

# Derechos humanos y sistema tributario

*Drets humans i sistema tributari*

*Human rights and tax system*

1

## **Patricio Masbernat**

Profesor, Escuela de Derecho.

Facultad de Derecho.

Universidad Santo Tomás, Chile.

E-mail: [pmasbernat@santotomas.cl](mailto:pmasbernat@santotomas.cl)

## **Gloria Ramos-Fuentes**

Abogado. LLM y PhD(c) en Derecho

Internacional

Ministerio de Relaciones Exteriores

Consultora

Universidad de Chile

E-mail: [gloramos76@gmail.com](mailto:gloramos76@gmail.com)

**Resumen:** Tradicionalmente el Derecho Tributario se ha hecho cargo de los efectos fiscales las transacciones comerciales locales, y más adelante en el tiempo, de los efectos fiscales de las transacciones transnacionales. La necesidad de generar un sistema más justo de reparto de los ingresos tributarios entre las jurisdicciones tributarias, derivados de las transacciones con elementos internacionales, han significado una serie de esfuerzos de los países, para generar instrumentos bilaterales o multilaterales. La labor de la OCDE ha sido muy relevante en este campo, lo que se ha coronado con los BEPS. Esta perspectiva ha dejado de lado un campo muy relevante de los sistemas tributarios en una perspectiva nacional y global, el de los derechos humanos, lo que muchos expertos han puesto de relieve crecientemente en los últimos años. Los derechos humanos impactan todo el sistema tributario, desde sus fundamentos su gestión y sus resultados. Tanto económicos, institucionales y sociales. El presente trabajo intenta mostrar de un modo sistemático el trabajo de los expertos en este campo en el último tiempo.

**Palabras claves:** Tributación, Tributos, Desarrollo económico, Desarrollo social, justicia tributaria.

**Resum:** Tradicionalment el Dret Tributari s'ha fet càrrec dels efectes fiscals les transaccions comercials locals, i més endavant en el temps, dels efectes fiscals de les transaccions transnacionals. La necessitat de generar un sistema més just de repartiment dels ingressos tributaris entre les jurisdiccions tributàries, derivats de les transaccions amb elements internacionals, han significat una sèrie d'esforços dels països, per a generar instruments bilaterals o multilaterals. La labor de l'OCDE ha estat molt rellevant en aquest camp, la qual cosa s'ha coronat amb els BEPS. Aquesta perspectiva ha deixat de costat un camp molt rellevant dels sistemes tributaris en una perspectiva nacional i global, el dels drets humans, la qual cosa molts experts han posat en relleu creixentment en els últims anys. Els drets humans impacten tot el sistema tributari, des dels seus fonaments la seva gestió i els seus resultats. Tant econòmics, institucionals i socials. El present treball intenta mostrar d'una manera sistemàtica el treball dels experts en aquest camp en l'últim temps.

**Paraules Claus:** Tributació, Tributs, Desenvolupament econòmic, Desenvolupament social, justícia tributària.

**Abstract:** Traditionally, Tax Law has addressed the tax effects of local commercial transactions, and later in time, the tax effects of transnational transactions. The need to generate a fairer system for the distribution of tax revenues between tax jurisdictions, derived from transactions with international elements, has meant a series of efforts by countries to establish bilateral or multilateral instruments. The work of the OECD has been very relevant in this field, which has been crowned with the BEPS. This perspective has neglected a very relevant field of tax systems from a national and global perspective, the role and effects of human rights, which many tax experts have increasingly highlighted in recent years. Human rights impact the entire tax system, from its foundations, its management and its results, be the same economic, institutional and social. The present paper tries to show in a systematic way the work of the tax experts in this field in the last time.

**Keywords:** Taxation, taxes, economic development, social development, tax justice.

**Sumario:** 1. Introducción. 2. Los ámbitos de los derechos humanos en el sistema tributario. 3. Un prolegómeno: Acerca de principios y derechos. 4. Tributación y sistemas regionales de derechos humanos. 5. Desarrollo sustentable como fundamento de la vinculación del sistema tributario y los derechos humanos: pobreza y justicia social; medio ambiente; enfoque de género. 5.1. Tributación, pobreza y justicia social. 5.2. Tributación, desarrollo sustentable y medio ambiente. 5.3. Enfoque de género del sistema tributario. 6. Conclusiones. 7. Referencias bibliográficas

## 1. Introducción

Los derechos humanos y el principio de Estado de Derecho constituyen elementos esenciales del constitucionalismo moderno, incluso a nivel de la política global (LANG, A. & WIENER, A., 2017, 1).

BESSION sostiene que "*the transnational nature of human rights law corresponds [...] to the dual and complementary processes or sources through which domestic and international human rights laws are made, interpreted and enforced, and hence mutually validated and legitimated*" (BESSION, S., 2017, 235).

No obstante la importancia de esta idea global y nacional de los derechos humanos (DDHH, en adelante) y de los principios básicos del constitucionalismo (como la idea de Estado de Derecho), no existen estudios comprensivos y profundos en América Latina acerca del impacto que los DDHH tienen en el sistema tributario.

A nivel global existen algunos estudios importantes, en un tema que no obstante ha sido puesto de relieve sólo en las últimas décadas (DE DROUAS, D. & SIENKO, I., 1997, 332; DASSESSE, M., 1994, 86).

Esta falta de atención general al problema, puede obedecer a diversas causas. La primera sería que tradicionalmente se ha entendido a la tributación como un fenómeno nacional, y los DDHH suelen entenderse como asunto internacional. Otra razón sería que los tributaristas suelen poner mayor énfasis en los derechos fundamentales (como constitucionales) e incluso en los derechos legales, abandonando el campo de los DDHH. Una tercera causa sería que los DDHH han sido usualmente identificados con las convenciones internacionales sobre DDHH, lo cual pareciera ajeno a los temas tributarios, que aún si nos enfocamos en el ámbito internacional se han alzado voces a favor de tribunales especializados (VAN DER BRUGGEN, E. 2001). Los lectores conocedores de nuestro tema seguramente identificarán otras razones, y lo más llamativo es que todas constituyen razones atendibles, con buenos fundamentos.

Hoy en día, y desde una mirada larga, se requiere (país por país) de un cuerpo doctrinario que sistematice y armonice las normas legales y constitucionales, y las normas internacionales

a las cuales cada país se ha comprometido en materia de DDHH. Un cuerpo de doctrina que permita una mejor integración de las normas legales, constitucionales y de derecho internacional de los DDHH en materia de regulación de tributos, y que ayude a jueces y órganos públicos a su labor de aplicación de las reglas tributarias a los casos concretos.

## 2. Los ámbitos de los derechos humanos en el sistema tributario

Nuestro objetivo, en estas breves páginas, es mostrar una perspectiva general acerca de la influencia de los DDHH en el sistema tributario.

