

Los Derechos Humanos de los contribuyentes en el Sistema Jurídico Mexicano*

Geovanni de Jesús Durán Muñoz**

RESUMEN: Desde la perspectiva constitucional, la creación normativa de contribuciones, queda supeditada a la insoslayable satisfacción de ciertos principios que rigen los aspectos generales de la tributación y, en sí mismos, permiten el acorazamiento de la dignidad humana, al ser considerados por el ordenamiento jurídico como derechos fundamentales que les asisten a los contribuyentes en la defensa de sus intereses particulares.

En este contexto, el presente trabajo de investigación tiene como finalidad el análisis y especificación de los derechos humanos que el sistema jurídico mexicano reconoce en favor de los sujetos pasivos.

Palabras clave: Derechos humanos, sistema jurídico mexicano, contribuyentes, contribuciones.

ABSTRACT: From a constitutional perspective, the legislative process to create contributions is inevitably conditioned to the application of the principles which rule the general aspects of taxation; and allow the protection of human dignity, due to the fact that in the legal system are considered as fundamental rights to defend individual interests of tax payers.

In this context, this investigations' main objective is to analyze and explain the human rights of contributors in the Mexican juridical system.

Keywords: Human rights, Mexican juridical system, tax payers, taxes.

SUMARIO: Introducción, 1. Reforma constitucional en materia de Derechos Humanos en México, 2. Derechos Humanos de los contribuyentes, 3. Consideraciones finales. Bibliografía.

Introducción

* Artículo recibido el 4 de abril de 2017 y aceptado para su publicación el 26 de mayo de 2017.

** Licenciado en Derecho y Maestrante en Derechos Humanos y Justicia Constitucional por la Universidad Veracruzana; Diplomado en Derechos Humanos y Amparo por la Suprema Corte de Justicia de la Nación; Auxiliar de Investigación con línea en Derecho Fiscal y Económico en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Veracruzana; Becario del CONACYT.

En México, como en otros países del mundo, la habilitación jurídica que permite al gobierno la absorción de tributos para subvenir los gastos nacionales, deviene de un comando originario que sienta las bases para incidir legítimamente en las finanzas de los administrados y obligar su colaboración con los presupuestos proyectados anualmente, vía la imposición legal de cargas pecuniarias.

La recaudación de tributos, por ende, representa un aspecto prioritario de interés público, indispensable para el sostenimiento del Estado y el financiamiento de sus funciones y tareas en beneficio de la sociedad. Sin embargo, el establecimiento de contribuciones a cargo de los particulares no debe suponer la profanación arbitraria de su esfera jurídica por parte del ente público, ni anteponer las necesidades económicas del país frente a los contornos constitucionales previamente establecidos como garantía de derechos y libertades ciudadanas. Distante a ello, la configuración de los sistemas tributarios debería vertebrarse idealmente en torno a la real aptitud de pago de cada contribuyente bajo tintes de razonabilidad y focalizar, como uno de sus empeños más vigorosos, el respeto infranqueable de sus derechos humanos. Criterios normativos éstos, que resultan acápites indispensables para la realización material de la justicia tributaria.

En la actualidad, asistimos a una época marcada por una profunda reingeniería normativa e institucional en nuestro país, fincada en el respeto irrestricto de la dignidad humana y la prioridad de la persona. Situación que plantea nuevos escenarios nacionales en los que los administrados habrán de desenvolverse e interactuar frente al orbe público, para el reclamo y defensa de sus intereses individuales.

De esta manera, se observa la tendencia del Estado mexicano por reivindicar su carácter garante de las libertades y derechos fundamentales de todos los gobernados, para alcanzar su mayor e inmejorable realización posible a partir de la centralidad del individuo en los quehaceres estatales y la protección de éste por el orden constitucional; robustecido ahora, por el elenco de Tratados Internacionales en materia de derechos humanos en los que nuestro país forme parte, atentos a la conformación de un innovador *bloque de constitucionalidad*. La Constitución Federal, en este sentido, se constituye como el parámetro y fuente normativa suprema, a la que el legislador ordinario debe acotar sus funciones en la estructuración del sistema fiscal; debiendo tomar en cuenta, más aún que los apremios financieros, aquellos factores que involucren el blindaje factico de la *dignidad humana de los contribuyentes* en todos aquellos aspectos que comprende la tributación.

En aras de lo anterior, el presente trabajo de investigación tiene como consigna la descripción y análisis de los derechos humanos reconocidos por el sistema jurídico mexicano a los sujetos pasivos en la relación jurídico-fiscal, desde un punto de vista doctrinario y dogmático.

En un primer momento se abordan sucintamente, algunos de los temas novedosos en materia de derechos humanos que fueran incorporados por la reforma

constitucional de 10 de junio de 2011 en nuestro país. Posteriormente, en un segundo segmento, se realiza un estudio constitucional y jurisprudencial en torno a las prerrogativas fundamentales que circundan la protección de la dignidad humana de los contribuyentes en nuestro país, a la luz del artículo 31, fracción IV constitucional; subrayando el ejercicio que los jueces nacionales han realizado en la interpretación y control de las normas tributarias, a partir de los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino del gasto público, mismos que delimitan la configuración legislativa de las contribuciones en México. Se enuncian también, algunos de los derechos innominados y transversales que actualmente se reconocen en favor de los obligados tributarios. Finalmente, se presentan algunas reflexiones conclusivas en torno a la temática planteada.

1. Reforma constitucional en materia de Derechos Humanos en México

La centralidad del individuo en el quehacer estadual es, hoy por hoy, una máxima constitucional insoslayable para el desdoblamiento de tareas y atribuciones de los entes públicos, en aras de salvaguardar jurídica y materialmente la dignidad humana, así como alcanzar la consolidación de un moderno Estado Constitucional de Derecho fincado en la promoción, respeto, protección y garantía de los derechos fundamentales, entendidos éstos como contrapoderes que los ciudadanos de a pie oponen frente al orbe estatal en defensa de sus intereses particulares.

La recepción constitucional del Derecho Internacional de los Derechos Humanos a partir de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011 en nuestro país, marca un hito para el ensimismamiento normativo de corte positivista decimonónico y la forma en que tradicionalmente se vislumbraba, interpretaba y practicaba la generalidad del ordenamiento jurídico mexicano; vertebrado ahora en torno al valor inalienable y prioritario de los atributos de la persona, así como de la reivindicación de la Carta Magna como norma de normas, con lo que se abandona la idea de su carácter como mero documento de organización política.

Destacadamente, la conformación del denominado *Bloc de Constitutionnalité*¹ y la incorporación de vectores hermenéuticos supremos que conduzcan el ejercicio jurisdiccional en la aplicación normativa más garantista a los justiciables y/o menos restrictiva en el ejercicio de un derecho a partir del orden positivo vigente *-principio pro persona-*, frente a dos o más exégesis jurídicas igualmente validas donde se elija

¹ “[...] compuesto por aquellas normas y principios que, sin aparecer formalmente en el articulado del texto constitucional, son utilizados como parámetros del control de la constitucionalidad de las leyes, por cuanto han sido normativamente integrados a la Constitución, por diversas vías y por mandato de la propia Constitución.” HUERTA LARA, María del Rosario, “El bloque de constitucionalidad y el nuevo juicio de amparo”, *Letras Jurídicas*, año 13, núm. 16, julio-diciembre, México, 2012, p. 76.

la que mejor se corresponda con la Constitución *-interpretación conforme-*; contribuyen a la ampliación de los contenidos de las normas y la reducción de las limitaciones en el ejercicio de las prerrogativas fundamentales. Robustecido ello, por el tamiz *ex officio* al que todos los juzgadores habrán de someter el cerco legislativo existente para alcanzar su armonización con la propia Carta Magna y los Tratados Internacionales en materia de derechos humanos de los que el Estado mexicano sea parte adherente *-control difuso de la constitucionalidad y convencionalidad de las leyes-*, para desaplicar o en su caso expulsar cualquier norma adversa a la lógica de los afanes que estos vislumbran.

En este sentido, atendiendo a los compromisos internacionales adquiridos por los Estados en ejercicio de su soberanía, la justicia en materia de derechos humanos no se limita ya al ámbito interno de los Estados, sino que se extiende al ámbito internacional y, una vez dictado un fallo internacional, éste debe ser cumplido por el Estado.²

La relevancia de tal reingeniería normativa en un país resquebrajado jurídica, social, económica e institucionalmente como el nuestro, cobra significación material al depararle al Estado mexicano *-entre otras-* nuevas exigencias y obligaciones positivas *-de hacer-* en beneficio de la colectividad respecto de la prevención, investigación, sanción y reparación del daño en ocasión de transgresiones activas u omisivas a los derechos humanos; junto con obligaciones negativas *-de no hacer-*, para vedar cualquier tipo de restricción o distinción no habilitada constitucionalmente bajo criterios objetivos y tintes de razonabilidad.

Así bien, por la antedicha reforma nuestro máximo *corpus iuris* se advierte imbuido en una intensa transformación sistemática de sus contenidos, destacando la del Capítulo I del Título I, para quedar con la denominación expresa: *De los Derechos Humanos y sus Garantías*. En el mismo orden, se modifican y adicionan los artículos 1o, 3o, 11, 15, 18, 29, 33, 89, 97, 102 Apartado B y 105 constitucionales. Sin dejar de subrayar las importantes modificaciones de las que fuera objeto la Constitución Federal el 6 de junio de ese mismo año, referidas específicamente a la transformación integral del Juicio de Amparo.

Es así como los Derechos Humanos, actualmente, se advierten revigorizados desde la norma originaria para desplegar su potencial bajo una permanente dinámica de construcción y perfeccionamiento, atendiendo a los principios de *universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad*, que conduzcan a su más plena e inmejorable realización posible; de manera que tales principios constituyen en sí mismos, directrices jurídicas para la interpretación y aplicación ensanchada de los derechos fundamentales. Se trata de una reestructuración del Estado Mexicano asociada a los estándares de la corriente neoconstitucionalista, que obliga al orden jurídico nacional a asumir nuevos y definitivos derroteros para su operatividad, fincados en la irradiación en cascada de los valores constitucionales a todo el marco

² OROZCO HENRÍQUEZ, J. Jesús, *Control de la convencionalidad en materia electoral*, Ed. Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, México, 2014, p. 14.

infraconstitucional con fuerza vinculante, para condicionar la validez de todos los sectores que componen el sistema jurídico en México, como es el caso específico de la materia tributaria. Situación que bajo una permanente dinámica se ha conceptualizado como la *constitucionalización del Derecho*.

En efecto, la constitucionalización del ordenamiento jurídico conlleva la recepción en el sistema jurídico de ciertas exigencias morales bajo la forma de derechos fundamentales, también denominadas principios constitucionales. Esto produce empleando una expresión del Tribunal Constitucional alemán, un “efecto de irradiación”, lo que significa que la interpretación y la aplicación de todo el ordenamiento jurídico se somete a esas normas que, de este modo, son capaces de disciplinar todas las ramas del derecho.³

Se tiene entonces, que al interior de nuestro país se vive –contemporáneamente– una intensa interrelación y coexistencia del *iusnaturalismo* con el *iuspositivismo*, traducido en la posibilidad interpretativa para los juzgadores de ir más allá de la estricta literalidad de la norma, con un enfoque moral; pero sin que ello obste en sujetarse a la misma ley para concretar racionalmente sus aspiraciones, escindiendo de esta forma la posibilidad de incurrir en idealizaciones metafísicas. A esta transformación de la realidad jurídica contemporánea, enmarcada en la visión del nuevo derecho constitucional y su intensa carga axiológica, es lo que autores de vanguardia han denominado *postpositivismo*.

