



Prodecon

**La doctrina del Sistema Europeo
sobre los Derechos Humanos
de propiedad y no autoincriminación
en la experiencia de Prodecon**

**Serie de Cuadernos de la Procuraduría
de la Defensa del Contribuyente**

**Número
XII**



Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA

Presentación

Promover una nueva cultura contributiva entre la sociedad mexicana es uno de los principales objetivos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Resulta por tanto de vital importancia la difusión de los estudios, análisis e investigaciones que la **Prodecon** como organismo técnico especializado en los derechos de los contribuyentes, realiza de manera permanente acerca de la obligación ciudadana de contribuir y sobre los derechos fundamentales que, en correlación, deben ser reconocidos y garantizados a quienes con sus contribuciones sostienen el gasto público de México.

La función de estos cuadernos es presentar estudios jurídicos y constitucionales con visiones multifacéticas sobre temas tributarios, sin descuidar aspectos éticos y humanistas, ya que se trata de documentos sobre temas actuales, relevantes y de utilidad para los contribuyentes, los estudiosos en la materia y los ciudadanos en general.

Se pretende con esta Serie de Cuadernos que el lector encuentre una herramienta de interés y utilidad que le permita un mayor acercamiento a la nueva cultura contributiva.



Diana Bernal Ladrón de Guevara
Procuradora de la defensa del Contribuyente

La doctrina del Sistema Europeo sobre los Derechos Humanos de propiedad y no autoincriminación en la experiencia de **Prodecon**



Colaboradores
Diana Bernal Ladrón de Guevara
Israel Santos Flores
Pastora Melgar Manzanilla

ÍNDICE

I. Introducción.....	5
II. Breve panorama del Sistema Europeo de Protección de Derechos Humanos.....	7
III. Los derechos de propiedad y a un proceso justo y equitativo en la Convención Europea de Derechos Humanos.....	11
IV. El derecho de propiedad y a la devolución de impuestos.....	15
V. El derecho a la no autoincriminación y las cartas invitación.....	21
VI. A modo de conclusión.....	31
VII. Bibliografía.....	33

I. Introducción

En la protección, defensa y observancia de los derechos humanos, los operadores jurídicos,¹ entre éstos la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, deben acudir a los estándares establecidos por los desarrollos normativos y jurisprudenciales o interpretativos vigentes en los ámbitos nacional e internacional. Estos estándares,² constituyen la construcción de un *minimum* respetable del marco de protección al que puede acceder un ser humano.

En el ámbito internacional de los derechos humanos, es posible hacer un seguimiento de los cuatro sistemas de protección que se conocen: Universal, Europeo, Americano y Africano; cuya labor jurisprudencial es de gran importancia en el estudio de los derechos humanos, pues como sabemos, constituyen criterios vinculantes cuando existe una convención de por medio; y cuando no, representan opiniones jurídicas que sirven de directrices o criterios orientadores para la toma de decisiones, que permiten expandir considerablemente la protección de esos derechos.

Es así que la jurisprudencia emitida por el sistema interamericano de protección de derechos humanos es vinculante para México, mientras que la jurisprudencia emitida por el sistema europeo de protección de derechos humanos, si bien no es vinculatoria, ofrece criterios modernos y razonables que por su claridad, congruencia y coherencia argumentativa, pueden ser de utilidad para una mejor protección de los derechos humanos en nuestro país.

Sin embargo, en materia de derechos humanos del contribuyente, el sistema europeo lleva la delantera, pues a la luz de un sinnúmero de casos, ha podido decantar una copiosa jurisprudencia al respecto, no así el sistema interamericano. De ahí que el presente análisis se desarrolle en función del ámbito europeo de protección de derechos.

Así, el presente trabajo tiene como objetivo extrapolar la doctrina jurisprudencial del Tribunal Europeo de Derechos Humanos respecto de los derechos humanos de propiedad y no autoincriminación, a los casos de devolución de impuestos y cartas invitación observados por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, demostrando que los argumentos vertidos en sede internacional pueden servir de referente en la protección de derechos del contribuyente en México.

1 El término *operador jurídico* puede definirse como un genérico que abarca a todos los que, con una habitualidad profesional, se dedican a actuar en el ámbito del derecho, sea como creadores, como intérpretes, como consultores o como aplicadores del derecho, y se diferencian del común de los ciudadanos, precisamente por ese papel que caracteriza su actividad. *Cfr.* Peces-Barba Martínez, Gregorio, "Los operadores jurídicos", *Revista de Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 72, 1986-1987, p. 448. En este sentido, un operador jurídico es todo aquel que asume una determinada responsabilidad en la administración de un ordenamiento jurídico, en los diversos roles sociales: jueces, abogados, asesores, procuradores, profesores y juserperitos. *Cfr.* Doncel Fernández, Luis Vicente, "El desempeño de roles", en Hoyo Sierra, Isabel (coord.), *Introducción a la psicología del derecho*, España, Dykinson, 2004, capítulo quinto.

2 Loreti, Damián, "Estándares internacionales en materia de libertad de expresión", en *La libertad de expresión y los estándares internacionales*, México, Segob, s/a, pp. 29 y 30, visible en: <http://portal.sre.gob.mx/pcdh/libreria/libro9/01.pdf>. Donde el autor estima que el concepto de estándar (de derecho) es un concepto polisémico que posibilita reconocer "las consecuencias, posturas o principios resultantes de los pronunciamientos jurisprudenciales, declaraciones políticas, considerandos de resoluciones multilaterales, convenciones, convenios y declaraciones de principios, los cuales impliquen interpretaciones de las normas positivas".

II. Breve panorama del Sistema Europeo de Protección de Derechos Humanos

1. La Convención Europea de Derechos Humanos (CEDDHH) y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Tribunal de Estrasburgo)

A. Convención Europea de Derechos Humanos y mecanismos para su cumplimiento

Tras la Segunda Guerra Mundial, se empezó a gestar la creación en Europa Occidental de una organización internacional que agrupara a los Estados democráticos, lo que culminó en la creación en 1949 del Consejo de Europa.³ Un año después, se aprobó la base del marco jurídico de protección a los derechos humanos en el sistema Europeo, denominado *Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*, también conocido como *Convención Europea de Derechos Humanos*. Este instrumento inspirado en la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948 y destinado a la protección de los derechos civiles y políticos, fue adoptado por el Consejo de Europa el 4 de noviembre de 1950, entrando en vigor en 1953.

Sin embargo, el texto original del Convenio Europeo ha sido robustecido en 14 ocasiones, por varios protocolos, algunos de contenido sustantivo y otros de contenido adjetivo.

Para el control del cumplimiento del Convenio por parte de los Estados miembros, existen tres mecanismos:

1. *Informes*. A requerimiento del Secretario General del Consejo de Europa, todo Estado miembro deberá suministrar un informe dando las explicaciones pertinentes sobre la manera en que su derecho interno asegura la aplicación efectiva de las disposiciones del Convenio. Este mecanismo es considerado de baja efectividad.
2. *Demandas interestatales*. Es la denuncia de uno o varios Estados miembros contra otro por incumplimiento del Convenio, de las cuales conoce el tribunal Europeo.⁴
3. *Demandas individuales*. Es el mecanismo más importante a través del cual cualquier persona, organizaciones no gubernamentales o grupo de particulares, que se considere víctima de una violación de sus derechos humanos, pueden plantear una demanda ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

B. Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Tribunal de Estrasburgo)

Las demandas individuales se planean ante el Tribunal de Estrasburgo, estas son primero examinadas para comprobar que cumplen los siguientes requisitos de admisibilidad: el

³ El Consejo de Europa fue creado tras la firma del *Tratado de Londres*, por Bélgica, Dinamarca, Francia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Reino Unido y Suecia.

⁴ Como ejemplo de las demandas interestatales podemos mencionar: la demanda de varios países contra Grecia por el golpe de Estado de los coroneles y las consiguientes violaciones de derechos humanos y la de Irlanda contra Gran Bretaña por las técnicas de interrogatorio utilizadas con miembros del IRA, calificadas por el Tribunal Europeo como actos de malos tratos.

haber agotado los recursos en su propio país; no haber sometido el caso a otra instancia internacional de investigación o arreglo; y que la demanda se presente en los seis meses siguientes a la fecha de resolución definitiva en el ámbito interno.

Una vez admitida la demanda, se pasa a una Sala compuesta por siete jueces, que buscarán un arreglo amistoso entre la víctima y el Estado demandado, en cuyo caso dictarán una resolución recogiendo el acuerdo. En caso contrario, se inicia un procedimiento contencioso que acaba con una sentencia definitiva y de obligado cumplimiento para el Estado.

El órgano que vela por este cumplimiento es el Comité de Ministros del Consejo de Europa, órgano compuesto por los Ministros de Asuntos Exteriores de los países miembros del Consejo de Europa.

Además de la función contenciosa, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos también puede llevar a cabo una función de carácter consultivo en todos los asuntos relativos a la interpretación y aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos que le sean sometidos.

2. Carta Social Europea

La Carta Social Europea es otro de los textos fundamentales del Consejo de Europa, fue firmada en Turín el 18 de octubre de 1961 y revisada en 1996. Tiene como finalidad realizar una unión más estrecha entre sus miembros con el fin de salvaguardar y de promover los ideales y los principios que constituyen su patrimonio común, y de favorecer su progreso económico y social, especialmente a través de la defensa y el desarrollo de los derechos humanos y de las libertades fundamentales y, particularmente, el disfrute de los derechos sociales debe ser asegurado sin discriminación.