En primer término, la vinculación entre tributación y DDHH obedece a un problema de justicia general, que reconduce al campo jurídico. Este asunto presenta un tratamiento más filosófico o normativamente más limitado<sup>1</sup> en derecho anglosajón (MASBERNAT, P., 2014) y más normativo en los sistemas jurídicos continentales, tales como el español, italiano o chileno, especialmente vinculados a la idea de principios materiales de la tributación (MASBERNAT, P. ET ALL, 2012). Para este tema nos remitiremos a trabajos nuestros ya publicados, aunque algunos de los tópicos de la justicia tributaria serán acometidos aquí.

La forma más usual de abordar este tema ha sido desde la perspectiva de los derechos fundamentales y derechos constitucionales<sup>2</sup> en el ámbito tributario, como asimismo desde otros aspectos derivados de las normas constitucionales, y como limitaciones a la potestad (estatal) tributaria (CHRISTIANS, A., 2009), tales como los principios materiales y formales de la tributación, v.g., la capacidad contributiva o económica (MASBERNAT, P. & RAMOS-FUENTES, G., 2019), la reserva de ley en materia tributaria, la igualdad en materia tributaria,

---

<sup>1</sup> VANISTENDAEL, F. (1997), p. 15.: "In general, the basic legal framework calls for taxation according to the rule of law. The fundamentals of this framework are that (1) a tax can be levied only if a statute lawfully enacted so provides, (2) a tax must be applied impartially, and (3) revenue raised by a tax can be used only for lawful public purposes, not for the prince's private ends. The rule of law contemplates that these principles will be enforced by independent courts."

<sup>2</sup> Es necesario recordar la diferencia entre derechos fundamentales y derechos humanos. ANGULO LÓPEZ (2015, p 132): "la terminología de los Derechos Humanos remite a que existan aspiraciones fuera de la regulación jurídica vigente, junto a los criterios morales que sirven para su fijación, mientras que los derechos fundamentales poseen una remisión positivadora primaria".

la interdicción de la discriminación arbitraria. A partir de esta variante, se ha derivado a la idea de justicia tributaria y DDHH (ORTEGA, J.M. 2016).

Desde esta perspectiva, son interesantes las palabras de RACHETER & WAGNER que plantean este tema desde la teoría de la democracia (o del principio democrático, podríamos sostener nosotros): los tributos son algo que nosotros elegimos hacer, y esto no implica darle poder al gobierno, pues éste nos es la fuente de nuestros derechos y por el contrario, nosotros lo establecemos para preservar y proteger nuestros derechos (RACHETER, D. & WAGNER, R. 2020, 1).

Bien, otro foco de atención es la aplicación de los DDHH por tribunales nacionales, lo que también suele ser confundido con los derechos constitucionales o fundamentales (RUIZ, C., 2016; ROMERO, L.M., 2015).

Un cuarto aspecto está constituido por los casos resueltos por los tribunales de DDHH en los sistemas continentales. En América Latina se ha escrito poco sobre esto (MASBERNAT, P., 2002).. La Convención Americana de DDHH protege un amplio abanico de derechos, muchos de ellos susceptibles de ser esgrimidos por los contribuyentes en su relación con el Estado. Sin embargo, la Corte Interamericana no ha decidido muchos casos tributarios, existiendo sólo un caso ganado por un contribuyente, “Cantos vs. Argentina”, relativo a un asunto de tasas judiciales y tutela judicial efectiva (Caso Cantos vs. Argentina. Sentencia de 28 /11/ 2002. Fondo, Reparaciones y Costas). Con todo, hay otros pronunciamientos parciales en relación al cumplimiento de las sentencias, básicamente sosteniendo que no se le puede aplicar impuestos a las indemnizaciones por violación de DDHH que deben pagar los Estados (MASBERNAT, P. Y RAMOS-FUENTES, G. 2019B).

Dado el desarrollo jurisprudencial, debe ponerse atención al Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH). La doctrina legal en Europa se han referido tanto a Derecho Europeo como acerca del impacto hacia el Derecho Nacional y a los fundamentos de lo que se ha dado en llamar, los principios constitucionales europeos y globales (POAIRES, M. ET ALL., 2011). Aquí existe una influencia mutua del Derecho de la Unión Europea (v.g., Tratado de Lisboa, Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea) y el Sistema Europeo de

DDHH (ENDRESEN, C., 2017) -por ello también es interesante la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Justicia-, y una influencia de esa realidad supranacional con los Derechos nacionales de los países miembros.<sup>3</sup> En este ámbito destacan temas como la no discriminación (WOUTERS, J., 1999; SMIT, D., 2005) y los derechos de contenido procesal (VAN EIJSDEN, A. & VAN DAM, J., 2010; FROMME, S., 1993; RICHARDSON, M., 2017) y, obviamente, el derecho de propiedad (ERGEC, R., 2011). Algunos autores han enfatizado aspectos teóricos y no sólo normativos (AVI-YONAH, R. & MAZZONI G., 2016).

Luego de lo anterior, es posible observar una multiplicidad de asuntos relativos al impacto de los DDHH en el sistema tributario: asuntos de género; inversión extranjera; recaudación, políticas sociales y pobreza; evasión fiscal (KERR, M v, 2002); doble imposición internacional (BAKER, P., 2018); convenios de intercambio de información (VAN KAMPEN, T.A. & DE RIJKE, L.J., 2008, pp. 221-233; MORENO, S., 2016); etc.

Como se observa, este campo es muy amplio.

A nuestro juicio, la comprensión completa del problema de la aplicación de los DDHH en materia tributaria, debe considerar también los eslabones internacional y jurisdiccional de la cadena de normas aplicables al caso tributario.

La importancia del tema se puede ilustrar con el caso conocido como Lista Falciani, el cual trata acerca de un empleado de la sucursal suiza del Banco Británico HSBC, el informático suizo Herve Falciani, quien fue acusado por su empleador ante las autoridades suizas por robar información (delito de espionaje financiero), y fruto de la investigación penal y la orden de captura, fue detenido en Francia hacia el año 2009. Frente a ello, el acusado decidió revelar los datos de 130.000 clientes del Banco, presuntos evasores fiscales. Dicha información fue adquirida por Francia y entregada a otros países en el marco de los convenios internacionales de intercambio de información, especialmente las normas aplicables de los CDI y la Directiva

---

<sup>3</sup> Esta realidad (descrita por DASSESSE, 1994), se ha remarcado más con el Tratado de Lisboa, en que la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea adquiere el mismo valor jurídico que los Tratados. Integra el bloque de constitucionalidad sobre el que puede pronunciarse el Tribunal de Justicia. Asimismo, se integra el Convenio Europeo de Derechos Humanos (artículo 6 TUE, apartado 2). Con esto se genera un Derecho Constitucional europeo, como lo han destacado muchos autores (MARTINÓN, R., 2015)

77/779 de asistencia mutua entre Estados miembros de la Unión Europea (MARTOS, P., 2016). Las administraciones tributarias nacionales hicieron uso de esa información, para perseguir a los contribuyentes residentes que han evadido sus obligaciones tributarias, prueba que ha sido aceptada por tribunales nacionales a pesar de haber sido obtenida por medios inicialmente ilícitos. El TEDH ha revisado situaciones como estas, por ejemplo, en *K.S. & M.S. vs. Germany*, Nº 33696/11, de 6 de octubre de 2016.<sup>4</sup>

### 3. Un prolegómeno: Acerca de principios y derechos

Usualmente se usa el término "principios de la tributación", el cual presenta cierta cercanía con los derechos fundamentales.

