que comprenden ilícitos aduaneros, catalogados como un acto cometido evadiendo las leyes o regulaciones aduaneras, así como los impuestos, falsificando documentos relacionados con la importación o exportación de mercancías, realizando fraude o contrabando de mercancías (Ruiz, 2024).

El delito de Contrabando Equiparable, previsto en el artículo 105 del CFF (2024), establece 15 hipótesis normativas que se castigan como si se tratara de contrabando, entre otros casos cuando el sujeto activo enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder mercancía extranjera que no sea para su uso personal, sin la documentación que compruebe su estadia legal en el país, tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido, importe vehículos en franquicia destinados a permanecer definitivamente en franja o región fronteriza del país o los internen temporalmente al resto del país, sin tener su residencia en dicha franja o región o sin cumplir los requisitos legales.

Defraudación fiscal, lo comete quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. La omisión total o parcial de alguna contribución comprende, sin distinción, pagos provisionales, definitivos o el impuesto del ejercicio en términos de las disposiciones fiscales. Se presume cometido este delito cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita (CFF, Art. 108, 2024).

En el delito de defraudación fiscal, el sujeto activo es el imputado como contribuyente o su representante legal, en el caso de las personas morales, el pasivo corresponde al fisco federal quien sufre el daño, la

conducta corresponde a la acción si se configura el uso de engaños u omisión cuando ocurre el aprovechamiento del error el nexo causal es el uso de engaños que emplea el sujeto activo para omitir el pago total o parcial de tributos (Miranda, 2023).

Defraudación fiscal equiparada, incluido en el artículo 109 del CFF (2024), implica la realización de conductas tales como consignar en las declaraciones deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente ganados o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos conforme a las leyes, perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la desigualdad en los plazos, omita pagar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado, se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal, aparente uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal u omita presentar por más de doce meses las declaraciones definitivas.

Delitos relacionados con registro federal de contribuyentes, los diversos supuestos están en el artículo 110 del CFF (2024). La comisión de este delito involucra conductas por parte del sujeto activo como omitir 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, rendir con falsedad datos, informes o avisos a que se encuentre obligado o usar intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

Delitos relacionados con presentación de declaraciones o contabilidad, podrían incurrir en este delito al registrar sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos, ocultar, altere o destruya total o parcialmente los libros sistemas o registros contables, así como la

documentación relativa a los asientos respectivos, al determinar pérdidas con falsedad u omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa (CFF, Art. 111, 2024).

Depositaría e interventoría infiel (Art. 112, CFF). Comete este delito quien dispone para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, los oculte o no los ponga a disposición de la autoridad.

Delitos cometidos por servidores públicos que visiten o embarguen sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente, las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales (CFF, Art. 114, 2024).

Delito apoderamiento de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado (CFF, Art. 115, 2024).

El sobreseimiento de los procesos

El sobreseimiento según Carpizo (2007) proviene: “(Del latín *superse-dere*, cesar, desistir). Es la resolución judicial por la cual se declara que existe un obstáculo jurídico o de hecho que impide la decisión sobre el fondo de la controversia” (p. 2937). El sobreseimiento puede aplicarse a las distintas ramas procesales, pero en materia penal tiene connotaciones diferentes de acuerdo a Carpizo (2007) en el: “proceso penal el sobreseimiento adquiere rasgos peculiares, y sus efectos son diversos a los que dicha institución posee en las restantes ramas procesales, en cuanto a que equivale a una sentencia absolutoria con autoridad de cosa juzgada” (p. 2939).

El artículo 328, Código Nacional de Procedimientos Penales (2024), señala que el sobreseimiento firme tiene efectos de sentencia absolutoria, que pone fin al procedimiento en relación con el imputado en cuyo

favor se dicta, inhibe una nueva persecución penal por el mismo hecho y hace cesar todas las medidas cautelares que se hubieran dictado.

