
LIZETEE RIVERA LIMA
UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA
lizette.lima@cucea.udg.mx

ESTUDIO JURISPRUDENCIAL MÉXICO-EUROPA DEL DERECHO A LA NO AUTOINCRIMINACIÓN EN LAS CARTAS INVITACIÓN

MEXICAN AND EUROPEAN JURISPRUDENTIAL STUDY OF THE RIGHT TO NO SELF-INCRIMINATION IN THE INVITATION LETTERS

Cómo citar el artículo:

Rivera L, (2025). Estudio Jurisprudencial México-Europa del Derecho a la no autoincriminación en las cartas invitación. Derecho Global. Estudios sobre Derecho y Justicia, XI (31) <https://DOI.org/10.32870/dgedj.v11i31.627>. pp. 273-297

Recibido: 16/11/22 Aceptado: 16/05/23

RESUMEN

La obligación del contribuyente a colaborar con la administración tributaria puede contraponerse al derecho a la no autoincriminación en el supuesto de las cartas invitación. El objetivo de la investigación es contrastar la interpretación jurisprudencial del derecho a la no autoincriminación en México con las resoluciones del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) en materia de cartas invitación. La investigación es cualitativa con alcance descriptivo, la metodología fue la metodología procesal para la interpretación, complementación y aplicación del derecho. Se emplearon los métodos histórico, comparativo, deductivo y sistemático empleados a través de la técnica de investigación documental. Los resultados sugieren que conforme a la jurisprudencia mexicana, las cartas invitación son meros actos declarativos sin afectaciones en la esfera de derechos del contribuyente; aunque, para la jurisprudencia europea, la información otorgada a la autoridad puede violar el derecho a la no autoincriminación dependiendo de los fines que le dé la autoridad.

PALABRAS CLAVE

No autoincriminación, carta invitación, derecho a guardar silencio, sanción fiscal.

ABSTRACT

The taxpayer's obligation to collaborate with the tax administration may oppose the right to non-self-incrimination in the case of invitation letters. The objective of the investigation is to compare the jurisprudential interpretation of the right to non-self-incrimination in Mexico with the resolutions of the European Court of Human Rights (ECHR) regarding invitation letters. This is a qualitative research with a descriptive approach; the methodology was the procedural methodology for the interpretation, complementation and application of the law. We used the historical, comparative, deductive and systematic methods through the documentary investigation technique. Results suggest that according to Mexican jurisprudence, invitation letters are mere declaratory acts without further consequences on taxpayers' rights; however, under European jurisprudence, the information provided to tax authorities may violate the right to non-self-incrimination depending on how the authority uses such information.

KEYWORDS

No self-incrimination, invitation letter, right to remain silent, tax fine.

Sumario: I. Introducción. II. Revisión de la literatura. II.1 El sistema europeo e interamericano de protección de derechos humanos. II.1.1 La interpretación judicial y el dialogo entre cortes. II.2 El derecho humano a la no autoincriminación. II.3 El deber formal de colaboración con la administración tributaria. II.3.1 Las cartas invitación en México III. Metodología. IV. Resultados. V. Conclusiones. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

La obligación del contribuyente de colaborar con la administración tributaria puede contraponerse al derecho a la no autoincriminación cuando el Servicio de Administración Tributaria (SAT) remite al contribuyente cartas invitación para impulsar su cumplimiento; dado que, la autoridad fiscal solicita al contribuyente aportar informes y documentos que pueden resultar autoinculpatorios (Bernal, et al., 2014; Gallegos, 2006) debido a que no hay una limitación legal para la autoridad tributaria sobre el uso y destino de la información que el contribuyente aporte.

En este caso, la negativa del contribuyente a aportar los datos solicitados por la administración tributaria no contraviene la obligación de contribuir contenida en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal; sino, los mecanismos de exacción que emplea la autoridad fiscal.

Bajo esta perspectiva, la reforma en materia de derechos humanos al texto constitucional en 2011 hace posible acudir a instrumentos internacionales que permitan una mayor protección a los derechos humanos (Quintana & Sabido, 2016) de ahí que, en este trabajo se haga alusión a los derechos humanos en lugar de a la interpretación más restrictiva de derechos fundamentales (Villaseñor, 2011).

En este sentido, el objetivo del trabajo es contrastar la interpretación jurisprudencial del derecho a la no autoincriminación en México con las resoluciones del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) en materia de cartas invitación. Se hace notar que la elección de este periodo jurisprudencial obedeció al fuerte desarrollo de los derechos humanos como comenta Zaldívar (2021).

La pregunta de investigación fue: ¿Bajo qué supuestos puede ocurrir la violación al derecho a la no autoincriminación cuando la autoridad hacendaria solicita

información y documentación al contribuyente en las cartas invitación conforme a la jurisprudencia europea y mexicana?

Se eligió el sistema europeo de derechos humanos como referente de comparación con el sistema mexicano en lugar del sistema interamericano porque, a pesar de que las resoluciones de este último son vinculantes para México, el sistema europeo presenta un mayor número de casos relacionados al derecho a la no autoincriminación en materia tributaria. Adicionalmente, la jurisprudencia emitida por el TEDH constituye una fuente de criterios modernos, razonables con coherencia y congruencia argumentativa que puede enriquecer al sistema mexicano a través diálogo entre tribunales constitucionales (Bernal, et al., 2014; Brito, 2008, 2011; Salazar, 2016).

La relevancia del estudio se concentra en aportar mayores elementos de interpretación y análisis del derecho a la no autoincriminación en México en materia fiscal a la luz de la experiencia internacional europea pues, como menciona Espinosa (2016), este tema no ha sido estudiado frecuentemente en la literatura.