Sostienen los especialistas que los derechos fundamentales presentan dos dimensiones: una objetiva y una subjetiva. En cuanto dimensión objetiva, ilumina el sistema jurídico. En cuanto dimensión subjetiva, constituye una facultad susceptible de ser exigido por un sujeto de derecho. Decimos entonces que hay un principio de igualdad en materia tributaria, y también un derecho a la igualdad ante la ley tributaria.

Por otro lado, los principios tienen carta de ciudadanía propia, existencia por sí mismos aunque no se les vinculen a derechos fundamentales. El problema se encuentra en las características de los principios, pues existen diferentes clases de ellos. Hay unos principios que constituyen un tipo de normas jurídicas, y también hay principios interpretativos, etc.

Ahora, la literatura respecto de los principios tributarios es abundante, y se requiere identificar cuando se trata de normas técnicas (o de política pública), de criterios interpretativos, o de normas de derecho. Incluso hay principios que pueden ser interpretados y aplicados como derechos subjetivos, es decir, evolucionan a derechos. DI PIETRO explica como los principios

---

<sup>4</sup> BLANCO, I, (2015) comenta que el TEDH ha considerado que el uso por los gobiernos de pruebas conseguidas de dicho y por cumplimiento de convenios internacionales de intercambio de información, no atentan contra los derechos humanos de contenido procesal, en la medida de que se sujeten a ciertas condiciones de las audiencias y del respeto al principio de contradicción caso *Kostovski*, de 20 de noviembre de 1989; caso *Windisch*, de 27 de noviembre de 1990). En Italia, destacamos a DE MARTINO, P. (2015).

jurídicos comunes (principios de legalidad, de seguridad jurídica, de protección de la confianza legítima, de proporcionalidad) y tributarios europeos (especialmente el principio de no discriminación) van transmutándose en derechos subjetivos, obviamente a través de los mecanismos propios del derecho de la Unión Europea (DI PIETRO, A., 2014).

Demos como ejemplos los principios mencionados por PISTONE: neutralidad, estabilidad, simplicidad, productividad, suficiencia, certeza y equidad. Se trata de principios de política pública, y alguno o todos ellos pueden devenir en principios tipo reglas jurídicas o derechos subjetivos (PISTONE, P. ET ALL., 2010).

Otro principio cada vez más universal es el de la actuación de buena fe de las administraciones tributarias (que también tiene presencia como principio de confianza legítima) e interdicción del abuso del derecho por parte de los contribuyentes (FERIA, R. DE LA & VOGENAUER, S., 2011; SCHOEN, W., 2019).

#### **4. Tributación y sistemas regionales de derechos humanos**

Nos hemos referido en otro lugar al tratamiento de asuntos tributarios por parte de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (MASBERNAT, P. & RAMOS-FUENTES, G., 2019), por lo que en todo nos remitimos a dicho estudio. Solo mencionaremos algunos aspectos de sus conclusiones:

- (a) El único caso estimado por la Corte que tengan relación directamente con tributos es *Cantos vs. Argentina*, referido a la aplicación abusiva de una tasa judicial (en referencia al derecho a la tutela judicial efectiva).
- (b) El abuso del aparato público (incluido del sistema tributario) con el objetivo de efectuar persecución a personas y vulnerar sus DDHH, se aprecia también de manera muy nítida en *Ivcher Bronstein vs. Perú*, pero la Corte no logró visualizarlo.

(c) Hasta ahora, la Corte parece tener escasa sensibilidad por asuntos que no afecten de manera directa y clara los derechos a la vida e integridad física, básicamente. Y los asuntos tributarios se alejan demasiado de las urgencias de América Latina en el campo de los DDHH.

En relación con Europa, centramos la atención en el TEDH y el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH), de modo accesorio, el TEJ. Como se afirmó en otro estudio nuestro, si bien las convenciones internacionales sobre DDHH no hacen referencia a los derechos del contribuyente, sí ha sido posible pronunciarse sobre asuntos tributarios con ocasión del conocimiento de reclamos por la vulneración de derechos de carácter genérico.

DIAZ, N., (2016) efectúa un esquema interesante de casos en relación a DDHH:

(a) Artículo 6 CEDH y el derecho a un juicio equitativo, sin dilaciones, conducido por un Tribunal independiente e imparcial, y el respeto a la presunción de inocencia y el derecho a no autoincriminarse (K.H. vs. Alemania, Kiryakov vs. Ucrania; Wallnöfer vs. Austria; S. vs. Austria; A.P., M.P. y T.P. vs. Suiza; Funke vs. Francia, Saunders vs. Reino Unido; J.B. vs. Suiza).

(b) Artículo 7 CEDH y el principio de legalidad penal, la irretroactividad y previsibilidad de la norma penal desfavorable (Veeber vs. Estonia; Khodorkovskiy vs. Rusia).

(c) Artículo 8 CEDH y el derecho al respeto a la vida privada y familiar, la protección de la intimidad y del domicilio (X vs. Bélgica; Serife Yigit vs. Turquía; Niemietz vs. Alemania y Funke vs. Francia).

(d) Artículo 9 CEDH y la libertad de conciencia, de pensamiento y de religión (Bruno vs. Suecia y Lundberg vs. Suecia; Alujer Fernández y Caballero García vs. España; C. vs. Reino Unido).

(e) Artículo 10 CEDH y la libertad de expresión del contribuyente (Mariapori vs. Finlandia; Taffin et Contribuables Associés vs. Francia).

(f) Artículo 11 CEDH y la libertad de reunión y de asociación (X vs. Países Bajos; (Vörður Ólafsson vs. Islandia).

(g) Artículo 14 CEDH y la prohibición de discriminación (Vidacar SA y Opergrup SL vs. España; Van Raalte vs. Países Bajos; P.M. vs. Reino Unido).

(h) Artículo 1 del protocolo adicional N° 1 al CEDH y la protección de la propiedad (National & Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and the Yorkshire Building Society vs. el Reino Unido; Buffalo SRL en liquidación vs. Italia; Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH vs. Países Bajos).

