

Consejo Directivo  
**Instituto Colombiano de Derecho Tributario**  
Período: 1° de julio de 2009 – 30 de junio de 2010

**Presidente**

Lucy Cruz de Quiñones

**Vicepresidente**

Lucio Enrique Manosalva Afanador

**Consejeros Decanos**

Héctor Julio Becerra Becerra

Alfonso Ángel De La Torre

Alberto Múnera Cabas

Bernardo Carreño Varela

Juan Rafael Bravo Arteaga

Jaime Abella Zárate

Juan I. Alfonso Bernal

Carlos A. Ramírez Guerrero

Lucy Cruz de Quiñones

Alfredo Lewin Figueroa

Paul Cahn-Speyer Wells

Vicente Amaya Mantilla

Cecilia Montero Rodríguez

**Consejeros**

Enrique Manosalva Afanador

Juan Camilo Restrepo Salazar

Juan Pablo Godoy Fajardo

Mauricio Alfredo Piazas Vega

Luis Miguel Gómez Sjöberg

Juan de Dios Bravo González

Mauricio Piñeros Perdomo

Luis Enrique Betancourt Builes

Benjamín Cubides Pinto

María del Pilar Abella Mancera

Catalina Hoyos Jiménez

Sofía Regueros de Ladrón de Guevara

Ruth Yamile Salcedo Younes

Consuelo Caldas Cano

Carlos Mario Lafaurie Escorce

Álvaro Camacho Montoya

Luz Clemencia Alfonso Hostios

Mario Posada García-Peña

**Secretaría Ejecutiva Principal**

María Constanza González Paz

**Secretaría Ejecutiva Suplente**

Marcela Ramírez Sternberg

**Director del Centro de Documentación e Información**

Javier González Valencia

**Revisor Fiscal Principal**

Henry González Chaparro

**Revisor Fiscal Suplente**

Carlos Julio Olarte Mora

**Tesorero Principal**

Horacio E. Ayala Vela

**Tesorero Suplente**

Carlos Eduardo Jaimes Jaimes

# Modelo de Código Tributario para América Latina

Tendencias actuales de tributación

Ruth Yamile Salcedo Younes

–coordinadora académica–



COLECCIÓN TEXTOS DE JURISPRUDENCIA

© 2010 Editorial Universidad del Rosario  
© 2010 Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario,  
Facultad de Jurisprudencia

© 2010 Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-  
© 2010 Ruth Yamile Salcedo Younes, Lucy Cruz de Quiñones, Juan Rafael Bravo Arteaga,  
Mauricio Plazas Vega, Agostinho Toffoli Tavoraro, Andrea Amatucci,  
José Rafael Belisario Rincón, José Miguel Erreguerena Albaítero, Adrián Torrealba Navas,  
Isabel García-Ovies Sarandeses, Jaime Eduardo Araujo Camacho, José de Jesús Gómez Cotero,  
Carlos Weffe Hernández, Alberto Tarsitano, César García Novoa, José Luis Shaw Urioste,  
Addy Mazz, Rafael Vergara Sandoval, César Augusto Domínguez Crespo, Victor Uckmar,  
Cecilia Montero Rodríguez, Alberto Múnera Cabas

ISBN: 978-958-738-082-8

Primera edición: Bogotá D.C., febrero de 2010  
Coordinación editorial: Editorial Universidad del Rosario  
Corrección de estilo: César Tulio Puerta Torres  
Diseño de cubierta: Lucelly Anaconas  
Diagramación: Ángel David Reyes Durán  
Impresión: Xpress Estudio Gráfico y Digital S.A.  
Editorial Universidad del Rosario  
Carrera 7 No. 13-41, oficina 501 • Tel.: 297 0200, ext. 7724  
Correo electrónico: editorial@urosario.edu.co

Todos los derechos reservados.  
Esta obra no puede ser reproducida sin el permiso previo escrito  
de la Editorial Universidad del Rosario y del ICDT

---

Modelo de Código Tributario para América Latina: tendencias actuales de tributación.  
/ Coordinadores Académicos.--Facultad de Jurisprudencia.  
Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2010.  
548 p.--(Colección Textos de Jurisprudencia).

ISBN: 978-958-738-082-8

Derecho tributario - América Latina / Impuestos - América Latina / Reforma tributaria  
América Latina / Derecho comercial - América Latina / I. Título / II. Serie.

343.04 SCDD 20

---

Impreso y hecho en Colombia  
*Printed and made in Colombia*

## La cláusula general antiabuso en el Modelo de Código Tributario para América Latina

Alberto Tarsitano

### Preliminar

La reacción de los sistemas fiscales contra las conductas elusivas constituye una de las materias más delicadas en cualquier ordenamiento tributario. Desde el orden jurídico-constitucional, la defensa del interés público comprometido por la elusión de impuestos encuentra justificación en los principios de generalidad, igualdad y capacidad contributiva. Mas esta apelación sólo muestra parcialmente compleja y, a la vez, plantea la necesidad de que aquella reacción sea conciliada con otros valores que merecen idéntica tutela, según las cartas constitucionales: legalidad, seguridad jurídica y razonabilidad. Una preocupación inocultable de los maestros que redactaron el Modelo fue precisamente que las soluciones propuestas significaran un equilibrio entre las dos partes de la relación jurídica tributaria, y que quedaran garantizados, por igual, los derechos y los intereses del fisco y los contribuyentes. Este concepto fue trasladado a la redacción de la cláusula antiabuso adoptada por el Modelo.

Dicha cláusula debió enfrentar las inocultables dificultades que se plantean cuando se trata de objetivar en un texto que, por su naturaleza, posee un grado de generalidad inevitable, el desajuste entre forma y sustancia. La intención fue revelada en la letra y en la exposición de motivos con la suficiente claridad, sin perjuicio de hacer notar que, en esta materia, ningún criterio parece estar a salvo de objeciones, como lo demuestra la crítica de JARACH que se expone más adelante.

Por otra parte, los conceptos, problemas y soluciones están en permanente construcción. Prueba de esta evolución es que ahora nos animamos a usar el

término *elusión* adjudicándole un significado unívoco. En este sentido, hay que recordar que hace poco tiempo la doctrina representada en el ILADT ha podido adoptar una visión común, integradora al menos de sus rasgos definitorios. En efecto, en las xxiv Jornadas celebradas en Isla Margarita (Venezuela, 2008) se concluyó: “La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario”<sup>1</sup>. Esta definición aleja la expresión en estudio del concepto anglosajón de *tax avoidance*, referido a la reducción tolerada de la carga fiscal y lo acerca al de *illegitimate tax avoidance*<sup>2</sup>.