II. REVISIÓN DE LA LITERATURA

II.1 El sistema europeo e interamericano de protección de derechos humanos

El Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales también llamado de forma abreviada como Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH), fue aceptado en Roma en 1950 y adoptado paulatinamente por los Estados Europeos (Díaz, 2015); este tratado contempla en los artículos 19 a 51 el establecimiento del TEDH “con el fin de asegurar el respeto de los compromisos que resultan para las Altas Partes Contratantes del presente Convenio y sus Protocolos” (artículo 19 del Convenio Europeo de Derechos Humanos) de los miembros del Consejo de Europa.

Es importante señalar que el TEDH es diferente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) puesto que ambos son parte de organizaciones internacionales distintas. El primero, procede del Consejo de Europa, se encuentra en Estrasburgo y resuelve cuestiones relacionadas a los derechos humanos; el segundo, tiene su

sede en Luxemburgo, es una de las instituciones de la Unión Europea y trata las cuestiones de derecho comunitario (Gobierno de España, n.d.; Mediavilla, 2017).

Respecto al sistema interamericano de protección de los derechos humanos, la Comisión Nacional de Derechos Humanos (2016) refiere que se implementó gracias a la Organización de Estados Americanos, la cual aprobó la Declaración de Derechos y Deberes del Hombre en 1948; aunque, no fue hasta 1956 que se creó la Convención Interamericana de Derechos Humanos. Años más tarde, en 1969, se aprobó la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH) que “contempla tanto la protección de derechos como los mecanismos de protección de los mismo” (p. 5) y posteriormente, en 1979, se instauró la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH).

México se adhirió a la CADH en 1981 y a la CIDH en 1988 (Martínez, 2014). Entre las sentencias de la CIDH en las cuales se ha encontrado responsable a nuestro país destaca el caso Radilla Pacheco, debido a que se reconoció la jurisdicción de la CIDH y se resolvió que los juzgadores locales tenían la obligación de observar en primera término los derechos humanos contenidos en la constitucional federal y los tratados internacionales; además, se determinó la obligación de interpretar las disposiciones legales favoreciendo la interpretación que provea mayor protección al derecho humano (Rangel, 2011), lo cual se conoce como el principio *pro homine* o *pro persona* (Bernal, 2016).

La sentencia anterior impulsó la reforma constitucional de junio de 2011 para incorporar al texto constitucional los derechos humanos (Rangel, 2011) y entre estos, el derecho a la no autoincriminación en el artículo 20 constitucional.

II.1.1 La interpretación judicial y el dialogo entre cortes

Las reformas constitucionales buscan que el texto constitucional refleje los cambios en la sociedad y sus necesidades; sin embargo, este proceso no es ni expedito ni constante, por lo cual Rollnert (2014), en su interpretación de Müller manifiesta que la jurisprudencia constitucional conjuga los elementos normativos procedentes de la Constitución con la realidad social como parte integrante de su decisión.

En México se pueden distinguir dos tipos de jurisprudencias a nivel federa, la jurisprudencia judicial que emana del Poder Judicial y se crea a partir de las decisiones de magistrados o ministros facultados así por la ley y la jurisprudencia administrativa que tiene su origen en tribunales administrativos (Silva, 2013).

El Diccionario Jurídico Mexicano (Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016) aborda la diferencia jurisprudencial antes mencionada al separar la jurisprudencia en lo general y la jurisprudencia en materia fiscal como sigue:

Actualmente se habla de la jurisprudencia en el sentido de doctrina, como modo de interpretar y aplicar una regla de derecho, e incluso de forma más restringida se designa al conjunto de criterios, de interpretación y decisión, establecidos por los tribunales de justicia competentes para emitirla. En suma, la jurisprudencia es la doctrina que establecen los tribunales al interpretar y aplicar las normas jurídicas.

Por tanto, la jurisprudencia en materia fiscal sería aquella doctrina emanada de los tribunales competentes para conocer y resolver asuntos fiscales. Más ampliamente, por jurisprudencia en materia fiscal debe entenderse el conjunto de criterios para la interpretación y aplicación del ordenamiento tributario, que constituye el fundamento de las resoluciones dictadas por los tribunales fiscales en ejercicios de sus funciones jurisdiccionales. (pp. 2236-2237).

Cabe señalarse que en este trabajo nos centramos en la jurisprudencia judicial que tiene implicaciones en la materia fiscal.

Otro aspecto a considerar es que, si bien el sistema jurídico mexicano y el sistema jurídico de justicia europea en materia de derechos humanos son diferentes, ambos buscan la defensa de los derechos humanos; bajo esta perspectiva, la interpretación de jueces, magistrados y ministros no se limita a las condiciones locales. Por lo anterior, la comparación se erige como un método de interpretación entre las Cortes Constitucionales en el cual se aprovecha la experiencia internacional bajo el llamado “diálogo entre tribunales constitucionales” (Brito, 2008, 2011) para aprovechar la experiencia interpretativa de otro país y verterlo en la decisión judicial en beneficio de la sociedad.

II.2 El derecho humano a la no autoincriminación

Este derecho se originó en el siglo XIII dentro del sistema de *common law* como límite a los excesos de los tribunales religiosos en la persecución a la población acusada de herejía (Sarró, 2009).

El derecho a la no autoincriminación también sinónimo del “derecho a no autoinculparse” (Palao, 2016) se ha transformado según Rivero (2015) en el “derecho al silencio” (p. 18) en el sentido que se trata de “un derecho fundamental/garantía, que una persona tiene de no colaborar con su propia condena o de decidir si desea, voluntariamente, introducir alguna información en el proceso penal” (Rivero, 2015, p.19), esto significa que el acusado en un proceso penal no está obligado a colaborar con la autoridad que le acusa.

