

EFFECTIVIDAD DE LAS NORMAS ANTIELUSIVAS

En el mundo se enfrenta en una situación de constante desarrollo en el que la tendencia es a moverse libremente en una constante búsqueda de mayor rentabilidad.

En respuesta a lo anterior, las autoridades hacendarias de los países han comenzado a cuestionar diversas prácticas de los particulares, que a pesar de que se ciñen sus actuaciones a la normatividad existente, resulta necesario identificar la razonabilidad y objetivos que se generan en el ámbito fiscal.

Es en ese contexto, en el que las medidas anti elusivas son determinadas en función de circunstancias específicas, respecto de lo cual se encuentra un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que conlleva a generar un impacto fiscal inferior al esperado.

Sin embargo, para hablar de la eficacia de las normas anti elusivas, resulta necesario diferenciar entre una conducta con un abuso del derecho a la economía de opción, en donde claramente la ley tributaria establece diferentes opciones para el contribuyente, que le permite de manera legítima incrementar los rendimientos de las negociaciones.

Para ello es importante diferenciar entre los alcances de una evasión fiscal, la elusión o bien, la economía de opción, ya que las consecuencias no son iguales.

La evasión fiscal es un término definido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) como los actos realizados fuera del ámbito de la legislación de los países, a través de los cuales se pretende dejar de pagar los tributos a los que se encuentran obligados.

En este caso, estamos ante una violación directa de la legislación fiscal en donde, una vez que se ha realizado el hecho imponible, el contribuyente busca mediante una acción dolosa y premeditada el no pago del impuesto.

La elusión fiscal implica la realización de ciertos actos a fin de disminuir las responsabilidades o cargas fiscales de un individuo o corporación, los cuales aún cuando actúan acorde con lo establecido en la ley, va en contra de la intención de la norma. Esto es, en términos generales, cuando se evita total o parcialmente la aplicación del hecho imponible

La economía de opción que consiste en la facultad con la que cuentan los contribuyentes para elegir entre dos o más opciones válidas, reales, económicamente equivalentes, por motivos de ahorro fiscal, lo cual resulta totalmente lícita pues no contraviene lo

establecido en la ley, ya que no existe simulación comercial y no atenta contra el espíritu de las normas tributarias.

En este caso, las autoridades deben tener en cuenta que no en todas las operaciones son motivadas exclusiva y principalmente por los efectos fiscales que pudieran generar, sino que en realidad obedecen a hacer más eficiente y productiva su actuación.

Es así, que a fin de disminuir las prácticas de los individuos o de las corporaciones que sin una razón comercial o de negocio en su realización buscan abusar de la normas obteniendo ventajas fiscales, se han creado cláusulas anti- elusivas.

La eficacia de dichas normas estará determinada en que se identifiquen aquellos actos o negocios respecto de lo cual se abusan de las figuras jurídicas con un fin meramente fiscal, para que no se llegue al extremo de limitar las actuaciones de los contribuyentes atentando con los principios tributarios.

Lo anterior es así, ya que la interpretación de las normas tributarias, no puede suponer ninguna limitación a la libertad de actuación de los individuos para tomar sus decisiones teniendo en cuenta sus consecuencias tributarias, es decir, el derecho de los sujetos pasivos a planificar la actividad empresarial confiados en la legislación vigente.

Es así, que para identificar una práctica elusiva se debe atender a que individualmente considerados o en conjunto, sean notoriamente

artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, es decir, haya un abuso de las formas.

Precisado lo anterior resulta necesario para poder determinar si se está ante una cláusula antielusiva identificar el tipo de operación cuyo abuso se pretende regular.

En el caso se analizará cómo se regula el tema de las ganancias y pérdidas de las acciones en Estados Unidos, en donde se tienen ciertas limitaciones, derivado de la naturaleza de éstas que permite cierta libertad en la negociación.

Para poder analizar el alcance de algunas de las limitaciones que se efectúan en Estados Unidos respecto a la enajenación de acciones, como un tratamiento para evitar abusos, resulta necesario considerar su contexto normativo e histórico.

En el caso, el análisis se enfocará en el tratamiento que Estados Unidos recibe las enajenación de acciones, para con ello poder considerar cuales son los elementos necesarios para efectuar el análisis de constitucionalidad de una norma que se pretende prevenir conductas elusivas.

El análisis que se efectúa respecto de la efectividad o no de la aplicación de una norma debe realizarse a partir de un contexto histórico y normativo que conlleve a evidenciar el sentido y alcance del legislador al regular ciertas conductas, sin que ello se reduzca a una

mera validación de la intención sino a un parámetro que permita reconocer si se logra el fin que se pretende.

Contexto Histórico- Normativo

En Estados Unidos antes de 1921 las pérdidas y ganancias en enajenación de acciones estaban sujetos a una misma tasa sin limitación alguna en la deducibilidad. Con posterioridad fue modificado, para establecer una tasa específica del 12.5% para las ganancias de capital. Dicho sistema duró tres años y luego fue modificado por el Congreso para establecer una diferencia de tasas alternativa, en la que en primer término en un año era la tasa alta y el siguiente año era baja.

En 1924 se cambió nuevamente la ley para establecer una paridad en las tasas para las ganancias y pérdidas, disminuyendo la tasa efectiva. En 1934 se estableció un nuevo sistema en el cual se le daba un tratamiento preferencial a las ganancias de capital en el periodo de tenencia de las acciones. La cual consistió en que si la tenencia accionaria era de más de 5 años, entonces aplicaba una tasa más baja. Con ello se dio un especial interés al periodo de tenencia accionaria, para con ello establecer un mecanismo que impida que una pérdida fiscal sea utilizada para mermar la base gravable.