La Carta Social Europea recoge los principales derechos de carácter económico y social y, a diferencia de lo que ocurre en el Convenio Europeo de Derechos Humanos, no establece un sistema judicial de control del cumplimiento por parte de los Estados de sus principales disposiciones. Entre los derechos de la segunda generación más importantes contenidos en la Carta Social Europea figuran, entre otros, el derecho a: el trabajo (art. 1), organizarse para la defensa de intereses económicos y sociales (art. 5), la negociación colectiva (art. 6), la seguridad social (art. 12), la asistencia social y médica (art. 13), la protección social, jurídica y económica de la familia (art. 16), y la protección y asistencia por parte de los trabajadores migrantes y sus familias (art. 19). De estos siete artículos, los Estados Partes tienen que aceptar al menos cinco de ellos y no menos de 10 de los derechos recogidos en toda la Parte II de la Carta. Se trata así de un sistema flexible, que no obliga al Estado a aceptar todos los derechos de la Carta.

El único sistema de protección de la Carta Social Europea, es un sistema de informes que tienen que presentar los Estados sobre cómo están llevando a cabo las disposiciones de la Carta. Tras el examen de cada informe por un Comité de Expertos independientes, éste envía sus conclusiones al Comité Social del Consejo de Europa, quien las revisa y presenta

sus propias conclusiones ante la Asamblea Parlamentaria y el Comité de Ministros del Consejo de Europa. Este último es quien formula las recomendaciones a cada Estado Parte.

3. Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Tribunal de Luxemburgo)

A. Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea

En junio de 1999, el Consejo Europeo de Colonia consideró oportuno recoger en una Carta los derechos fundamentales vigentes en la Unión Europea (UE). Esta Carta debía contener los principios generales recogidos en la Convención Europea de Derechos Humanos de 1950 y los derivados de las tradiciones constitucionales comunes de los países de la UE, así como los derechos económicos y sociales enunciados en la Carta Social Europea del Consejo y en la Carta Comunitaria de los Derechos Sociales y Fundamentales de los Trabajadores, así como los principios que se derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

La Carta fue elaborada por una convención compuesta por un representante de cada país de la UE y de la Comisión Europea, así como por miembros del Parlamento Europeo y de los Parlamentos nacionales. Fue formalmente proclamada en Niza en diciembre de 2000 por el Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión.

La Carta reúne en un único documento los derechos que hasta ahora se repartían en distintos instrumentos legislativos, como las legislaciones nacionales y comunitarias, así como los convenios internacionales del Consejo de Europa, de las Naciones Unidas y de la Organización Internacional del Trabajo.

B. Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Tribunal de Luxemburgo), con sede en Luxemburgo, interpreta el Derecho de la Unión Europea (UE) para garantizar una interpretación uniforme en todos los países miembros, además de asumir otras funciones como la resolución de conflictos jurídicos entre los Estados y las instituciones de la UE o la resolución de denuncias de particulares, empresas u organizaciones por acciones u omisiones de instituciones de la UE, o de sus agentes, contrarias al Derecho de la Unión Europea.

Por tanto, el Tribunal de Luxemburgo no es una institución específicamente dirigida a la protección de los derechos humanos. Sin embargo, puede intervenir en la protección de posibles vulneraciones de derechos humanos como consecuencia de la aprobación e incorporación al Derecho de la Unión Europea de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, así como de la aprobación de diferentes Directivas destinadas a la protección de determinados derechos humanos. Es por ello que consideramos importante referirse a ella en este trabajo.

El Tribunal fue creado mediante el tratado de París en 1952, con el nombre de Tribunal de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero. En 1957, el Tribunal cambia de nombre para ser llamado Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. Después en 1999 gracias a la firma del tratado de Ámsterdam sus competencias aumentan y amplían. A partir de 2009, su nombre cambia una vez más, por ser el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El Tribunal de Luxemburgo tiene como función principal, garantizar el respeto de la legislación de la Unión Europea y la correcta interpretación y aplicación de los tratados que componen a la Unión Europea. Su objetivo es conseguir una aplicación armoniosa y uniforme del Derecho Comunitario, así como un desarrollo coherente del mismo.

III. Los derechos de propiedad y a un proceso justo y equitativo en la Convención Europea de Derechos Humanos

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha conocido de una gran cantidad de casos en materia tributaria, tanto que se le ha llamado un tribunal fiscal regular.⁵ Incluso, una variedad de derechos humanos, desde el derecho a la propiedad, hasta la libertad de religión, se han vinculado con el derecho tributario.⁶

1. El Derecho de Propiedad

El artículo 1 del Protocolo 1 de la Convención Europea de Derechos Humanos, establece como regla general que toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes y que nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

Sin embargo, el apartado segundo del referido precepto establece la denominada *excepción tributaria*, en virtud de la cual la disposición que antecede se entiende sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general, o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.

Al respecto caben varias observaciones. En primer lugar, como se ha establecido en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo, las imposiciones interfieren con el derecho a la propiedad.⁷ No obstante lo anterior, los Estados miembros tienen la libertad de imponer el régimen fiscal que estimen conveniente, observando ciertos estándares que se desprenden de la propia Convención y de la jurisprudencia sentada por el Tribunal.

Así, en el caso *Travers vs. Italia*,⁸ se estableció que la interferencia causada por la imposición en la propiedad *debe encontrar un justo equilibrio entre las exigencias del interés general de la comunidad y las exigencias de protección de los derechos fundamentales de la persona*. En este sentido, debe haber una relación razonable de *proporcionalidad entre los medios empleados y los objetivos que se pretenden alcanzar*. En consecuencia, el pasivo financiero que resulte del incremento en los impuestos o contribuciones puede afectar negativamente a la garantía de proporcionalidad entre el interés general y los derechos de la persona si se coloca una carga excesiva para la persona o la entidad interesada o interfiere fundamentalmente con su posición financiera.

5 Baker, Philip, "Taxation and Human Rights", *GITC Review*, Londres, vol. 1, no. 1, noviembre de 2001, p. 2.

6 *Cf.* Corte Europea de los Derechos del Hombre, "Fiscalité et Convention européenne des droits de l'homme", Agosto 2012, http://www.echr.coe.int/NR/rdonlyres/FF02DE87-DA09-471B-AAD4-9E1D3FB04374/0/FICHES_Fiscalité_FR.pdf. Fecha de consulta: 3 de junio de 2013.

7 Véase el caso: *Mr. L. and Mrs. L. vs. United Kingdom* (No. 11089/84); en donde se establece: *The Commission considers that taxation is in principle an interference with the right guaranteed by the first paragraph of Article 1 (P1-1-1), but that this interference is justified according to the second paragraph of that Article (P1-1-2) which expressly provides for an exception in regard to the payment of taxes and other contributions.*

8 Véase el caso: *Travers v. Italia* [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx#{"fulltext":\["travers"\],"itemid":\["001-30246"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx#{). Fecha de consulta: 3 de junio de 2013.

También *Cf.* Gutmann, Daniel, "The European Convention on Human Rights, a tool to ensure the efficiency of EC law, en Pistone, Pasquale (editor), *Legal Remedies in European tax law*, Países Bajos, IBDF, 2009, p. 531.

Por otro lado, en el caso *Kaira vs. Finlandia*,⁹ se estableció que, en primer lugar, corresponde a las autoridades nacionales decidir sobre la clase de impuestos o contribuciones que deben instrumentarse, y que las decisiones en esta área normalmente implica la apreciación de cuestiones políticas, económicas y sociales que la Convención deja dentro de la competencia de los Estados contratantes.

Es así, que en la confección de los tributos, corresponde a las autoridades nacionales realizar la evaluación inicial respecto de los objetivos que se logran y los medios idóneos para alcanzarlos. Por tanto, los Estados gozan de un margen de apreciación más amplio que en otras áreas, ya que los sistemas de imposición diferencian inevitablemente entre los distintos grupos o categorías de contribuyentes, al crear situaciones marginales.

Además, el Tribunal de Estrasburgo ha señalado que los objetivos sociales y económicos perseguidos por el Estado en su política de ingresos pueden variar considerablemente de un lugar a otro y de un tiempo a otro. De tal forma que los gobiernos a menudo tienen que encontrar un equilibrio entre la necesidad de aumentar los ingresos y otros objetivos en sus políticas fiscales. Por tanto, las autoridades nacionales están, evidentemente, en una mejor posición para evaluar esas necesidades y requerimientos (*Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse y otros vs. Suecia*).¹⁰

De esta manera, podemos concluir que para cumplir con los estándares de derechos humanos fundamentales, los tributos deben:

- A. Imponerse de acuerdo a lo establecido por la ley
- B. Perseguir un fin legítimo
- C. No ser desproporcionales en relación con los fines perseguidos
- D. Servir un propósito válido de interés público o general
- E. Ser medios razonables para lograr ese fin.