A nivel Europeo, Ruiz (2009) establece que este derecho se fundamenta en la presunción de inocencia y junto con Palao (2016), opinan que este derecho debe aplicar en el ámbito fiscal al procedimiento administrativo sancionador, aunque este último doctrinista, también refiere la existencia del conflicto entre la autoincriminación y la obligación de declarar los ingresos tributarios puesto que el no declarar conlleva una sanción para el contribuyente.

Así, Palao (2016) expone que el derecho a no autoincriminarse tiene dos vertientes: la primera, implica no declarar contra uno mismo y rige en el procedimiento penal; la segunda, puede usarse en otro tipo de procedimientos pues “se opone a que la información autoincriminatoria obtenida bajo coacción se utilice como prueba de cargo en un procedimiento penal” (p. 90), aunque esto no ha sido ampliamente debatido.

Como explica Sarró (2009), cabe aclararse que si bien el derecho a la no autoincriminación no se encuentra establecido textualmente en el CEDH, el TEDH sí lo ha reconocido expresamente en el artículo 6.1 del convenio antes mencionado, cuyo texto se transcribe a continuación:

Artículo 6.- Derecho a un proceso equitativo

1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que

decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida considerada necesaria por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia...

En el ámbito iberoamericano, Reyes (2019) considera que no se encuentra normado el derecho a la no autoincriminación sobre los documentos que se presentan a la autoridad hacendaria. Por tanto, como sucede en el caso europeo, el sistema interamericano no establece textualmente el derecho a no autoincriminarse; aunque, como explica Herencia (2010), este derecho se encuentra en el artículo 8.2 de la CADH como parte de las garantías judiciales:

Artículo 8. Garantías Judiciales

2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

[...]

g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable, y..."

A nivel nacional, Gallegos (2006) opina que existen dos modalidades o vertientes de este derecho: la primera, obedece a la no obligación de declararse culpable, mientras que la segunda, se entiende como el derecho a no declarar contra uno mismo, ya sea porque el contribuyente se niegue a declarar o incluso mienta al declarar, sin que dichas acciones constituyan un delito en la opinión del autor en referencia, pues, la persona ejerce su derecho a no autoincriminarse.

Al respecto, se puede señalar que si bien la postura dual antes mencionada se encuentra en el derecho mexicano y europeo (Gallegos, 2006), resulta debatible en nuestro país, si el mentir a la autoridad fiscal para obtener un beneficio podría llegar

a constituir un ilícito a la luz del delito de defraudación fiscal, sin que se profundice su análisis en esta investigación.

Como sucede en el caso europeo e interamericano, el derecho a la no autoincriminación no se describe textualmente en la Constitución Federal, pero si está contenido para la materia penal en el artículo 20 apartado B fracción II, que dispone:

Artículo 20. El proceso penal será acusatorio y oral. Se regirá por los principios de publicidad, contradicción, concentración, continuidad e inmediación. [...] B. De los derechos de toda persona imputada: [...] II. A declarar o a guardar silencio. Desde el momento de su detención se le harán saber los motivos de la misma y su derecho a guardar silencio, el cual no podrá ser utilizado en su perjuicio. Queda prohibida y será sancionada por la ley penal, toda incomunicación, intimidación o tortura. La confesión rendida sin la asistencia del defensor carecerá de todo valor probatorio.

En este sentido, Espinosa (2016) expone que el estudio del tema en el país ha sido escaso; sin embargo, la autora resalta que a través de la experiencia internacional en materia fiscal, es posible definir el derecho como “la imposibilidad para que las autoridades fiscales utilicen la información obtenida mediante coacción con el objetivo de imputar conductas delictivas a los contribuyentes” (Espinosa, 2016), lo cual, tiene como consecuencia que las autoridades en los ámbitos administrativo y penal deban allegarse de información a través de medios diferentes a la coacción y amenaza al contribuyente.

II.3 El deber formal de colaboración con la administración tributaria

En México, el deber formal de colaboración con la administración tributaria deriva de la obligación formal a contribuir al gasto público contenida en el artículo 31 constitucional fracción IV (Gallegos, 2006). De esta forma, con el objetivo de recaudar los ingresos públicos, la autoridad hacendaria cuenta con las facultades para requerir a los contribuyentes información que sea necesaria para su comprobación; bajo esta perspectiva, si el contribuyente no colabora, puede cometer una infracción y ser acreedor a sanciones (Sarró, 2009).

Un ejemplo de las facultades con las que cuenta la autoridad tributaria se encuentra en el Código Fiscal de la Federación (1981) al establecer la posibilidad de la autoridad de requerir información, aclaraciones o demás documentos tanto al contribuyente como a los fedatarios públicos e incluso a autoridades que hayan intervenido en la protocolización de algún documento, sin que se establezcan limitantes sobre la documentación; o bien, las infracciones tributarias relativas a la falta de prestación de información e incluso las infracciones efectivas a partir de 2020 relativas a la declaración de los esquemas reportables.

En este aspecto, Hermosín (2018) opina que las facultades de la administración tributaria no pueden sacrificar los derechos del contribuyente al otorgar a la autoridad prerrogativas y atribuciones para recabar datos e información bajo la amenaza al contribuyente de cometer una infracción para posteriormente poder utilizar la información que este le proporciona para inculpar tal sanción; puesto que, la administración tributaria cuenta con herramientas propias para recabar dicha información.

