

**Gustavo Atim
Ezequiel Stordeur**

Derecho Tributario

MANUAL PRÁCTICO

2° EDICIÓN ACTUALIZADA

NOCIONES ESENCIALES - INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN

DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO -

DERECHO TRIBUTARIO: MATERIAL Y FORMAL / PENAL TRIBUTARIO

DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO / TRIBUTOS ADUANEROS

Osmar D. Buyatti
LIBRERIA EDITORIAL

CDD Gustavo Atim - Ezequiel Stordeur
343.04 Derecho Tributario. Manual Práctico
2a. ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires:
Osmar D. Buyatti - Librería Editorial, 2014.
576 p.; 22,5 x 15,5 cm.

ISBN: 978-987-716-009-3

1. Derecho Tributario. I. Stordeur, Ezequiel II. Título.

© 2014 by **Osmar D. Buyatti**

Viamonte 1509 (C1055ABC) Buenos Aires - Argentina

Tel:(fax) (54-11) 4371-2512/4812-5492/4811-6173

HTTP://www.osmarbuyatti.com

e-mail: libros@osmarbuyatti.com

Diseño de tapa: AIS

Composición y armado: Andrés I. Silva - Jonathan M. Lavaise

Edición: Abril 2014

Hecho el depósito que marca la Ley 11.723

Reservado todos los derechos de la presente edición para todos los países. Este libro no se podrá reproducir total o parcialmente por ningún método gráfico, electrónico, mecánico o cualquier otro, incluyendo sistemas de fotocopia y duplicación, registro magnetofónico o de alimentación de datos, sin expreso consentimiento de la editorial. Su infracción está penada por las leyes 11.723 y 25.446.

Tirada: 500 ejemplares

I.S.B.N.: 978-987-716-009-3

IMPRESO EN ARGENTINA

PRINTED IN ARGENTINA

Se terminó de imprimir en el mes de abril de 2014, en los Gráfica **Su Impres Stella Maris Navarro**, Tucumán 1480, Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Gustavo Atim

A la memoria de Amalita Piossek Prebisch de Antoni

Ezequiel Stordeur

A mamá, papá, y a los pequeños:

Julián, Macarena, Juan, Tomás y Bárbara.

A amigo del alma, Ricardo F. Martina (QEPD).

ABREVIATURAS

AAEF	Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
ADI	Acto determinativo de impuesto.
AFJP	Administrador de Fondos de Jubilaciones y Pensiones.
AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos.
ANA	Administración Nacional de Aduanas.
ANSES	Administración Nacional de la Seguridad Social.
BCRA	Banco Central de la República Argentina.
B.O.	Boletín oficial.
CC	Código Civil.
CFSS	Cámara Federal de Apelaciones de la Seguridad Social.
CIAT -	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
CFP -	Cámara Federal de Apelaciones de Paraná.
CFT	Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán.
CN -	Constitución Nacional.
CN.Civ	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil.
CN.Civ.Com.Fed	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal.
CN.Com	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial.
CN.Cont.Adm.Fed.	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.
CNPE	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico.
CNV	Comisión Nacional de Valores.
CP	Código Penal.
CPCCN	Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.
CPPN	Código Procesal Penal de la Nación.
CSJN	Corte Suprema de Justicia de la Nación.
DAL	Dirección de asesoría legal.
DAT	Dirección de asesoría técnica.

DGA	Dirección General de Aduanas
DGI	Dirección General Impositiva.
DDJJ	Declaración jurada.
DR	Decreto reglamentario.
FG	Fideicomiso de garantía.
IBP	Impuesto Bienes Personales.
IG	Impuesto Ganancias.
IGMP	Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
ITI	Impuesto Transferencia de Inmuebles.
JCivCom.	Juzgado Civil y Comercial.
LCQ	Ley de Concursos y Quiebras.
LFVC	Ley financiamiento de la vivienda y construcción.
LL	Revista Jurídica Argentina La Ley
LPA	Ley de Procedimiento Administrativo.
LPT	Ley de Procedimiento Tributario.
LPeT	Ley Penal Tributaria.
LSC	Ley de Sociedades Comerciales.
MCTAL	Modelo Código Tributario para América Latina.
MEyOsP.	Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos.
ONG	Organización no gubernamental.
PAT	Práctica y actualidad tributaria.
PBI	Producto bruto interno.
PC	Pequeño contribuyente.
PLN	Poder Legislativo Nacional.
RG	Resolución General.
RNSS	Régimen Nacional de Seguridad Social.
RS	Régimen simplificado.
TFN	Tribunal Fiscal de la Nación.