En segundo lugar, se advierte que en el artículo 1 del Protocolo 1, no está prevista la indemnización en los casos de privación de la propiedad, sin embargo, el Tribunal Europeo ha sostenido que dentro de los sistemas jurídicos respectivos de cada Estado contratante, una privación de propiedad por causa de utilidad pública no se justifica sin el pago de una indemnización, bajo reservas de circunstancias excepcionales.¹¹

Por último, es importante mencionar que el Protocolo 1 protege tanto a las personas físicas como las personas jurídicas, por tanto, las personas morales también pueden alegar vulneraciones a su derecho de propiedad.

9 Véase el caso en la página electrónica del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx#?fulltext=\[\"kaira\"\],itemid:\[\"001-2932\"\]](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx#?fulltext=[\). Fecha de consulta: 3 de junio de 2013.

10 Véase el caso: *Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse y otros vs. Suecia*, en [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx#?fulltext=\[\"wasa\"\],itemid:\[\"001-319\"\]](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx#?fulltext=[\). Fecha de consulta: 3 de julio de 2013.

11 Véase los casos *James and others v. the United Kingdom* (sentencia del 21 de febrero de 1986) y *Lithgow and Others v. the United Kingdom* (sentencia del 8 de julio de 1986), en donde el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha destacado que por la privación de la propiedad privada existe un derecho intrínseco a recibir una indemnización.

2. Derecho a un proceso justo y equitativo

El artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos dispone que toda persona tiene derecho a que su causa sea oída en forma equitativa, pública y dentro de un plazo razonable por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por ley. Asimismo, dispone la presunción de inocencia hasta que la culpabilidad haya sido legalmente declarada, y detalla los derechos mínimos de todo acusado:

- A. Ser informado, en el más breve plazo, en una lengua que comprenda y de manera detallada, de la naturaleza y de la causa de la acusación formulada contra él.
- B. Disponer del tiempo y de las facilidades necesarias para la preparación de su defensa.
- C. Defenderse por sí mismo o a ser asistido por un defensor de su elección y, si carece de medios para pagarlo, a poder ser asistido gratuitamente por un abogado de oficio, cuando los intereses de la justicia así lo exijan.
- D. Interrogar o hacer interrogar a los testigos que declaren en su contra y a obtener la citación e interrogatorio de los testigos que declaren en su favor en las mismas condiciones que los testigos que lo hagan en su contra.
- E. Ser asistido gratuitamente de un intérprete si no comprende o no habla la lengua empleada en la audiencia.

En resumen, se puede señalar que el derecho a un proceso justo comprende: 1) el derecho de acceso a un tribunal; 2) el derecho a la impartición de justicia dentro de un tiempo razonable; 3) el derecho a ser escuchado por un tribunal independiente e imparcial; y 4) el derecho a permanecer en silencio o no auto-incriminarse.

A reserva de abordarse con mayor profusión en el apartado subsecuente, este último, el derecho a no auto-incriminarse, es un derecho fundamental que deviene de una interpretación del derecho a un proceso equitativo. Así, a través de una reiterada doctrina iniciada con el asunto *Funke vs. Francia*,¹² el Tribunal de Estrasburgo reconoció que, a pesar de no mencionarse expresamente en el texto del Convenio, el derecho a no auto-incriminarse constituye una pieza fundamental de un juicio justo.

Así, en materia tributaria, el Tribunal de Estrasburgo ha sostenido que los procedimientos tributarios ordinarios no se refieren a la determinación de los derechos y obligaciones civiles. Así en *Ferrazzini vs. Italia*,¹³ el Tribunal determinó que los asuntos fiscales todavía forman parte del núcleo de prerrogativas de la autoridad pública, donde el carácter público de las relaciones entre contribuyentes y la comunidad predomina.

12 Véase caso en: [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#{"fulltext":\["funke"\],"documentcollectionid2":\["GRANDCHAMBER","CHAMBER"\],"itemid":\["001-57809"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#{). Fecha de consulta: 3 de junio de 2013.

13 Véase caso en: [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#{"fulltext":\["ferrazzini"\],"itemid":\["001-59589"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#{). Fecha de consulta: 3 de junio de 2013.

Sin embargo, conviene señalar que no todos los asuntos que involucran cuestiones fiscales son asuntos fiscales fuera del ámbito del artículo 6 del Convenio. La clasificación del asunto es de gran importancia. Cuando una disputa es respecto de una infracción penal o de naturaleza civil, todas las garantías del artículo 6 se aplican, pero cuando es de naturaleza fiscal, el carácter de derecho público de la obligación predomina.

IV. El derecho de propiedad y a la devolución de impuestos

1. El derecho de propiedad en la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

Roberto Attard señala que desde una perspectiva tributaria, el artículo 1 del Primer Protocolo a la Convención Europea de Derechos Humanos es el artículo más importante, ya que define el derecho a la propiedad así como el derecho de los Estados para establecer imposiciones a sus ciudadanos. Así, de acuerdo a la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo, las contribuciones son compatibles con la Convención si son conforme a las leyes, si persiguen un fin legítimo, si son razonables y no discriminatorias, y si los medios empleados no son desproporcionados en relación a los fines.¹⁴

El pago del tributo supone, en cualquier caso, un sacrificio patrimonial. No obstante, no se puede, sin más, deslegitimar el impuesto con base en la defensa del derecho de propiedad, pero tampoco puede dejar de enjuiciarse la legislación tributaria desde la perspectiva de la protección del derecho a la propiedad.¹⁵ Por tanto, necesariamente debe existir un equilibrio entre la protección del derecho individual (derecho a la propiedad) y los intereses generales.

Como se mencionó anteriormente, conforme al apartado segundo del artículo 1 del Primer Protocolo, los Estados tienen un amplio margen de discrecionalidad y autonomía en el ejercicio del poder tributario y en el diseño de la política fiscal.¹⁶

No obstante, se vulnera el derecho de propiedad del contribuyente cuando una medida impositiva altera significativamente el equilibrio entre la protección del derecho individual (derecho a la propiedad) y los intereses generales, que se desprenden del artículo 1 del Protocolo Primero.

Por tanto, la legislación tributaria debe respetar el principio de proporcionalidad para no producir una injerencia en el derecho de propiedad contraria a dicho Convenio; esto es, la norma tributaria respeta dicho equilibrio si la intromisión en la esfera patrimonial del contribuyente no resulta desproporcionada.¹⁷

Bajo este panorama, el derecho a la propiedad, desde la óptica del derecho tributario, tiene varias aristas. En esta ocasión nos referiremos al derecho de propiedad en conexión con el derecho a la devolución de impuestos. Al respecto, la jurisprudencia del Tribunal Europeo ha recocado que el derecho a la devolución de contribuciones está protegido por el derecho a la propiedad.¹⁸

14 Attard Robert, "The European court of Human Rights: a tax factor to count with", *T-Magazine*, Reino Unido, Ernst & Young, Mayo 23, 2011, <http://tmagazine.ey.com/insights/the-european-court-of-human-rights-a-tax-factor-to-count-with/>. Fecha de consulta: 17 de junio de 2013.

15 Soler Roch, María Teresa, "Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos", Lección Inaugural del Curso Académico 2011-2013, España, Universidad de Alicante, p. 10, <http://web.ua.es/es/protocolo/documentos/lecciones/leccion-inaugural-2011-2012.pdf>. Fecha de consulta: 17 de junio de 2013.

La misma autora señala que el contenido del derecho de propiedad va más allá del estricto ámbito del derecho real de propiedad, ya que el término "propiedad" (property en la versión oficial del texto del Convenio), comprenderá la posesión de todo tipo de bienes y derechos; en definitiva, todo lo que tenga valor económico. Esta perspectiva encaja adecuadamente con la idea del tributo como invasión en la esfera económica del individuo con el resultado de un sacrificio patrimonial, es decir, un ámbito más amplio que el de confiscación o privación del derecho real de propiedad.

16 Cfr. Martínez Muñoz, Y., *La aplicación del Convenio europeo de derechos Humanos en materia tributaria: Un análisis jurisprudencial*, España, Aranzadi, 2002, p. 234.

17 Soler Roch, María Teresa, *op. cit.*, nota 15, p. 12.

18 Attard Robert, *Op. cit.*, nota 14.

Así, en *Dangeville SA vs. Francia*,¹⁹ la parte afectada era un corredor de seguros, quien denunció ante la instancia europea, la violación directa al derecho sobre sus bienes, ya que su actividad comercial fue gravada con Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA), con fundamento en una disposición que se encontraba en el Código General de Impuestos de Francia, con vigencia hasta el 31 de diciembre de 1978; no obstante que el 17 de mayo de 1977, la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, emitió una disposición que exoneraba las operaciones y ratificaciones de seguros que habían sido realizadas por corredores e intermediarios, con la entrada en vigor a partir del primero de enero de 1978. El 30 de junio de ese mismo año, la nueva directiva del Consejo de las Comunidades Europeas emitió un plazo suplementario para la entrada en vigor de dicha exoneración, al primero de enero de 1979.

Por estas razones, el demandante solicitó la restitución del impuesto indebidamente pagado en el ejercicio del 1° de enero al 31 de diciembre de 1978, ya que el Estado no tomó las medidas pertinentes para aplicar las disposiciones de exoneración.

El Tribunal Europeo consideró que la transposición tardía de la Directiva, que fue la causa para que se le exigiera al contribuyente el pago del Impuesto –del que estaba exento con arreglo a dicha Directiva–, fue una intromisión desproporcionada en el derecho de propiedad del contribuyente y, en consecuencia, procedía devolverle el impuesto indebidamente cobrado. En este caso, se consideró contraria al criterio de proporcionalidad la omisión del Estado en la aplicación retroactiva de la exención.

En otro caso, *Bulves at SA. vs. Bulgaria*,²⁰ la parte afectada se presentó ante dicha instancia, demandando del Estado de Bulgaria la negativa a las deducciones al Impuesto del Valor Agregado, lo anterior toda vez que, aún y cuando cumplió con las formalidades en las declaraciones correspondientes, la autoridad se percató que uno de los proveedores de la demandante se retrasó en sus obligaciones de presentación del informe de IVA, por lo que, con base en dicha omisión, argumentó que *Bulves* estaba impedido para solicitar la deducción de dicho impuesto.

El origen de la controversia se suscitó cuando la demandante adquirió el 16 de agosto de 2000, bienes de otra empresa. Posteriormente, la autoridad realizó una auditoría cruzada entre la empresa que fungía como demandante y el proveedor, en la que encontró una discrepancia en los tiempos de declaración de la transacción, ya que el proveedor declaró la transacción en un período distinto al que señaló la demandada. Debido a ello, la Oficina Tributaria negó la deducción del IVA que la empresa demandante pagó a la empresa proveedora. Cabe mencionar, que en este caso se trató de medidas adoptadas por la legislación Búlgara con el objetivo de prevenir el fraude en el Impuesto sobre el Valor Agregado.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, haciendo referencia a la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Justicia en los casos de fraude carrusel,²¹ señaló que el riesgo de fraude no puede llevar a limitar de modo desproporcionado los derechos de los contribuyentes de buena fe y que ese tipo de normas no respetaba el principio de proporcionalidad, por lo que suponían una carga excesiva, vulnerando el justo equilibrio entre el interés general y la

19 Véase caso en: [http://hudoc.echr.coe.int/sites/fra/Pages/search.aspx#{"fulltext":\["dangeville"\], "documentcollectionid":\["COMMITTEE","DECISIONS","COMMUNICATEDCASES","CLIN","ADVISORYOPINIONS","REPORTS","RESOLUTIONS"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/fra/Pages/search.aspx#{). Fecha de consulta: 3 de junio de 2013.

20 Véase caso en: [http://hudoc.echr.coe.int/sites/fra/Pages/search.aspx#{"languageisocode":\["ENG"\],"appno":\["3991/03"\],"documentcollectionid":\["GRANDCHAMBER","COMMITTEE","DECISIONS","COMMUNICATEDCASES","CLIN","ADVISORYOPINIONS","REPORTS","RESOLUTIONS"\],"itemid":\["001-90792"\]}.](http://hudoc.echr.coe.int/sites/fra/Pages/search.aspx#{) Fecha de consulta: 3 de junio de 2013.

21 El fraude carrusel refiere a los casos de fraude en el pago de IVA en operaciones intracomunitarias de la Unión Europea.

protección de los derechos fundamentales, produciendo como consecuencia una injerencia en el derecho de propiedad contraria al artículo 1 del Primer Protocolo.

Así, el Tribunal Europeo dejó claro que el derecho del contribuyente a la devolución del IVA no se ve afectada por un comportamiento incorrecto o fraudulento por una entidad o persona aunque esté en la misma cadena de suministro de IVA.

Además, señaló que las autoridades tributarias nacionales actúan de forma irracional si penalizan al contribuyente cumplido con motivo del comportamiento irregular o fraudulento en la cadena de suministro de IVA en otro lugar, pues el contribuyente que cumple no tiene medios para controlar –por no hablar de asegurar– el cumplimiento por parte de sus proveedores.

Por otra parte, en el caso *Intersplav vs. Ucrania*,²² una empresa tenía derecho a determinadas devoluciones del IVA debido a que sus operaciones estaban orientadas a la exportación y por lo tanto, según la legislación ucraniana, causaban el 0% de IVA. No obstante, la Administración Tributaria, de manera regular y sistemática retrasó los respectivos reembolsos.

Al respecto, el Estado de Ucrania argumentó que las cantidades por concepto de devolución de IVA no eran propiedad (posesión) del contribuyente porque aún estaba en disputa; que los retrasos en el pago del IVA estaban justificados para proteger los intereses económicos del país, y que el sistema de devolución de IVA estaba siendo abusado, sobre todo, por contribuyentes del giro de *Intersplav*. Por tanto, la reacción del gobierno era una contramedida justificada, válida dentro de su margen de apreciación.

Por su parte, el Tribunal Europeo estableció que el derecho a la devolución del IVA constituye un bien en posesión para efectos de la Convención Europea de Derechos Humanos y que no se requiere la revisión judicial previa de un reclamo para validar la elegibilidad para el reembolso. Además, señaló que el margen de apreciación del Estado no se encuentra fuera de los límites de revisión por parte del Tribunal y que *la negativa a conceder un reembolso sobre la base de los abusos cometidos por terceros, no se justificaba*.

Señaló también que la sistemática falta de liquidación de IVA resultaba una carga excesiva para los contribuyentes y, en consecuencia, contraria al justo equilibrio entre las exigencias del interés público y la protección del derecho de propiedad; es decir, la interferencia en la posesión era desproporcional.

En suma, de todo lo reseñado sobre la doctrina del Tribunal de Estrasburgo respecto del derecho humano a la propiedad, en el ámbito de devoluciones de impuestos, podemos destacar los siguientes puntos:

.....
22 Véase caso en: [http://hudoc.echr.coe.int/sites/fra/Pages/search.aspx#{"fulltext":\["intersplav"\],"itemid":\["002-2943"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/fra/Pages/search.aspx#{). Fecha de consulta: 3 de junio de 2013.

- A. El derecho a la devolución de tributos está protegido por el derecho a la propiedad.
- B. Se vulnera el derecho de propiedad del contribuyente cuando una medida tributaria altera significativamente el equilibrio entre la protección del derecho individual (derecho a la propiedad) y los intereses generales.
- C. La legislación tributaria debe respetar el principio de proporcionalidad para no producir una injerencia en el derecho de propiedad.
- D. El riesgo de fraude no puede llevar a limitar de modo desproporcionado los derechos del contribuyente que actúa de buena fe, de tal manera que se viole el principio de proporcionalidad, y por tanto, el justo equilibrio entre el interés general y los derechos fundamentales, produciendo como consecuencia una injerencia en el derecho de propiedad.
- E. El derecho del contribuyente a la devolución del IVA no se ve afectado por un comportamiento incorrecto o fraudulento por un tercero, aunque pertenezca a la misma cadena de suministro de IVA. En otras palabras, la negativa a conceder un reembolso sobre la base de los abusos cometidos por terceros, no se justifica.
- F. La sistemática falta de liquidación del reembolso de impuestos es una carga excesiva para los contribuyentes y, en consecuencia, contraria al justo equilibrio entre las exigencias del interés público y la protección del derecho humano de propiedad.

2. La devolución de impuestos en la experiencia de Prodecon

El artículo 2, fracción II, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, sanciona el derecho de los contribuyentes de obtener en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables. Por su parte, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación impone a las autoridades fiscales la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. Los párrafos primero y sexto de este precepto establecen el plazo de cuarenta días que tienen las autoridades fiscales para efectuar las devoluciones solicitadas por los particulares.²³

No obstante lo dispuesto en los artículos anteriormente citados, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente conoció dos casos²⁴ en donde los contribuyentes solicitaron los servicios de Prodecon con motivo de la dilación de la autoridad tributaria en la devolución de impuestos. El primero de ellos, presentó su solicitud de devolución el día 30 de junio de 2010 y la autoridad resolvió dicha petición el 12 de enero de 2012 (más de 18 meses después); el segundo solicitó su devolución el 23 de febrero de 2011 y la autoridad resolvió el 13 de abril de 2012 (más de 13 meses después). En ambos casos, sin justificación razonable por parte de la autoridad.

23 Artículo 22.- Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. (...)

(...)
 Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución integrante del sistema financiero y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y documentos que señale el Reglamento de este Código.

(...)

24 Véase Recomendaciones 7/2012 y 8/2012 emitidas por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, http://prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/testado_recomendacion_07_2012.pdf y http://prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/testado_recomendacion_08_2012.pdf.

Como se observa, en estos casos transcurrió mucho más de los cuarenta días establecidos en el Código Fiscal para la realización de las devoluciones, advirtiendo un retraso excesivo por parte de la autoridad tributaria.

A la luz de la doctrina jurisprudencial asentada por el Tribunal de Estrasburgo en el ámbito europeo de protección de los derechos humanos, estos casos son un claro ejemplo de vulneración al derecho humano de propiedad del contribuyente: la actuación morosa de la Administración Tributaria alteró significativamente el equilibrio entre la protección del derecho a la propiedad de los pagadores de impuestos y los intereses generales.

No debemos olvidar, que según la teoría del Tribunal Europeo, se debe respetar el principio de proporcionalidad para no producir una injerencia en el derecho de propiedad. Aun peor, en el caso en comento, la legislación tributaria establece un término preciso para realizar las devoluciones y, no obstante ello, la Administración Tributaria incumplió la ley, haciendo nugatorio el derecho de los contribuyentes a la devolución de impuestos.

Ahora bien, el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación señala que:

Quando los contribuyentes presenten una solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, y la devolución se efectúe fuera del plazo establecido en el artículo anterior, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo conforme a la tasa prevista en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada.