II.3.1 Las cartas invitación en México

La carta invitación en palabras de Ramírez (2020) es una comunicación que emite el Sistema de Administración Tributaria para solicitar cortésmente al contribuyente que realice una acción de forma voluntaria.

Los antecedentes de este tipo de cartas se remontan a la publicación de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo en 2007 y posteriormente a la Ley del Impuesto Sobre la Renta en 2011, ya que, a partir de dichos ordenamientos, la autoridad tributaria empezó a invitar a los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones (Bernal, et al., 2014).

El fundamento de las cartas invitación se encuentra en el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación (1981) fracción III, el cual establece:

Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente: [...] III. Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, la autoridad fiscal, para el mejor ejercicio de sus facultades y las de asistencia al contribuyente, podrá generar la clave de Registro Federal de Contribuyentes con base en la información de la Clave Única de Registro de Población a fin de facilitar la inscripción a dicho Registro; podrá realizar recorridos, invitaciones y censos para informar y asesorar a los contribuyentes acerca del exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras y promover su incorporación voluntaria o actualización de sus datos en el registro federal de contribuyentes. No se considera que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando derivado de lo señalado en el párrafo que antecede, soliciten a los particulares los datos, informes y documentos necesarios para corregir o actualizar el Registro Federal de Contribuyentes

En este sentido, la ley no dispone límites respecto a qué documentos o información puede requerir al contribuyente; por otra parte, la ley establece también que el envío de tales invitaciones no da inicio a las facultades de comprobación, por lo cual, el contribuyente no está obligado a acatar la invitación.

No obstante lo anterior, en opinión de la Procuraduría del Contribuyente (Bernal, et al., 2014), las cartas invitación son materialmente actos de molestia que buscan dar la carga de la prueba al contribuyente ya que, este debe realizar las aclaraciones sobre las observaciones que realiza la autoridad; además, las comunicaciones en comento pueden constituir materialmente liquidaciones de créditos fiscales en los casos en cuales se le invita al contribuyente a cubrir un crédito del cual sin que dicho crédito le haya sido notificado previamente.

Cabe destacarse que las cartas invitación se enviaron de forma constante de 2007 a 2018 con relación a los depósitos en efectivo, ingresos sobre hidrocarburos, entero del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado (Bernal, et al, 2014; Luna, 2018; Servicio de Administración Tributaria [SAT], 2018), resaltando según Luna (2018) que el envío de invitaciones a los contribuyentes hizo que en 2017 se lograra una recaudación mayor al 60% aún por encima de las auditorías.

III. METODOLOGÍA

La investigación es cualitativa con alcance descriptivo. Se utilizó la metodología procesal para la interpretación, complementación y aplicación del derecho propuesta por Ponce de León (2020) puesto que conlleva la obtención de la justicia y la seguridad jurídica en casos concretos.

Por lo anterior, se emplearon los métodos: histórico al observar los antecedentes del problema observado; comparativo, al realizar la comparación jurisprudencial entre México y el TEDH; deductivo, mediante inferencias lógicas de los argumentos expuestos y sistemático, ponderar en el análisis el derecho a la no autoincriminación respecto al deber formal de colaboración con la administración tributaria contenido en el deber formal de contribuir al gasto público.

La técnica de investigación fue la investigación documental a través de la recopilación de leyes, jurisprudencias, libros, artículos de revistas, informes oficiales incluyendo los recuperados a través de bases de datos institucionales por internet y fuentes hemerográficas.

La delimitación de la investigación de la jurisprudencia mexicana fue del 4 de octubre de 2011 al 30 abril de 2021 (Acuerdo General 9/2011; Acuerdo General /2021), periodo que comprendió la décima época de la jurisprudencia debido a las reformas constitucionales y a las subsecuentes modificaciones a la ley reglamentaria del juicio de amparo; asimismo, territorialmente el estudio comprendió de la jurisprudencia válida a nivel federal en materia fiscal.

De esta forma, las jurisprudencias mexicanas provinieron del Semanario Judicial de la Federación. Los criterios de inclusión utilizados fueron:

- a) Haber sido emitidas durante la décima época.
- b) Ser jurisprudencias conforme al artículo 215 de la Ley de Amparo vigente en el periodo estudiado.
- c) Que dichas jurisprudencias no hubieran sido superadas por contradicción de tesis.

d) En su contenido debían abordar las cartas invitación en la administración tributaria y/o el derecho a la no autoincriminación.

Conforme a lo anterior, en el caso de México se obtuvieron un total de ocho jurisprudencias; de estas, cuatro abordan el derecho a la no autoincriminación en el ámbito penal mientras que las cuatro restantes se refieren a las cartas invitación. Por lo que respecta al derecho a la no autoincriminación en nuestro país, la totalidad de las resoluciones contienen supuestos aplicables al ámbito penal y no al ámbito fiscal, estas resoluciones son: PC.III.P. J/12 P, 1a./J. 52/2017, 1a./J. 101/2017 y 1a./J. 16/2020.

Para la localización de las resoluciones del TEDH, primero se realizó una búsqueda en literatura en donde los autores abordaran el tema de las cartas invitación y el derecho a la no autoincriminación (Bernal et al.; Díaz, 2015; García, 2011; Ippolito, 2016; Noriega, 2017; Palao, 2016; Paredes, 2018; 2014; Sarró, 2009).

Cabe aclarar que en el caso de la jurisprudencia europea, no se estableció una limitante de tiempo ya que, las resoluciones el TEDH versan directamente sobre la protección de los derechos humanos desde su creación en 1950, mientras que en México la protección de dichas prerrogativas tuvo lugar hasta 2011; pues, antes a esta fecha se consagraban en el texto constitucional las garantías individuales que es un término procesal (Ovalle, 2016).