ÍNDICE

Abreviaturas.....	7
Nota introductoria.....	21

CAPITULO I NOCIONES ESENCIALES

1. Ciencias de las finanzas públicas, Derecho financiero y Derecho tributario.....	23
2. El Estado y sus funciones. Evolución.....	27
2.1. Mercantilismo, cameralismo y fisiocracia.....	28
2.2. Liberalismo.....	29
2.3. Socialismo.....	33
3. Doctrina Social de la Iglesia.....	36
4. Ingresos y Gastos públicos. Servicios públicos.....	37
5. El presupuesto.....	40
6. El Derecho tributario, la ciencia financiera y sus vinculaciones con otras ciencias y ramas del Derecho.....	45
7. Autonomía del derecho tributario.....	49
8. Fuentes del derecho tributario.....	51
9. Principios económicos de la tributación.....	53
10. Distribución de la carga tributaria.....	56
11. El tributo.....	58
11.1. Tributo. Concepto.....	58
11.2. Clasificación de los tributos.....	64
11.3. Especies de tributos.....	71

11.3.1. El impuesto.	71
11.3.2. Tasa.....	74
11.3.3. Contribuciones especiales.....	83
12. Exención y exclusión del objeto. Beneficios fiscales.....	85
13. La causa del tributo.	87
14. Evolución histórica del concepto de tributo.	90
15. Extrafiscalidad.	94

CAPITULO II

INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA.

1. La interpretación.....	99
2. Métodos interpretativos tradicionales, y su aplicación al Derecho Tributario.	100
2.1. Interpretación gramatical o literal	100
2.2. Interpretación lógica.....	102
2.3. Interpretación histórica.....	104
2.4. Interpretación teleológica.	105
2.5. Interpretación evolutiva.....	106
3. Conclusión.	107
4. Métodos privativos del Derecho Tributario.....	109
4.1. Método funcional.	109
4.2. La interpretación según la “realidad económica”.....	109
4.2.1. Concepto.	109
4.2.2. Orígenes y fundamento.	114
4.2.3. Realidad Económica en la ley.	117
4.2.4. Requisitos para su aplicación.....	118
4.2.5. Principio de realidad económica en la jurisprudencia Nacional.	119
4.2.6. Realidad económica y economía de opción.....	123
4.2.7. Realidad económica y simulación.....	123
4.3. In dubio contra fiscum, in dubio pro fiscum.....	125
5. Supletoriedad del Derecho Privado.	126
6. La analogía.....	127

CAPITULO III

DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

1.	Introducción.....	129
2.	Soberanía. Poder o potestad tributaria.	130
3.	Distribución de poderes tributarios según la Constitución Nacional....	136
3.1.	Distribución entre la Nación y Provincias.	136
3.2.	Distribución de los ingresos tributarios entre las provincias.....	141
4.	Principios Constitucionales Tributarios.....	143
4.1.	Principio de legalidad tributario o reserva de ley.	146
4.1.1.	Aclaración terminológica.	146
4.1.2.	Concepto y fundamento.	147
4.1.3.	Antecedentes.	150
4.1.4.	Diferentes sistemas de “reserva de ley”: absoluto o relativo.	152
4.1.6.	Normas constitucionales.	155
4.1.7.	Jurisprudencia CSJN.	162
4.2.	Principio de Igualdad.....	171
4.2.1.	Concepto y evolución.	171
4.2.2.	Igualdad en interpretación de la ley.	174
4.2.3.	Igualdad de las partes.....	174
4.2.4.	La igualdad en la Constitución Nacional. Derecho comparado.....	175
4.2.5.	La igualdad en la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación.	177
4.2.6.	Igualdad y extra fiscalidad. Cláusula del Progreso.	179
4.3.	No confiscatoriedad	181
4.3.1.	Concepto.	181
4.3.2.	El principio en la jurisprudencia de la Corte.....	182
4.4.	Principio de Capacidad Contributiva.	184
4.4.1.	Concepto.	184
4.4.2.	Antecedentes.-	188
4.4.3.	El principio en la Constitución Nacional. Derecho comparado.....	189
4.4.4.	El principio en la jurisprudencia de la Corte.....	191
4.4.5.	Capacidad contributiva y extrafiscalidad.	194