También el Tribunal Europeo de Justicia tiene una importante jurisprudencia en asuntos tributarios, aplicando los DDHH como principios europeos. En efecto, el TEJ aborda algunas libertades y derechos en relación a los contribuyentes, en el ámbito europeo. Como explica el profesor Pedrosa, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea se publicó en el año 2007, que mantiene una vinculación interpretativa con la CEDH y sus protocolos, prevé la adhesión de la Unión Europea a la CEDH y otorga categoría de principios generales a los derechos fundamentales garantizados por la CEDH y a aquellos que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros.

La Unión Europea tiene su forma actual desde el Tratado de Maastrich (1992) hasta el Tratado de Lisboa (2009). Las cuatro libertades básicas de dicha organización supranacional son la libre circulación de mercancías, la libre circulación de trabajadores, la libre circulación de servicios, la libre circulación de capitales.

Es posible sostener la existencia de los siguientes principios tributarios europeos: principio de legalidad; principio de seguridad jurídica y la retroactividad de las normas tributarias; principio de buena fe objetiva; principio de protección de la confianza legítima; principio de justo procedimiento; principio de proporcionalidad; principio de no discriminación; principio de neutralidad de las operaciones extraordinarias; principio de neutralidad en el IVA; principio de competencia de la devolución de tributos; prohibición de la doble imposición; principio de leal cooperación entre las administraciones tributarias de los estados miembros (HELMINEN, M., 2020).

Respecto de África, hay muchos asuntos de interés, por sus propias realidades, y dado que la Carta Africana de Derechos Humanos (African Charter on Human and Peoples' Rights,

adoptada en el año 1981, y con entrada en vigor en 1986) contempla el deber de pagar tributos (art. 29.6) y el derecho al desarrollo (art. 22). Esta Carta promueve la integración africana.

Fue precisamente el grupo de países africanos que propuso a finales del año pasado, un importante acuerdo de cooperación global tributario en el seno de las Naciones Unidas, siendo en definitiva aprobado. En efecto, ANDRES, E. & ALL (2023, 9), mencionan la Resolución de la Asamblea General de las Naciones Unidas, de 16 de noviembre de 2022, que acuerda medidas en orden a promover la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación "incluida la posibilidad de desarrollar un marco o instrumento sobre cooperación fiscal internacional en la ONU y considerar acciones futuras como el establecimiento de un organismo intergubernamental para la cooperación fiscal internacional en el marco de las Naciones Unidas".

La cooperación internacional es muy relevante para África, dado que recibe enormes flujos financieros que la transforman en deudora neta (LUMINA, C & LUMINA, M. 2019), presenta problemas institucionales que no le permiten gestionar adecuadamente el sistema de impuestos (SHAXSON, N. & CHRISTENSEN, J. 2016, 282). Esto genera tanto un problema de calidad de las reglas como de responsabilidad de los órganos estatales (EKHATOR, E. & ALL, 2022). Entonces no sólo la debilidad institucional, sino que también el abuso de las empresas en relación al sistema tributario (OGUTTU, A., & IYER, M., 2019), generan las pérdidas financieras a los estados africanos y las consecuentes situaciones de pobreza que limitan su desarrollo económico, político, social (COBHAM, A ET ALL., 2021)

## **5. Desarrollo sustentable como fundamento de la vinculación del sistema tributario y los derechos humanos: pobreza y justicia social; medio ambiente; enfoque de género**

Abordemos brevísimamente el tema del desarrollo sustentable y la tributación (MOSQUERA, I. & ALL., 2021). No ha sido sencillo consensuar un contenido de desarrollo sustentable (HOPWOOD, B. & ALL. 2005). El desarrollo puede ser entendido como un proceso colectivo de cambio orientado a la mejora de la calidad de vida de las personas y sus comunidades (de los pueblos), y la sustentabilidad puede ser vista como la necesidad de que el

desarrollo sea social, económica y ambientalmente integrado, orientado hacia el largo plazo, y por tanto, que sea capaz de sostenerse. El concepto de desarrollo sustentable, en Derecho Internacional, requiere una acomodación, conciliación e integración entre el crecimiento económico y los objetivos de justicia social (incluyendo los DDHH, y la protección del medio ambiente hacia la participación de manera colectiva para la mejoría de la calidad de vida y de los beneficios tanto de las generaciones presentes como las generaciones futuras). Junto a ello, podemos referirnos al término derecho del desarrollo sustentable, el cual describe un corpus emergente de principios de derecho internacional y de instrumentos los cuales se orientan a la intersección de la economía internacional, del medio ambiente y del derecho social incluido el derecho de los DDHH (RUHL, J.B., 1999, 40). En definitiva, de acuerdo a este prisma, el desarrollo se concibe como una suma de aspectos cuantitativos y cualitativos, Y esto implica más que sólo desarrollo económico. Sus pilares básicos serían tres: social (equidad); medioambiental; económico (SUNG, W., 2013).

Por otra parte, los tributos han sido entendidos como la forma de concretar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y en dicho contexto, se ha enfatizado su función redistributiva (PAUNER, C., 2001, 90; SCALINCI, C., 2011, 22; GALLO, F., 2011, 22.; AULT, H & ARNOLD, B., 2010, 66) en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho (BARQUERO, J.M., 2002). En esta perspectiva, los tributos persiguen recolectar fondos necesarios para solventar los gastos sociales. Lo anterior nos permite distinguir dos ideas, que estimamos resulta necesario, que podríamos denominar del siguiente modo: la justificación del tributo (finalidades indirectas); los objetivos del tributo (finalidades directas).

Las justificaciones del tributo reflejan una perspectiva (una declaración de principios) política o económica. Se refieren, desde nuestra postura, a los destinos prometidos de los dineros recolectados por los tributos en su etapa de formulación legislativa (y, por tanto, una vez establecidos los tributos, se pueden concretar o no). Pueden vincularse a los mismos objetivos del tributo extrafiscal, pero operan de distinto modo. Se trata de declaraciones políticas que sostienen la vinculación de los nuevos tributos a gastos específicos, por ejemplo salud o educación, pero en estos casos no se trata de tributos con finalidad extrafiscal ya que no

impactan en la estructura normativa del tributo. Son justificaciones políticas originadas en la necesidad de legitimación social de la detracción de la riqueza privada.

### 5.1. Tributación, pobreza y justicia social

En esta línea, hay una importante línea de la vinculación entre DDHH y tributación, relacionado al problema de la pobreza (y aquí está presente, nuevamente, el problema de la evasión tributaria). Algunos trabajos interesantes dan cuenta de la necesidad de fundamentar el sistema tributario en los DDHH (*human rights-based approach*).

Los expertos destacan los obstáculos de Estados subdesarrollados para financiar los DDHH, tales como la regresividad del sistema tributario o la evasión y elusión de contribuyentes con alta capacidad contributiva (BURROWS, B., 2015).<sup>5</sup> Un reporte de la International Bar Association, muestra la necesidad de proveer medios judiciales (*remedies*) internacionales idóneos para controlar los abusos sobre el sistema tributario que afecten los DDHH, en la medida en que también éstos son causa de la pobreza (LIPSET, LL. ET ALL., 2013).