A partir de las resoluciones identificadas se consideró como criterio de exclusión que las resoluciones no fueran aplicables a la materia fiscal. Así, se identificaron cinco resoluciones del TEDH en las cuales se abordaban las facultades de las autoridades tributarias y administrativas para requerir información y el derecho a la no autoincriminación.

IV. RESULTADOS

En el caso mexicano, se observó que en las jurisprudencias relativas a las cartas invitación, los tribunales analizaron en todos los casos la definitividad del acto para la procedencia del juicio contencioso administrativo, a saber: XXI.2o.P.A. J/2, 2a./J. 62/2013, PC.III.A. J/59 A y 2a./J. 110/2019.

A mayor abundamiento, la jurisprudencia 2a./J. 62/2013 establece la naturaleza de la carta como un acto declarativo que exhorta al cumplimiento de las obligaciones del contribuyente y por tanto, no impugnabile en juicio, lo cual reitera la tesis PC.III.A. J/59 A. Por otra parte, la tesis XXI.2o.P.A. J/2 concluye que la autoridad fiscal únicamente sugiere la corrección al contribuyente sin que esto constituya una resolución definitiva de la autoridad fiscal. Finalmente, la jurisprudencia 2a./J. 110/2019 aborda tanto la naturaleza declarativa de la carta invitación como de la respuesta que da a esta la autoridad, resaltando que ambas no son impugnables en el juicio contencioso administrativo, pues no resultan en un perjuicio al contribuyente o en actos definitivos.

Conforme a lo anterior, se encontró que en la jurisprudencia mexicana, el derecho a la no autoincriminación se encuentra ligado al ámbito penal y durante el periodo observado, no existen criterios que lo vinculen con la materia fiscal. Por otra parte, los tribunales han estudiado la emisión de las cartas invitación por parte del SAT a partir de su definición como acto impugnabile en el juicio de nulidad y no a la luz del derecho humano a no autoincriminarse.

En el caso europeo, se encontró que la resolución de *Funke vs Francia* se considera un hito, ya que fue la primera resolución en la cual se reconoce la aplicación del derecho a guardar silencio en el ámbito fiscal y se advierte que deriva del derecho humano a un proceso justo y equitativo. En la sentencia de fecha 25 de febrero de 1993, el TEDH resolvió los casos de *Funke*, *Crémiux* y *Miaillhe vs Francia* pero sólo en el caso de *Funke* determinó la violación al artículo 6 párrafo 1.

En el caso *Funke*, la autoridad administrativa requirió al ciudadano alemán residente en Francia para que presentara los extractos de cuentas bancarias en el extranjero. El caso está relacionado con la materia fiscal ya que la autoridad aduanera fue la responsable de provocar la sanción del contribuyente bajo la premisa de que los documentos solicitados debían existir y obrar en su poder, aún cuando la autoridad no tenía la certeza de que realmente fuera así; en consecuencia se violó su derecho a callar y no contribuir a su incriminación.

El caso *Bendenoun vs Francia* de fecha 24 de febrero de 1994 se originó por procedimientos de tipo penal, aduanal y fiscal que resultaron en la imposición de recargos

de los impuestos al contribuyente a partir de la autoridad fiscal y no penal. El TEDH consideró que estos recargos no eran una compensación patrimonial sino una pena para que el contribuyente no reincidiera ya que fueron impuestos bajo reglas de disuasión y sanción, debido a que de no pagarlos, el contribuyente habría sido encarcelado; de ahí que resulta procedente la aplicación del artículo 6 párrafo 1, aunque, el tribunal también determinó que no hubo violación de este principio en el procedimiento.

En la resolución del 17 de diciembre de 1996 del caso *Saunders vs Reino Unido* se analizó el derecho a no autoinculparse en materia penal derivado de un procedimiento administrativo inspector. De esta forma, el tribunal resolvió que al llevar a cabo una investigación administrativa, no corresponde al inspector reunir elementos para iniciar una investigación; resalta también la opinión *Amicus curiae* la cual determinó que el artículo 6 evita la obtención de evidencia auto inculpatoria bajo la amenaza de una sanción judicial.

En la sentencia del 3 de mayo de 2001 de *J.B. vs Suiza*, el TEDH concluyó que el derecho a no autoincriminarse tiene como consecuencia que la sanción impuesta por la autoridad se constituya sin medios de prueba obtenidos coercitivamente y en contra de la voluntad de la persona.

La resolución del caso *Chambaz vs Suiza* de fecha 5 de abril de 2012 resaltó que cuando en un procedimiento se tenga por objeto determinar una multa o los montos adeudados de impuestos, debe aplicarse al procedimiento el artículo 6 del CEDH aún cuando las autoridades renuncien a imponer una sanción financiera por lo cual, en cualquier procedimiento debe regir el procedimiento a guardar silencio.

V. CONCLUSIONES

Entre los sistemas de protección a los derechos humanos, el sistema europeo posee mayor experiencia que el sistema interamericano debido al número de casos y resoluciones que se han presentado históricamente; lo cual, lo convierte en el ejemplo a seguir a nivel mundial. México por su parte, forma parte del sistema interamericano de protección de los derechos humanos e incluso, a causa del mismo, la sentencia de la CIDH del caso *Radilla Pacheco*, impulsó la reforma constitucional de 2011 para incluir en el texto estos derechos.