4.4.6. Capacidad contributiva y las tasas, contribuciones y multas.	197
4.5. Principio de proporcionalidad.	199
4.6. Principio de Equidad.	200
4.7. Principio de razonabilidad.	201
4.8. Seguridad Jurídica.	204
4.9. Debida tutela judicial.	206
4.10. Principio de generalidad.	206
4.11. Sobre la cláusula de progreso en la Constitución Nacional.	208
4.12. Retroactividad e irretroactividad. Efecto liberatorio del pago. ...	210

CAPITULO IV DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL

1. Concepto.	221
2. La relación y la obligación tributaria.	222
3. Sujetos de los deberes impositivos	225
4. Sujeto activo.	226
5. Sujeto pasivo y otros responsables.	227
5.1. Responsables por deuda propia o “contribuyentes”	227
5.2. Responsables del cumplimiento por deuda ajena o “responsables”.	229
5.3. Los agentes de retención y los de percepción.	233
5.4. Los sucesores a título particular de empresas o explotaciones. .	234
5.5. Terceros que faciliten la evasión.	235
5.6. Adquirentes y locadores.	235
5.6. Responsabilidad por dependientes.	236
5.7. Terceros sujetos a regímenes de información.	236
6. Hecho imponible	236
6.1. Concepto y efectos de su acaecimiento.	236
6.2. Fundamento.	238
6.3. Elementos.	239
7. Extinción de la obligación tributaria.	243
7.1. Pago.	244

7.2.	Anticipos y pagos a cuenta.	247
7.3.	Novación.	248
7.4.	Compensación.	248
7.5.	Transacción.	249
7.6.	Confusión.	250
7.7.	Renuncia de derechos.	250
8.	Prescripción.	250
8.1.	Concepto. Interés para el derecho tributario.	250
8.2.	Plazos y modo de computo en la LTP.	251
8.3.	Sobre la suspensión y la interrupción.	253
9.	Secreto fiscal y habeas data.	257

CAPITULO V

DERECHO TRIBUTARIO FORMAL

1.	Concepto.	261
2.	La administración y el contribuyente. Relación de igualdad.	262
3.	Principios que informan el procedimiento.	266
3.1.	Principio de legalidad.	266
3.2.	Verdad material.	267
3.3.	Informalismo relativo a favor del administrado.	267
3.4.	Debido proceso adjetivo.	268
3.5.	Debido procedimiento previo.	268
3.6.	Principio gratuidad.	269
3.7.	Principio eficacia.	269
3.8.	Derecho a peticionar.	269
3.9.	Principio de oficialidad o disposición.	269
3.10.	Principio de razonabilidad.	270
3.11.	Debido control jurisdiccional.	271
4.	Deberes formales de los sujetos pasivos.	271
4.1.	Domicilio fiscal.	272
4.2.	Controlador fiscal.	273
4.3.	Constancia de inscripción y pago de Monotributo.	274
4.4.	Código de oferta de transferencias inmobiliarias.	274

4.5.	La determinación tributaria. Su naturaleza jurídica	275
4.6.	Autodeterminación y la declaración jurada.	276
4.7.	La determinación mixta.	277
5.	Determinación de oficio.	277
5.1.	Concepto y procedencia.	277
5.3	Vista. Contestación. Prueba. Plazos.	282
5.4.	Dictado del ADI.....	285
5.5.	Efectos del ADI.	286
6.	Inspección fiscal.5.6.1. Facultades.	288
6.2.	Las actas de inspección.	293
6.3.	Limites en la inspección.	293
7.	Acto determinativo de impuesto. Base cierta y base presunta.	297
8.	La presunción de presunción.	299
9.	Presunciones establecidas en la LPT.	300
10.	Sumario por multas y sanciones.	303
10.1.	Sumario y procedimiento	303
10.2.	Procedimiento de la sanción de multa y clausura	305
10.3.	Procedimiento de clausura preventiva.....	307
11.	Recursos y remedios procesales.....	308
11.1.	Reconsideración.	308
11.2.	Apelación.....	309
11.3.	Denuncia de ilegitimidad.....	311
11.4.	Remedios contra actos que no poseen un recurso específico.	312
12.	La consulta vinculante.	313
13.	Plazos.....	315