(...)

Quando el fisco federal deba pagar intereses a los contribuyentes sobre las cantidades actualizadas que les deba devolver, pagará dichos intereses conjuntamente con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada. En el caso de que las autoridades fiscales no paguen los intereses a que se refiere este artículo, o los paguen en cantidad menor, se considerará negado el derecho al pago de los mismos, en su totalidad o por la parte no pagada, según corresponda.

Sin embargo, en el caso referido la autoridad tributaria se negó a pagar los intereses como lo ordena el precepto jurídico arriba transcrito; lo que parece advertir, por demás de la vulneración del derecho de los contribuyentes a la devolución de impuestos, una falta de consideración respecto del derecho humano a la propiedad.

Afectación por actos de terceros

En otro caso, aunque no directamente relacionado con la devolución de impuestos, sino con las deducciones, es el que resultó en la Recomendación 32/2012, emitida por Prodecon.²⁵

.....
²⁵ Véase recomendación en, http://prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_32_2012.pdf.

En este asunto la autoridad tributaria rechazó la deducción en cantidad de \$17'039,586.46, para efectos de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única a cargo del contribuyente quejoso y, por consecuencia, el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, por no haber localizado al proveedor, quien según la autoridad, no estaba al corriente de sus obligaciones fiscales –y suponiendo con esto que no se realizaron los servicios que las facturas consignaban–; no obstante, el contribuyente acreditó dar cumplimiento a los requisitos para poder deducir dichas cantidades.

Como se observa en este caso, el derecho del contribuyente a deducciones se vio afectado por un comportamiento incorrecto o fraudulento de un tercero, sin embargo, como estableció el Tribunal de Estrasburgo en su jurisprudencia respecto de la devolución del IVA, pero perfectamente aplicable también al caso de deducciones, esto no se justifica, ya que el riesgo de fraude no puede llevar a limitar de modo desproporcionado los derechos de los contribuyentes de buena fe, de tal manera que no se respete el principio de proporcionalidad, lo cual ocurre en el caso en comento.

Es así que al no otorgar las deducciones, la autoridad actuó de manera irracional penalizando al contribuyente que cumplió por un comportamiento irregular de un tercero, a pesar de que el contribuyente cumplido no tenía medios para controlar al tercero.

Las deducciones, al igual que los reembolsos de impuestos pagados en exceso o indebidamente, también representan beneficios o utilidades para el contribuyente, por lo que válidamente podemos concluir que afectan el derecho de propiedad.

Como se puede notar de los casos expuestos, la adopción de la doctrina del sistema europeo de protección de derechos humanos respecto del derecho de propiedad en los casos de devolución de impuestos puede, de ser tomadas en cuenta, aportar grandes ventajas para los contribuyentes.

V. El derecho a la no autoincriminación y las cartas invitación

1. El derecho a la no autoincriminación en la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

Como se mencionó en el apartado precedente, el Tribunal de Estrasburgo reconoce el derecho a no auto-incriminarse como parte fundamental de la noción de un juicio justo. Así, la actual tendencia jurisprudencial del Tribunal Europeo de Derechos Humanos es reconocer que en virtud del artículo 6º del Convenio, todo acusado tiene derecho a no contribuir a su propia incriminación.

Este derecho se reconoce por primera vez en *Funke vs. Francia*. En este caso, el Tribunal estableció la absoluta nulidad de los procedimientos de inspección efectuados bajo requisitoria administrativa con el fin de su reenvío a la sede penal, por vulneración a los derechos procesales del acusado.

El Tribunal determinó que un inspector fiscal no puede compeler válidamente en la vía administrativa a que un inspeccionado se auto-denuncie informando sus relaciones financieras con el extranjero, como tampoco puede exigir aportación de documentos de toda naturaleza relativa a operaciones que interesan al servicio fiscal para formular una denuncia penal.

Como se puede observar, se trata de información incriminatoria aportada por el contribuyente bajo coacción, en el marco de un procedimiento penal tributario y no de un procedimiento administrativo o fiscal propiamente. Por tanto, en este caso, la prohibición a la coacción para la autoincriminación es respecto de un procedimiento en materia penal.

No obstante, este derecho también se traslapa a la materia tributaria. En materia sancionatoria tributaria, el caso *Bendenoun vs. Francia*²⁶ constituye el primer antecedente en donde el Tribunal Europeo extendió la garantía a no declarar en contra de sí mismo, a los procedimientos jurisdiccionales vinculados con ilícitos tributarios no penales.²⁷

En el caso en comento, el Tribunal de Estrasburgo declaró que determinados recargos sobre el impuesto acordados por la Administración Tributaria son de naturaleza penal en virtud de que no tienden a la reparación pecuniaria de un perjuicio, sino que están dirigidos esencialmente a castigar para impedir la reiteración de conductas similares; además, se fundan en una norma de carácter general cuyo fin es tanto preventivo como represivo.

Otro supuesto, lo otorga el caso *Saunders vs. Reino Unido*.²⁸ De la decisión del Tribunal Europeo se extrae que existe un abuso en el procedimiento cuando en ejercicio de facultades administrativas de inspección, se utilizan dichos poderes para construir un caso criminal. Por

26 Véase caso en: [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#{"fulltext":\["bendenoun"\],"documentcollectionid2":\["GRANDCHAMBER"-CHAMBER"\],"itemid":\["001-57863"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#{). Fecha de consulta: 3 de junio de 2013.

27 Otros casos a partir de *Bendenoun Vs. Francia* relacionados con el del derecho a la no autoincriminación en materia tributaria dignos de mencionar son: *John Murray vs. Reino Unido*; *Saunders Vs. Reino Unido* doctrina seguida luego en una numerosa familia de sentencias, pudiéndose citar, entre varias, *I.J.L., G.M.R. y A.K.P. v. Reino Unido*; *Heaney y McGuinness v. Irlanda* y *J.B. c. Suiza*.

28 Véase caso en: [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#{"fulltext":\["saunders"\],"documentcollectionid2":\["GRANDCHAMBER"-CHAMBER"\],"itemid":\["001-58009"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#{). Fecha de consulta 3 de junio de 2013.

tanto, la inspección tributaria, por vía administrativa, no puede reunir la *notitia criminis*, porque la facultad de los inspectores es inquisitiva, más no es una función judicial.

En esencia, la función de inspección implica verificar un hecho tributario, pero no es parte del cometido tomar una decisión de valoración penal de los hechos, especialmente *a priori*.²⁹

El fallo en *Saunders* estipula que el privilegio de no auto-incriminarse, absteniéndose de brindar información a la inspección tributaria, es un elemento importante de la salvaguarda individual frente a la opresión y coerción administrativa, que linda con el principio de la presunción de inocencia.³⁰

Como se advierte, en este caso se trata de información auto-inculpatoria aportada coactivamente, al margen de la vía penal y utilizada en contra del contribuyente en un procedimiento de carácter penal que se lleva a cabo con posterioridad.

Otro caso de interés al respecto es *J.B. vs. Suiza*,³¹ en donde, el Tribunal de Estrasburgo estableció que el derecho a no auto-incriminarse presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a evidencia obtenida a través de métodos de coerción u opresión en desafío de la voluntad de la persona.

Sin embargo, el Tribunal aclara que no juzga sobre "si un Estado puede obligar a un contribuyente a brindar información con el único propósito de asegurar la correcta liquidación de los tributos".³² En este sentido, no se violaría el derecho a no auto-incriminarse si la información proporcionada coactivamente por el contribuyente se utilizará únicamente para regularizar su situación tributaria y no fuera posible utilizar la información, para otro fin como lo es un procedimiento sancionador tributario o penal.

Asimismo, el caso *Chambaz vs. Suiza*,³³ refleja una vez más que el derecho a no auto-incriminarse es aplicable en el ámbito fiscal al amparo del artículo 6.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

En esta ocasión, se analizó la imposición de sanciones tributarias bajo la perspectiva del artículo 6.1 en el marco de un procedimiento de carácter penal. Recordemos que en el caso *Bendenoun Vs. Francia*, el Tribunal declaró que los recargos sobre el impuesto pueden tener naturaleza penal si no tienden sólo a la reparación pecuniaria de un perjuicio, sino que también están dirigidos a castigar para impedir la reiteración de conductas similares; esto es, son tanto preventivos como represivos. De esta manera, una sanción administrativa puede revestir carácter penal si la finalidad es castigar al contribuyente y no sólo reparar el daño causado.

La Sentencia *Chambaz* declara la aplicabilidad del derecho a la no autoincriminación a todos los supuestos procedimentales en los que exista riesgo de sanción represiva al obligado tributario, aunque finalmente ésta no llegue a imponerse.

Es así que cuando un procedimiento se dirige a la determinación de eventuales importes tributarios debidos, sin que pueda excluirse por completo la imposición de sanciones, el derecho a la no autoincriminación es aplicable.

29 Cfr. Díaz Vicente Oscar, *Ilícitos Tributarios*, España, Astrea 2006, 103.

30 *idem*. p. 104.

31 Véase caso en: [http://hudoc.echr.coe.int/sites/fra/Pages/search.aspx#{"fulltext":\["JB"\],"documentcollectionid":\["COMMITTEE""DECISIONS""COMMUNICATEDCASES""CLIN""ADVISORYOPINIONS""REPORTS""RESOLUTIONS"\],"itemid":\["001-64007"\]](http://hudoc.echr.coe.int/sites/fra/Pages/search.aspx#{). Fecha de consulta: 3 de junio de 2013.