El derecho a no declarar también conocido como el derecho a guardar silencio, a no autoinculparse o no incriminarse se encuentra reconocido como un derecho humano en el artículo 6 párrafo 1 de la Convenio Europeo de Derechos Humanos, en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos y en el artículo 20 de la Constitución mexicana aunque no se mencione expresamente como tal.

El derecho a guardar silencio puede colisionar con el deber formal de colaboración con la administración tributaria derivado de la obligación de aportar al gasto público. Este enfrentamiento entre el derecho humano y la obligación tributaria formal se puede manifestar en la atribución de la autoridad para enviar cartas invitación a los contribuyentes en las cuales se le requiere información o documentación.

En este sentido, si bien la expedición de cartas invitación se encuentra dentro de las facultades del SAT, los tribunales mexicanos han considerado las cartas como actos declarativos previos al inicio de las facultades de comprobación, sin analizar sus implicaciones conforme al derecho a la no autoincriminación respecto a la información y documentación que en ellas se solicita al contribuyente y que este provee a la autoridad.

Igualmente, a pesar de que se considera que en la décima época hubo un gran avance en la protección de los derechos humanos, la jurisprudencia nacional no reportó casos en este periodo que hubieran versado sobre la aplicabilidad del derecho humano a guardar silencio en la materia fiscal, pues la totalidad de las resoluciones se centró en el ámbito penal.

En contrapartida, si bien el TEDH no ha abordado el estudio directo de las cartas invitación a los contribuyentes, esta corte sí ha resuelto el derecho del contribuyente a guardar silencio cuando la autoridad le requiere información con un fin diferente o bajo coacción, amenazas y engaños para posteriormente, emplear tal información en su contra e imponerle una sanción.

De esta forma, la jurisprudencia del TEDH ha mostrado un aumento progresivo de la protección del derecho a la no autoincriminación en sus resoluciones; puesto que, primero reconoció expresamente el derecho y su aplicabilidad a la materia fiscal; posteriormente, aumentó su ámbito de aplicación a los procedimientos administrativos e incluso a aquellos en donde se impusiera una sanción, ya fuera en

forma de recargos o de una multa, para culminar en la obligación estatal de obtener información por medio diferentes a la coacción de la persona y la limitación del uso para otros fines de la información provista por el contribuyente cuando busca regularizar su situación tributaria.

A pesar de lo anterior, es importante señalar que el tribunal europeo no ha analizado la potestad del Estado para obligar a una persona a aportar pruebas sino la sanción que ha derivado al no realizarlo. En este orden de ideas, el TEDH ha determinado que si la solicitud de la autoridad persigue la regularización del contribuyente y la persona aporta elementos de prueba con tal fin, tales pruebas no deberán ser usadas en su contra en un procedimiento que busque sancionarlo pues de hacerlo, violentaría su derecho a no autoinculparse.

Es propiamente bajo la hipótesis del otorgamiento de información voluntaria con fines de autocorrección del TEDH que se puede violar el principio a la no autoincriminación en México en el caso particular de las cartas invitación; ya que, si bien es cierto que son actos declarativos, la información y documentación que proporciona el contribuyente producto de dichas invitaciones, puede usarse posteriormente para imponerle una sanción. Lo anterior responde a la pregunta de investigación planteada.

En este sentido, las resoluciones del TEDH podrían servir a la experiencia de los tribunales mexicanos a través del dialogo entre cortes constitucionales; pues, bajo el principio *pro homine*, estarían realizando la interpretación más favorable del derecho a la no autoincriminación.

Por tanto, se propone que como parte de la protección del derecho humano a la no autoincriminación del contribuyente en México, se limite el poder de la autoridad hacendaria en el envío de cartas invitación, de forma tal que la información que aporte el contribuyente para regularizar su situación hacendaria, no pueda ser empleada en su contra en exacciones posteriores, ya sea a través de una reforma legislativa al Código Fiscal de la Federación o, en su defecto, a través del control constitucional y convencional.

La exclusión de tesis aisladas en el sistema mexicano que pudieran reflejar criterios relevantes de carácter orientador fue una de las limitantes del estudio. Asimismo,

se presentan como futuras líneas de investigación: el estudio del derecho a guardar silencio respecto a la revelación de esquemas reportables, el derecho a la no autoincriminación en el delito de defraudación fiscal y el derecho a la no autoincriminación en conexión a la presunción de inocencia en los procedimientos tributarios.

BIBLIOGRAFÍA

- 1a./J. 101/2017 . Registro digital: 2015603, Gaceta S.J.F., Libro 48, Noviembre de 2017; Tomo I; Pág. 323 (1a. Sala, Noviembre de 2017).
- 1a./J. 16/2020. Registro digital: 2021975, Gaceta S.J.F., Libro 77; Tomo III; Pág. 2337 (1a. Sala, Agosto de 2020)
- 1a./J. 52/2017. Registro digital: 2015232, Gaceta S.J.F., Libro 47, Octubre de 2017; Tomo I; Pág. 347 (1a. Sala, Octubre de 2017).
- 2a./J. 110/2019. Registro digital: 2020506, Gaceta S.J.F.; Libro 69, Tomo III; Pág. 2462 (2a. Sala, Agosto de 2019)
- 2a./J. 62/2013. Registro digital: 2003822, S.J.F. y su Gaceta, Libro XXI, Tomo I; Pág. 724 (2a. Sala, Junio de 2013).
- Acuerdo General 1/2021. (2021). Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/acuerdos_generales/documento/2021-04/1-2021%20%28INICIO%20DE%20LA%20UND%C3%89CIMA%20%C3%89POCA%20DEL%20SJF%20Y%20BASES%29%20APROBADO.docx
- Acuerdo General 9/2011. (2011). Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, [https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/acuerdos_generales/documento/2016-11/Acuerdo%20General%20Plenario%209-2011%20\(INICIO%20D%C3%89CIMA%20%C3%89POCA%20SJF\)_0.pdf](https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/acuerdos_generales/documento/2016-11/Acuerdo%20General%20Plenario%209-2011%20(INICIO%20D%C3%89CIMA%20%C3%89POCA%20SJF)_0.pdf)
- Bendenoun vs. Francia (Tribunal Europeo de Derechos Humanos, 24 de febrero de 1994). [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-57863%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-57863%22]})
- Bernal, D. (2016). El reconocimiento y tutela de los derechos humanos de los contribuyentes. En G. Ríos, (coordinadora), *Derechos humanos de los contribuyentes* (29-55). México: Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Bernal, D.; Santos, I. & Melgar, P. (2014). *La doctrina del Sistema Europeo sobre los Derechos Humanos de propiedad y no autoincriminación en la experiencia de Prodecon*. México: Procuraduría del Contribuyente.
- Recuperado de: <https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/>