CAPITULO VI

DERECHO PENAL TRIBUTARIO

1.	Cuestión terminológica y ubicación científica.	317
2.	Delitos y contravenciones.....	319
3.	Principios de Derecho Penal aplicables al Derecho Penal Tributario... ..	324
3.1.	Debido proceso legal.	324
3.2.	In dubio pro reo.	329

3.3.	Principio de “bagatela” o “insignificancia”	329
3.4.	Aplicación de ley posterior más beneficiosa.	330
3.5.	Tipicidad.	330
3.6.	Non bis in ídem.	332
3.7.	El principio de “personalidad de la pena”	332
4.	La participación en el delito tributario.....	335
5.	La tentativa.	336
6.	Extinción de las acciones.....	338
7.	Prescripción de la acción penal.....	339
8.	Las infracciones tributarias.....	340
9.	La presunción en los ilícitos tributarios.....	343
10.	Infracciones formales	344
11.	Omisión de presentar DDJJ.	346
12.	Multa por incumplimiento a deberes formales.	348
12.1.	Multa y clausura	353
13.	Infracciones materiales.	355
13.1.	Omisión de impuesto.....	355
13.2.	Defraudación.	362
13.3.	Retención indebida de fondos por agentes de percepción o retención.	368
14.	Reducción de sanciones.....	369
15.	Delitos previstos en la ley penal tributaria	370
15.1.	Evasión simple.	371
15.1.1.	Derecho comparado.....	377
15.2.	Evasión agravada.....	378
15.4.	Obtención fraudulenta de beneficios fiscales	383
15.5.	Apropiación indebida de tributos	384
15.6.	Delitos relativos a los Recursos de la Seguridad Social.....	387
15.6.1.	Evasión simple de Recursos Seguridad Social.....	387
15.6.2.	Evasión agravada de Recursos de la Seguridad Social.	388
15.6.3.	Apropiación indebida de Recursos de la Seguridad Social.....	388
15.7.	Delitos fiscales comunes	390
15.7.1.	Insolvencia fiscal fraudulenta.....	391
15.7.2.	Simulación dolosa de pago.....	391

15.7.3. Alteración dolosa de registros	392
15.8. Responsabilidad por el actuar de otro	394
15.9. Asociación ilícita fiscal, co-autoría, participación	399

CAPÍTULO VII DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO

1. Introducción.....	403
2. Demanda contenciosa.....	407
3. Recurso ante la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.....	412
4. Acción de repetición.....	413
4.1. Pago sin causa.....	413
4.2. Agravio o Empobrecimiento.....	414
4.3. Reclamo previo.....	416
4.4. Demanda de repetición.....	417
5. Acción declarativa de certeza.....	418
6. Ejecución fiscal.....	420
6.1. Inicio del proceso. Boleta de deuda.....	421
6.2. Excepciones.....	424
6.3. Otras excepciones no contempladas por la norma.....	428
6.4. Sentencia y subasta.....	430
6.5. Recurso Extraordinario Federal y sentencia de ejecución.....	431
6.6. Medidas cautelares.....	432
7. <i>Solve et repete</i> . La constitución y los pactos internacionales.....	436

CAPITULO VIII IMPUESTOS NACIONALES EN PARTICULAR

1. Impuesto a las ganancias.....	441
1.1. Concepto de renta.....	441
1.2. Antecedentes históricos.....	447
1.3. Caracteres y efectos.-	449