En cualquier caso, debe trazarse el límite jurídico entre el derecho al ahorro legítimo de impuestos y la aspiración de que dicha carga contributiva no sea evitada en los casos en que se verifica una misma manifestación de capacidad contributiva. La economía de opción (planificación fiscal) conlleva la evitación del hecho imponible mediante el uso de formas jurídicas que generan un resultado económico que el legislador tributario no intentó alcanzar. Las personas actúan en el ámbito de la libertad que la ley les otorga. No se produce tensión alguna entre la conducta del sujeto y el fin de la ley tributaria. La elusión, en cambio, involucra la obtención del resultado que la ley se propuso alcanzar con el tributo, pero que el contribuyente evita al abusar de la ley tributaria valiéndose de figuras jurídicas alternativas, atípicas o anómalas. La elusión normalmente expresa la anomalía que subyace en ella debido a la artificialidad de los cami-

<sup>1</sup> Antes, en las iv Jornadas Luso Hispano Americanas, celebradas en Estoril (Portugal, 1970), se había entendido: “La denominación de ‘elusión’ debe reservarse a aquellas conductas que por medios lícitos, nada o menos gravados, llegan a un resultado económico equivalente al contemplado por la ley”. Y se observaba que el estudio de los fenómenos de “elusión tributaria” presupone, ante todo, problemas jurídicos, sociales y económicos acerca de los fines y valores que el ordenamiento positivo debe tutelar. En la práctica y con frecuencia los principios de reserva de ley (legalidad) y seguridad jurídica entran en colisión con los de capacidad contributiva e igualdad tributaria, lo que hace inevitable una opción política general.

<sup>2</sup> La bibliografía sobre este punto es abrumadora. Ver por todos, CÉSAR GARCÍA NOVOA. *Relato general de las xxv Jornadas del ILADT*, Tema 1, *La elusión fiscal y los medios para evitarla*, pp. 54 y ss. *La cláusula general antielusiva en la nueva ley general tributaria*. Ed. Marcial Pons, 2004, p. 97 y ss. También PASCUALE PISTONE. *El abuso en el diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995.

nos paralelos recorridos para alcanzar un mismo resultado económico u otro equivalente, o por la falta de correspondencia entre dicho resultado y la causa típica del acto jurídico protegido por el derecho objetivo. De la misma manera, debe distinguirse entre la existencia de un negocio real, aunque resulte funcional a la elusión, y aquella otra situación que presenta el negocio simulado, y que, bajo ciertas circunstancias, se identifica con la evasión dolosa. Suele suceder que, cuando se desciende de la noción abstracta al plano de los hechos, las diferencias pierden fuerza a la hora de trazar los límites entre una y otra categorías, ya que los contornos son difusos y la puesta en escena de las distintas transacciones puede hacer evaporables sus diferencias. Aun así, es indispensable trazar el límite, porque de lo contrario, la indeterminación característica de esta clase de normas puede convertirlas en normas de uso discrecional, facilitadoras, por ende, de la violación de la seguridad jurídica.

Los sistemas fiscales generan distintos anticuerpos ante las conductas elusivas. Algunos se establecen en el diseño de la estructura tributaria (hechos imposables genéricos, complementarios, presunciones y ficciones) y otros en la faz aplicativa del tributo (analogía, o criterios de interpretación abiertos)<sup>3</sup>. Aunque ninguno posee un valor absoluto ni se les atribuye como única utilidad la lucha contra la elusión. Por ello, la mayoría de la doctrina y las legislaciones parecen inclinarse por dotar a la administración fiscal de potestades especiales para enfrentar a la elusión con la “técnica” de las cláusulas generales antielusivas.

La primera pregunta que se formula es sobre la conveniencia de incorporar este tipo de cláusulas a fin de conjurar los males que se desean evitar, o si ellos encuentran mejor respuesta y menores daños colaterales en los principios generales del derecho, común y tributario<sup>4</sup>. El Modelo respondió afirmativamente a la pregunta, lo cual es muy válido dentro de la estrategia orientadora fijada por los autores respecto de perfeccionar el sistema fiscal, de un modo equilibrado entre prerrogativas y garantías. El escepticismo sobre su rol, por parte de la

<sup>3</sup> GARCÍA NOVOA. *Ibid.*, pp. 178 y ss.

<sup>4</sup> Las xxv Jornadas del ILADT declararon en la recomendación octava: “Las cláusulas generales antiabuso son instrumentos de política antielusiva que, a pesar de sus ventajas, plantean serios riesgos de afectar la seguridad jurídica del obligado tributario. Su previsión mediante ley obliga a una regulación que incluya un presupuesto de hecho preciso, la carga de la prueba por parte de la Administración y un procedimiento garantista. En todo caso, debe reconocerse al contribuyente la posibilidad de acreditar el propósito económico para enervar la aplicación de la cláusula”.

doctrina, probablemente haya estado influido por el hecho de comprobar los resultados de su aplicación en manos de los administradores tributarios. Como lo demuestra la riqueza de las ideas expuestas en las xxiv Jornadas del ILADT, la conciencia de las dificultades no debilita el compromiso de persistir en la elaboración de un pensamiento doctrinario, que ordene un fenómeno empírico tratado con notoria disparidad de criterios teóricos. Con un agravante: desde que las fórmulas antielusión manifiestan un grado de extensión indeterminado, frecuentemente son usadas como fórmulas antievasión, con la consecuencia de que la recalificación conlleva la imputación de fraude penal, y aquellos contribuyentes honestos, que creen obrar dentro de los límites de la ley, se encuentran, impensadamente, involucrados en procesos administrativos sancionadores y hasta imputados por la comisión de un delito.

## I. La cláusula y su época

En la década de 1940, América Latina recibió la influencia de las ideas imperantes en una Europa dominada por el pensamiento de la Escuela de Pavía y por el ordenamiento alemán de 1919. La doctrina receptó la autonomía del Derecho tributario, su relación con los conceptos definidos por el Derecho privado, el criterio de la significación económica en la interpretación de la ley y la prevalencia de la sustancia sobre la forma en la calificación del hecho generador. La difusión del pensamiento de GRIZIOTTI y sus discípulos –VANONI, PUGLIESE y JARACH– tuvo indudable repercusión en las primeras obras de los tres maestros autores del Modelo<sup>5</sup>.