A esta línea se adscribe también los estudios sobre derechos económicos y sociales y sistema tributario, desarrollo sustentable, pobreza y tributos (ALSTON, P. & REISCH, N., 2019), y acerca de impuestos corporativos globales y DDHH, nuevamente, enfocado en los problemas de evasión, extractivismo, pobreza, etc. (POGGE, T. & MEHTA, K., 2016).

Los trabajos que nos han parecido más relevantes en la proposición de soluciones más definitivas en este campo, son OWENS, ANDRÉS-AUCEJO & BROTONS (2023), y ANDRES, E. & ALL (2022), que destacan la necesidad de profundizar la cooperación internacional tributaria con ciertas medidas concretas, y generar una nueva arquitectura global en materia tributaria, desde las Naciones Unidas.

---

<sup>5</sup> Un detalle que es conveniente considerar es la vinculación entre malnutrición y pobreza, y la necesidad de efectuar correcciones mediante el sistema tributario (DE SCHUTTER, O., 2013; ALEMANNI, A., & CARREÑO, I., 2013; PATTERSON, D. & ALL., 2019).

## 5.2. Tributación, desarrollo sustentable y medio ambiente

Los tributos pueden construirse y orientarse al cuidado del medio ambiente. Pero esto requiere un detallado análisis técnico, vinculado a la idea de los tributos con finalidades extrafiscales, *i.e.*, principalmente no recaudatorias. Por cierto que estos tributos deben respetar los principios generales tributarios, aunque se modulen. Hay que tener gran precisión en el análisis acerca de la delimitación de los contenidos de las finalidades extrafiscales, dado que no constituyen una licencia para que el legislador imponga cualquier clase de tributos con cualquier fin o con cualquier estructura (GRIBNAU, H., 2012, 11).

Puesto en términos muy amplios, los fines extrafiscales tratan sobre objetivos de política económica y social: incentivos tributarios a la investigación y desarrollo científicos y tecnológicos; protección de la empresa familiar y de la familia; beneficios a comunidades religiosas o indígenas; incentivos al mercado de capitales y a los instrumentos de ahorro; protección del medio ambiente; etc.

Que un tributo tenga una finalidad fiscal o recaudatoria quiere decir que su objetivo es el de financiar el gasto público (VARONA, J.E., 2007, 13). Por otro lado, si un tributo tiene una finalidad extrafiscal, este se utiliza como instrumento para el logro de objetivos económicos y sociales, siempre de aquellos amparados en la Constitución. En caso de que la segunda finalidad anule la primera, el tributo se convertirá en fiscalidad irregular (VARONA, J.E., 2007, 18).

Los objetivos del tributo (finalidades directas), constituye un asunto jurídico dogmático, e influyen directamente en la estructura normativa de la legislación. Aquí también los objetivos son fiscales o extrafiscales, típicamente objetivos de política económica o social, o protección del medio ambiente. Las notas de los tributos extrafiscales son las siguientes: debe perseguir con claridad una finalidad no recaudatoria que debe deducirse de su articulado; la estructura interna del tributo debe impregnarse de aspectos extrafiscales; informando intensamente sus elementos esenciales; el tributo debe fomentar las conductas u operaciones acordes con la finalidad extrafiscal (VARONA, 2009, 28).

### 5.3. Enfoque de género del sistema tributario

Usualmente se ha usado el término género para distinguir lo femenino y lo masculino (MASBERNAT, P. & RAMOS-FUENTES, G. 2021), pero hoy debe extenderse mucho más, v.g., a la comunidad LGTB.

En lo particular, los estudios de *tributación y género femenino* consideran las condiciones de las mujeres en la sociedad y en la economía como la realidad de ellas ante el sistema tributario. Los más importantes estudiosos del fenómeno que hemos podido identificar son CRAWFORD (CRAWFORD, B., 2012; CRAWFORD, B & SPIVACK, C., 2017; CRAWFORD, B & INFANTI, A., 2017; CRAWFORD, B., 2019; INFANTI, A. & CRAWFORD, B., 2019), GUNNARSSON (GUNNARSSON, A. ET ALL., 2017; GUNNARSSON, A. & SPANGENBERG, U., 2019) y LAHEY (LAHEY, K., 2010; LAHEY, K., 2015; LAHEY, K., 2017).

GROWN explica que las condiciones económicas de género de las mujeres, incidentes en materia tributaria, dicen relación con algunas condiciones como las siguientes: diferencias de género en el empleo remunerado, incluidos el empleo formal / informal, los salarios y la segregación ocupacional; trabajo de mujeres en la economía del cuidado no remunerado; diferencias de género en el gasto de consumo; diferencias de género en derechos de propiedad y propiedad de activos (GROWN, C., 2010, 4)

Un tema esencial está constituido por el análisis de los sesgos implícitos o explícitos en los supuestos, bases o fundamentos en el sistema tributario, que significan un tratamiento fiscal perjudicial hacia las mujeres a través de vías directas o indirectas, efectos indirectos (STOTSKY, J., 1997, 1; STOTSKY, J., 1996; MUMFORD, A., 2010). CASALE explica el sesgo implícito, que ocurre cuando las disposiciones de la ley tributaria tienen un impacto diferencial en mujeres y hombres debido al comportamiento social o económico de género, a pesar de que la ley tributaria no contiene un sesgo explícito. En los impuestos indirectos, el sesgo implícito puede surgir porque los hombres y las mujeres (y sus hogares) gastan sus ingresos en diferentes tipos de bienes o en bienes que se gravan de manera diferente. Por ejemplo, si las mujeres gastan una mayor proporción de sus presupuestos en alimentos que los

hombres, y los alimentos se gravan a una tasa más alta que todos los demás bienes, entonces habrá un sesgo implícito contra las mujeres (CASALE, D., 2012, 26). Un caso bastante comentado de EE.UU. en este campo ha sido el de la carga tributaria a los productos de higiene íntima femenina (*tampon tax*), que constituye una forma inadmisibles de discriminación de género -e inconstitucional- bajo la Cláusula de Igualdad de Protección -*Equal Protection Clause*- (CRAWFORD & WALDMAN, 2019). El problema de la discriminación por razones de género incide en diversos asuntos que abordan los objetivos de desarrollo sustentable, sobre igualdad de género, no discriminación, reducción de la pobreza, DDHH (CRAWFORD, B. & SPIVACK, C., 2019), etc.