1.4.	Hecho imponible.	450
1.4.1.	Aspecto Material.	450
1.4.1.1.	Concepto de enajenación.	456
1.4.1.2.	Teoría del balance	457
1.4.2.	Aspecto espacial.	458
1.4.3.	Elemento personal.	464
1.4.3.1.	La sucesión indivisa.	464
1.4.3.2.	Sujeto empresa y explotación unipersonal.	465
1.4.3.3.	Beneficiarios del exterior	466
1.4.3.4.	El establecimiento permanente.	468
1.4.4.	Elemento temporal.	469
1.5.	División de ganancias en categorías.	469
1.5.1.	Ganancias primera categoría.	470
1.5.2.	Ganancias de segunda categoría	472
1.5.3.	Ganancias tercera categoría.	473
1.5.4.	Ganancias de cuarta categoría.	476
1.6.	Exenciones.	478
1.7.	Base imponible y alícuota del impuesto.	479
1.8.	Deducciones	480
1.8.1.	Deducciones generales.	480
1.9.	Quebrantos y compensaciones	484
1.10.	Sistema de lo percibido, devengado y devengado exigible.	486
1.11.	Ganancia neta y ganancia neta sujeta a impuesto.	489
1.12.	Salidas no documentadas.	490
2.	El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.	492
2.1.	Antecedentes.	492
2.2.	Hecho imponible. Naturaleza jurídica.	495
2.3.	Caracteres.	498
2.4.	Irrazonabilidad del mecanismo presuntivo.	498
2.5.	Base imponible y alícuota.	500
2.6.	Exenciones.	501
2.7.	La complementariedad con el Impuesto a las Ganancias.	501
3.	Impuesto al Valor Agregado	503
3.1.	Concepto y clases.	503
3.2.	Antecedentes	506

3.3.	Caracteres.....	508
3.4.	Hecho imponible	508
3.4.1.	Elemento material.....	509
3.4.2.	Elemento temporal.....	515
3.4.3.	Elemento subjetivo.....	519
3.4.4.	Elemento territorial.....	521
3.5.	Exenciones.....	522
3.6.	Base imponible.....	522
3.8.	Alícuota	527
4.	Monotributo	527
4.1.	Concepto.....	527
4.2.	Características.....	528
4.3.	Hecho Imponible	529
4.5.	Categorías.....	532
4.6.	Cuotas y contribuciones	535
4.7.	Exclusión del RS.....	536
4.8.	Régimen retención.....	537
4.9.	Facturación a responsables inscriptos frente al IVA.....	538
4.10.	Monotributo e Impuesto a las Ganancias.....	538
5.	El Impuesto a los Bienes Personales.....	539
5.1.	Concepto, y antecedentes.....	539
5.2.	Caracteres.....	542
5.3.	Hecho imponible.....	543
5.3.	Base imponible y alícuota	547
5.4.	Exenciones.....	549

CAPITULO IX

TRIBUTOS ADUANEROS

1.	Concepto.....	551
2.	Caracteres y naturaleza jurídica.....	552
3.	Terminología y presupuestos de nuestro estudio.....	554
4.	Antecedentes.....	557
5.	Normas constitucionales – Derecho comparado.....	561

6.	Tributos aduaneros.....	564
6.1.	Importación y exportación.....	564
6.2.	Equiparación de precios.	567
6.3.	Derechos “antidumping” y compensatorios	569
6.4.	Tasa de estadística	570
6.5.	Tasa de comprobación	571
6.6.	Tasa de servicios extraordinarios.....	571
6.7.	Tasa de almacenaje.....	572
7.	Sujetos pasivos.....	572
8.	Pago y extinción de la obligación tributaria.	573
9.	Drawback, reintegros y reembolsos.....	575

NOTA INTRODUCTORIA

El presente trabajo está dirigido a profesionales y estudiantes que deseen introducirse y obtener un panorama general y actualizado del Derecho tributario, expuesto de modo ágil y didáctico; y con jurisprudencia y doctrina de actualidad. El lector encontrará los basamentos principales del Derecho tributario y los impuestos nacionales en particular, a la par de observaciones pormenorizadas de la problemática actual que cautiva la atención de los tributaristas.

En los primeros capítulos nos ocupamos de la “parte general” de la materia de estudio, a saber: nociones elementales, interpretación, constitucional tributario, Derecho tributario material y formal, penal tributario y procesal tributario. Nuestros mayores esfuerzos han sido destinados a estos capítulos, en el entendimiento de dos circunstancias que nos parecen incontrastables.