GIULIANI FONROUGE, GOMES DE SOUSA y VALDÉS COSTA sumaban a su indiscutida autoridad doctrinaria una aquilatada experiencia en materia de proyec-

<sup>5</sup> La influencia de la época se entrevé en el "anteproyecto" de CARLOS MARIA GIULIANI FONROUGE, de 1942, con sus notas, la obra de RUBENS GOMES DE SOUSA. *Compendio de Legislação tributária*, Río de Janeiro, Editorial Financeiras, 1949, y el artículo de RAMÓN VALDÉS COSTA. "La interpretación de las normas tributarias", en *Revista de Economía*, núm. 2, de 1947. En el año 1945, DINO JARACH pronunció tres conferencias en la Facultad de Derecho de la Universidad de la República (Uruguay) que fueron publicadas como "Introducción al Derecho Fiscal". La segunda y la tercera de esas disertaciones estuvieron dedicadas a la "Naturaleza e interpretación de las leyes fiscales" y "El problema jurídico de la evasión fiscal". Allí JARACH desarrolla toda la problemática de la elusión y su tesis sobre la idoneidad de la teoría de la realidad económica como instrumento para combatirla. Antes la había desarrollado en su obra emblemática: *El hecho imponible*. Buenos Aires, 1943.

tos de codificación. Los tres habían redactado modelos en sus respectivos países. Ellos también encarnaron la evolución continua de las ideas en la materia.

En términos generales, el Modelo fue la consagración de la denominada "doctrina latinoamericana", que en éste como en otros temas encuentra su cauce en una justificación dogmática de la autonomía del Derecho financiero y tributario, en el marco de igualdad entre el fisco y el contribuyente.

Las normas referidas a la interpretación de la ley se hallan en los artículos 5, 6, 7 y 8. El artículo 5 declara la admisibilidad de todos los métodos de interpretación. El artículo 6 admite la analogía, pero advierte que en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones. El artículo 7 dispone el orden de prioridad en la aplicación de las normas supletorias frente a la insuficiencia de la definición tributaria. Finalmente, el artículo 8 se refiere a la interpretación del hecho imponible y a la relación entre la voluntad de la ley y la voluntad del particular.

El Modelo establece en el artículo 8:

\* Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.

Así, se establecían, entonces, la conexión y los límites entre la sustancia económica y las formas adoptadas por los contribuyentes. Las posturas que los tres autores mantenían sobre la interpretación y aplicación de la ley tributaria eran bien conocidas. Al mismo tiempo de la redacción del Modelo, cada uno de ellos había experimentado una evolución, lo que hizo que, sin renegar del principio de la realidad económica, dejaran en claro que de su aplicación no podría derivar discrecionalidad alguna.

## II. Antecedentes

A continuación se describen los antecedentes directos del artículo 8.

### 1. El anteproyecto de Código Fiscal Argentino (1942)

Este ordenamiento normativo fue preparado por CARLOS MARÍA GIULIANI FONROUGE, en el marco del Seminario de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires<sup>6</sup>.

El artículo 2, con base en el artículo 4 –después 9– del Ordenamiento Tributario del Reich, dispone:

Los actos, hechos o circunstancias sujetos a tributación se interpretarán conforme a su significación económica financiera, prescindiendo de su apariencia formal aunque ésta corresponde a figuras o instituciones del derecho común.

Fue la tendencia dominante a principios de los años cuarenta, cuando aún no se habían advertido los excesos en la potestad calificadora, que podían conducir a una realidad económica no contenida por otros principios, lo cual, desde ya, no era ni es razón para descalificar el campo de coincidencia con otras doctrinas sobre las conductas elusivas que procura neutralizar. Al anotar la cláusula, GIULIANI FONROUGE decía:

La tributación es un fenómeno referido siempre a hechos de contenido económico, pero que no se presentan aislados sino entremezclados con otros elementos y encubiertos bajo ciertas formas civilistas. Por eso, para su recta interpretación, no interesa su aspecto exterior, sino que es menester ahondar la investigación para descubrir cuál es su verdadera naturaleza económica.

"No se trata solamente de aplicar la teoría de las simulaciones y de conocer el verdadero carácter jurídico de un acto, sino de descubrir el con-

<sup>6</sup> CARLOS MARÍA GIULIANI FONROUGE. *Anteproyecto de Código fiscal precedido de un estudio sobre lo contencioso fiscal en la legislación argentina y comparada. Doctrina, legislación y jurisprudencia sobre derecho fiscal*. Buenos Aires, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, Sección publicaciones del Seminario de Ciencias Jurídicas y Sociales, 1942.

tenido económico financiero que se oculta detrás de un acto jurídico aun cuando éste sea perfectamente auténtico, veraz y lícito<sup>7</sup>.

### 2. La Ley 11.683 de Procedimientos Tributarios argentina (1946)

El denominado "criterio de la consideración o significación económica" de la ley tributaria, que en la Argentina se prefiere denominar "de la realidad económica" –expresión que utilizaremos en adelante–, fue introducido en la Ley de Procedimiento Tributario, en 1946. La redacción se ha mantenido sin cambios hasta el presente y el artículo 1 dispone: "... en la interpretación de la ley se atenderá al fin de la misma y a su significación económica". La innovación de aquel tiempo no consistió tanto en la referencia al mandato genérico, de carácter teleológico, sino en la concreción de un precepto destinado a conferir al intérprete potestad calificadora de los hechos, de manera tal que éste pueda desatender las estructuras jurídicas empleadas por las partes, en tanto resultaren inadecuadas para reflejar su verdadera intención económica. La jurisprudencia argentina convalidó también la aplicación del principio a favor del contribuyente<sup>8</sup>.

Sobre el alcance de esta cláusula se han expuesto diferentes posturas en la doctrina argentina. JARACH<sup>9</sup> sostiene que consagra cabalmente el criterio de

<sup>7</sup> *Anteproyecto*, pp. 366-367. La referencia a los dos primeros trabajos de DINO JARACH sobre el tema demuestran la influencia que ejercía este autor, del cual luego tomó distancia (nos referimos a *Principi per l'applicazione delle tasse di Registro*. Padova, 1936, y "La considerazione del contenuto economico dell'interpretazione dell'leggi d'imposta", en *Rev. Dir. Fin. E Sc. de Fin.*, t. II, 1937, p. 54).

<sup>8</sup> El artículo 2 de la Ley 11.683 dice: "Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes..."; y concluye con la prescripción de aprehender al efecto la intención real de los contribuyentes si con motivo de tales "...actos, situaciones y relaciones económicas ellos acudiesen a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente su cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos".