Hemos reiterado que el delito fiscal es un ilícito que vulnera las disposiciones tributarias y que adquiere mayor notabilidad, ya que va en contra del interés público (Ortega, 2012), por lo que el sobreseimiento se constituye en una figura importante para nuestro proceso penal y en general para la sociedad, ya que a través de este, se evita que una persona sea juzgada por un hecho que no sería justiciable o no existieran las condiciones para que se ventile en los tribunales dicho asunto facultando al ministerio público, al imputado o su defensor para que pueda decidir por una alternativa diferente a la de formular acusación, lo cual si bien es manifestación del ejercicio negativo del poder de acusar, no resulta del todo discrecional, sino que se encuentra sujeto a control judicial.

En el artículo 327 del Código Nacional de Procedimientos Penales (2024), se dispone que el Ministerio Público, el imputado o su Defensor podrán solicitar al Órgano jurisdiccional el sobreseimiento de una causa; y compete al Órgano jurisdiccional resolver lo conducente. El sobreseimiento procederá cuando: el hecho no se cometió o no constituye delito, aparezca claramente establecida la inocencia del imputado, esté exento de responsabilidad penal, el Ministerio Público estime que no cuenta con elementos suficientes para fundar una acusación, se extinga la acción penal, una ley o reforma posterior derogue el delito por el que se sigue el proceso, el hecho de que se trata haya sido materia de un proceso penal en el que se hubiera dictado sentencia firme respecto del imputado, muerte del imputado, o los demás casos en que lo disponga la ley, como es el caso de lo que se dispone específicamente sobre los delitos fiscales.

El legislador apuesta por una discrecionalidad muy limitada tanto en el ejercicio, como en la desestimación del ejercicio de la acción penal pública para el Ministerio Público. Esto que en principio, no solo

favorece al imputado, pues se garantiza para él la verificación de que la causa tramitada hasta ese momento en su contra, culmine sin transitar por un juicio, así también se garantiza el respeto de los derechos que le asisten, dentro de ellos, el de la proscripción de la persecución inmotivada o sin causa probable, sino que además favorece a la sociedad en general, pues evita que se inviertan recursos del Estado en procesos que no se deben ventilar en los tribunales no solo por la imposibilidad legal de considerar que el hecho reputado como criminoso en un primer momento se produjo, sino que en cualquier caso, no existen las condiciones para trasladar el caso a la siguiente etapa (Tapia, 2017).

Respecto a los procesos por los delitos fiscales del apartado anterior, el artículo 92 del CFF (2024), establece que se sobreseerán a petición de la SHCP, cuando los imputados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, sanciones y recargos respectivos, o bien esos créditos fiscales queden garantizados a su satisfacción. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal y el asesor jurídico formulen el alegato de clausura. De este precepto legal se observa que la facultad de las autoridades hacendarias de solicitar el sobreseimiento de los delitos fiscales, es discrecional, por lo que no se trata de una obligación exigible por parte del activo de esa clase de antisociales, esto es, la ley otorga a la parte ofendida por conducto de la autoridad correspondiente el libre albedrío para decidir si aun cubiertos tales adeudos, resulta oportuno se continúe con el proceso instaurado y se sancione penalmente al responsable (Ortega, 2012). Además no se establece en que casos la SHCP, decidirá si aun cubiertos los adeudos, es necesario que se continúe con el proceso instaurado y se sancione penalmente al responsable.

La misma Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha señalado: que se trata de una facultad discrecional, y no así de una obligación exigible por parte del activo de esa clase de antisociales, esto es, la ofendida tiene libre albedrío para decidir si aun cubiertos tales

adeudos, resulta oportuno se continúe con el proceso instaurado y se sancione penalmente al responsable; por tanto, atento al principio de especialidad, conforme al cual la norma especial suple a la general, deberá prevalecer la aplicación del precepto legal mencionado en la ley especial, conforme al artículo 6o., párrafo segundo, del código sustantivo invocado (Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito 2012).