32 Párrafo 63 de la sentencia del caso J. B. V. Suiza.

33 Véase caso en: [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#{"fulltext":\["chambaz"\],"documentcollectionid2":\["GRANDCHAMBER""CHAMBER"\],"itemid":\["001-110241"\]](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#{). Fecha de consulta: 3 de junio de 2013.

Además, en el caso en comento, el Tribunal afirmó que procede aplicar el artículo 6.1 del Convenio ante actos o fragmentos procedimentales que en principio quedan al margen de dicho precepto, cuando se combinen diferentes elementos o fases de tramitación, de modo que resulte imposible distinguir cuáles serían o no determinantes de una acusación en materia penal.

En el ámbito de justicia de la Comunidad Europea también se ha tratado la no auto-incriminación. En este sentido, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha emitido importantes sentencias³⁴ en donde el demandante alegaba la violación al derecho a no auto-incriminarse.

En *SA Solvay & Cie vs. Comisión* y *Orkem vs. Comisión*, el Tribunal de Justicia estableció que el respeto del derecho de defensa, debe estar garantizado no sólo en el procedimiento administrativo que pueda conducir a la imposición de sanciones, sino también en el marco de los procedimientos de verificación previos, tales como solicitudes de información (artículo 11 del Reglamento N° 17), que bien podrían ser determinantes para la obtención de pruebas del carácter ilegal de la actuación de empresas, que puedan acarrear su responsabilidad.³⁵

En ambos casos, con similares fundamentos, el Tribunal de Justicia dispuso que la referida institución, más allá de las potestades otorgadas por el referido Reglamento, no podían mediante una decisión de solicitud de información, vulnerar el derecho de defensa reconocido a la empresa, imponiéndole la obligación de dar respuestas que implicaran admitir la existencia de una infracción cuya prueba incumbe precisamente a dicha Comisión.³⁶

También estableció que el derecho de defensa queda irremediablemente dañado en los procedimientos de investigación previa, que puedan tener un carácter determinante para la constitución de pruebas de carácter ilegal de conductas de las empresas susceptibles de generar responsabilidad de éstas.³⁷

A manera de conclusión respecto del derecho a no auto-incriminarse en el ámbito de protección de derechos humanos del sistema europeo podemos señalar los siguientes puntos:

1. El derecho a la no auto-incriminación se desprende del derecho humano a un proceso justo y equitativo.
2. El derecho a no auto-incriminarse puede ser utilizado en tres supuestos: a) en un procedimiento sancionador o penal, es decir, en donde existe una acusación penal; b) en aquellos supuestos en donde el administrado tenga que aportar pruebas a la Administración, que posteriormente puedan ser utilizadas en un procedimiento sancionador o penal; y c) en aquellos procedimientos que aunque no estén catalogados como penales, la prueba obtenida pueda ser utilizada por el Poder Público para sancionar o castigar, como puede ser una sanción administrativa por un ilícito penal cuando no sólo se busque la reparación del daño, sino también castigar.
3. La garantía de no autoincriminación coactiva no se limita a un proceso penal *stricto sensu*, sino que se extiende a los actos administrativos sancionadores; es decir, alcanza a todos los procedimientos en los que la persona (física o jurídica) podría con su declaración producirse un perjuicio.

34 Cfr. Sentencia de 18 de octubre de 1989, asunto 374/87, *Orkem contra Comisión de las Comunidades Europeas* y sentencia de 18 de octubre de 1989, asunto 27/88, *Solvay & Cie contra Comisión de las Comunidades Europeas*.

35 Cfr. Berruezo, Rafael, "Autoincriminación en el derecho penal tributario", *Centro de Investigación Interdisciplinaria en Derecho Penal Económico*, 2011, p. 9, <http://www.cidpe.com.ar/area5/AUTOINCRIMINACIONBerruezo.pdf>. Fecha de consulta: 17 de junio de 2013.

36 *Idem*.

37 Sanz Díaz-Palacios, José Alberto, "El derecho a no declarar contra sí mismo en los procedimientos de inspección tributaria", *Revista Crónica Tributaria*, Madrid, España, Instituto de Estudios Fiscales, n. 104, 2002, p. 86.

2. Cartas Invitación

A. Introducción y contexto

En octubre de 2007 se publicó la *Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo* la cual entró en vigor el primero de julio del 2008.³⁸ En su artículo 4, fracción VII, dispone la obligación de las instituciones del sistema financiero a proporcionar anualmente información del impuesto recaudado (3% al importe total de los depósitos en exceso de 15 mil pesos mensuales, según la reforma de 7 de septiembre de 2009) y del pendiente de recaudar por falta de fondos en las cuentas de los contribuyentes o por omisión de la institución.

Así, desde su creación, este impuesto fue enfocado al control de flujo de efectivo de cualquier cuenta bancaria de personas físicas y personas morales, inscritas o no ante el Registro Federal de Contribuyentes, para el combate a la evasión fiscal.

Por otra parte, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) a partir del 2011 implementó programas de regularización del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y emitió *cartas invitación* a aquellos contribuyentes que obtuvieran ingresos mensuales mayores a la cantidad establecida y no los declararan (con base en la información obtenida por las instituciones financieras al reportar sobre los depósitos en efectivo para efectos de IDE). Dichas cartas se fundamentaron en el artículo 107 de la ley del ISR³⁹ y en resoluciones misceláneas.⁴⁰

Así, las cartas invitación se dirigieron a aquellas personas que reciben depósitos en efectivo en las instituciones del sistema financiero y a las que les fue retenido el impuesto respectivo. El SAT consideró que esos depósitos constituyen ingresos en términos de lo dispuesto por los artículos 1° y 106 de la Ley del ISR, por lo que precisa el impuesto a cargo del contribuyente, aún en el caso de que la persona que recibió los depósitos no se encuentre inscrita en el RFC por no ser contribuyente.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente observó varios casos en donde las personas alegaban que los depósitos que recibieron en sus cuentas no debían ser considerados ingresos para efectos del ISR, pues no reflejaban una modificación positiva en su patrimonio, ya que algunos de ellos derivaban de la obligación de proporcionar alimentos, préstamos

38 Esta ley fue el resultado de una iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal en junio de 2007 –Iniciativa de Ley del Impuesto Contra la Informalidad–, mediante el cual se buscaba una medida para contrarrestar la gran evasión fiscal que existe en México, como son la economía informal, la prestación de servicios y la venta de bienes sin expedición de facturas, así como la creación de esquemas sofisticados para evadir el pago de contribuciones, entre otros.

39 El artículo 107 de la Ley del ISR: Cuando una persona física, aun cuando no esté inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.

II. El contribuyente, en un plazo de quince días, informará por escrito a las autoridades fiscales las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estime convenientes, las que acompañará a su escrito o rendirá a más tardar dentro de los veinte días siguientes. En ningún caso los plazos para presentar el escrito y las pruebas señaladas excederán, en su conjunto, de treinta y cinco días.

III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el Capítulo IX de este Título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

Para los efectos de este artículo también se consideran erogaciones los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras. No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado. Cuando el contribuyente obtenga ingresos de los previstos en este título y no los declare se aplicará este precepto como si hubiera presentado la declaración sin ingresos. Tratándose de contribuyentes que tributen en el Capítulo I del Título IV de la presente Ley, se considerarán, para los efectos del presente artículo, los ingresos que los retenedores manifiesten haber pagado al contribuyente de que se trate.

Se considerarán ingresos omitidos por la actividad preponderante del contribuyente o, en su caso, otros ingresos en los términos del Capítulo IX de este Título, los préstamos y los donativos que no se declaren o se informen a las autoridades fiscales, conforme a lo previsto en los párrafos segundo y tercero del artículo 106 de esta Ley.

40 Resolución Miscelánea para 2011, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2011; Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012; y Segunda Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013 y su anexo 3, publicada el viernes 31 de mayo en el Diario Oficial.

entre familiares, cuotas aportadas por padres de familia para la mejora de las escuelas de sus hijos, donativos, cuotas de mantenimiento de condóminos, entre otros.

A continuación se presentan, de manera resumida, algunos argumentos que se han emitido en contra de las cartas invitación.⁴¹ Prodecon estableció que la base del gravamen no debía ser el ingreso bruto, sino la utilidad; es decir, la diferencia entre ingresos y deducciones autorizadas, pues de no ser así, se vulneraba la proporcionalidad establecida en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna.

Además, señaló que no se tomaba en consideración que la mecánica de cálculo del ISR permite el acreditamiento del IDE retenido por las instituciones bancarias, por lo que el monto a cubrir debía ser menor. Situaciones que de igual forma se traducen en una afectación a la seguridad y certeza jurídica de los ciudadanos.

Más aún, un análisis a la problemática evoca que las cartas invitación enviadas por la autoridad fiscal a los contribuyentes, constituyen actos de molestia que afectan su esfera jurídica, pues invitan a regularizar la situación fiscal derivada de depósitos en efectivo en sus cuentas bancarias, precisando la obligación de pagar el ISR supuestamente omitido, sin que el documento cumpla con la fundamentación y motivación debidas, causando inseguridad jurídica a sus destinatarios.