Como hemos mostrado, y explica SPANGENBERG & ALL., el sistema tributario puede configurarse a través de una serie de reglas que generan desventajas a las mujeres (inequidades), lo que obstaculiza el logro de los objetivos institucionales indicados (SPANGENBERG, U. ET ALL., 2018). Dichas reglas, destaca LAHEY, inciden en las decisiones de las mujeres, pero dada su invisible influencia no han sido suficientemente investigadas y consideradas por los gobiernos (LAHEY, K., 2018, 8). La complejidad de los asuntos implicados en la tributación y género, exige estudiar una solución específica a cada tipo de impuesto (MUMFORD, A., 2010, 15; BROOKS, K. & ALL. 2011, 7; VALODIA, I. 2010).

## 6. Conclusiones

El campo de impacto de los derechos humanos y el sistema tributario es multinivel y variado, pero en él podemos encontrar puntos en común, directrices generales.

En primer término, los derechos humanos presentan una misma configuración global, derivada especialmente de las grandes convenciones de derechos humanos que generan los sistemas regionales de derechos humanos.

Luego, los derechos humanos impactan tanto en derecho interno y en las relaciones económicas internacionales, seguramente de diverso modo, lo que comienza a generar la necesidad de efectuar una serie de distinciones.

Los derechos humanos, asimismo, impactan en la etapa de formulación del sistema tributario, en la etapa de su gestión, en la recolección, en el gasto, etc. A nivel de países o entre países, en el reparto de las potestades y de los ingresos tributarios.

Y existen algunos aspectos cruciales a destacar, los que hemos tratado de abordar en este trabajo. Finalmente, una mirada o enfoque, la tributación permite el desarrollo político e institucional, económico, y social. Los ingresos tributarios permiten políticas públicas que hagan realidad los derechos humanos en un sentido general, no solo los derechos económicos y sociales. Esto es muy importante para los países desarrollados, y es vital para los países en vías de desarrollo.

Hemos tratado de mostrar lo relevante de esta perspectiva global.

## 7. Referencias bibliográficas

ALSTON, P. & REISCH, N. (2019). *Tax, Inequality, and Human Rights*, Oxford Scholarship, 2019.

ALEMANNI, A., & CARREÑO, I. (2013). "Fat taxes' in Europe — A Legal and Policy Analysis under EU and WTO Law". *European Food and Feed Law Review*, 8(2), 97-112.

ANDRES, E. & ALL (2022). "General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance: A Proposal (Part I)". *Review of International and European Economic Law*, 1(1), 5–22. Retrieved from <https://www.riiel.com/index.php/riiel/article/view/3>

ANDRES, E. & ALL (2023), "Africa has spoken!. Resolution A/C.2/77/L.11/Rev.1 of the United Nations General Assembly: Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations. Macroeconomic Policy Issues (77th Session, 2nd Commission General Assembly, United Nations)." *Review of International and European Economic Law*, N°03(01) 7-22. Retrieved from: <https://www.riiel.com/index.php/riiel/issue/view/5/6>

- ANGULO, G. (2015), *Teoría contemporánea de los derechos humanos*, Dickinson, Madrid.
- AULT, H. & ARNOLD, B. (2010). *Comparative Income Taxation*, 3ª Ed., Aspen Law, 2010.
- AVI-YONAH, R. & MAZZONI G. (2016). "Taxation and Human Rights: A Delicate Balance. Public Law and Legal Theory Research", *Paper Series, Paper N°520*, 2016. Paper Collection: Recuperado desde: <http://ssrn.com/abstract=2834883>.
- BAKER, P. (2018). "Chapter I: Double Taxation Conventions and Human Rights", EN Philip Baker (editor), *Double Taxation Conventions*, Sweet & Maxwell's Tax Library, UK.
- BARQUERO, J.M (2002), *La Función del Tributo en el estado social y democrático de Derecho*, CEPC, Madrid, 2002.
- BESSON, S., (2017), "Human Rights as Transnational Constitutional Law", en *Handbook on Global Constitutionalism* (A.F. Lang and A. Wiener, Edrs.), Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK, 2017.
- BLANCO, I. (2015), "La admisibilidad de las listas de evasores fiscales sustraídas en el extranjero como prueba para acreditar la comisión de delitos fiscales", InDret, julio 3/2015. Disponible en: [https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/49225/1/2015\\_Blanco\\_InDret.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/49225/1/2015_Blanco_InDret.pdf)
- BURROWS, B. (2015), "Why tax is a human rights issue: empowering communities living in poverty to hold governments to account for public services". In: *Contemporary Challenges in Securing Human Rights*. Institute of Commonwealth Studies, School of Advanced Study, University of London, 2015, 67-74.
- BROOKS, K. & ALL. (2011). Brooks, Kim. Gunnarsson, Asa. Philipps, Lisa & Wersig, Maria (eds.) *Challenging Gender in Tax Policy Making: Comparative Perspectives*. Hart Publishing, Oxford. 2011.
- CASALE, D (2012), "Indirect taxation and gender equity: Evidence from South Africa", *Feminist Economics* 18(3), July 2012, 25–54.

COBHAM, A., MOHIUDDIN, F., & NELSON, L. (2021). "Global Tax Justice and Human Rights". In G. MacNaughton, D. Frey, & C. Porter (Eds.), *Human Rights and Economic Inequalities* (Globalization and Human Rights, pp. 168-192). Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/9781009006545.007

CRAWFORD, B. (2012), "Our Bodies, Our (Tax) Selves". *Virginia Tax Review* 31, 2012, 695-760.

CRAWFORD, B. (2019), "Tax Talk and Reproductive Technology". *Boston University Law Review* 99, 2019, 1757-1797.

CRAWFORD, B. & INFANTI, A. (2017), "Introduction to Feminist Judgments: Rewritten Tax Opinions". *Feminist Judgments: Rewritten Tax Opinions*, Bridget J. Crawford & Anthony C. Infanti eds., Cambridge University Press, 2017.

CRAWFORD, B & SPIVACK, C. (2017), "Tampon Taxes, Discrimination and Human Rights". *Wisconsin Law Review*, 491-549.

CRAWFORD, B & SPIVACK, C (2019), "Human Rights and Taxation of Menstrual Hygiene Products in an Unequal World". *Tax, Inequality, and Human Rights*, (P.G. Alston and N, Reisch eds.), Oxford University Press.

CRAWFORD, B. & WALDMAN, E. (2018), "The Unconstitutional Tampon Tax". *U. Richmond Law Review*, 53, 339-489.

CHRISTIANS, A. (2009), "Fair Taxation as a Basic Human Right". *International Review of Constitutionalism*, 2009, *Univ. of Wisconsin Legal Studies Research Paper* N°1066

DASSESE, M. (1994), "Human Rights, European Law and Tax Law: The Implications of the Judgments of the Court of Human Rights in re Funke and of the European Court of Justice in re Csrbiao". *EC Tax Review* 1994/3, 86-90.

DIAZ, N (2016). *La jurisprudencia del Tribunal Europeo en derechos Humanos en materia Tributaria*. Thomson Reuters, 2016, Pamplona.

DROUAS, D. DE & SIENKO, I. (1997), "The Increasing Importance of the European Convention on Human Rights in the Tax Area". *Intertax*. Vol. 25. Issue 10. 1997.