[...] el neoconstitucionalismo [...] identifica un conjunto amplio de transformaciones ocurridas en el Estado y en el derecho constitucional, en medio de las cuales se pueden señalar: **i) como *marcho histórico***, la formación del Estado constitucional de derecho, cuya consolidación ocurrió a lo largo de las décadas finales del siglo XX; **ii) como *marco filosófico***, al postpositivismo, con la centralidad de los derechos fundamentales y con una reaproximación entre derecho y ética, y **iii) como *marco teórico***, al conjunto de cambios que incluyen la fuerza normativa de la Constitución, la expansión de la jurisdicción constitucional y el desarrollo de una nueva dogmática de interpretación constitucional.⁴

Ahora bien, la característica universal de los derechos humanos juega un papel determinante para la realización fáctica de los anhelos y valores supraleales; lo que se traduce en la amplificación del radio de protección constitucional a todos los sujetos, y –además– en el acrecentamiento de la masa tradicional de sus derechos. Ello, devenido de la moderna concepción de tales prerrogativas fundamentales como construcciones ético-filosóficas gravitadas en torno a la dignidad humana, que los atribuye en forma generalizada a todas las personas. “Sin embargo, la cuestión no se detiene ahí sino que corre en paralelo con la idea de construir un mundo

³ SANTOS PÉREZ, María de Lourdes, “Apuntes para una teoría de la argumentación jurídica en el marco del nuevo constitucionalismo”, *Letras Jurídicas*, año 9, núm. 18, julio-diciembre, México, 2008, p. 56.

⁴ BARROSO, Luís Roberto, *El neoconstitucionalismo y la constitucionalización del derecho. El triunfo tardío en el Derecho Constitucional en Brasil*, Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2008, p. 17.

jurídico que se encargue de asumir su defensa, y además una interpretación lo suficientemente extensiva para que el esquema de universalidad se cumpla.”⁵

Bajo este marco de máxima protección de la naturaleza humana, se abren brecha diversas adjudicaciones fundamentales –individuales y colectivas– hasta antes de la reforma insospechadas en un hermético sistema jurídico como el nuestro. Es así como la imposición y exacción de tributos se ven circunscritas, ahora más que nunca, al acato de los antedichos estándares normativos que, internacionalizados, buscan proveer una *protección extensiva* a las personas en su carácter de contribuyentes; con el fin último de alcanzar una justicia fiscal fincada en la prevalencia de los derechos humanos reconocidos tanto en la Constitución Federal como en los Pactos Convencionales afines. De esta manera:

[...] la reingeniería constitucional por la que ha cursado nuestro sistema normativo, cobra relevancia al representar un avance vanguardista en el quehacer jurídico contemporáneo, pues da paso al reconocimiento de la dignidad humana como valor supremo insoslayable en toda la Nación, a partir de la cual los actores que detentan la potestad pública deberán de acotar su actuación al respeto irrestricto de los Derechos Humanos.⁶

Ello conlleva, que la ejecución de funciones y atribuciones estatales deban gravitar siempre en torno a la prioridad de los atributos de la persona, considerando a esta última como fundamento y razón de su existencia. Para lo cual, se requiere de la aplicación constante y puesta en vigor de los principios y contenidos constitucionales y convencionales, en aras de maximizar el parámetro de protección de la dignidad del contribuyente en la relación jurídico-fiscal.

2. Derechos Humanos de los contribuyentes

Si bien es cierto que en materia fiscal puede considerarse que los sujetos pasivos no siempre asumen una plena relevancia de protección jurídica, atentos a los vehículos dinerarios en que aquella se finca; cabe aquí señalar, que en nuestro país el desarrollo normativo de los derechos humanos de los contribuyentes se ha vinculado estrechamente –por derivación interpretativa– con las bases constitucionales contenidas en el artículo 31, fracción IV, que en sí mismas, rigen los aspectos generales de la tributación:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

REFORMA DOF 29 DE ENERO DE 2016

⁵ PLATAS MARTÍNEZ, Arnaldo, “El discurso moderno de los derechos humanos”, en AINAGA VARGAS, María del Carmen (coord.), *Estudios Jurídicos Contemporáneos V*, Ed. Universidad Veracruzana, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2010, p. 69.

⁶ DURAN MUÑOZ, Geovanni de Jesús, “Recepción normativa procesal del nuevo sistema de justicia penal en la entidad veracruzana”, en BÁEZ CORONA, José Francisco y PLATAS MARTÍNEZ, Arnaldo (coords.), *Estudios Jurídicos Contemporáneos XVI*, Ed. Universidad Veracruzana, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2015, p. 108.

Los Derechos Humanos de los contribuyentes en el Sistema Jurídico Mexicano

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.⁷

A partir de dicho precepto normativo, se ha estimado que la carencia de alguno de los elementos fundamentales que en él se sancionan para la creación legal de las contribuciones, provoca que un tributo en particular se torne ilegítimo, ruinoso y exorbitante, afectando directa e indebidamente la esfera sustantiva de los gobernados al alejarse de su real capacidad contributiva y generar un amplio margen de desigualdad; lo que permite su exigibilidad por vía de Juicio de Amparo,⁸ para cuestionar la constitucionalidad de las mismas por su sentido lesivo de la dignidad humana.

En una noción contemporánea, hablar de derechos humanos de los contribuyentes es referirse a un conjunto de principios materiales de justicia tributaria, que independientemente estén o no reconocidos por la ley fundamental, operan como límites razonables de la potestad tributaria del Estado, y en esta medida, son principios legitimadores de los tributos que tienden a informar el contenido sustantivo de las normas jurídicas que los crean [...]⁹

En tal virtud, la progresividad y validez del orden impositivo, así como la juridicidad de los diversos gravámenes –instituidos unilateralmente–, quedan supeditados a la inexcusable satisfacción de dichos requerimientos constitucionales para concretar una verdadera justicia fiscal; sin demérito de que ésta pueda lograrse a través del establecimiento de una tributación diferenciada, siempre que la misma se determine a partir de bases objetivas, en aras de alcanzar una igualdad de hecho.

Es decir “[...] se debe tratar igual a quienes se encuentren en una misma situación y, lógicamente, de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa”¹⁰, con lo que se advierte un trasfondo aristotélico del

⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Gallardo Ediciones, 2016, p. 69

⁸ Respecto de la procedencia del Juicio de Amparo para la revisión judicial de los actos legislativos en materia de tributos, conviene destacar que anteriormente se consideraba imposible –salvo en honrosas excepciones– la intervención de los tribunales para ponderar la constitucionalidad y justicia de las contribuciones en nuestro país. El ejemplo por excelencia de dicha circunstancia, puede observarse en la tesis del Ministro Ignacio L. Vallarta quien sostenía la imposibilidad política del Poder Judicial para calificar actos de imposición que, *per sé*, recaen en la confianza de los gobernados depositada en el Poder Legislativo a través del sufragio popular. “Sin embargo, el mismo Vallarta admite que, cuando los atentados del legislador sean tan graves que traspasen el límite de sus facultades constitucionales, es lícito a los tribunales conocer de los abusos legislativos en materia de impuestos.” FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, México, 2004, pp. 230 y ss.