<sup>9</sup> JARACH opina: "Hay que evitar el concepto del 'abuso de las formas' adoptado por la ley alemana, porque las partes, en la elaboración de sus relaciones privadas, pueden elegir las formas más convenientes y ello no configura un abuso, sino que, al contrario, representa el uso de las facultades que el Derecho privado les reconoce. Pero el Derecho tributario no está obligado a seguir a las partes en la elección de las formas para someter las relaciones económicas a un tratamiento de acuerdo con aquellas y no de acuerdo con el contenido efectivo que han perseguido como fin económico". DINO JARACH. *Curso superior de Derecho tributario*, Buenos Aires, Cima, 1980, p. 237.

la realidad económica en la interpretación del hecho imponible y, por ende, la prevalencia de la denominada intención empírica o práctica sobre la intención jurídica. MARTÍNEZ<sup>10</sup>, su gran contendor local, señaló que no era así; que la citada cláusula no establecía dicha prevalencia ni la irrelevancia que para el Derecho tributario posee la intención jurídica. NAVARRINE y GARCÍA BELSUNCE<sup>11</sup> consideran que el citado artículo consagra una fórmula antiabuso. También nosotros hemos fijado posición en este último sentido<sup>12</sup>.

### 3. El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (1948)

En 1948, la Provincia de Buenos Aires aprobó el Código Tributario preparado por DINO JARACH. El código contenía todos los aspectos del derecho tributario sustantivo y administrativo procesal, incluyendo la regulación de los tributos en particular<sup>13</sup>.

En lo referido a la cláusula antielusiva, expresó la tesis de la "realidad económica" desarrollada por su autor.

La redacción original del artículo 7 decía:

Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles, se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizadas, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen.

<sup>10</sup> Para MARTÍNEZ, la Ley 11.683 limita el ámbito de su aplicación a los negocios simulados, fiduciarios e indirectos, dando una solución que no difiere de las que otorga el derecho privado. FRANCISCO MARTÍNEZ, "El criterio económico. La importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica y la intención jurídica", en *Derecho Fiscal*, xx-849, y en *Estudios de derecho fiscal*. Buenos Aires, 1974, p. 169.

<sup>11</sup> HORACIO GARCÍA BELSUNCE. *Temas de Derecho tributario*. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, p. 264; SUSANA CAMILA NAVARRINE. *Ley de adaptación impositiva alemana* (trad. al español), Buenos Aires, Depalma, 1964, p. 46.

<sup>12</sup> ALBERTO TARSITANO. "La cláusula antiabuso en el derecho tributario argentino. ¿El fin de la elusión?", en la *Revista Derecho Fiscal*, núm. 1, marzo/abril de 2007, Buenos Aires, Lexis Nexis, pp. 27 y ss.; "La interpretación de la ley tributaria", en *Tratado de tributación*, t. 1, vol. 1, Buenos Aires, Depalma, 2003, pp. 411 y ss.

<sup>13</sup> El Código mereció el elogioso comentario de GIULIANI FONROUGE. Véase al respecto: *La codificación fiscal en la provincia de Buenos Aires*, La Ley, T. 50, p. 1163. Destaca BAISTROCCHI que GIULIANI FONROUGE hizo notar la vinculación entre el éxito del Código y la calidad de la burocracia encargada de aplicarlo. EDUARDO BAISTROCCHI. "Codificación del Derecho tributario", en *Tratado de tributación*, t. 1, *Derecho tributario*, Ed. Astrea, 2003, p. 188.

"La elección de actos o contratos diferentes de los que normalmente se utilizan para realizar las operaciones económicas que el presente código u otras leyes fiscales consideren como hechos imponibles es irrelevante a los efectos de la aplicación del impuesto.

El texto propicia que los hechos imponibles se interpreten de acuerdo con su real significación económica. Por ende, la elección impositiva que las partes pueden buscar a través del uso de formas no usuales, sólo produce consecuencias para ordenar las relaciones privadas, pero resulta indiferente a los efectos del tratamiento tributario. Repárese que no es lo mismo "inusual" que "anómalo". De este texto surge, según JARACH, que es irrelevante para la recta aplicación de la ley tanto "la intención" de eludir el impuesto como "la adopción de formas inadecuadas" para expresar los efectos económicos que las partes realmente se propusieron alcanzar<sup>14</sup>.

### 4. Las I y II Jornadas del ILADT

Con el inicio de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario y la fundación del ILADT se comienza a limitar la doctrina de la realidad económica, para compatibilizarla con los derechos del contribuyente. Ya en las Primeras Jornadas celebradas en Montevideo (Uruguay, 1956) se trató el tema "La autonomía del Derecho tributario" y, como reconocimiento de la misma, se admitió la adopción de "conceptos propios", mientras que la recomendación tercera advertía: "En la apreciación de los hechos determinantes de la obligación tributaria sustantiva, la realidad económica constituye un elemento a tenerse en cuenta, y siendo *ex lege* dicha obligación no debe ampliarse por vía de integración el campo de aplicación de la ley". Ambos principios se incorporaron expresamente al Modelo en diversas disposiciones, pero en particular en los artículos 5, 7 y 8<sup>15</sup>.

Pero fue en las Segundas Jornadas Latinoamericanas (México, 1958), al abordarse el tema de la "Interpretación de la ley tributaria", que se recomienda:

<sup>14</sup> JARACH, ob. cit., p. 239.

<sup>15</sup> GIULIANI FONROUGE. *Análisis del modelo de Código tributario para América Latina OEA BID*, informe presentado en las VI Jornadas del ILADT, Punta del Este (1970), Instituto Uruguayo de Derecho Tributario, pp. 103 y 104.

"Las teorías de interpretación 'funcional' y de la 'realidad económica' sostenidas por la doctrina, podrán aplicarse en forma exclusiva cuando corresponda a la naturaleza de los hechos gravados, pero siempre con sujeción a los principios jurídicos que deben regir la interpretación". El Modelo recibió el principio, en forma implícita, en la redacción de los artículos 5 y 8<sup>16</sup>.

### 5. El anteproyecto de Código Tributario Nacional de Brasil (1953)

RUBENS GOMES DE SOUSA había adoptado la tesis según la cual la ley tributaria debía ser interpretada por sus efectos económicos antes que según la forma jurídica de los negocios o contratos elegidos por las partes<sup>17</sup>. En 1953 redactó su famoso "Anteproyecto". El Ministerio de Hacienda de su país nombró una comisión para elaborar un "Proyecto de Código Tributario Nacional", utilizando como punto de partida ese antecedente. El proyecto fue elevado al Congreso en 1954<sup>18</sup>, pero tuvieron que pasar muchos años para que, sobre su base, fuera sancionado el Código Tributario Nacional del Brasil, en 1966.