Adicionalmente la SCJN por contradicción de tesis ha sostenido que la Secretaría de Hacienda, al solicitar el sobreseimiento de procesos por delitos fiscales, actúa en ejercicio de un derecho legal, y no necesita fundar y motivar su petición más allá de su voluntad de que el proceso culmine (Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2013).

Sin embargo, a pesar del precepto legal y la tesis antes invocada, esta tesis contradictoria que señala que la petición de sobreseimiento de procesos seguidos por delitos fiscales no es para la SHCP una facultad discrecional, sino un derecho, al querer equiparar al Estado con un particular, procesalmente lo que implica que está ejerciendo un derecho y no una facultad que deba fundar y motivar. Se difiere de este criterio ya que constitucionalmente, la autoridad hacendaria debe estar obligada a fundar y motivar la razón por la que otorga o no el sobreseimiento y decide si aun cubiertos tales adeudos, se continuara con el proceso instaurado y se sancionara penalmente al responsable, toda vez que las autoridades tienen facultades y no derechos y esta, es una facultad discrecional. La razón de otórgale esta facultad, aunque el ordenamiento jurídico no lo señala podría tener un origen recaudatorio, tal como lo señala Sánchez (2006):

Al fisco federal le interesa mas que se pague el crédito principal y los accesorios legales causados que se encuentren relacionados con un delito fiscal, que privar

de la libertad al transgresor, pues prioritariamente se inclina por hacer efectiva la sanción administrativa, y secundariamente la sanción judicial (pp. 508, 509).

Sin embargo, en este precepto legal no se señala que tipo de sobreseimiento será el que procede cuando se paguen las paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, sanciones y recargos respectivos, o bien esos créditos fiscales queden garantizados si se trata de un sobreseimiento libre, provisional, total o parcial.

Facultades discrecionales

El artículo 92 del CFF señala que la petición de sobreseimiento de los delitos fiscales se hará discrecionalmente por la autoridad fiscal, antes de que el Ministerio Público Federal y el asesor jurídico formulen el alegato de clausura, por lo que solicitar el sobreseimiento de estos delitos entraña una facultad discrecional de la autoridad.

Una facultad discrecional implica, un: “poder de libre apreciación que la ley reconoce a las autoridades administrativas sobre el contenido de sus actos o de sus acciones” (Carpizo, 2007 p. 1409, 1410). El uso de las facultades discrecionales deberá ser razonado adecuadamente por la autoridad y ese uso puede ser revisado por los tribunales, quienes se asegurarán que los razonamientos que lo apoyan invoquen correctamente las circunstancias del caso, aprecien debidamente los hechos pertinentes y no violen las reglas de la lógica.

Cuando una autoridad goza de discrecionalidad, aun cuando el particular se encuentre colocado en la hipótesis normativa y cumpla con todas sus exigencias, solo tendrá derecho a que se resuelva su petición, pero no a que la autoridad se conduzca en un sentido determinado, ya que esta auténticamente puede elegir entre varias posibilidades por razones de conveniencia. La decisión que la administración toma entre dos o más posibles soluciones, son todas válidas para el derecho. Por lo

que en una facultad discrecional de la administración se encuentra una libertad de elección, ya que sin esa dosis de libertad no es posible concebir a la discrecionalidad (*De la O Soto, 2018*). Lo anterior, condiciona a la autoridad a ejercitar prudentemente dicha facultad, partiendo de hechos objetivos y de datos comprobados y, sobre su base, elabore argumentaciones que no pugnen con la lógica ni la experiencia.

Sin embargo, no se deben confundir las facultades discrecionales con el uso del arbitrio que la ley concede a las autoridades en determinadas condiciones. La arbitrariedad implica actuar al margen de la ley, es decir no partir de fundamento legal alguno en su actuar, para evitar que la autoridad actúe arbitrariamente es fundamental que parta de hechos objetivos y de datos comprobados y, sobre la base de estos, elabore argumentaciones que no pugnen con las reglas de la lógica ni con las máximas de la experiencia, pero vivir en un estado de derecho implica la existencia de límites y control a la discrecionalidad administrativa, ya que “el ultimo paso para acotar el concepto de discrecionalidad es prevenir que no se trata ya de un termino análogo al de libertad plena o poder omnímodo, ni mucho menos puede significar una actuación arbitraria de la Administración” (*Villoslada, 2013, p. 17*).