Otro aspecto de las cartas invitación que llama la atención es que el contribuyente tiene que hacer la aclaración cuando dicha omisión no proviene de ingresos, por lo que se invierte la carga de la prueba; obligando al contribuyente a demostrar que no es sujeto obligado al pago del tributo.

Además, cabe destacar que no obstante se les llame *invitaciones*, éstas cartas pueden considerarse verdaderas determinaciones de créditos fiscales en virtud de que liquidan una cantidad a pagar por parte de un contribuyente respecto de una contribución que se estima impagada. Sin embargo, previo a la notificación de la carta, no se le hace saber al contribuyente la resolución determinante de la cual deriva el crédito fiscal que se le invita a cubrir.

Por su parte, la autoridad tributaria alegó que estos documentos no determinan cantidad a pagar, sólo invitan al contribuyente a regularizarse, sin constituir créditos fiscales. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que la carta invitación es solamente:

un acto declarativo a través del cual la autoridad exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de las omisiones detectadas, acogándose a los beneficios establecidos por la regla de la Resolución Miscelánea Fiscal correspondiente, y presentándole una propuesta de pago que no le ocasiona un perjuicio real en su esfera jurídica, en la medida en que a través de este acto la autoridad exclusivamente señala una cantidad que obra en sus registros y

.....
41 Para mayor información al respecto, véase Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, "Programa para Combatir la informalidad implementado por el SAT (2011). Estudio de los casos atendidos por Prodecon", México, Prodecon, 2012, http://prodecon.gob.mx/Documentos/masPublicaciones/Programa_para_combatir_la_informalidad.pdf.

que sólo tendrá en cuenta cuando ejerza sus facultades de comprobación y, en consecuencia, emita una resolución que establezca obligaciones para el contribuyente fiscalizado, la que sí será definitiva para efectos de la procedencia de la vía contenciosa administrativa, por incidir en su esfera jurídica al fijarle un crédito a su cargo. A lo anterior se suma que en el texto de la propia carta se informe expresamente que esa invitación no determina cantidad alguna a pagar, ni crea derechos, lo cual significa que su inobservancia tampoco provoca la pérdida de los beneficios concedidos por la mencionada regla, pues para que así sea debe contener, además del apercibimiento en tal sentido, la correspondiente declaración de incumplimiento que lo haga efectivo y, en el caso, la autoridad sólo se limita a dar noticia de la existencia de un presunto adeudo, sin establecer consecuencias jurídicas para el interesado.⁴²

B. Las cartas invitación: Un caso visto por Prodecon

Para iniciar el análisis de las cartas invitación *vis à vis* el derecho a la no autoincriminación europea, veamos algunos casos atendidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Una persona física⁴³ recibió en octubre y en diciembre de 2011 cartas invitación del SAT, señalando que en virtud de que tuvo depósitos en efectivo por cantidad de \$690.000.00, en el ejercicio 2009, se le invitaba a presentar declaración del ISR por dicho ejercicio fiscal y regularizar su situación fiscal realizando los pagos correspondientes a más tardar el día 31 de marzo del 2012, a efecto de contar con los beneficios contenidos en la Regla II.2.8.3.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2011.

Con la intención de regularizar su situación fiscal, el contribuyente presentó la declaración correspondiente el 7 de marzo de 2012, determinándose como ingreso gravable la cantidad de \$259,716.00 y un impuesto a cargo de \$40,438.00, a fin de acogerse a los beneficios mencionados, por lo cual el 28 del mismo mes y año, realizó el pago de una primera parcialidad en cantidad de \$9,064.00.

Sin embargo, el 18 de abril de 2012, se inició el Procedimiento Administrativo de Ejecución, mediante Mandamiento de Ejecución con fecha de corte 27 de marzo de 2012, para cobrar coactivamente la cantidad de \$43,195.85 por monto histórico y \$11,226.60 por recargos. A decir de la autoridad, el origen de los cobros fue la autoliquidación que el contribuyente estableció en su declaración del ejercicio.

El día 25 de abril de 2012, el contribuyente intentó realizar el pago de la segunda parcialidad, lo cual le fue negado en virtud de que, a juicio de la autoridad tributaria, la primera debió haberse pagado el mismo día de la presentación de la declaración (7 de marzo de 2012) mediante depósito bancario.

42 Jurisprudencia 2a./J. 62/2013 (10a.) por Contradicción de tesis 18/2013.- Entre las sustentadas por el Décimo Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.- 27 de febrero de 2013, de rubro " CARTA INVITACIÓN AL CONTRIBUYENTE PARA QUE REGULARICE EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DERIVADO DE SUS INGRESOS POR DEPÓSITOS EN EFECTIVO. NO ES IMPUGNABLE EN SEDE CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA".

43 Véase recomendación 10/ 2012 emitida por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, http://prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_10-2012.pdf.

La Administración Tributaria estableció que el origen de los créditos fiscales que motivó el inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución, fue la autodeterminación hecha por el contribuyente, al presentar su declaración anual del ISR, conforme a lo señalado en la carta invitación. Además, que al presentar su declaración, sin cubrir el importe señalado en la carta invitación, tácitamente renunció al beneficio de la Regla II.2.8.3.7, contenida en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2011.

Como se logra observar en el caso en comento, el contribuyente se auto determinó un crédito fiscal como consecuencia de una carta invitación, aceptando con ello el incumplimiento de su obligación fiscal. No obstante, con ello, se auto-incriminó proporcionando información que le produjo un perjuicio.

Para determinar si hubo autoincriminación a la luz de la doctrina del Tribunal de Estrasburgo, es necesario establecer: a) si la información (confesión de un crédito fiscal a través de la autodeterminación) que otorgó el contribuyente a la Administración Tributaria se puede calificar como incriminatoria; b) si derivado de ello existe un riesgo de sanción represivo, aunque éste no se actualice; y c) si hubo coacción por parte de la autoridad para obtener dicha información.

Es de mencionar que, como se desprende de las propias cartas invitación, el SAT anuncia que el no estar inscrito en el RFC y no declarar ingresos puede generar requerimientos y sanciones, así como el inicio de facultades de comprobación, lo cual puede interpretarse como una amenaza de un procedimiento represivo que conmina a los ciudadanos que la recibieron; esto es, se advierte una amenaza de sanción por el incumplimiento de una obligación que, en todo caso, sólo se presume que existe, y en donde la autoridad debe comprobar que efectivamente existe la obligación no cumplida.

Es de mencionar que el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación establece que para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a \$1,151,000.00 en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el RFC o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos por los que se deben pagar contribuciones. Es decir, sólo en este caso, el gobernado debe sostener la carga de la prueba. Por tanto, en el asunto bajo estudio, es la autoridad la que debió probar los hechos de incumplimiento.

La doctrina del Tribunal de Estrasburgo ha establecido que no juzga si un Estado puede obligar a un contribuyente a brindar información con el único propósito de asegurar la correcta liquidación de los tributos, lo que significa que si la información incriminatoria proporcionada coactivamente por el contribuyente se utilizará únicamente para regularizar su situación tributaria, no se violentaría el derecho a la no autoincriminación. Sin embargo, las mismas cartas referidas establecen la posibilidad de multas, lo cual indica que sí existe la posibilidad de una sanción represiva, ya que la autoridad no sólo utiliza la información proporcionada para la liquidación de impuestos debidos, sino también para castigar al "invitado".

Recordemos que el derecho a no auto-incriminarse puede utilizarse en aquellos supuestos en donde el administrado tenga que aportar pruebas a la Administración, que posteriormente puedan ser utilizadas en un procedimiento penal o en aquellos procedimientos que aunque no estén catalogados como tal, la prueba obtenida puede ser utilizada por el Poder Público para sancionar o castigar.

En el caso bajo análisis, la información que brindó el contribuyente con motivo de la invitación, sirvió para iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución por el monto auto-determinado más recargos.

Ahora bien, el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación señala que cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos *por concepto de indemnización* al fisco federal por la falta de pago oportuno.

En un ejercicio de interpretación literal del precepto señalado, los recargos pueden concebirse como una indemnización, concepto que cabe dentro de lo que es una reparación de daño; es decir, no tiene carácter represivo sino restitutivo.

Sin embargo, el mismo artículo 21 mencionado luego establece que la tasa de recargos será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión, para tal efecto.

Cabe preguntarnos por qué la tasa de recargos se incrementa en 50%, especialmente si el Congreso de la Unión ya fijó una tasa, determinada con seriedad, y que cumple con los objetivos restitutivos. La respuesta sólo puede ser que el carácter de la tasa para efectos de recargos no tiene una naturaleza restitutiva o reparadora, sino sancionadora. Por otra parte, es de resaltar que las actualizaciones ya son un mecanismo por medio del cual se pretende ajustar el cambio del valor del dinero a través del tiempo. En este sentido, los recargos no buscan únicamente el pago de la contribución preservando el valor real de la cantidad debida en el tiempo, sino que también buscan sancionar al contribuyente que omitió cumplir en tiempo su obligación de pago.

Entonces, a pesar de que el ordenamiento legal califique a los recargos como indemnizatorios, al incrementar la tasa en un cincuenta por ciento, éstos pierden tal carácter para convertirse en sancionatorios.⁴⁴

Esto es de gran importancia para nuestro análisis, pues nos muestra que el contribuyente, al auto determinarse, otorgó información que propiamente lo auto-incriminó y que con posteridad fue utilizada en su contra para sancionarlo, vulnerando su derecho a la no autoincriminación.