La distinción entre el periodo de larga o corta tenencia accionaria sigue subsistiendo en la ley de alguna manera. En la actualidad los contribuyentes pueden llegar a pagar una tasa baja, respecto de acciones con un periodo de tenencia largo.

No se permite la acumulación con los demás ingresos debido a que se tiene una tasa específica para el caso de que se trata y la deducción de las pérdidas en enajenación de acciones no se puede dar respecto al ingreso global, pero puede aplicar la pérdida 3 años atrás y 5 para adelante.

El término en que se encuentra regulada la acción como capital no ha sido expresamente definido, pero las pérdidas pueden ser aplicadas de acuerdo a la propiedad que les resulta conveniente.

Se establecen reglas que determinan cuando una pérdida es reconocida, respecto de lo cual se consideran aspectos económicos y los términos de la transacción, con base en los cuales se determina si la pérdida es artificial.

Existe la obligación de presentar e informar ante el IRS (Internal Revenue Services) el tipo de transacción y las condiciones económicas que los rodea, para con ello determinar si existe una pérdida de negocio o si se trata de una pérdida ficticia.

En caso de considerar que se trata de una pérdida que se pretende aprovechar por un beneficio fiscal y no por una cuestión derivada de un negocio, existen multas muy altas con base en las cuales sancionan al contribuyente.

También tienen la regla relacionada con las pérdidas en enajenación de acciones consistente en determinar el efectivo interés económico del contribuyente en una acción que se encuentra en la bolsa de valores, con base en un periodo determinado.

Esto es, que si venden las acciones a través de la bolsa y en un periodo menor a los treinta días las vuelve a comprar, no se permite la deducción de las pérdidas. De igual manera se establece una regla especial para las partes relacionadas y precios de transferencia respecto de lo cual se les difiere la pérdida.

Dentro de una de las limitaciones se encuentra la de permitir la deducción de la pérdida sólo contra las ganancias obtenidas por la enajenación de acciones, pero la utilización de las pérdidas es indefinida.

En Estados Unidos resultaría un incentivo las inversiones volátiles en las cuales las pérdidas tienen un reconocimiento inmediato y las ganancias se difieren indefinidamente.

Por lo que para eliminar el incentivo de volatilidad de un sistema fiscal, el inversionista esperaría que cuando realiza una

inversión que se le aplicaría una tasa menor a las pérdidas en relación con la que se aplicaría a las ganancias, para que con ello, si las ganancias se difieren también las pérdidas.

CONCLUSIÓN

Resulta importante considerar en la efectividad o no en la aplicación de una norma que se pretende que sea antielusiva que se identifiquen los casos en los cuales la finalidad de la norma se cumpla, identificando la conducta a regular y estableciendo los mecanismos que permitan demostrar a aquellos que no se encontrarían dentro del supuesto de que se trate.

En el caso de Estados Unidos se advierten algunas reglas que limitan las actuaciones de los contribuyentes que si bien no son actos lícitos, son indeseables, como las que pudieran obtener beneficios cuya única finalidad sean fiscales.

Se han establecido distintos mecanismos con base en las cuales se pretenden impedir circunstancias abusivas y transacciones, respecto la enajenación de acciones.

Se advierte que de alguna manera la forma en cómo se han ido estableciendo en Estados Unidos distintas reglas respecto del tratamiento fiscal de las ganancias y pérdidas de capital, ha tenido que ver con la política fiscal, que ha conllevado a considerar el periodo de

tenencia determinado o indeterminado, en el que el contribuyente podría vender las acciones en el mismo año o tenerlas al siguiente año.

Ello considerando la racionalidad con la que actúan los inversionistas que pueden considerar la volatilidad, la real y la ficticia y que consideren una pérdida continua.

Es así que con base en la delimitación de la conducta que en concreto que se pretende desincentivar, se establecen las reglas para que una conducta lícita no sea un instrumento que conlleve a una afectación en otros ámbitos.

El sistema de los Estados Unidos permite desvirtuar a los contribuyentes la presunción en la que pueden incurrir al caer en la norma, ya que tienen la oportunidad de demostrar con hechos y documentos que la transacción no proviene de una parte abusiva, sino que responde a cuestiones de negocios.

Se establecen limitaciones respecto a situaciones en concreto, en los que se permite demostrar lo contrario. Ello derivado del propio sistema americano el cual tiene una estructura y mecanismos que al establecer una regla se atiende a un caso en específico, con lo cual los contribuyentes tienen la posibilidad de poder demostrar que cumplen o no con la finalidad que se pretende desincentivar, y así no afectar a aquellos que no se encuentran dentro del supuesto de la norma.

De tal manera, resulta de gran relevancia considerar el contexto en el que se encuentra regulada cierta situación, con base en el cual se permite analizar bajo los principios que los regulan y con ello establecer si resulta válido o no, ya que en el caso de Estados Unidos la regulación a dichas actuaciones han sido generadas a partir de políticas fiscales que han sido modificadas e influenciadas por su historia política y las circunstancias sociales, culturales que los rodean.

Lo anterior resulta importante, dadas las condiciones económicas y políticas en que se encuentra un país, ya que ello delimitará las condiciones de aplicabilidad o no. Esto es así, ya que resultaría ocioso señalar la efectividad de una norma sin considerar que la factibilidad de su aplicación, ya sea por el aparato burocrático que lo ejecuta y lleva a cabo.