- file/64606/XII_La_doctrina_del_Sistema_Europeo_sobre_los_derecho_humanos_de_propiedad_y_no_autoincriminaci_n_2.pdf
- Brito, R. (2011). El diálogo entre los tribunales constitucionales. México: Porrúa.
- Brito, R. (2017). “El diálogo entre las cortes constitucionales”. *Revista De La Facultad De Derecho De México*, 58 (249), 83-91. doi: <http://dx.doi.org/10.22201/fder.24488933e.2008.249.61025>
- Chambaz vs. Suiza (Tribunal Europeo de Derechos Humanos, 5 de abril de 2012). [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-110240%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-110240%22]})
- Código Fiscal de la Federación. (1981). Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de noviembre de 2021.
- Comisión Nacional de Derechos Humanos. (2016). *México y el Sistema Interamericano de Derechos Humanos*. Ciudad de México, México: Comisión Nacional de Derechos Humanos. Recuperado de: <https://www.cndh.org.mx/sites/all/doc/cartillas/2015-2016/36-Mex-Siste-DH.pdf>
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (1917). Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de mayo de 2021.
- Convención Americana sobre Derechos Humanos. Obtenida de: https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm
- Convenio Europeo de Derechos Humanos. Último protocolo número 14 de fecha 1 de Junio de 2010. Obtenido de: https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_SPA.pdf
- Díaz, N. (2015). *Fiscalidad y Derechos Humanos. Análisis del sistema tributario español desde el punto de vista del convenio europeo de derechos humanos*. (Tesis de doctorado, Universidad de Sevilla, España). Recuperada de: <https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/39366/D%c3%adaz%20Ravn%2c%20Nicol%c3%a1s%20-%20TESIS%20Fiscalidad%20y%20Derechos%20Humanos.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- Espinosa, H. M. (2016). “La vulneración al derecho fundamental de no autoincriminación en el proceso penal de los delitos fiscales”. *PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa*, (20), 1-43. Recuperado de: http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r20_trabajo-8.pdf
- Funke vs. Francia (Tribunal Europeo de Derechos Humanos, 25 de febrero de 1993). [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-57809%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-57809%22]})
- Gallegos, J. (2006). “El deber formal de colaborar con Administración tributaria y su colisión con los derechos fundamentales de no autoincriminación y presunción de inocencia”. *Revista del Instituto de la Judicatura Federal*, (22), 61-80. Recuperado de: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/judicatura/article/view/32158/29151>
- García, F. (2011). La reciente jurisprudencia de ámbito europeo acerca del derecho a no autoincriminarse y sus implicaciones en el procedimiento tributario interno. En A. J. Sánchez & A. Sanz (Ed). *Derecho de la Unión Europea y reformas del ordenamiento jurídico español*, 117-142. España: Universidad de Huelva. Recuperado de: <https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/54442/La%20reciente%20jurisprudencia%20de%20%Elmbito%20europeo%20acerca%20del%20derecho%20a%20no%20autoincriminarse.PDF;jsessionid=E7F810738CF6521D1F27421EC8B29CC4?sequence=1>
- Gobierno de España. (n.d.). *Tribunal de Justicia de la UE*. Recuperado de: <https://www.hablamosdeeuropa.es/es/Paginas/El-Tribunal-de-Justicia-de-la-UE.aspx>
- Herencia, S. (2010). “El derecho de defensa en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.” En G. Elsner (editora). *El derecho de defensa en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos* (359-378). Uruguay: Konrad-Adenauer. Recuperado de: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3515/19.pdf> 359-378.