No se puede entender cabalmente un tributo en particular sin el bagaje conceptual de la parte general del Derecho tributario. Toda especialización requiere “bases sólidas” de carácter general, por lo que -de alguna manera-, ese estudio de las bases es, o debe ser, desde una perspectiva pedagógica, anterior al estudio particular de un tributo, o sector especial de un campo de estudios. Un manual o curso introductorio debe ser pensado, sin duda, como la iniciación de la lectura dentro de un campo de conocimiento, por lo que se impone brindar aquellos elementos generales para que los estudios específicos que posteriormente realice el lector germinen fructíferamente.

De allí que, de una simple lectura, pueda concluirse que la segunda parte, constituida por los impuestos nacionales, encuentra profundidad en la conceptualización de sus institutos principales, pero alguna ligereza en relación a normas específicas que regulan casos concretos. En el Impuesto a las Ganancias, por ejemplo, se realiza una enumeración de los supuestos contemplados en cada categoría del tributo, y se analizan sólo algunos de ellos, los más conflictivos. Debe entenderse que un manual de Impuesto a las Ganancias no puede tener menos de 500 páginas. Dado el volumen de la presente obra, hemos incluido en los capítulos sobre tributos en particular las bases sólidas y necesarias para que el lector comprenda los mismos, pero es posible que ante un caso concreto

que se le presente en su realidad profesional, deba recurrir, además, a un libro o manual especializado en el impuesto.

Como segunda cuestión incontrastable, téngase presente además la generalización o ensanchamiento del Derecho tributario. Y es que éste, al igual que el Derecho en general, se encuentra en todas partes. El jurista español Manuel Atienza¹, comenta que lo jurídico no es atributo exclusivo de ciertos sectores o instituciones sociales, sino que es algo que, como el aire en el mundo físico, está por todas partes. De igual modo, el tributo se extiende a todos los sectores de la vida social, en tanto exista manifestación de capacidad contributiva. No sucede lo mismo con el Derecho concursal, o el Derecho de la propiedad intelectual, que ven acotado su marco de estudio a situaciones u objetos particulares. Ello torna al Derecho tributario en un sector del derecho amplísimo y enmarañado, y fijar límites en el presente trabajo se presenta ineludible.

Deseamos señalar al lector que hemos realizado una división del Derecho tributario algo individual, en el entendimiento de que la división en parcelas de estudio tiende a la facilitación en la adquisición del conocimiento. Concordamos con Jarach al expresar que la subdivisión del Derecho tributario “responde a las exigencias del análisis científico y no significa una segregación de normas en agrupaciones cada vez más pequeñas, que pueden perder su significación, una vez separadas del conjunto”².

Por ello hemos entendido más provechoso para el lector incluir dentro del capítulo “Derecho tributario formal” normas que en otras obras se han incluido dentro de un capítulo separado, denominado “procedimiento tributario”, mientras que otros lo incluyen en capítulos dedicados a la materia procesal dentro de lo tributario. Es que dentro del Derecho tributario formal podemos distinguir aquellas normas que regulan los procedimientos, y normas similares que forman un proceso por el cual el Estado y el contribuyente definen cuestiones litigiosas en sede administrativa. Conceptualmente se pueden diferenciar de las restantes normas de carácter “formal”, pero hemos decidido no hacerlo, porque ello obligaría a dividir el análisis de ciertos temas que en la realidad empírica se presentan de modo conjunto.

Para finalizar, deseamos agradecer a Adolfo A. Iriarte Yanicelli, co-autor de los capítulos “Derecho procesal tributario”, “Derecho penal tributario”, e “Impuestos aduaneros”, justamente por su fundamental aporte a dichos capítulos. Corresponde igualmente agradecer al Cdor Esteban Castillo, colaborador del presente manual, en tanto ha corregido exhaustivamente el capítulo más extenso del presente trabajo, dedicado a los impuestos nacionales.

1 ATIENZA, Manuel. *Introducción al Derecho*. Barcanova. Barcelona, España, 1985, p 371. El autor lo comenta a modo de trazar un paralelismo con la filosofía del Derecho.

2 JARACH, Dino. *Curso de derecho tributario*. Ediciones CIMA. Bs As, 1980, p 16.