Para evitar que la autoridad tenga libertad plena, debe existir un control de los elementos discrecionales, una forma de lograrlo es a través de disposiciones legales, o bien a falta de ellas de decisiones de tribunales que limiten la actuación de la autoridad al basarse en los principios generales del derecho.

Entre los elementos para el control de la discrecionalidad, encontramos el control de elementos reglados, que implica verificar la existencia de una ley que habilite dicha potestad, contenido, órgano competente, finalidad perseguida y finalidad seguida; el control de hechos determinantes, en el que se analiza la realidad fáctica que justifica la discrecionalidad; el control de conceptos jurídicos indeterminados, para someter las actuaciones de la administración a fiscalizaciones

conforme la motivación de la norma que creó el concepto indeterminado; control de los principios generales del derecho, tales como interdicción de la arbitrariedad, seguridad jurídica, buena fe, entre otros, que constituyen límites a las facultades discrecionales; y control de la motivación, para verificar que la motivación sea suficiente, razonable, racional y proporcional (Dioses, 2021).

Por su importancia a continuación se desarrollan los principios generales del derecho que limitan las facultades discrecionales: Principio de Interdicción de la Arbitrariedad, Principio de Proporcionalidad, Principio de Buena Fe y Confianza Legítima, Principio de Igualdad y el Principio de Interdicción de la Excesividad y Principio de Motivación. A pesar de que en nuestros ordenamientos legales no se señalan explícitamente todos estos principios, de su análisis, se pueden inferir, por lo que a continuación se explican:

Principio de interdicción de la arbitrariedad, implica que si el único apoyo de una determinada resolución, es la voluntad de quien la adopta, resulta insuficiente, en un Estado de Derecho para ser legal, pues debe incorporar razones de fondo que justifique la legitimidad de la decisión discrecional, en cuanto que su contenido sea el determinado por el ordenamiento legal, ya que de acuerdo a Villoslada (2013) si: “la valoración de esos factores lleva a un resultado inconsistente con la realidad de los hechos o ajeno al fin de la norma que otorgaba la potestad, la actuación de la administración habrá sido arbitraria” (p. 34).

Principio de Motivación, esta debe ser suficiente, deben exponerse las razones por las cuales la autoridad resuelve en determinado sentido para evitar abusos (Dioses, 2021).

Principio de proporcionalidad, este principio parte de la necesidad de que la autoridad al hacer uso de sus facultades discrecionales armonice los medios utilizados y la finalidad perseguida, ya que los tribunales

han sostenido que debe respetarse su ejercicio a condición de que se dé un ejercicio prudente de tal arbitrio, es decir, que la autoridad parta de hechos objetivos y de datos comprobados y, sobre la base de estos, elabore argumentaciones que no pugnen con las reglas de la lógica ni con las máximas de la experiencia (Villoslada, 2013).

Principio de buena fe y confianza legítima, implica que la confianza debe basarse en hechos externos producidos por la administración pública lo suficientemente concluyentes que permitan confiar en la apariencia de legalidad de la actuación administrativa a través de actos concretos. El artículo 68 del CFF, dispone que los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

Principio de igualdad, sirve para reducir la discrecionalidad de la que goza la Administración en el ejercicio de la potestad de autoorganización. Según Villoslada (2013) consiste en “controlar los posibles abusos de la Administración en el ejercicio de potestades discrecionales está muy ligada, ... a la vinculación de la Administración a sus propios precedentes, que debe actuar con imparcialidad para garantizar la igualdad en trato” (p. 32).

Principio de Interdicción de la Excesividad, la administración no puede exigir algo irracional o excesivo, sino únicamente lo necesario y proporcional (Dioses, 2021).