EKHATOR, E., ONYEJEKWE, C. & RICHARDS, N. (2022), "Chapter 8: Human rights and taxation in developing countries: A case for tax justice and accountability in Africa", *Business and Human Rights Law and Practice in Africa*, (D. Olawuyi & O. Abe eds.), Edward Elgar, 2022, 127–150.

ENDRESEN, C. (2017), "Taxation and the European Convention for the Protection of Human Rights: Substantive Issues", *Intertax*, Vol. 45, Issue 8 & 9, 2017, 508-526.

ERGEC, R. (2011), Taxation and Property Rights under the European Convention on Human Rights, *Intertax* Vol. 39, Issue 1, 2-11.

FERIA, R. DE LA & VOGENAUER, S. (2011). *Abuse of Law in European Taxation: A New General Principle of EU Law?*, Hart Publishing, 2011.

FROMME, S. (1993); "The European Court of Human Rights and the right of the accused to remain silent: can it be invoked by taxpayers?", *InterTax*, 1993-11, 520-549.

GALLO, F. (2011), *Razones del Fisco*, Marcial Pons, 2011.

GRIBNAU, H. (2012), "Legislative Instrumentalism vs. Legal Principles in Tax Law", *Rivista di Diritto Tributario Internazionale (International Tax Law Review)*, N°3, 2012.

GROWN, C. (2010), "Taxation and Gender equality", en *Taxation and Gender Equity*, (Grown & Valodia, eds.), Routledge, London, 2010.

GUNNARSSON, A. ET ALL. (2017), *Gender equality and taxation in the European Union*, Bruselas, 2017, Disponible En: [http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOLSTU\(2017\)58313](http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOLSTU(2017)58313)  
8

GUNNARSSON, A. & SPANGENBERG, U. (2019), "Gender Equality and Taxation Policies in the EU", *Intereconomics*, 54: 141, 2019.

- HERRERA, P. (2000), *Derecho Tributario Ambiental*. Marcial Pons, Madrid, 2000.
- HODGSON, H. & SADIQ, K. (2017). *Gender equality and a rights-based approach to tax reform*. In *Tax, Social Policy and Gender: Rethinking equality and efficiency*. Canberra, Australia: ANU Press.
- HOPWOOD, B. & ALL. (2005); "Sustainable development: mapping different approaches", *Sustainable Development*; Feb 2005; 13, 1, 38-52.
- HELMINEN, M. (2020), *EU Tax Law – Direct Taxation 2020*, IBFD, Amsterdam.
- INFANTI, A. & CRAWFORD, B. (2019), "The Critical Tax Project, Feminist Theory, and Rewriting Judicial Opinions (July 5, 2019)". *Pittsburgh Tax Review*, Vol. 16, N°115, 2019.
- KERR, M v (2002), "1 Case Note: Tax evasion, human rights and offshore structures", *Trusts & Trustees*, Vol. 8, Issue 7, 1 June 2002, 28–30,
- LAHEY, K. (2010). "Women, substantive equality, and fiscal policy: Gender-based analysis of taxes, benefits, and budgets", *Canadian Journal of Women and the Law*, 2010, 22(1), 27-106.
- LIPSET, LL. ET ALL. (2013), *Tax Abuses, Poverty and Human Rights*, A report of the International Bar Association's Human Rights Institute. BY International Bar Association. Task Force on Illicit Financial Flows, Poverty and Human Rights. Task Force Rapporteur. London.
- LAHEY, K. (2015). "Uncovering Women in Taxation: The Gender Impact of Detaxation, Tax Expenditures, and Joint Tax/Benefit Units". *Osgoode Hall Law Journal* 52(2), 427-459.
- LAHEY, K. (2017). "Feminist Judging for Substantive Gender Equality in Tax Law". In *Feminist Judgments: Rewritten Tax Opinions* (Feminist Judgment Series: Rewritten Judicial Opinions). (B. Crawford & A. Infanti, Eds.), Cambridge: Cambridge University Press, 22-52.
- LAHEY, K. (2018), *Gender, Taxation, and Equality in Developing Countries: Issues and Policy Recommendations*, Discussion Paper, UN-Women, (New York, 2018). Disponible en: <http://gender-financing.unwomen.org/en/resources/g/e/n/gender-and-taxation-discussion-paper>

LANG, A. & WIENER, A. (2017), "A Constitutionalizing Global Order: An Introduction", en *Handbook on Global Constitutionalism* (A. F. Lang and A. Wiener Edrs.), Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK, 2017

LUMINA, C & LUMINA, M. (2019), 'Illicit Financial Flows, Sovereign Debt, and Human Rights', in (I. Bantekas, and C. Lumina eds), *Sovereign Debt and Human Rights* (Oxford, 2018; online edn, Oxford Academic, 24 Jan. 2019), <https://doi-org.utralca.idm.oclc.org/10.1093/oso/9780198810445.003.0018>, accessed 30 Mar. 2023.

MARTINO, P. DE (2015), "Diritto Penale Contemporaneo, Lista Falciani: Il fine giustifica i mezzi? Note a margine di due provvedimenti 'innovativi'", *Trib. Novara*, ord. 8/6/2015, *Fidelio Cass. civ.*, sez. VI, ord. 13 maggio 2015, N° 9760, Pres. Cicala.

MARTINÓN, R. (2015), "Los derechos humanos en la Unión Europea. En especial, el problema de la adhesión de la Unión al Convenio Europeo de Derechos Humanos", *Revista Europea de Derechos Fundamentales*, 2/2015: N°28, 49-71.

MARTOS, P. (2016), "El nuevo estándar global de intercambio automático de información sobre cuentas financieras de la OCDE (CRS, common reporting standard): estructura y funcionamiento. Aplicación del mismo en la unión europea: Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014", *Crónica Tributaria* N°159/2016, 103-130.

MASBERNAT, P. (2002) "Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al enfoque de la Doctrina Nacional". *Ius et Praxis*. 2002, Vol.8, N°2, 299-357

MASBERNAT, P. ET ALL. (2004), "Crítica al concepto de orden público económico", *Revista de Derecho Público*, N°66, 2004, 201-224.

MASBERNAT, P. (2014) "Justicia y sistema tributario: una mirada desde la perspectiva inglesa", *Revista Dikaion*, Jun 2014, vol.23, N°1, 135-169.