⁹ SANTOS FLORES, Israel, “Derechos humanos de los contribuyentes”, en FERRER MAC-GREGOR, Eduardo, MARTÍNEZ RAMÍREZ, Fabiola y FIGUEROA MEJÍA, Giovanni A. (coords.), *Diccionario de derecho procesal constitucional y convencional*, t. I, Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2014, p. 559

¹⁰ ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, Ed. Oxford University Press, México, 2010, p. 50.

concepto de justicia, en el sentido de considerar que quienes obtengan mayores ingresos deben contribuir a los gastos públicos con una tasa gradualmente superior a aquellos que generen riqueza en menor proporción.

Bajo esta lógica, los sujetos pasivos frente al poder expansivo del Estado en la relación jurídica-fiscal y desde la lectura del aludido artículo 31, fracción IV, gozan de ciertas prerrogativas fundamentales que operan como límites infranqueables para la salvaguarda de sus intereses jurídicos y patrimoniales en el contexto de la insoslayable tributación, no obstante a la crítica, hoy superada, sobre su ubicación fuera de la parte dogmática de la Carta Magna.

Devenido de tal exigencia constitucional, se advierte el deber del ámbito Legislativo mexicano para confeccionar las contribuciones en estricto apego a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad, para posteriormente dirigirlos a expensar los gastos públicos de la Nación. Principios tributarios éstos, que por su núcleo altamente garantista se traducen, doctrinal y jurisprudencialmente, en Derechos Humanos *per sé*; los cuales son identificados en las siguientes categorías normativas, en aras de dotarlos de contenido específico y mayor seguridad jurídica en beneficio de las personas contribuyentes:

a) Capacidad contributiva. Se trata de un derecho fundamental que se relaciona estrechamente con el deber de los contribuyentes de contribuir al gasto público vía las cargas fiscales que soportan, asegurando que estas últimas se configuren en condiciones proporcionales a la real capacidad o aptitud de pago de tributos que cada sujeto pasivo detente, una vez que se ha traspasado cierto umbral de riqueza exento de tributación.

En este sentido, nuestro Máximo Tribunal ha estimado que el principio de proporcionalidad tributaria “[...] consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva.”¹¹

Desde esta perspectiva Domínguez Crespo¹² considera que la *capacidad contributiva* se vislumbra como una capacidad económica cualificada, que impone a los sujetos pasivos la obligación de aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos a las arcas estatales, siempre y cuando el tributo no prive al contribuyente de la satisfacción de un mínimo existencial personal y familiar para llevar a cabo una vida digna, o represente una exacción tal que involucre la pérdida total de su patrimonio o la extinción de la fuente de la que deriva la obligación tributaria (no confiscatoriedad de los tributos).

¹¹ Vid. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Jurisprudencia P./J. 109/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22.

¹² Cfr. DOMÍNGUEZ CRESPO, César Augusto, “Una Revisión al Concepto Jurídico-Tributario del Principio de Capacidad Económica”, en RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), *Temas Selectos de Derecho Tributario*, Ed. Porrúa, México, 2008, pp. 14-16.

De ahí que entre la doctrina se considere que si “[...] un contribuyente es gravado con exacciones fiscales que rompan la necesaria armonía entre sus posibilidades económicas y el monto de las prestaciones fiscales exigidas, se estará frente a una contribución injusta, porque carece de la proporcionalidad y equidad necesaria.”¹³

- b) Igualdad tributaria.** Dicha exigencia constitucional, como derecho humano, se dirige *a priori* a establecer un trato igualitario frente a la norma reguladora del tributo, cuando los contribuyentes se sitúen en el marco de un mismo hecho generador de la relación jurídica fiscal, por lo que a iguales circunstancias de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas. Lo que implica que la norma fiscal debe brindar un trato “[...] igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.”¹⁴

La igualdad de los tributos en términos de la autora Chapoy Bonifaz, “[...] se relaciona con una de las reglas básicas de la imposición: la de la equidad horizontal, según la cual quienes están en la misma situación económica deben estar sujetos a similar responsabilidad fiscal.”¹⁵ Es decir, “[...] todos los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones deben ser gravados con la misma contribución y con la misma cuota tributaria [...]”¹⁶

En este contexto, Villalobos Ortiz sostiene que “[...] la igualdad del sistema impositivo requiere comprender los fines del Estado y su estructura constitucional, concluyendo que bajo estas premisas se deben establecer gravámenes que permitan en conjunto reducir las desigualdades sociales y cumplir con las necesidades colectivas.”¹⁷

- c) Reserva de ley.** Esta prerrogativa fundamental exige que quien establezca los elementos constitutivos o esenciales de las contribuciones, sea el legislador por medio de una ley formal, y no las autoridades administrativas. Además de ello, dicha norma con rango de ley debería ser redactada –idealmente– en un lenguaje liso y llano que permita un mayor grado de apropiación por parte de los sujetos a quienes se dirige, afín de que estos últimos puedan realizar un cabal cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

¹³ MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho financiero público*, Ed. Mc Graw Hill, México, 1995, p. 67.

¹⁴ *Vid.* IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Jurisprudencia P./J. 24/2000; *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p. 35

¹⁵ CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *Finanzas nacionales y finanzas estatales. Mecanismos de conciliación. Op. Cit.*, p. 66.

¹⁶ MABARAK CERECEDO, Doricela. *Op. Cit.*, p. 67.

¹⁷ VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo, “Principios constitucionales tributarios”, en HALLIVIS PELAYO, Manuel y BÉJAR RIVERA, Luis José (coords.), *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, Ed. Novum, México, 2014, p. 42.

Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley [...]¹⁸

En este sentido, Torruco Salcedo sostiene que:

"[...] *la reserva de ley* es una regla sobre la normación y sobre la producción normativa, lo que implica que nos encontramos ante un principio formal que está directamente relacionado con las fuentes del derecho, su principal función consiste en delimitar las materias que deberán ser producidas exclusivamente por la Ley. [De esta manera] tenemos que todos o algunos de los elementos referentes a la materia tributaria deben ser regulados por la ley."¹⁹

Sobre el particular, en otros trabajos hemos estimado de igual forma, que el principio de legalidad

"[...] en la *praxis jurídica* opera como cortapisas frente a la desmedida actividad del Estado, para garantizar al individuo un piso firme de seguridad jurídica que le proporcione un blindaje normativo en su esfera sustantiva, de cara a las afectaciones arbitrarias que eventualmente puedan suscitarse."²⁰

d) Destino del gasto público. En esencia, el mandato constitucional que sanciona el encausamiento de los recursos provenientes de la recaudación de contribuciones a subvenir los gastos públicos de la Nación, constituye un medio de garantía y control para que los mismos no sean empleados para patrocinar intereses particulares de los individuos y operadores públicos, sino que reserva su aplicación al financiamiento de las atribuciones y funciones del Estado en beneficio de la sociedad.

Por lo tanto, tenemos que de la masa global de los ingresos tributarios se harán las aplicaciones que procedan para aspectos particulares del gasto público, aunque también existe la posibilidad de destinar el producto específico de un tributo a un fin particular, claro está, siempre apoyados en una disposición legal.²¹

¹⁸ Vid. LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Tesis P. CXLVIII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, noviembre de 1997, p. 78. De igual forma Vid. LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. Jurisprudencia P./J. 106/2006, Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXIV, octubre de 2006, p. 5.

¹⁹ TORRUCO SALCEDO, Sitlali, "El principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano", en RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*, Ed. Universidad Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2009, p. 7.

²⁰ DURAN MUÑOZ, Geovanni de Jesús, "Recepción normativa procesal del Nuevo Sistema de Justicia Penal en la entidad veracruzana". *Op. Cit.*, p. 106.

²¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª ed., Ed. Limusa, México, 2011, p. 57.

Por su parte, Uresti Robledo sostiene que “[...] Gasto público es el que corresponde a las funciones del Estado, por lo que un impuesto no puede destinarse a beneficiar a ninguna persona o grupo en especial [...]”,²² por lo que cualquier tributo que se destine a otro aspecto que no sea la satisfacción concreta de necesidades de interés colectivo, comunitario, social y público, serán tildados como inconstitucionales.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que:

El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales [...].²³

Con base en lo expuesto en los incisos anteriores, el sistema jurídico en México obliga a que el hecho imponible y la base gravable tomen en cuenta la situación real y concreta de los contribuyentes, abarcando las condiciones humanas, sociales, económicas e incluso culturales en que estos se encuentran –su potencialidad de contribuir–; sin perjuicio de obstruir la equitativa captación económica que es necesaria para la realización material de las funciones y atribuciones estatales. En otras palabras, la Potestad Tributaria del Estado para la imposición de contribuciones queda acotada, en teoría, a los contornos constitucionales de justicia tributaria en un marco de razonabilidad.

De esta suerte, el Estado debe buscar que el contribuyente logre ajustar llanamente su conducta económica a la legislación vigente, garantizando que su inversión se realizará con plena responsabilidad social en la gestión y aplicación de los tributos, sin que le sobrevenga falta de protección a sus derechos fundamentales o la inapropiada dilapidación de sus recursos pecuniarios.²⁴

Junto con tales apuntamientos señalados, se destaca el permanente ejercicio interpretativo y control constitucional realizado por los operadores jurídicos desde el recinto jurisdiccional, pues a partir de ello, los derechos humanos de los contribuyentes han adquirido mayor contenido y certeza con eco en el fundamento

²² URESTI ROBLEDO, Horacio, *Los impuestos en México. Régimen jurídico*, 3ª ed., Ed. Taxx editores, México, 2011, p. 193

²³ Vid. GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES. Tesis 167496. P./J. 15/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1116. En el mismo sentido, Vid. CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Jurisprudencia P./J. 106/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 26.

²⁴ DURAN MUÑOZ, Geovanni de Jesus, “Implicaciones de la cultura en la tributación espontánea”, *Letras Jurídicas*, año 16, núm. 32, julio-diciembre, México, 2015, p. 53.

de nuestro máximo *corpus iuris*; perfilándose como derechos públicos subjetivos consolidados, que posibilitan su reclamo decidido al Estado por parte de la sociedad.

Sobre este particular, recientemente se han ido perfilando diversos derechos fundamentales que, sin aparecer literalmente en el texto de la Carta Magna, han nacido a la vida jurídica gracias al control jurisdiccional ejercido por los jueces constitucionales en los casos sometidos a su consideración, vía la interpretación de las normas supremas. En términos de la autora Hernández Chong Cuy, el fenómeno de creación de derechos en sede judicial, hace referencia a la actividad que realizan los jueces constitucionales

“[...] al sostener en sus sentencias criterios en los que afirman la existencia y/o tutela de algún derecho que no está recogido explícita, literal o expresamente en los textos legales, pero que derivan o desprenden de algún derecho de orden fundamental así expresado.”²⁵

Ejemplo digno de tales innovaciones jurídicas en la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución General y particularmente de los artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123, lo constituye el *derecho humano al mínimo vital*;²⁶ el cual, en términos francos y desde la perspectiva tributaria, implica el establecimiento de parámetros económicos mínimos e irreductibles, exentos o aminorados en la imposición de contribuciones. Es decir, se trata de un derecho humano que les asiste a los contribuyentes para la protección de cierta porción de su riqueza frente a la exacción de tributos, en aras de su subsistencia; que les permita cubrir sus necesidades básicas y desarrollar un plan de vida autónomo, libre del temor y la miseria en el transcurso de su existencia.