La discrecionalidad administrativa en los delitos fiscales

El artículo 92 del CFF otorga a las autoridades fiscales la facultad discrecional de solicitar el sobreseimiento de los delitos fiscales cuando los imputados paguen o garanticen los créditos fiscales a su satisfacción. Se trata de una facultad discrecional porque la ley deja a la administración el poder de libre de apreciación para decidir si va a obrar o a abstenerse, si va a hacer o no hacer (Bernal, et al., 2014).

La discrecionalidad administrativa se traduce en la razonabilidad que debe ejercer la autoridad de acuerdo a su competencia, para solventar situaciones cuyas particularidades no están contempladas en la ley, pero demandan una solución, por lo que es fundamental la motivación de los actos administrativos, en el que se debe dejar plasmado su competencia, antecedentes, objeto y causa de hecho y de derecho, que justifique el acto administrativo (Escala, 2023).

Sin embargo, una facultad discrecional no significa libertad plena, ni poder absoluto y menos aun poderes desmedidos, ya que deben ser facultades concretas, limitadas y reguladas por la ley con elementos reglados y supeditada a la realización de los fines específicos encomendados por el ordenamiento jurídico (Aguirre, 2022).

Pero en este precepto legal no establece con claridad en que casos la autoridad puede negarse a otorgar el sobreseimiento del proceso penal, aun cuando se paguen o garanticen los créditos fiscales. Esta omisión resulta relevante, ya que uno de los factores que permiten el uso de las facultades discrecionales por parte de la autoridad es la reglamentación que la rige, ya que si no se contemplan todas las posibles circunstancias presentaran un mayor grado de discrecionalidad (Moo & del Ángel, 2022). Por lo que esta facultad discrecional no se encuentra debidamente reglada, al menos no mediante una ley o reglamento accesible y previsible para los contribuyentes.

Adicionalmente los actos discrecionales pueden o no ser emitidos, dependiendo de la apreciación subjetiva de la autoridad, si no se determina cual es su finalidad concreta, esta debe ser el interés público, lo valora subjetivamente el órgano emisor en su margen de libertad de apreciación (Bernal et al., 2014). Los actos discrecionales deben reunir los siguientes requisitos:

Tabla 3.

Requisitos de la discrecionalidad administrativa
La ley indica los lineamientos a los que se sujeta.
Satisface el interés publico
Su finalidad es el bien común
Se sujeta a los principios generales del derecho
Fundada y motivada
No afecta derechos humanos

Elaboración propia a partir de Bernal et al., 2014).

Podemos afirmar que la actividad discrecional debe derivar de una norma jurídica que regule adecuadamente la facultad discrecional, lo que constituye límites a la libertad de apreciación y la distingue de la arbitrariedad, la primera, es el ejercicio de potestades previstas en la ley, pero con cierta libertad de acción, escogiendo la opción que más le convenga al interes publico y; la segunda, por el capricho de quien detenta el poder, sin tener en cuenta los principios dictados por la razón, la lógica o las leyes. La motivación del acto discrecional pasa a constituir una garantía del derecho de defensa, incluido el derecho a la tutela judicial efectiva para obtener una resolución fundada en derecho y, por otro lado, es la justificación objetiva, pues esta respaldada y justificada con datos fácticos, garantizando la legalidad y oportunidad de esta, así como la congruencia entre los motivos y fines que la justifican (Castro, 2023).

Sin embargo para el ejercicio de esta facultad discrecional no se establece con precisión en que caso la autoridad puede negar el sobreseimiento aun cuando se hayan pagado los créditos fiscales, ni se obliga a la autoridad a fundar y motivar esa negativa, por lo que considero que esta facultad discrecional no cumple con los requisitos de la discrecionalidad administrativa pues la ley no indica los lineamientos a los que deberá sujetarse, no permite la satisfacción del interés publico, no identifica su finalidad, no se sujeta a los principios generales del derecho, la autoridad no se ve obligada a fundamentar y motivar adecuadamente, violentando los derechos humanos (Aguirre, 2022).