- Hermosín, M. (2018). “Los derechos de defensa y el deber de colaboración con la administración tributaria”. *Estudios de Deusto*, 66(2), 219-248. doi: [http://dx.doi.org/10.18543/ed-66\(2\)-2018pp219-248](http://dx.doi.org/10.18543/ed-66(2)-2018pp219-248).
- Instituto de Investigación Jurídicas. (2016). *Diccionario jurídico mexicano*. México: Porrúa.
- Ippolito, M. (2016). “La tutela de los derechos de los contribuyentes en el Convenio Europeo de Derechos Humanos y la experiencia tributaria italiana”. *Revista Española de Relaciones Internacionales*, 8, España, 197-216. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5754871.pdf>
- J.B. vs Suiza (Tribunal Europeo de Derechos Humanos, 3 de mayo de 2001). <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22fulltext%22:%5B%22J.B.%20v.%20Switzerland%22%5D,%22documentcollectionid%22:%5B%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22%5D,%22itemid%22:%5B%22001-59449%22%5D%7D>
- Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (2013). Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de junio de 2018.
- Luna, C. (2018). Esta fue la táctica de miedo que hizo a mexicanos pagar más impuestos. *Alto nivel*. Recuperado de: <https://www.altonivel.com.mx/finanzas-personales/sat/miedo-al-sat-pagar-impuestos/>
- Martínez, L. R. (2014). “México ante la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH)”. *Revista In Jure Anáhuac Mayab*, 4. Recuperado de: <http://injure.anahuacmayab.mx/index.php/injure/article/view/69>
- Mediavilla, M. (2017). Tribunal Europeo de Derechos Humanos, una ‘joya’ para las libertades fundamentales. Amnistía Internacional. Recuperado de: <https://www.es.amnesty.org/en-que-estamos/blog/historia/articulo/tribunal-europeo-de-derechos-humanos-una-joya-para-las-libertades-fundamentales/>
- Noriega, P. (2017). *Fiscalidad y derechos humanos: Análisis de los pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en materia fiscal*. Madrid, España: Universidad Pontificia Comillas.

- Recuperado de: <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/10680/TFG-Noriega%20Pascual%2C%20Paula.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Ovalle, J. (2016). “Derechos humanos y garantías constitucionales”. *Boletín mexicano de derecho comparado*, 49(146), 149-177. Recuperado en 08 de mayo de 2020, de http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0041-86332016000200149&lng=es&tlng=es.
- Palao, C. (2016). “Derecho a no autoincriminarse en el derecho tributario”, en J. M. Ortega Maldonado (coordinador), *Justicia tributaria y derechos humanos*, (83-116). México: Universidad Nacional Autónoma de México. Obtenido de: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4259/5.pdf>
- Paredes, M. (2018). *El derecho a no declarar contra sí mismo ante las actuaciones de la administración tributaria* (tesis de Grado en Derecho, Universitat Pompeu Fabra, España). Recuperado de: <https://repositori.upf.edu/bitstream/handle/10230/35420/Marina%20ParedesTFG.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- PC.III.A. J/59 A. Registro digital: 2018941, Gaceta S.J.F.; Libro 62, Tomo II; Pág. 694 (Plenos de Circuito, Enero de 2019).
- PC.III.P. J/12 P. Registro digital: 2014522, Gaceta S.J.F.; Libro 43, Junio de 2017; Tomo III; Pág. 1687 (Plenos de Circuito, Junio de 2017).
- Ponce de León, L. (2020). *Metodología del derecho*. Porrúa.
- Quintana, C. F. & Sabido, N. D. (2016). *Derechos Humanos*. México: Porrúa.
- Ramírez, E. (2020). “Las invitaciones del SAT”. *Revista contaduría pública*. Recuperado de: <http://contaduriapublica.org.mx/2020/01/01/las-invitaciones-del-sat/>
- Rangel, L. (2011). “Sentencias condenatorias al Estado mexicano dictadas por la Corte Interamericana de Derechos Humanos y sus implicaciones en el orden jurídico nacional”. *IUS*, 28, 160-188. Recuperado de: <http://www.scielo.org.mx/pdf/rius/v5n28/v5n28a8.pdf>
- Reyes, R. (2019). *Los derechos formales del contribuyente en Iberoamérica (Chile, Colombia, España, México y Perú)*. México: Tirant Loblanch

- Rivero, J. (2015). “El derecho fundamental a guardar silencio y las intervenciones corporales en México”, *Revista In Jure Anáhuac Mayab*, 4(7), 16-27. Recuperado de: http://anahuacmayab.mx/cominst/injure/articulo1_2_2015.pdf
- Rollnert, G. (2014). “La mutación constitucional, entre la interpretación y la jurisdicción constitucional”. *Revista española de derecho constitucional*, 34, 125-155. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4772864.pdf>
- Ruíz, M. (2009). *Las garantías del contribuyente en el procedimiento inspector*. Barcelona: Bosch
- Salazar, R. (2016). “Los derechos humanos en México: un reto impostergable”. *Revista de Investigações Constitucionais*, 3 (1), 145-168. doi: <https://doi.org/10.5380/rinc.v3i1.45113>
- Sarró, J. (2009). *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*. España: Bosch.
- Saunders vs Reino Unido (Tribunal Europeo de Derechos Humanos, 17 de diciembre de 1996). [https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:\[%22001-58009%22%7D](https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:[%22001-58009%22%7D)
- Servicio de Administración Tributaria. (2018). *Informe de rendición de cuentas de conclusión de la administración 2012-2018*. Obtenido el 7 de mayo de 2020 desde http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/documentos/rendicioncuentas_librosblancos/informe_rendicion_cuentas_conclusion.pdf
- Silva, L. (2013). “Importancia de la jurisprudencia en el derecho administrativo mexicano”, en J. Fernández, & F. Otero, (coordinadores), *Justicia contenciosa administrativa Congreso Internacional* (589-611). México: Instituto de Investigaciones Jurídicas. Obtenido de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3282/31.pdf>
- Villaseñor, C. A. (2011). *Proporcionalidad y límites de los derechos fundamentales. Teoría general y su reflejo en la jurisprudencia mexicana*. México: Porrúa.

XXI.2o.P.A. J/2. Registro digital: 2002466, S.J.F. y su Gaceta, Libro XVI, Tomo 3; Pág. 1773 (T.C.C., Enero de 2013).

Zaldívar, A. (13 de abril, 2021). “Undécima época”. *Milenio diario*. Recuperado de: <https://www.milenio.com/opinion/arturo-zaldivar/los-derechos-hoy/undecima-epoca>