El "Anteproyecto" proporciona las siguientes definiciones que mantene-mos en su lengua original por la sensibilidad de los conceptos:

Art. 129. Salvo em se tratando de tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e de taxas a interpretação da legislação tributária, no que se refere a conceituação de um determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando ou não o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação jurídica, ainda quando tais resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.

<sup>16</sup> GIULIANI FONROUGE. *Ibid.*, p. 106.

<sup>17</sup> GOMES DE SOUSA. "Conteúdo econômico e forma jurídica na interpretação do direito tributário", en: *Anuário da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas de Universidade de São Paulo*, 1949/50, p. 173. *Compêndio de Legislação Tributária*, São Paulo, Editora Resenha Tributária Ltd., 1975.

<sup>18</sup> RUBENS GOMES DE SOUSA. *Anteprojeto de Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro, Departamento de Imprensa Nacional, 1953.

Art. 131. Os conceitos, formas e institutos de direito privado, a que faça referência a legislação tributária, serão aplicados segundo a sua conceituação própria, salvo quando seja expressamente alterada ou modificada pela legislação tributária.

Parágrafo único. A autoridade administrativa ou judiciária competente para aplicar a legislação tributária terá em vista, independentemente da intenção das partes, mas sem prejuízo dos efeitos penais dessa intenção quando seja o caso, que a utilização de conceitos, formas e institutos de direito privado não deverá dar lugar à evasão ou redução devido com base nos resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica efetivamente ocorrente ou constituída, nos termos do art. 129 quando os conceitos, formas ou institutos de direito privado utilizados pelas partes não correspondam aos legalmente ou usualmente aplicáveis à hipótese de que se tratar.

### 6. El proyecto de Código Tributario Uruguayo (1959)

En 1957, el poder ejecutivo, por iniciativa del ministro de Hacienda, doctor AMÍLCAR VASCONCELLOS, designó una comisión para la redacción del código tributario uruguayo<sup>19</sup>. Si bien quedó inconcluso, llegó a sistematizar en forma perdurable los principios jurídicos más importantes de derecho formal, procesal y penal, los cuales ejercieron una notoria influencia en la legislación posterior de dicho país<sup>20</sup>.

El proyecto de 1959, inspirado en la doctrina autonómica, consideró los antecedentes argentinos (Ley 11.683 y Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires), pero advirtió sobre la necesidad de limitar la expansión del método de la realidad económica.

<sup>19</sup> La comisión estaba integrada por RAMÓN VALDÉS COSTA, como presidente, en representación del P. E.; tres miembros representantes de las Oficinas Recaudadoras, RAFAEL NOBOA, ALBERTO SENATORE y CARLOS PEÑA, y por tres delegaciones de instituciones ajenas a la Administración Fiscal; un delegado de la Facultad de Derecho, GABRIEL GLAMPIETRO BORRÁS; dos delegados del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario, JUAN CARLOS PEIRANO y DANIEL ABAL, y uno del Colegio de Abogados, GERVASIO POSADAS BELGRANO. RAMÓN VALDÉS COSTA, NELLY VALDÉS DE BLENGIO y EDUARDO SAYAGUEZ ARECO. *Código Tributario de la República Oriental del Uruguay*, Montevideo, Ediciones Jurídicas Amalio M. Fernández, 1975, p. 119.

<sup>20</sup> VALDÉS COSTA, VALDÉS DE BLENGIO y SAYAGUEZ ARECO, *ob. cit.*, p. 119.

La cláusula tuvo el siguiente alcance:

Artículo 9. Interpretación del hecho generador - La interpretación de las normas relativas al hecho generador sólo tendrá en cuenta la realidad considerada por ellas.

En consecuencia las formas jurídicas adoptadas por los particulares y la significación que los términos legales tuviesen en otras ramas del derecho, no obligan al intérprete<sup>21</sup>.

El informe de la Comisión redactora señaló:

Íntimamente relacionado con el problema de la interpretación de las normas, se encuentra el referente a la interpretación del hecho generador de tributo, punto en el cual han culminado las divergencias antes referidas. Se acepta el principio de que los hechos gravados por la ley tributaria deben ser apreciados independientemente del significado que le atribuyen otras ramas jurídicas ajenas al Derecho Tributario. Pero la Comisión no ha aceptado que ese hecho deba interpretarse exclusivamente con criterio económico, como lo sostiene la doctrina alemana y algunos juristas italianos, o con criterio funcional como lo sostenía GRIZIOTTI. Por lo tanto, en el Proyecto se establece que las normas relativas al hecho generador deberán interpretarse teniendo en cuenta la realidad considerada por ellas, sea económica, social, política o técnica<sup>22</sup>.

<sup>21</sup> Este texto, junto al MCTAL, son la fuente del artículo 6 del Código Tributario del Uruguay, que dispone: "(Interpretación del hecho generador). Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que éstas establecen, se debe asignar a aquélla el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica".

<sup>22</sup> VALDÉS COSTA, VALDÉS DE BLENGIO y SAYAGUEZ ARECO, ob. cit., p. 155.

## 7. El proyecto de Código Tributario Argentino (1963)

El poder ejecutivo nacional -a instancias de HORACIO A. GARCÍA BELSUNCE- dictó el Decreto número 1232, del 14 de febrero de 1963, por el cual se encomendó a CARLOS MARÍA GIULIANI FONROUGE la redacción de un Código Tributario Nacional<sup>23</sup>.

El proyecto tiene sus antecedentes en los artículos 12 y 13 de la Ley 11.683 y en el artículo 7 del Código Fiscal de Buenos Aires, aunque la redacción difiera fundamentalmente en los aspectos sustancial y formal<sup>24</sup>.

En lo referido al tema que nos ocupa, dice el artículo 5:

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.