Derechos humanos y discrecionalidad

En un Estado constitucional de derecho, todas las autoridades se encuentran obligadas a garantizar la observancia irrestricta de los derechos humanos, conforme lo establece el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho precepto impone a todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, bajo los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Desde esta perspectiva, el ejercicio de facultades discrecionales por parte del Estado, particularmente en materias sensibles como la penal fiscal, debe sujetarse a estándares reforzados de control, legalidad y justificación, a fin de asegurar su compatibilidad con los principios constitucionales y los tratados internacionales en la materia. La omisión de criterios normativos claros que regulen el uso de estas facultades pone en riesgo la vigencia de los derechos fundamentales y puede traducirse en actos arbitrarios. Las actuaciones de las autoridades deben sujetarse a las disposiciones constitucionales e instrumentos internacionales de derechos humanos, debido a que su incumplimiento

les puede acarrear responsabilidades, civiles, administrativas o penales. (Quiroz & Zhapa, 2019).

El artículo 92 del CFF otorga a la SHCP, en su carácter de víctima u ofendida, la facultad discrecional de solicitar el sobreseimiento en procesos penales relacionados con delitos fiscales, cuando los imputados paguen o garanticen las contribuciones adeudadas, así como las sanciones y recargos correspondientes. Esta disposición plantea importantes cuestionamientos desde una perspectiva de derechos humanos, en especial respecto a los principios de equidad, legalidad, seguridad jurídica, tutela judicial efectiva y prohibición de la arbitrariedad.

Violación al principio de equidad, este principio exige que las autoridades apliquen las normas de manera uniforme y sin privilegios indebidos. Sin embargo, la disposición referida permite que la SHCP determine discrecionalmente si solicita o no el sobreseimiento, incluso cuando el contribuyente ha cumplido con los requisitos establecidos por la ley. Esto puede dar lugar a tratamientos desiguales entre personas en situaciones jurídicas equivalentes, afectando así el derecho a la igualdad ante la ley consagrado en los artículos 1º y 4º constitucionales, así como en el artículo 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH).

Afectación al principio de seguridad jurídica, que implica certeza respecto de las consecuencias jurídicas que derivan de las conductas de los ciudadanos. En el contexto fiscal penal, la ausencia de criterios objetivos, claros y predecibles para que la SHCP decida si solicita o no el sobreseimiento, genera un margen de incertidumbre incompatible con un sistema jurídico que aspire a la estabilidad y previsibilidad de las normas. Esta indeterminación también puede vulnerar el derecho al debido proceso legal, recogido en el artículo 14 constitucional y el artículo 8 de la CADH.

Tutela judicial efectiva y debida motivación, el ejercicio de una facultad administrativa, aunque discrecional, no puede desligarse del

deber de fundar y motivar adecuadamente los actos de autoridad. La jurisprudencia constitucional ha sostenido que todos los actos que afecten derechos deben estar debidamente motivados y ser susceptibles de control jurisdiccional. La negativa a sobreseer un proceso penal, aun cuando se han satisfecho los requisitos legales, sin una motivación clara, razonable y proporcional, vulnera el derecho a una tutela judicial efectiva (art. 17 constitucional) y al control jurisdiccional de los actos de la administración.

Prohibición de la arbitrariedad, puesto que la discrecionalidad administrativa no equivale a un poder ilimitado. En palabras de la SCJN, la discrecionalidad debe ejercerse dentro de los márgenes constitucionales y respetar los derechos fundamentales. De lo contrario, se convierte en arbitrariedad, entendida como la actuación que no tiene sustento en normas, principios ni razones objetivas. El ejercicio de la facultad que otorga el artículo 92 del CFF sin criterios normativos claros ni deber de motivación efectiva constituye un riesgo de actuaciones arbitrarias, en contravención del principio de legalidad (art. 16 constitucional) y del artículo 2 de la CADH.