.....
44 La naturaleza jurídica del recarga ha planteado un debate doctrinal que aún perdura. Existen tres postura básicas: una que sostiene que la naturaleza de los recargos es eminentemente sancionador; otra que la considera indemnizatoria y la última sostiene una naturaliza híbrida de los recargos.

Ahora bien, las *invitaciones* para regularizarse que se hacen a través de cartas emitidas por el fisco también han resultado en multas, que claramente son sanciones o castigos. En otro caso⁴⁵ el contribuyente fue invitado a regularizar sus obligaciones en materia de un impuesto federal, aclarando éste que los depósitos en efectivo detectados no debían considerarse ingresos para efectos del ISR.

No obstante, sus aclaraciones fueron insuficientes para la autoridad tributaria, por lo que fue requerido tres veces para cumplir con diversas obligaciones fiscales (inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y presentación de declaración fiscal), además de ser sancionado con multas en cada requerimiento.

Asimismo, resulta conveniente precisar que aun y cuando la autoridad manifestó que los requerimientos y multas impuestas eran totalmente ajenos a la carta invitación, lo cierto es que todos los actos posteriores de referencia fueron controlados con el mismo número más el secuencial correspondiente a cada acto, por lo que resulta inexacta la afirmación de la autoridad de que los diversos actos de requerimiento y multas no guardaban relación con la carta invitación.

Como se observa, un procedimiento de supuesto cobro persuasivo⁴⁶ que inicia con una carta invitación, puede culminar en sanciones, sean multas o recargos. Por tanto, al solicitar información a través de una carta invitación –aunque ésta sea de manera indirecta mediante la aceptación del gobernado de un crédito fiscal, la autodeterminación de un crédito fiscal, o incluso el intento de aclaración de que los ingresos no son susceptibles del ISR–, se vulnera el derecho a la no autoincriminación, pues no se distingue con certeza cuándo puede resultar en la determinación de una sanción.

45 Cfr. Recomendación 22/2012 en http://prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_22_2012.pdf.

46 El cobro persuasivo o amigable es la fase previa a la cobranza coercitiva y engloba todo tipo de acciones que se realizan para la consecución del pago de una deuda fiscal antes de llegar a la fase ejecutiva.

VI. A modo de conclusión

Aunque la jurisprudencia del sistema europeo de protección de derechos humanos no es obligatoria para México, constituyen directrices o criterios orientadores que permiten expandir considerablemente la protección a los derechos humanos en materia tributaria. El derecho a la propiedad y a la no autoincriminación, que se analizaron en este trabajo, son derechos que no han sido debidamente desarrollados en la doctrina mexicana, como se ha podido constatar de los casos estudiados.

Sin embargo, la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, respecto de estos derechos es perfectamente trasladable a todos los países que como el nuestro, se erigen como Estados de Derecho, aun y cuando los mismos no estén expresamente reconocidos por los textos constitucionales, pues son estándares de protección aceptados por la comunidad internacional.

Es así que la doctrina del sistema europeo aporta nuevos elementos, cuya recepción puede contribuir a una mayor protección de los derechos humanos en materia tributaria.

Además, no se debe soslayar que en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, obligatoria para México, hay referencias a estándares generados en el sistema europeo; esto es, en sus resoluciones, la Corte Interamericana ha sustentado sus argumentos tanto en su propia jurisprudencia como en la del Tribunal de Estrasburgo y de Luxemburgo. En este sentido, debe mencionarse que actualmente existe cada vez más un sistema de precedentes que reconoce una importante autoridad de los fallos del sistema europeo.⁴⁷

Es válido suponer entonces que es la falta de asuntos tributarios llegados a la Corte Interamericana de Derechos Humanos, lo que ha demorado el desarrollo jurisprudencial en la misma proporción que el sistema europeo.

Por tanto, México no debe quedarse fuera de la dinámica de uso de precedentes, para fines de interpretación, integración y justificación de las determinaciones para la mejor protección de los derechos humanos en general y tributarios en particular. Lo anterior especialmente en consideración a que la jurisprudencia internacional no sólo permite determinar los alcances de los derechos básicos, sino también logra su armonización y adaptación a nuevos retos y circunstancias, lo que evidencia el carácter progresivo de esos derechos.⁴⁸

En suma, un conocimiento depurado de la jurisprudencia internacional permite su invocación, aunque sea como estándares mínimos de protección, a efecto de que la tutela de los derechos humanos se ajuste a las pautas más progresivas en la materia.

47 Cfr. Shahabudden, Mohamed, *Precedent in the World Court*, Gran Bretaña, Cambridge University Press, 1997.

48 Carmona Tinoco, Jorge Ulises, "La recepción de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el ámbito interno. El caso México", en García Ramírez, Sergio y Castañeda Hernández, Mireya (Coords.) *Recepción nacional del derecho internacional de los derechos humanos y admisión de la competencia contenciosa de la Corte Interamericana*, México, UNAM-IJ, 2009, p. 265.

VII. Bibliografía

- ATTARD ROBERT, "The European court of Human Rights: a tax factor to count with", *T-Magazine*, Reino Unido, Ernst & Young, mayo 23, 2011.
- Baker, Philip, "Taxation and Human Rights", *GITC Review*, Londres, vol. I, no. I, noviembre, 2001.
- BERRUEZO, Rafael, "Autoincriminación en el derecho penal tributario", Centro de Investigación Interdisciplinaria en Derecho Penal Económico, 2011.
- CARMONA TINOCO, Jorge Ulises, "La recepción de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el ámbito interno. El caso México", en García Ramírez, Sergio y Castañeda Hernández, Mireya (Coords.), *Recepción nacional del derecho internacional de los derechos humanos y admisión de la competencia contenciosa de la Corte Interamericana*, México, UNAM-IIJ, 2009.
- CORTE EUROPEA DE LOS DERECHOS DEL HOMBRE, "Fiscalité et Convention européenne des droits de l'homme", agosto de 2012.
- DÍAZ VICENTE, Oscar, *Ilícitos Tributarios*, España, Astrea, 2006.
- DONCEL FERNÁNDEZ, Luis Vicente, "El desempeño de roles", en Hoyo Sierra, Isabel (coord.), *Introducción a la psicología del derecho*, España, Dykinson, 2004, capítulo quinto.
- LORETI, Damián, "Estándares internacionales en materia de libertad de expresión", en *La libertad de expresión y los estándares internacionales*, México, Secretaría de Gobernación, s/a.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio europeo de derechos Humanos en materia tributaria: Un análisis jurisprudencial*, España, Aranzadi, 2002.
- PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio, "Los operadores jurídicos", *Revista de Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, no. 72, 1986-1987.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, José Alberto, "El derecho a no declarar contra sí mismo en los procedimientos de inspección tributaria", *Revista Crónica Tributaria*, Madrid, España, Instituto de Estudios Fiscales, n. 104, 2002.
- SHAHABUDDEN, Mohamed, *Precedent in the World Court*, Gran Bretaña, Cambridge University Press, 1997.
- SOLER ROCH, María Teresa, "Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos", *Lección Inaugural del Curso Académico 2011-2013*, España, Universidad de Alicante.
- VARONA MARTÍNEZ, Gema, "Derecho al Respeto de la Vida Privada y Familiar: Inviolabilidad del Domicilio y Secreto de las Comunicaciones", Diciembre, 2008.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente



Diana Bernal Ladrón de Guevara
Procuradora de la Defensa del Contribuyente

César Edson Uribe Guerrero
Coordinador General Ejecutivo

Verónica Nava Ramírez
Subprocuradora de Asesoría y Defensa del Contribuyente

Héctor Fernando Ortega Padilla
Subprocurador de Protección de los Derechos de los Contribuyentes

José Luis Figueroa Jácome
Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos

Minerva Hernández Ramos
Subprocuradora de Cultura Contributiva y Coordinación Regional

Ricardo Evia Ramírez
Secretario General

Coordinación:
Dirección de Cultura Contributiva

Diseño:
Sergio Macín



Enero • 2014

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Insurgentes Sur 954, Colonia Insurgentes San Borja
Delegación Benito Juárez, C.P. 03100
México, Distrito Federal
Teléfono: (0155) 1205-9000



Prodecon

Compromisos éticos del contribuyente

- uno** El contribuyente debe obrar de acuerdo con los principios éticos y morales de la recta razón.
- dos** El contribuyente tiene la obligación moral de informarse sobre sus responsabilidades fiscales, sus obligaciones y derechos.
- tres** El contribuyente tiene el derecho de conocer el destino de sus aportaciones, de manera clara y transparente, pero con la conciencia de que no le corresponde en lo personal una contraprestación específica.
- cuatro** El contribuyente cumplido debe reconocer que su participación lo hace solidario con su comunidad.
- cinco** El contribuyente honesto es coautor del bien común.
- seis** El contribuyente justo es partícipe de la distribución de la riqueza de México, y colabora en el desarrollo integral del pueblo mexicano.

**E-mail: contacto@prodecon.gob.mx
www.prodecon.gob.mx**



Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Visita nuestra página

www.prodecon.gob.mx
y conoce todos nuestros documentos