Al anotar esta norma, GIULIANI FONROUGE expresaba su cuidado sobre el principio de la realidad económica diciendo que a pesar de su recepción por parte de la Corte Suprema argentina y de otros tribunales extranjeros, y de los conocidos antecedentes del derecho alemán y suizo, debe ser adoptado "con cautela y nuestra opinión, que fuera más absoluta veinte años atrás, se ha modificado en presencia de la experiencia derivada de su aplicación entre nosotros"<sup>25</sup>. Y agregaba: "La experiencia argentina demuestra que la adopción en forma absoluta y sin restricciones conduce a la inseguridad de las situaciones jurídicas y se presta al criterio discrecional de la administración. Conspira contra la cer-

<sup>23</sup> Al mismo tiempo se designó una comisión integrada por otros seis notables tributaristas encargados de su revisión. GIULIANI FONROUGE completó su obra en... ¡tres meses! Lamentablemente la Comisión nunca se expidió y alejado GARCÍA BELSUNCE de la función pública, la Secretaría de Hacienda archivó el proyecto. Sobre esta situación véase a BAISTROCCHI, Ob. cit. pág. 189. GARCÍA BELSUNCE, "El Código Aduanero", en *Temas de Derecho tributario*, ob. cit., p. 278.

<sup>24</sup> Notas de GIULIANI FONROUGE al proyecto de Código Tributario Nacional (s. p.).

<sup>25</sup> Se refería al anteproyecto de 1942.

teza del derecho que, si no el único, es uno de sus fines. Adoptamos, pues, el criterio de la realidad económica como uno de tantos y facultativamente; no como el único y obligatorio”.

El último párrafo del artículo (y el que más controversia generó) fue explicado así: “La segunda parte del artículo coincide con lo establecido en el artículo 13 de la Ley 11.683 aunque con redacción más sintética y exige, aparte de que las formas utilizadas sean ‘manifiestamente’ inadecuadas, que de ello resulte una ‘apreciable disminución impositiva’, como es principio aceptado en el derecho suizo”. Como esta parte del artículo fue receptada por el Modelo, nos remitimos a la crítica de JARACH a ambas premisas.

### III. La exposición de motivos

La exposición de motivos fundamenta el texto del artículo y las soluciones proyectadas en los principios de legalidad y autonomía del derecho tributario. Se transcribe a continuación la exposición de motivos ordenada por las nociones que contiene:

#### (i) Adopción de conceptos propios

*En lo que respecta a las definiciones legales, si el legislador no se remitió ni se apartó expresamente de las soluciones establecidas por otras ramas jurídicas, el intérprete de la ley tributaria está facultado para asignarle a la norma el significado que más se avenga a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Es claro, pues, que el intérprete no debe necesariamente apartarse de las definiciones dadas por otras ramas jurídicas, sino simplemente que no está obligado por ellas. El Proyecto parte de la base de que el intérprete tiene que adjudicar a la norma su verdadero significado para lo cual no debe estar subordinado a definiciones estructuradas sobre fundamentos y con finalidades que pueden no coincidir con los de las normas tributarias.*

#### (ii) Formas adoptadas por el contribuyente

*El mismo criterio se ha seguido para solucionar los problemas relativos a las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes. Si de la labor interpretativa resulta que la ley ha gravado una determinada situación atendiendo a la realidad y no al nombre jurídico del negocio,*

*el intérprete puede prescindir de éste a los efectos de darle a la ley su verdadero alcance.*

#### (iii) Admisión de la economía de opción

*Parece innecesario destacar que esta norma del Proyecto no se refiere a la posibilidad que los contribuyentes tienen de elegir las formas jurídicas más convenientes para sus intereses, incluso los fiscales, cuando esta posibilidad está admitida por el derecho tributario. La norma en estudio se refiere a los casos en que la ley tributaria prescinde de la forma y grava una realidad concreta.*

#### (iv) Abuso de formas

*El párrafo 3 de este artículo prevé el problema del abuso de las formas jurídicas, que constituye una maniobra para eludir las cargas tributarias. En el caso, el intérprete debe prescindir de esas formas jurídicas y la utilización de éstas constituirá, por regla general, una infracción sancionable (inc. 1 art. 100).*

### IV. La crítica de Dino Jarach

Con ocasión de las VI Jornadas del ILADT, JARACH formula la siguiente crítica al artículo 8<sup>26</sup>:

1. No se requiere para desestimar la forma inadecuada el propósito de evitar el impuesto. Si la ley los define como imposables, exista o no la intención de eludir el impuesto, ella se aplica por los hechos verificados. Con ello contradice JARACH la doctrina sostenida por BLUMENSTEIN de que la aplicación del impuesto con divergencia de las formas adoptadas por los contribuyentes, sólo cabe cuando estas formas estén motivadas por un propósito de evasión fiscal.
2. La indagación del significado que más se adapte a la realidad y la desestimación de la forma inadecuada no es potestativa sino obliga-

<sup>26</sup> DINO JARACH. “Análisis del Modelo de Código Tributario para América Latina, OEA-BID”. Informe del delegado argentino, Impuestos, t. XXIX, 1971, p. 189.

toría para el intérprete. Éste no “puede” sino que “debe” buscar ese sentido<sup>27</sup>.

3. En la exposición de motivos se habla de una divergencia entre la realidad y el nombre jurídico del negocio. Si los contribuyentes han adoptado un nombre jurídico para su negocio no acorde con la realidad, no hace falta la norma tributaria ya que las propias normas del derecho privado son suficientes para prescindir del nombre dado erróneamente por las partes a su negocio jurídico.
4. Si la definición del hecho imponible atiende a la realidad y no a las formas jurídicas el intérprete “deberá” en todos los casos, y no simplemente “podrá”, prescindir de las formas jurídicas.
5. No hay motivo alguno para que esta obligación del intérprete deba limitarse a la hipótesis de formas manifiestamente inapropiadas; basta el hecho de que sean inapropiadas aunque ello cueste al intérprete un mayor trabajo de análisis jurídico.

## V. Alcance de la cláusula del MCTAL

El principio calificador al que se adscribe el Modelo absorbe conductas que denuncian distintos niveles de desajuste entre forma y contenido. Lo que interesa es definir el límite externo de la norma, es decir, aquella conducta que, lindando con la economía de opción, se distingue de ella para autorizar la reconducción del hecho imponible. Por debajo del límite interno se desarrollan los comportamientos en que la transgresión del orden jurídico resulta más evidente. Lo cual significa que la prescindencia de la forma jurídica es un abanico de posibilidades que puede contener las *conductas contra legem* y *en fraude legem*.

Todo resulta aún más confuso porque la motivación de la conducta se encamina a la obtención de un resultado económico que, en el plano fiscal, a diferencia del civil, no es un resultado *prohibido* sino un resultado aliviado del impuesto.