En este sentido, el también denominado *mínimo existencial* resulta ser una proyección del antedicho derecho de *capacidad contributiva* por lo cual debe ser tomado en cuenta por el legislador al momento de configurar los elementos esenciales de las contribuciones en la ley, de suerte que el valor intrínseco del contribuyente como ser humano, no se vea disminuido por la falta de condiciones materiales que le permitan un piso básico para la supervivencia personal y el goce de una vida digna.

Por otra parte, deviene prioritario destacar que aunado a las prerrogativas fundamentales previamente señaladas, existen otras muchas dispersas por todo el entramaje constitucional que por su naturaleza transversal, unida a los principios de universalidad, interdependencia, progresividad e indivisibilidad que caracterizan a los derechos humanos en general, trascienden a la esfera jurídica del contribuyente

²⁵ HERNÁNDEZ CHONG CUY, María Amparo, “Creación de derechos por el Juez Constitucional”, en FERRER MAC-GREGOR, Eduardo, MARTÍNEZ RAMÍREZ, Fabiola y FIGUEROA MEJÍA, Giovanni A. (coords.). *Op. Cit.*, p. 285.

²⁶ *Vid.* DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO. Tesis 1a. XCVII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 793.

como centro de imputación de inmunidades y derechos; con lo que se amplifica el radio de protección de su dignidad.

Nos referimos a los derechos de *libertad, seguridad jurídica, sociales y colectivos*,²⁷ que comprenden, entre otros: las libertades económicas (propiedad privada, rectoría económica, etc.), acceso a la información pública, derecho de petición, derecho a la intimidad y protección de datos personales, irretroactividad de las leyes en perjuicio de la persona, garantía de audiencia, acceso a la justicia de forma gratuita, pronta y expedita por medio de tribunales independientes e imparciales, debido proceso legal, prohibición de imposición de penas por analogía, inviolabilidad del domicilio, presunción de inocencia, no autoincriminación, no confiscación y decomiso de bienes, acceso a la salud y a la cultura, etc.

Desde el punto de vista dinámico que guardan las relaciones entre la Administración Pública y el administrado, el derecho tributario se advierte revestido con un cierto grado de volatilidad respecto del marco normativo en que se sustenta, por la ultra producción de disposiciones fiscales. De tal suerte que, en ocasiones, los sujetos pasivos pueden encontrarse en un contexto de incertidumbre jurídica respecto de la determinación y cobro de obligaciones a su cargo.

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente,²⁸ en este sentido, se apuntala como un ordenamiento legal que regula los derechos y garantías básicos que les asisten a los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales, y los reconocen como contrapartida de las obligaciones a su cargo. En este tenor, destacamos a continuación los diversos derechos que la misma contempla: a) Ser informado y asistido,²⁹ b) Ser escuchado,³⁰ c) Derecho de petición,³¹ d) A la confidencialidad y protección de datos,³² e) A la autocorrección tributaria,³³ f) Derecho a no pagar más tributos de los debidos,³⁴ g) Acceso a la justicia fiscal,³⁵ h) A la presunción de buena fe,³⁶ i) Derecho a una administración ágil y eficiente,³⁷ y j) Trato respetuoso.³⁸

²⁷ Para mayor abundamiento Vid. CARBONELL, Miguel, *Los Derechos Fundamentales en México*, Ed. Porrúa, México, 2009; OLIVOS CAMPOS, José René, *Los derechos humanos y sus garantías*, Ed. Porrúa, México, 2013.

²⁸ Vid. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, México, Secretaría General, Secretaría de Servicios Parlamentarios, 2005, disponible en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>

²⁹ Vid. Artículos 2º, fracciones I, III, IV, V y XII; 3o, 5o, 7o, 12 y 13. *Ibidem.*, pp. 1-4.

³⁰ Vid. Artículo 2º, fracciones X y XI. *Ibidem.*, pp. 1-2.

³¹ Vid. Artículo 2º, fracción V; y 9. *Ibidem.*, pp. 1 y 3.

³² Vid. Artículos 2º, fracción VII; 3º y 10. *Ibidem.*, pp. 1-3.

³³ Vid. Artículos 2º, fracción XIII; 14, 15, 16 y 17. *Ibidem.*, pp. 1, 2, 4 y 5.

³⁴ Vid. Artículo 2º, fracción II. *Ibidem.*, p. 1.

³⁵ Vid. Artículos 2º, fracción XIV; 23 y 24. *Ibidem.*, pp. 1, 2 y 6.

³⁶ Vid. Artículo 21. *Ibidem.*, p. 5.

³⁷ Vid. Artículos 2º, fracciones I, VI y IX; y 4º. *Ibidem.*, pp. 1-2.

³⁸ Vid. Artículo 2º, fracción VIII. *Ibidem.*, p. 2.

Por otra parte, respecto del ámbito internacional, debe anotarse que previamente a la reforma constitucional de 2011, en nuestro país los Tratados Internacionales en general, y en particular los concernientes a la materia tributaria, ya gozaban de un lugar privilegiado y supremo en la prelación normativa reguladora de las relaciones jurídico-fiscales, a partir de lo dispuesto por el numeral 133 constitucional que literalmente ordena:

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas.³⁹

En la misma línea argumentativa que aquí planteamos, la doctora Yesenia del Carmen Trejo Cruz, sostiene que:

[...] la Constitución mexicana [...] en su artículo 133 determina la superioridad de los Tratados Internacionales, frente a las demás leyes del sistema jurídico mexicano, dándosele inclusive un carácter preferencial, frente a las leyes federales secundarias [...] Bajo este orden de ideas podemos señalar que el Derecho Tributario Internacional guarda cierta superioridad sobre el sistema normativo impositivo [...] y se establece su superioridad frente a las demás leyes que integran el sistema jurídico.⁴⁰

No obstante, respecto de dicha supremacía normativa, debe subrayarse que la mayoría de los objetivos que contemplan los Tratados Internacionales en materia impositiva, han sido confeccionados habitualmente en el afán de pactar relaciones de cooperación comercial, económica y política, que permitan el tráfico de bienes, servicios y/o capitales, para evitar la doble tributación asociada a la restricción y disminución de las actividades de los actores económicos.