Necesidad de límites normativos y control jurisdiccional, el uso de facultades discrecionales debe estar acotado por límites normativos explícitos y por el control judicial efectivo. La ausencia de parámetros objetivos para que la SHCP determine cuándo procede o no el sobreseimiento deja en el ámbito de lo subjetivo una decisión que afecta derechos sustantivos y procesales. Se propone que la legislación fiscal penal establezca lineamientos normativos claros, de observancia obligatoria para la autoridad, y que garantice el derecho del contribuyente a impugnar una decisión negativa a través de medios de defensa eficaces.

En conclusión, la discrecionalidad administrativa prevista en el artículo 92 del CFF debe ser revisada a la luz de los estándares constitucionales e internacionales en materia de derechos humanos. Resulta

ineludible establecer límites normativos claros, criterios objetivos y un sistema de control que garantice el uso razonado, proporcional y no arbitrario de dicha facultad, en aras de preservar el principio de legalidad y asegurar la plena vigencia de los derechos humanos en el ámbito del derecho penal fiscal.

Conclusiones

El presente estudio permitió evidenciar que la facultad discrecional otorgada a la SHCP para solicitar el sobreseimiento de los procesos penales por delitos fiscales, conforme al artículo 92 del CFF, plantea serias tensiones con los principios fundamentales del Estado de Derecho, particularmente con la legalidad, la seguridad jurídica, la equidad y la tutela efectiva de los derechos humanos.

Si bien el sobreseimiento constituye una figura procesal legítima que puede favorecer a la eficiencia del sistema penal y a la racionalización del uso de recursos judiciales, su configuración en materia fiscal adolece de una regulación clara, objetiva y accesible. En su formulación actual, se permite a la autoridad hacendaria ejercer dicha facultad sin obligación expresa de fundar y motivar su decisión, incluso en los casos en los que el contribuyente ha cumplido con el pago o garantía del crédito fiscal a satisfacción de la autoridad. Esta omisión normativa debilita la previsibilidad del derecho y genera escenarios de incertidumbre jurídica para los justiciables.

Además, el estudio demuestra que la ausencia de criterios normativos para delimitar esta facultad discrecional vulnera los principios de igualdad ante la ley y de seguridad jurídica, al permitir que contribuyentes en situaciones fácticas equivalentes reciban un trato desigual, en función de decisiones administrativas carentes de fundamentación y transparencia. Esta situación compromete el derecho a un debido proceso y obstaculiza el acceso efectivo a mecanismos de impugnación

judicial. Desde un enfoque de derechos humanos, la discrecionalidad administrativa debe estar limitada por parámetros normativos que impidan su degeneración en arbitrariedad. En este sentido, se identificó que la actual no satisface los estándares constitucionales ni los principios convencionales derivados del bloque de constitucionalidad mexicano, en particular el principio pro persona y el deber de motivación de todo acto de autoridad que incida en los derechos de los gobernados.

En virtud de lo anterior, resulta necesario reformar el marco normativo aplicable a esta facultad. Se propone una modificación al artículo 92 del CFF que: establezca criterios claros y verificables para el ejercicio del sobreseimiento; exija la debida motivación de las decisiones adoptadas por la SHCP en esta materia; y habilite el control jurisdiccional efectivo para garantizar la legalidad y constitucionalidad de los actos discrecionales. Solo mediante estos ajustes será posible asegurar que el uso de esta figura procesal se realice dentro de los márgenes del Estado constitucional de Derecho y con pleno respeto a los derechos humanos de los imputados.

Bibliografía

- Aguirre, L. A. (2022). *Las facultades discrecionales de la autoridad fiscal*. Universidad Autónoma de Baja California Sur.
- Campoy, A. (2020). "Breve análisis de los delitos fiscales en México". *Revista de investigación académica Sin Frontera*. Recuperado de: <https://revistainvestigacionacademicasinfrontera.unison.mx/index.php/RDIASE/article/view/16>
- Carpizo, J. (2007) Sobreseimiento. *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa. p. 2937.
- Código Fiscal de la Federación (2024) Artículos 92-115. 12 de noviembre de 2021.
- Código Penal Federal (2024) Artículos 6, 7, 400 Bis. 17 de enero de 2024.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2024) Artículo 1. 5 de febrero de 1917, 31 de octubre de 2024.