MASBERNAT, P. ET ALL (2012), "Perspectivas para la construcción de una dogmática sobre los principios materiales de la tributación en Chile a partir de los ordenamientos de Italia, España y Argentina". *Revista de Derecho PUCV*. 2012, N°39, 475-517

MASBERNAT P. & RAMOS-FUENTES, G. (2019). "Principio de capacidad contributiva. Un acercamiento desde el derecho italiano (2019). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3484892> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3484892>

MASBERNAT, P. Y RAMOS-FUENTES, G. (2019B) "Asuntos tributarios en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos", en *Dikaion*, 28, 2 (2019), 404-439. DOI: <https://doi.org/10.5294/dika.2019.28.2.8>

MASBERNAT, P. & RAMOS-FUENTES, G. (2021), "*Genero y Tributos: Políticas Públicas fiscales orientadas a las mujeres*", en *Igualdad y no discriminación: Protección jurídica de minorías y grupos sujetos a vulnerabilidad*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2021.

MORENO, S. (2016), "The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances", *EC Tax Review*, 2016-3, 146-161.

MOSQUERA, I. & ALL. (2021), *Taxation, International Cooperation and the 2030 Sustainable Development Agenda*, Springer, 2021.

MUMFORD, A (2010), *Tax Policy, Women and the Law: UK and Comparative Perspectives*, Cambridge, 2010.

OGUTTU, A., & IYER, M. (2019) 'Tax Abuse and Implications for Human Rights in Africa', in Philip G. Alston, and Nikki R. Reisch (eds), *Tax, Inequality, and Human Rights* (New York, 2019; online edn, Oxford Academic, 23 May, pp. 189 y ss

2019), <https://doi.org/10.1093/oso/9780190882228.003.0009>.

ORTEGA, J.M. (2016), Ortega, Juan Manuel Coord. (2016), *Justicia Tributaria y Derechos Humanos*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2016, México

OWENS, J., ANDRÉS-AUCEJO, E. ., & REMIRO BROTONS, A. (2023). A new Global Tax Legal Order . *Review of International and European Economic Law*, 2(3). Retrieved from <https://www.rieeel.com/index.php/rieeel/article/view/57>

PATTERSON, D. & ALL. (2019), "Identifying a human rights–based approach to obesity for States and civil society", *Obesity Reviews*, Vol. 20, Issue S2

PAUNER, C. (2001), *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Editorial Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.

PIETRO, A. DI (2014), *I principi europei del diritto tributario*, Cedam, Milano, 2014.

POGGE, T. & MEHTA, K. (2016), *Global Tax Fairness*, Oxford University Press.

POAIRES, M. ET ALL. (2011), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBDF, Amsterdam, 2011.

PISTONE, P. & ALL. (2010), *Fundamentals of Taxation: Introduction to Tax Policy. Tax Law and Tax Administration*, IBFD, Amsterdam, 2010.

RACHETER, D. & WAGNER, R. (2020), "The Constitutional Framework for Democratic Taxation", (Racheter, D.P., Wagner, R.E., Eds.), *Politics, Taxation, and the Rule of Law: The Power to Tax in Constitutional Perspective*, Springer US, 2020.

RICHARDSON, M. (2017). "The EU and ECHR Rights of the Defence Principles in Matters of Taxation, Punitive Tax Surcharges and Prosecution of Tax Offences", *EC Tax Review*, 2017–6, 323-334.

ROMERO, L.M. (2015), "Deberes Tributarios vs. Derechos Humanos: El derecho a no autoinculparse en el procedimiento tributario", *Parlamento y Constitución, Anuario*. 2015. N°17, pp. 247-266.

RUHL, J.B. (1999), "Sustainable Development: A Five-Dimensional Algorithm for Environmental Law", *Stanford Environmental Law Journal*. Vol. 18, 31, 1999.

RUIZ, C. (2016), *Derecho Tributario y Derechos Humanos. Diálogo en México y el Mundo*, Tirant lo Blanch, Mexico, 2016.

SHAXSON, N. & CHRISTENSEN, J. (2016), "Tax Competitiveness—a Dangerous Obsession", en (Pogge, T. & Mehta, K., eds.), *Global Tax Fairness*, Oxford University Press. 265-297.

SCALINCI, C. (2011), *Il tributo Senza Soggetto*, Editorial CEDAM, Milano, 2011.

SCHOEN, W. (2019). *The Concept of Abuse of Law in European Taxation: A Methodological and Constitutional Perspective*, Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance N°2019-18.

SCHUTTER, O. DE (2013), *Tax policies and the right to adequate food*, ONU [<https://www.ohchr.org/Documents/Issues/Food/TaxPolicies.pdf>]; ONU (2016), Taxing sugary drinks can curb global epidemic of obesity and diabetes – UN health agency, [<https://news.un.org/en/story/2016/10/542442-taxing-sugary-drinks-can-curb-global-epidemic-obesity-and-diabetes-un-health>];

SMIT, D. (2005). "Capital movements and direct taxation: the effect of the non-discrimination principles", *EC Tax Review*, 2005-3, 199-209

SPANGENBERG, U. ET ALL. (2018) Spangenberg, Ulrike; Mumford, Ann; Daly, Stephen. "Navigating taxation towards sustainability. Contradictions between social, gender, environmental, and economic ambitions, obligations and governance capacities in European tax law", *Fairtax Working Paper Series* N°16, February 2018.

STOTSKY, J. (1997), "How tax systems treat men and women differently", *Finance and Development*, Mar 1997, 1.

STOTSKY, J (1996); "Gender Bias in Tax Systems", *IMF Working Paper* 99/96; IMF, Washington. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=882995>

SUNG, W (2013), "The Pillars of Sustainable Development: A Comparative Analysis of their Status in Vicennial Environmental Conferences", *European Energy and Environmental Law Review*, October 2013.

VANISTENDAEL, F. (1997), "Legal Framework for Taxation", en *Tax Law Design and Drafting, Tomo I*, (ed. Victor Thuronyi), IMF, Washington DC, 1997.

VAN DER BRUGGEN, E. (2001), "Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice in Tax Cases: Do We Already Have an 'International Tax Court'?", *Intertax*, Vol. 29, Issue 8/9, 2001, 250- 267

VAN EIJSDEN, A. & VAN DAM, J. (2010), "The Impact of European Law on Domestic Procedural Tax Law: Wrongfully Underestimated?", *EC Tax Review*, 2010-5, 199-209.

VAN KAMPEN, T.A. AND DE RIJKE, L.J. (2008), "The Kredietbank Luxembourg and the Liechtenstein tax affairs: notes on the balance between the exchange of information between states and the protection of fundamental rights", *EC Tax Review*, 2008-5., 221-233.

VALODIA, I. (2010), "Conclusion and policy recommendations", *Taxation and Gender Equity. A comparative analysis of direct and indirect taxes in developing and developed countries*. (ed. by C. Grown and I. Valodia), Routledge, Nueva York, 2010.

VARONA, J.E. (2019), *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2009.

VARONA,, J.E. (2007), "¿Es el principio de capacidad económica Inherente al concepto de tributo?", *Boletim da Faculdade de Direito: Universidade de Coimbra*, V. 83, 2007, 305-345.

WOUTERS, J. (1999), "The principle of non-discrimination in European Community law?", *EC Tax Review*, 1999-2, 98-106.