A pesar de ello, otros autores tributaristas connotados como la doctora Gabriela Ríos Granados, han argumentado en favor de la existencia de mecanismos jurídicos de protección a derechos humanos al interior de los Convenios para evitar la Doble Imposición –CDIs–, a partir de la cláusula expresa que muchos de ellos consagran para prohibir la discriminación por razón de nacionalidad. En tal sentido, dicha autora considera en el marco de la Unión Europea que:

[...] en los CDIs también se garantizan derechos humanos, como el principio de no discriminación por razón de nacionalidad, o a nivel de la Unión Europea está previsto en el Tratado de la Unión Europea en el artículo 9o. con carácter general, y en el 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea[...] este principio [...] a la luz de la reforma

³⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. *Op. Cit.*

⁴⁰ TREJO CRUZ, Yesenia del Carmen, “Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México”, *Letras Jurídicas*, año 9, núm. 18, julio-diciembre, México, 2008, pp. 295.

Los Derechos Humanos de los contribuyentes en el Sistema Jurídico Mexicano

constitucional mexicana, se entrelaza con los artículos 1o y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, referentes a la igualdad y a la igualdad tributaria, respectivamente.⁴¹

Ahora bien, para el caso que nos atiende, la conformación del *Bloque de Constitucionalidad* guarda una importancia trascendental en el sentido de incorporar como norma suprema a nuestro ordenamiento jurídico, aquellos pactos convencionales de derechos humanos en que nuestro país sea parte adherente. De esta manera, la Convención Interamericana de Derechos Humanos o Pacto de San José, encabeza nuestro sistema regional interamericano en regular la posibilidad de los justiciables para acudir a los tribunales en la búsqueda de que sus derechos sean protegidos en sede judicial. En tal sentido, el artículo 8.1, de la citada Convención establece explícitamente lo siguiente:

Art. 8.- Garantías Judiciales.

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, **fiscal** o de cualquier otro carácter.⁴²

Sin embargo, de cara a todo lo anteriormente expuesto, no escapa a este análisis mencionar que los derechos humanos de los contribuyentes se han visto disminuidos o sesgados –en más de una ocasión– por la fuerte carga política y financiera latente en el entorno mexicano, atendiendo a la función prioritaria que los ingresos fiscales revisten para el progreso del país, al representar la base económica ordinaria sobre la cual el Estado subsiste y ejecuta el desdoblamiento de atribuciones y tareas en beneficio de la sociedad.

Como botón de muestra sobre esta ignominiosa realidad, baste citar el controversial caso que se suscitó en torno al –ahora derogado– Impuesto Empresarial a Tasa Única –IETU–, el cual evidenció un verdadero quiebre en el Estado de Derecho y por ende un franco decaimiento en la protección de los derechos humanos de los contribuyentes, al privilegiar la aplicación y permanencia de dicho tributo en el sistema jurídico mexicano, no obstante a su evidente inconstitucionalidad.

En este asunto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver los Amparos en Revisión respectivos, no quiso alterar la cuestión presupuestaria del Estado; pues en caso de haberlo declarado inconstitucional, por los efectos restitutorios propios

⁴¹ RÍOS GRANADOS, Gabriela, “El uso del *soft law* en la interpretación de Convenios para evitar la Doble Imposición en México”, en VEGA GÓMEZ, Juan (coord.), *Temas selectos de derecho internacional privado y de derechos humanos. Estudios en homenaje a Sonia Rodríguez Jiménez*, Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2014, Serie Doctrina Jurídica, núm. 686, pp. 377-378.

⁴² Convención Americana sobre Derechos Humanos, en FERRER MAC-GREGOR, Eduardo y CARBONELL, Miguel (coomps.), *Compendio de Derechos Humanos*, 3a ed., Ed. Porrúa, México, 2012, p. 769.

del Juicio de Amparo, debió haber ordenado a la autoridad competente la devolución del impuesto en aras de restituir al quejoso el daño causado al bien jurídico tutelado; lo que significa que debió haberseles regresado el impuesto a cerca de 28,000 contribuyentes que combatieron el IETU por esa vía.⁴³

Al respecto, vale destacar que el

“[...] derecho tributario en democracia no puede omitir ni evadir los principios constitucionales, mucho menos ir en contra de ellos. En contraste, las normas y doctrina que lo conforman deben entrar en sintonía con las garantías constitucionales hacia una búsqueda de coherencia y armonía jurídica en el marco de un Estado de derecho.”⁴⁴

3. Consideraciones finales

A manera de epílogo respecto de esta investigación, debe anotarse que el sistema jurídico mexicano, en la actualidad, reconoce la existencia y protección de los derechos humanos de los contribuyentes, a partir de la interpretación jurisprudencial y doctrinal ejercida en torno al artículo 31, fracción IV constitucional; el cual contempla específicamente la capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino del gasto público, como medios jurídicos inmunizantes de la dignidad de la persona.

Al respecto, la inmersión de nuestro sistema jurídico a los estándares normativos del Sistema Interamericano de Derechos Humanos con fuerza vinculante -10 de junio de 2011-, supone una profunda y definitiva reingeniería constitucional para permitir la acogida y puesta en vigor -con el máximo rango normativo- de todos aquellos Pactos Internacionales en materia de Derechos Humanos en los que la Nación mexicana sea parte adherente. Situación que impacta positivamente la esfera de autodeterminación individual de los obligados tributarios, al amplificar su masa de derechos con fuente en documentos supranacionales para la defensa de sus intereses y que puedan hacer valer frente al Estado en el diseño, fiscalización, determinación y cobro de tributos, cuando la cuantía de estos se estime ruinoso o exorbitante.

Con todo ello se busca alcanzar de *facto*, en el caso que nos ocupa, un estándar de justicia fiscal fincado en la prevalencia de los derechos fundamentales reconocidos a los contribuyentes, para ser proyectados invariablemente en la configuración normativa de contribuciones y demás aspectos concernientes a la tributación. En tal virtud, los ámbitos de Poder Legislativo y Ejecutivo deberán de ajustarse a los

⁴³ Cfr. RÍOS GRANADOS, Gabriela, “Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, Constitucional, y de las Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos”, en RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), *Derechos Humanos de los Contribuyentes*, Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2014, Serie Estudios Jurídicos, núm. 237, p. 60.