<sup>27</sup> VALDÉS COSTA tuvo oportunidad de aclarar: “La diferencia es a nuestro juicio más de redacción que de conceptos, pues en el ánimo de los autores del proyecto (al menos, seguramente, en el nuestro) no estuvo el propósito de dejar a la discrecionalidad del intérprete la posibilidad de atribuir o no a la norma un significado que respondiera a la realidad”. VALDÉS COSTA, ob. cit., p. 158. El artículo 6 del Código Tributario uruguayo recibió la observación de JARACH.

El Modelo parece indicar que sólo cuando la divergencia consciente entre medio y resultado pueda ser constatada por el desajuste objetivo entre el negocio jurídico y su causa típica, podrá el intérprete aplicar la potestad de recalificación.

La desestimación de las formas suele ser más fácilmente identificable cuanto mayor es el desvío causal; los problemas surgen cuando se trata de establecer la transgresión que se ampara en la legitimidad provisoria conferida por las normas del Derecho privado a la acción que, a la vez, le otorgan tutela legal al resultado económico. Desde nuestra visión, el Modelo, al sentar el principio de *la prevalencia de la sustancia sobre la forma que no la respeta por el uso de formas manifiestamente inadecuadas*, introdujo un estándar tendiente a objetivar la intención del contribuyente, como es el abandono de los caminos normales previstos por el derecho para la obtención de un determinado resultado económico. No obstante, la acreditación de la anomalía que, en ciertos casos, es más fácil de objetivar por el desajuste notorio del propio negocio con su causa típica, se “subjetiviza” en el negocio indirecto y en el fraude a la ley. Porque aquí la correspondencia que se altera no es tanto la de la forma y el contenido del propio negocio, sino la congruencia del medio instrumental con el fin tutelado por el Derecho tributario. Y como se sabe, las motivaciones que pueden guiar a cada sujeto que otorga un acto jurídico son indiferentes o irrelevantes para el derecho común, pero no para el Derecho tributario, si es que aquéllas fueron objetivadas en fórmulas que le adjudiquen un sentido a la intención práctica<sup>28</sup>.

En consecuencia, la técnica receptada por el Modelo se inserta dentro de las cláusulas antiabuso. Incluye los fraudes de ley y el abuso de formas y, aunque estas nociones han sido poco desarrolladas en el derecho latinoamericano, quedan comprendidas en el abuso de derecho como acción contraria al fin de la ley.

En suma, la tensión entre forma y contenido fue resuelta por el Modelo mediante la recalificación de las formas jurídicas que se consideran abusivas. El Modelo no incorporó las doctrinas del *business purposes* o *razones económicas válidas*, ajenas a la fiscal. De hecho, si se considera que existe un derecho del contribuyente al ahorro de impuesto, la búsqueda de tal ahorro no puede, por sí misma, ser la razón que se esgrima para tachar la forma jurídica.

<sup>28</sup> Así por ejemplo, la LGT española establece en su artículo 15.1. que existe “conflicto” en la aplicación de la Ley Tributaria cuando del acto o negocio “no resultaren efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal”.

## VI. La sanción de la forma abusiva

El inciso 1º del artículo 100 del Modelo dispone: "Se presume la intención de defraudar cuando se adopten formas o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas para configurar la efectiva operación gravada y ello se traduzca en apreciable disminución del ingreso tributario".

El precepto se inspiró en una redacción similar de la ley argentina. Constituye motivo de atención determinar en qué medida la recalificación, efectuada por el fisco o los tribunales, puede terminar deslizando la conducta del plano de los efectos fiscales a las consecuencias penales<sup>29</sup>. Y la atención se transforma en preocupación por la amenaza al principio de seguridad jurídica que traduce el hecho de que personas decentes se encuentren, de repente, expuestas no ya a una mera sanción pecuniaria sino a un proceso penal.

Ni los sistemas positivos ni la doctrina mantienen una posición uniforme sobre la aplicación de sanciones a la conducta elusiva. Pero advertimos que la discusión gira en torno a la posibilidad de aplicar sanciones de tipo pecuniario, porque parece ya un tema superado en todos lados que la elusión no puede confundirse con la evasión ni constituye un delito.

Colocados en el plano de la infracción, parecen convincentes las razones dadas para excluir toda sanción. Ésta fue la posición que adoptó mayoritariamente la doctrina española<sup>30</sup>. Las xxiv Jornadas del ILADT declararon: "La elusión constituye un comportamiento lícito y por tanto no es sancionable. Sólo corresponde a la ley establecer los medios para evitarla y regular los supuestos en que procede recalificar el hecho para garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas" (recomendación segunda).

Por encima del encumbramiento de esta tesis, la aplicación de sanciones a la recalificación de formas jurídicas dependientes de un complejo proceso de evaluación de los caminos "adecuados", no parece respetar el principio de tipicidad legal en materia penal tributaria.

Si por forma jurídica inadecuada se identifican sólo las conductas elusivas, el Modelo consagraría una solución excesiva. En efecto, desde una lectura lite-

ral, el texto parece indicar, en principio, que la forma inadecuada (incluidas las elusivas) objetiva la presunción del dolo que integra el tipo de la defraudación fiscal. Ahora bien, podría interpretarse que la presunción del dolo –recordemos que siempre admite prueba en contrario– se ve influida por lo "manifiestamente inapropiada" de la forma empleada, lo que puede suceder en ciertas hipótesis de simulación. Aun así, la correspondencia de la expresión con la del artículo 8 vuelve desaconsejable el texto.

## VII. Conclusión

La elusión y los medios para combatirla mantienen un interés actual debido a su importancia práctica en la aplicación cotidiana de la ley y a la cantidad de cuestiones abiertas que atentan contra la seguridad jurídica. En este sentido, el Modelo cumplió un rol muy positivo en la construcción de sentido al proponer una cláusula que sirviera de guía para orientar las conductas del contribuyente y ordenar la respuesta del fisco en un ámbito integrador del legítimo interés de ambos. Su ejemplo valió como inspiración a numerosos países que adoptaron la solución proyectada para echar luz sobre una dialéctica que intenta conciliar el derecho inobjetable al ahorro de impuestos con la aspiración de que ellos no sean eludidos cuando se revela idéntica manifestación de capacidad contributiva. Frente a las acciones y reacciones que conlleva el fenómeno de la elusión, sigue abierto el desafío de fijar un marco seguro para calificar los esquemas de planificación tributaria de los negocios que se instrumentan jurídicamente tanto local como internacionalmente, con cierta complejidad. Establecer ese marco es necesario para limitar el abuso de la ley tributaria y –como alguien sostuvo alguna vez– el "abuso" de las cláusulas antiabuso.