- Cárdenas, J. C. T. (2017) EL SOBRESEIMIENTO. p. 118.
- Castro Fuentes, Camila Antonieta. (2023). El control judicial de la discrecionalidad administrativa. *Revista chilena de derecho y ciencia política*, 14, 13. Epub 06 de noviembre de 2023. <https://dx.doi.org/10.7770/rchdcp-v14n1-art337>
- De la O Soto, J. G. (2018): “La discrecionalidad administrativa y su falta de control en México.”, *Revista Caribeña de Ciencias Sociales* (enero 2018). Recuperado de: <http://www.eumed.net/rev/caribe/2018/01/discrecionalidad-administrativa-mexico.html>
- Díoses, J. A. (2021). La facultad discrecional de la administración tributaria y la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad, periodo 2017 - 2019 [Tesis de licenciatura, Universidad Privada del Norte]. Repositorio de la Universidad Privada del Norte. <https://hdl.handle.net/11537/28105>
- Escala, S. M. (2023). El principio de legalidad y la discrecionalidad administrativa en la administración pública. *Revista Cathedra*, (19), 11-22.
- Fuentes, C. E. G. (2023). El delito de contrabando aduanero y su interconexión con el delito de tránsito internacional de droga. *Revista Auctoritas Prudentium*, (29), 8.
- Martínez-Pujalte, C. C. (2005). Los principios constitucionales de igualdad de trato y de prohibición de la discriminación: un intento de delimitación. *Cuadernos Constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol*, (50), 193-218.
- Miranda, J., (2023). La prevención del delito de defraudación fiscal en México. *Universita Ciencia*, 11(30), 79-88. <https://doi.org/10.5281/zenodo.7843296>
- Moo, Z. D. R. C., & del Ángel González, A. (2022). Facultades discrecionales del sat en deducciones personales y derechos humanos. *Tlatemoani: revista académica de investigación*, 13(39), 18-29.
- Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, (2013) Contradicción de Tesis 451/2013.
- Ruiz, D. (2024). Las reglas de comercio internacional y la presunción del delito de contrabando. Universidad Autónoma de Chiapas.

- Ruiz, José Fabián. (2013). ¿Por qué prevalece el estado de derecho? Una aproximación comparada a las explicaciones centradas en la cultura de la legalidad. *Boletín mexicano de derecho comparado*, 46(136), 239-285. Recuperado en 18 de junio de 2025, de http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0041-86332013000100008&lng=es&tlng=es.
- Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito (2012). Tesis Aislada III.20.P.6 P (10a.).
- Ortega C. (2012) *Derecho Fiscal*. México. Editorial Porrúa. p. 533.
- Quiroz Castro, C. E., & Zhapa, E. (2019). Los derechos humanos, referencia para la actuación administrativa del Estado. *Sur Academia: Revista Académica-Investigativa De La Facultad Jurídica, Social Y Administrativa*, 6(11), 9-12. Recuperado de: <https://revistas.unl.edu.ec/index.php/suracademia/article/view/663>
- Tapia, J. (2017). EL SOBRESEIMIENTO. p. 118. <https://content.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2023/02/CODIGO-PROCESAL-PENAL-COMENTADO-TOMO-III-1-1.pdf>
- Villoslada, M. (2013) *El control de la discrecionalidad*. Universidad de la Rioja. 2013. Documento recuperado el 25 Agosto de 2020 de http://biblioteca.unirioja.es/tfe_e/TFE000238.pdf
- Yupangui Carrillo, Y. D. L. M. (2017). *El principio de proporcionalidad en las sanciones tipificadas en el Código Orgánico Integral Penal sobre los delitos en materia tributaria* (Master's thesis, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador)