⁴⁴ LUNA PLA, Issa y RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal*, Ed. UNAM-IFAI, México, 2010, p.1.

contornos constitucionales previamente establecidos como garantías de derechos, en la creación y recaudación de tributos respectivamente.

Sobre este aspecto, vale destacar la función prioritaria que habrán de desempeñar los juzgadores a quienes concierne el conocimiento de esta materia, para determinar el alcance y contenido de tales derechos; en aras de optimizar su eficacia en la praxis fiscal y reivindicar mediante la acción procesal de los justiciables, los imperativos que nuestra Carta Magna vislumbra, cuando éstos resulten vulnerados.

Sin embargo, no es óbice destacar que en la tornadiza –cuando no caótica– realidad a la que asistimos actualmente en nuestro país, la fuerte carga financiera y política que revisten los tributos como ingresos ordinarios para la financiación del gasto público, en diversas y no escasas ocasiones, han puesto en vilo la posibilidad de hacer realizable en el plano material tales expectativas constitucionales, al anteponer los apremios económicos frente a la salvaguarda de la dignidad de los contribuyentes.

Bibliografía

- ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, Oxford University Press, México, 2010.
- BARROSO, Luís Roberto, *El neoconstitucionalismo y la constitucionalización del derecho. El triunfo tardío en el Derecho Constitucional en Brasil*, Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2008.
- CARBONELL, Miguel, *Los Derechos Fundamentales en México*, Ed. Porrúa, 2009
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª ed., Ed. Limusa, México, 2011.
- DOMÍNGUEZ CRESPO, César Augusto, “Una Revisión al Concepto Jurídico-Tributario del Principio de Capacidad Económica”, en RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), *Temas Selectos de Derecho Tributario*, Ed. Porrúa, México, 2008.
- DURAN MUÑOZ, Geovanni de Jesus, “Recepción normativa procesal del nuevo sistema de justicia penal en la entidad veracruzana”, en BÁEZ CORONA, José Francisco y PLATAS MARTÍNEZ, Arnaldo (coords.), *Estudios Jurídicos Contemporáneos XVI*, Ed. Universidad Veracruzana, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2015.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, México, 2004.
- HERNÁNDEZ CHONG CUY, María Amparo, “Creación de derechos por el Juez Constitucional”, en FERRER MAC-GREGOR, Eduardo, MARTÍNEZ RAMÍREZ, Fabiola y FIGUEROA MEJÍA, Giovanni A. (coords.), *Diccionario de derecho procesal constitucional y convencional*, Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2014.

- LUNA PLA, Issa y RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal*, Ed. UNAM-IFAI, México, 2010.
- MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho financiero público*, Ed. Mc Graw Hill, México, 1995.
- OLIVOS CAMPOS, José René, *Los derechos humanos y sus garantías*, Ed. Porrúa, México, 2013.
- OROZCO HENRÍQUEZ, J. Jesús, *Control de la convencionalidad en materia electoral*, Ed. Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, México, 2014.
- PLATAS MARTÍNEZ, Arnaldo, "El discurso moderno de los derechos humanos", en AINAGA VARGAS, María del Carmen (coord.), *Estudios Jurídicos Contemporáneos V*, Ed. Universidad Veracruzana, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2010.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, "Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, Constitucional, y de las Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos", en RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), *Derechos Humanos de los Contribuyentes*, Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2014, Serie Estudios Jurídicos, núm. 237.
- _____, "El uso del *soft law* en la interpretación de Convenios para evitar la Doble Imposición en México", en VEGA GÓMEZ, Juan (coord.), *Temas selectos de derecho internacional privado y de derechos humanos. Estudios en homenaje a Sonia Rodríguez Jiménez*, Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2014, Serie Doctrina Jurídica, núm. 686.
- SANTOS FLORES, Israel, "Derechos humanos de los contribuyentes", en FERRER MAC-GREGOR, Eduardo, MARTÍNEZ RAMÍREZ, Fabiola y FIGUEROA MEJÍA, Giovanni A. (coords.), *Diccionario de derecho procesal constitucional y convencional*, t. I, Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2014.
- TORRUCO SALCEDO, Sitlali, "El principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano", en RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*, Ed. Universidad Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2009.
- URESTI ROBLEDO, Horacio, *Los impuestos en México. Régimen jurídico*, 3ª ed., Ed. Taxx editores, México, 2011.
- VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo, "Principios constitucionales tributarios", en HALLIVIS PELAYO, Manuel y BÉJAR RIVERA, Luis José (coords.), *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, Ed. Novum, 2014.

Hemerografía

- DURAN MUÑOZ, Geovanni de Jesus, "Implicaciones de la cultura en la tributación espontánea", *Letras Jurídicas*, año 16, núm. 32, julio-diciembre, México, 2015.
- HUERTA LARA, María del Rosario, "El bloque de constitucionalidad y el nuevo juicio de amparo", *Letras Jurídicas*, año 13, núm. 16, julio-diciembre, México, 2012.
- SANTOS PÉREZ, María de Lourdes, "Apuntes para una teoría de la argumentación jurídica en el marco del nuevo constitucionalismo", *Letras Jurídicas*, año 9, núm. 18, julio-diciembre, México, 2008.
- TREJO CRUZ, Yesenia del Carmen, "Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México", *Letras Jurídicas*, año 9, núm. 18, julio-diciembre, México, 2008.

Legisgrafía

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Gallardo Ediciones, 2016.
- Convención Americana sobre Derechos Humanos, en FERRER MAC-GREGOR, Eduardo y CARBONELL, Miguel (cooms.), *Compendio de Derechos Humanos*, 3a ed., Ed. Porrúa, México, 2012.
- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, México, Secretaría General, Secretaría de Servicios Parlamentarios, 2005, disponible en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>

Criterios Jurisprudenciales

- Jurisprudencia P./J. 106/2006, Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXIV, octubre de 2006.
- Jurisprudencia P./J. 106/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, noviembre de 1999.
- Jurisprudencia P./J. 109/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; Novena Época, t. X, noviembre de 1999.
- Jurisprudencia P./J. 24/2000; *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, marzo de 2000.
- Tesis 167496. P./J. 15/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009.
- Tesis 1a. XCVII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007.
- Tesis P. CXLVIII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, noviembre de 1997.