Una rápida mirada al derecho latinoamericano demuestra que los sistemas fiscales que comparten raíces comunes poseen normas y principios similares. Por encima de las especificidades de cada país, los instrumentos legales para la prevención de la elusión proveen una base común. Y a salvo de matizaciones, en lo sustancial, es indispensable elaborar una doctrina que le acuerde contenido. En la isla Margarita, el ILADT dio un paso importante, y todo lo que allí se escribió y se dijo debe ser convenientemente asimilado.

<sup>29</sup> ALBERTO TARSITANO. "Las formas jurídicas inadecuadas en el derecho tributario y en el derecho penal tributario", en *Suplemento de Derecho Económico*, La Ley, febrero 2004, pp. 169 y ss.

<sup>30</sup> Por todos, GARCÍA NOVOA, ob. cit., pp. 309 y ss.

## Bibliografía

- AMATUCCI, ANDREA. "La interpretación de la ley tributaria". en *Tratado de Derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2000.
- BAISTROCCHI, EDUARDO. "Codificación del Derecho tributario", en *Tratado de tributación, t. 1, Derecho tributario*, obra colectiva dirigida por HORACIO GARCÍA BELSUNCE, Astrea, 2003.
- BECKER, ALFREDO AUGUSTO. *Teoría geral do direito tributario*, 3 ed., São Paulo, 1998.
- BETTI, EMILIO. "Interpretación de la ley y de los actos jurídicos", Parte I: *Teoría general de la interpretación jurídica*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975 (trad. a la lengua española y prólogo por JOSÉ LUIS DE LOS MOZOS),
- CASADO OLLERO, GABRIEL; RAMÓN FALCÓN Y TELLA, CARMELO LOZANO SERRANO y EUGENIO SIMON ACOSTA. *Cuestiones tributarias prácticas*, Madrid, La Ley, 1990.
- CASAS, JOSÉ O. (dir., obra colectiva). *La interpretación económica de las normas tributarias*, Buenos Aires, Ábaco, 2004.
- CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY, Montevideo, Ediciones Jurídicas Amalio M. Fernández, 1975.
- GARCÍA BELSUNCE, HORACIO A. *Temas de derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982.
- GARCÍA BELSUNCE, HORACIO A. *Estudios de derecho constitucional tributario. En homenaje al profesor Juan Carlos Luqui*, Buenos Aires, Depalma, 1994.
- GARCÍA ETCHEGOYEN, MARCOS F. *El principio de capacidad contributiva*. Buenos Aires, Ábaco, 2004.
- GARCÍA ETCHEGOYEN, MARCOS F. "El sistema tributario y la necesidad de vigencia del principio de capacidad contributiva", en CASAS, JOSÉ O. *La interpretación económica de las normas*, Buenos Aires, Ábaco, 2004.
- GARCÍA NOVOA, CÉSAR. *La cláusula general antielusiva en la nueva ley general tributaria*, Editorial Marcial Pons, 2004.
- GARCÍA NOVOA, CÉSAR. Relato general de las XXIV Jornadas del ILADT, Tema I, *La elusión fiscal y los medios para evitarla*.
- GIULIANI FONROUGE, CARLOS MARÍA. *Procedimiento impositivo*, Buenos Aires, Depalma, 1963.
- GIULIANI FONROUGE, CARLOS MARÍA. *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma, 2001.
- GIULIANI FONROUGE, CARLOS MARÍA. *Anteproyecto de código fiscal precedido de un estudio sobre lo contencioso fiscal en la legislación argentina y comparada. Doctrina, legislación y jurisprudencia sobre derecho fiscal*, Buenos Aires, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, Sección publicaciones del Seminario de Ciencias Jurídicas y Sociales, 1942.
- JARACH, DINO. *Curso superior de Derecho tributario*, Buenos Aires, Cima, 1980.
- JARACH, DINO. *Estudios sobre derecho tributario*, Buenos Aires, Cima, 1998.
- JARACH, DINO. "La hermenéutica en el Derecho tributario", publicado originariamente en *Rev. La Información*, t. LXIII, pág 775, y reproducido en *Estudios de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Cima, 1998.
- KRAUSE MURGUIONDO. "La interpretación de la ley y el Derecho tributario", en *Revista Jurídica Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2000.
- KRUSE, HEINRICH WILHELM. "El ahoito de impuesto, la elusión fiscal y la evasión", en *Tratado de Derecho tributario*, ANDREA AMATUCCI (dir.), t. II, Bogotá, Temis, 2001.
- MARTÍNEZ, FRANCISCO. *Derecho tributario argentino*. Tucumán, Imprenta de la Universidad de Tucumán, 1956.
- MARTÍNEZ, FRANCISCO. "El criterio económico. La importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica y la intención jurídica", en *Derecho Fiscal*, xx-849, y en *Estudios de derecho fiscal*, Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1973.
- PISTONE, PASCUALE. *El abuso en el diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995.
- SPISSO, RODOLFO R. "El principio de capacidad contributiva. Derechos y garantías del contribuyente desde la perspectiva constitucional", en *El Derecho*, t. 182.
- TARSITANO, ALBERTO. "Protección constitucional de los contribuyentes", en *El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del fisco*, Madrid, Educar/Marcial Pons, 2000.
- TARSITANO, ALBERTO. "La interpretación de la ley tributaria", en *Tratado de tributación*, t. I, vol. I, Buenos Aires, Depalma, 2003.
- TARSITANO, ALBERTO. "La cláusula antiabuso en el derecho tributario argentino. ¿El fin de la elusión?", *Revista Derecho Fiscal*, núm. 1, marzo/abril de 2007, Buenos Aires, Lexis Nexis.
- TARSITANO, ALBERTO. "Teoría de la interpretación tributaria", en: *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI. (En homenaje al 1 Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, t. I, CÉSAR GARCÍA NOVOA y CATALINA HOYOS JIMÉNEZ (COORD.), Barcelona, Marcial Pons, 2008.

La cláusula general antiabuso en el Modelo de Código Tributario para América Latina

VALDÉS COSTA, RAMÓN. "Instituciones de Derecho tributario", en *Curso de Derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1992.

VALDÉS COSTA, RAMÓN. *Código tributario de la República Oriental del Uruguay*, Montevideo, Ediciones Jurídicas Amalio M. Fernández, 1975.

VANONI, EZIO. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973 (trad. y estudio introductorio de JUAN MARTÍN QUERALT).

VILLEGAS, H. B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1992.