

IMPUESTO AL ACTIVO. EL ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCIÓN DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASÍ COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL¹

Del control de los artículos 25, 28 y 31 fracción IV, de la Constitución y, específicamente, de los artículos 1o, 6o, 9o y 10 de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas (Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1988), y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente resulta que para examinar la constitucionalidad de los preceptos de este cuerpo legal es imprescindible considerara, que si bien de la literalidad de su artículo 1o., el objeto de la contribución radica en el "activo" de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del tributo, que infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe de tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución y que, además, del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la finalidad fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponde a los sujetos pasivos, así como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas.²

1 *Semanario Judicial de la Federación*, 9a. época, marzo de 1996, P./J.11/96, pp. 5 y 6.

2 Amparo en revisión 1558/90. Complementos Alimenticios, S. A. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mc Gregor Poisot. Amparo en revisión 4736/90. Martex, S. A. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Jorge Dionisio Guzmán González. Amparo en revisión 16/92. Arrendadora Hotelera

Comentario

En relación con el análisis sobre la constitucionalidad de los preceptos que regula la Ley del Impuesto al Activo (*Diario Oficial de la Federación* de 31 de diciembre de 1988), evidentemente es necesario considerar que si bien es cierto que el objeto de la contribución establecida en dicha ley lo constituye propiamente el “activo” de las empresas, tal objeto es necesario vincularlo a que ese “activo” produzca la obtención de utilidades reflejando por una parte la capacidad contributiva de la empresa y, por otra, una recaudación de recursos para sufragar los servicios públicos de conformidad con la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Respecto al primer concepto reconocido como elemento esencial, esto es, que de la naturaleza de las contribuciones se deriva que siempre deben sustentarse en la “capacidad contributiva”, es de explorado derecho que ésta se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo (las empresas en este caso), esto es, aquella que ve disminuido su patrimonio al pagar la cantidad de específica por concepto de contribuciones, en su calidad de sujeto pasivo de las mismas.

Lo anterior implica que para comprender las notas distintivas de una contribución específica, se debe desentrañar el sistema legal que la rige, en dónde radica la capacidad contributiva en la que descansa la obligación de tributar. Un criterio para desentrañarla es recurrir a situaciones que de manera indubitable, demuestren la obtención de una riqueza que revele por sí sola la existencia de esa capacidad, es decir, el sujeto pasivo se encuentra en aptitud de contribuir con los gastos públicos, como lo dispone el precepto constitucional.

En el caso del impuesto al activo, la capacidad contributiva no se atribuye simplemente a los activos, como podría suponerse después de darle lectura al artículo 1o. de la ley en cuestión que señala: “Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo, por el activo que tengan cualquiera

del Sureste, S. A. de C. V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mc Gregor Poisot. Amparo en revisión 5815/90. Zahori, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mc Gregor Poisot. Amparo en revisión 749/91. Compañía Harinera de la Laguna, S. A de C. V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rocío Balderas Fernández. El tribunal pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de febrero en curso, aprobó, con el número 11/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y seis.

que sea su ubicación.” Por otra parte, el artículo 6o. de la misma ley, en reforma publicada el 30 de diciembre de 1996 establece: “No se pagará el impuesto en el periodo preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación.” Esta reforma implica considerar que no siempre el activo se considera un elemento que pueda revelar necesariamente la capacidad contributiva, sino sólo cuando no se encuentre en las condiciones que den lugar a que no exista la obligación de pagar, es decir, sólo los activos que concurran a la obtención de utilidades puede generar el pago del impuesto al activo.

El anterior criterio se sustenta sobre la base de la más elemental lógica empresarial en el sentido de que el fin último de toda negociación, lo constituye propiamente la obtención de utilidades, independientemente de la especulación comercial para lograr un mayor lucro. Lo que se busca primordialmente es el mantenimiento y conservación de la empresa para que entre otras cosas, siga siendo una fuente de trabajo. Manejar una empresa que no obtenga utilidades es un contra sentido dentro de la lógica mercantil. Lo anterior permite inferir que en el caso de la ley en comento, recurrir al criterio de los activos susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades como indicador de capacidad contributiva, obedece al principio de que éstos responden a las necesidades de una empresa para tener cuando menos la utilidad que garantice su funcionamiento.

Para concluir, del estudio de la jurisprudencia que se comenta, en relación con los fines que persigue la Ley del Impuesto al Activo, ésta contiene uno eminentemente de control para recaudar el impuesto sobre la renta, y otro extrafiscal consistente en dar un estímulo al desarrollo económico de las empresas, esto es, en la Ley del Impuesto al Activo se previene la posibilidad de acreditamiento en relación con el impuesto sobre la renta, por tanto, podemos inferir por una parte, una medida de control para el pago del impuesto y, un aparente fin extrafiscal de estimulación a las empresas, pues la obtención de utilidades, permitirá que sea factible no soportar una nueva carga tributaria que afecte el patrimonio de los sujetos del tributo (empresas). Por otra parte, en una interpretación armónica de los artículos 25, 28 y 31 fracción IV de la Constitución Federal, podemos encontrar que el legislador está autorizado para establecer tributos que no persigan únicamente fines recaudatorios, sino que permitan al Estado ejercer sus atribuciones en materia de rectoría económica de acuerdo con los principios y valores protegidos por las propias normas constitucionales, de manera que a través de los mecanismos de imposición fomenten o regulen el desarrollo de ciertas actividades productivas, fortaleciendo algunos sectores económicos en beneficio social.

Luis GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO