

## INCENTIVOS FISCALES EN INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO EN LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2002

Gabriela RÍOS GRANADOS

El argumento de este breve comentario es “todo Estado con una economía desarrollada y sustentable, ha invertido en Educación, Ciencia, Tecnología, Investigación y Desarrollo”.<sup>1</sup> El Estado mexicano promovió en la década de los noventa, los programas de Maquila y Pitex,<sup>2</sup> con el propósito de lograr una fuerte exportación de productos mexicanos, sin embargo, la filosofía básica de estos programas fue la importación de insumos y maquinaria del extranjero, para regresarlos al exterior en un producto terminado, o bien, utilizarlos como medios de producción. Hoy en día se observa que estos programas no fueron suficientes, porque se requiere crear C y T propias, además de I+D, y el dilema que se plantea es: ¿cómo se van generar estas herramientas para el progreso y desarrollo mexicano?

Una consideración básica, es que la C y T deben ser parte del sector estratégico o prioritario en la Constitución mexicana y así con base en esa política establecer una cascada de instrumentos jurídicos y económicos para impulsar estas áreas. Sin embargo, en el artículo 28 constitucional no se mencionan estas áreas como estratégicas, ni siquiera como prioritarias, pues únicamente se establece un *numerus clausus* en que se consideran: correo, telégrafos y radiotelegrafía; petróleo y los demás hidrocarburos; petroquímica básica; minerales radioactivos y generación de energía nuclear; electricidad, acuñación de moneda y emisión de billetes y las actividades que expresamente señalen las leyes que expida

1 En lo consecutivo se utilizarán las siguientes siglas C y T e I+D.

2 Mediante dos decretos presidenciales.

el Congreso de la Unión; y como áreas prioritarias la comunicación vía satélite y los ferrocarriles.

No obstante, se puede afirmar que en el artículo 3o. constitucional fracciones II y V, se orienta a la educación a hacia un *progreso científico*; y se manifiesta que el Estado promoverá y atenderá todos los tipos y modalidades educativos —incluyendo la educación superior— necesarios para el desarrollo de la nación, *apoyará la investigación científica y tecnológica*, y alentará el fortalecimiento y difusión de nuestra cultura.

A su vez el artículo 89 fracción XV relacionado con el artículo 28 párrafo de noveno nuestra carta magna, establece entre otras facultades del presidente de la República: “Conceder privilegios exclusivos por tiempo limitado con arreglo a la ley respectiva, a los descubridores, inventores o perfeccionadores de algún ramo de la industria”.

Desde mi punto de vista, el marco constitucional de la política científica es adecuado pero insuficiente, sin embargo, es lo que tenemos al ser el derecho vigente mexicano. En el ámbito normativo, existe la Ley para el Fomento de la Ciencia y Tecnología publicada en 1999. En materia fiscal la ley que da impulso a los estímulos fiscales, es la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Los artículos 27 y 22 fracción VII, así como su reglamento en los artículos 33 y 34 establecían, hasta 2001, como incentivo fiscal la deducción de las aportaciones que se destinaban a fondos para la investigación y desarrollo, dichas aportaciones debían ser entregadas en fideicomiso de administración y con carácter irrevocable y dichos fondos no podían exceder del 1.5% de los ingresos que obtuviera el contribuyente en el ejercicio. Las inversiones y los gastos hubieron de cubrir el requisito de territorialidad. Sin embargo, estos beneficios no fueron operativos en la realidad. La novedad que se presenta en este tema, es el incentivo fiscal en el Impuesto Sobre la Renta, publicado el 16 de diciembre del año pasado en el Diario Oficial con el propósito de otorgarle un beneficio fiscal real y directo a los contribuyentes que invirtieran en I+D.

Antes de analizar este beneficio fiscal, quisiera hacer referencia al derecho financiero, desde la perspectiva del derecho promocional o incentivador, lo anterior, para justificar la aplicación de este incentivo fiscal a la C y T.

De acuerdo con Rodríguez Bereijo el derecho financiero tiene la característica de la repartición de los recursos disponibles para influir en

las condiciones de la vida de la sociedad. Al estimular, incentivar y promover los comportamientos de los individuos y grupos sociales considerados económicamente ventajosos, se tiende a que se realicen inversiones en áreas que contribuyan a la economía nacional. Así, la justicia en el gasto público, es decir, el derecho a los gastos públicos va más allá del mero control eficaz y riguroso de la aprobación, gestión y ejecución del mismo. Este derecho debe ser considerado como un ordenamiento dirigido a la realización de un interés colectivo de todos en el sector de la actividad financiera, y sobre todo, como ordenamiento que permita garantizar eficazmente el disfrute o goce por la comunidad social de unos bienes y servicios que ella en cuanto tal, demanda.

Bajo esta premisa, se debe considerar a la hacienda pública no únicamente como la mera recaudación de ingresos para sufragar los gastos públicos, debe existir una interconexión entre el ingreso y el gasto público y así de este modo alcanzar los postulados establecidos en la Constitución. Rodríguez Bereijo,<sup>3</sup> ha señalado que: “el gobierno de la hacienda pública se ha convertido indispensable para la realización práctica, efectiva, de los principios fundamentales del ordenamiento jurídico: libertad, igualdad y justicia”.

El gasto público debe justificarse con la calidad y eficiencia de los bienes y servicios que demanda la sociedad. Por su parte Norberto Bobbio,<sup>4</sup> al hacer la reflexión sobre las nuevas técnicas de control social que caracterizan la acción del Estado contemporáneo, se refiere a las técnicas de alentamiento, en sustitución de las de desalentamiento, es decir, las normas premiales.

Señala que apenas se empieza a apreciar el uso de estas técnicas, se está obligado a abandonar la imagen tradicional del derecho como ordenamiento protector-represivo. Esto se puede observar en las Constituciones posliberales, la función del Estado a parte de la función de la tutela o la garantía, tenemos la promocional. En la revisión de la Constitución mexicana, esta tarea la tenemos contemplada en los artículos

<sup>3</sup> Rodríguez Bereijo, “Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del tribunal constitucional”, *XV Jornadas del Estado. El Sistema Económico de la Constitución Española*, Madrid, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, 1994, vol. II, p. 1292.

<sup>4</sup> Bobbio, Norberto, *Teoría general del derecho*, España, 1980, pp. 375 y ss.

25, 26 27 y 28, que versan sobre los principios de rectoría económica del Estado.

Las técnicas de alentamiento además de tutelar tienden a provocar comportamientos socialmente deseados. En este contexto las leyes incentivo se manifiestan en subvenciones, auxilio o contribución financiera o ayuda crediticia, exenciones fiscales, bonificaciones, deducciones de impuestos, entre otras.

El Estado mexicano debe aplicar éstas técnicas de alentamiento para promover la I+D y el medio idóneo es el derecho financiero, porque puede desempeñar esta función a través del ingreso y el gasto público. Este es el marco conceptual que debe informar la actividad legislativa. Un ejemplo concreto de la técnica de alentamiento, ha sido precisamente el estímulo que se aprobó el año pasado para la C y T.

Una vez establecido este marco conceptual, realizaré el análisis sobre el beneficio fiscal otorgado por el Congreso de la Unión a la Ciencia y Tecnología. Y a continuación cito el artículo 163 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), que se publicó el 16 de diciembre de 2002:

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta por los proyectos en investigación y desarrollo tecnológico, consistente en aplicar un crédito fiscal del 30%, en relación con los gastos e inversiones en investigación y desarrollo de tecnología, siempre y cuando dichos gastos e inversiones no se financien con recursos provenientes del fondo a que se refieren los artículos 27 y 108, fracción VII, de esta Ley.

Para efectos de este artículo, se considera como investigación y desarrollo de tecnología, los gastos e inversiones realizados en territorio nacional, destinados directa y exclusivamente a la ejecución de proyectos propios del contribuyente que se encuentren dirigidos al desarrollo de productos, materiales y procesos de producción, que representen un avance científico o tecnológico, de conformidad con las reglas generales que publique el Comité Interinstitucional a que se refiere la Ley de Ingresos de la Federación.

El monto total del estímulo fiscal a distribuir entre los aspirantes del beneficio, así como los requisitos que se deberán cumplir, serán los que contemple la Ley de Ingresos de la Federación en esta materia.

Este mismo precepto se estableció en el artículo 219 de la LISR, sin embargo, la redacción cambió<sup>5</sup>

5 La redacción del artículo 219 es: “Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes

Para los efectos de este artículo, se considera como investigación y desarrollo de tecnología, los gastos e inversiones en territorio nacional, destinados directa y exclusivamente a la ejecución de proyectos propios del contribuyente que se encuentren dirigidos al desarrollo de productos, materiales o procesos de producción, que representen un avance científico o tecnológico, de conformidad con las reglas generales que publique el Comité Interinstitucional a que se refiere la Ley de Ingresos de la Federación.

El monto total del estímulo a distribuir entre los aspirantes del beneficio, así como los requisitos que se deberán cumplir, serán los que contemple la Ley de Ingresos de la Federación en esta materia y para su aplicación se estará a las reglas que expida el Comité Interinstitucional a que se refiere el párrafo anterior.

Y se relaciona con el artículo 17 fracción IX de la Ley de Ingresos de la Federación de 2002 (capítulo III, referente a las facilidades administrativas y estímulos fiscales).

Aquí me referiré al texto publicado el año pasado. En mi opinión, la redacción ha sido confusa, al mezclar los conceptos de crédito fiscal y estímulo fiscal, dándoles el mismo tratamiento. Por lo tanto, como exigencia metodológica, perfilaré estos conceptos básicos de la doctrina tributaria, con el propósito de explicar la redacción del precepto antes señalado.

De acuerdo con Soler Roch,<sup>6</sup> la figura genérica del beneficio fiscal ha sido tradicionalmente analizada desde la perspectiva jurídica, con base a dos grupos o modalidades relacionadas con el modo en que dicho beneficio opera en la estructura jurídica del tributo, ya sea exonerando la propia obligación tributaria o reduciendo la cuantía de la prestación. En el primer caso, se trata de la exención en cualquiera de sus dos tipos (subjettiva u objetiva) y, en el segundo, de los beneficios que actúan sobre los elementos de cuantificación de la prestación tributaria, ya sean reducciones de la base imponible o deducciones de la cuota.

Lo característico del incentivo, es la utilización de beneficio fiscal en cualquiera de sus modalidades, para el estímulo de una conducta o la

del Impuesto Sobre la Renta por los proyectos en investigación y desarrollo que realicen en el ejercicio, consistente en aplicar un crédito fiscal del 30%, contra el impuesto sobre la renta a su cargo en la declaración del ejercicio en que se determine dicho crédito, en relación con los gastos e inversiones en investigación o desarrollo de tecnología.

<sup>6</sup> Soler Roch, María Teresa, *Incentivos a la Inversión y Justicia Tributaria*, Madrid, Cuadernos Civitas, 1983, p. 23.

actuación en el terreno económico o social, de ahí que el elemento que identifica el incentivo desde una perspectiva jurídica es la especial configuración del supuesto de hecho a cuya realización se concreta el efecto desgravatorio y dicho supuesto vendrá configurado, en función de determinado comportamiento o actuación del sujeto pasivo.

Por otra parte, el concepto que ahora nos ocupa definir es el de crédito fiscal, si analizamos la legislación vigente, no contiene una definición, esto es, no existe concepto legal ni en el Código Fiscal de la Federación, ni en las leyes especiales. No obstante, se menciona el crédito fiscal en diversos artículos tales como 42, 65, 144, 145, 151.

La doctrina tributaria española, se ha pronunciado al respecto, Saíñz de Bujanda,<sup>7</sup> ha indicado que el crédito tributario es un derecho subjetivo del Estado, que tiene como correlativo la obligación del sujeto pasivo a una prestación determinada, es decir, su deuda a favor del primero. El mencionado derecho subjetivo es un poder jurídico que la ley otorga a los entes públicos para la satisfacción de un interés: la obtención de ingresos necesarios para afrontar los gastos públicos, con arreglo a su naturaleza y funciones, deben realizar.

Las notas distintivas del crédito fiscal son:

- Crédito nace *ex lege*, al realizarse el hecho imponible.
- El nacimiento del derecho de crédito no supone siempre su vencimiento.

El crédito tributario corresponde siempre a un ente público. El sujeto activo de la obligación tributaria es el mismo que ha establecido el tributo en uso de su poder tributario, sin embargo, en ocasiones no coincide la titularidad del poder tributario con la del crédito. Es el caso de las contribuciones establecidas a favor de los municipios por parte de las entidades federativas, en cuyo supuesto las entidades son las titulares de ese poder tributario y los municipios son titulares del crédito a medida que surjan las obligaciones tributarias correspondientes a los tributos establecidos en su favor.

En la doctrina mexicana, Sánchez de León,<sup>8</sup> ha señalado que cuando la obligación tributaria se determina en cantidad líquida, en este momento

<sup>7</sup> Saíñz de Bujanda, *Lecciones de derecho financiero*, Madrid, Universidad Complutense, 1993, p. 269.

<sup>8</sup> Sánchez de León, G., *Derecho fiscal mexicano*, p. 332.

se tiene lo que se llama crédito fiscal. Por su parte, Arreola Ortíz<sup>9</sup> manifiesta que el crédito fiscal sigue siendo un concepto controversial, sin embargo, ofrece un concepto: “es una prestación que el Estado, representado por el fisco, tiene derecho a exigir en su carácter de acreedor del contribuyente o tercero obligado de la relación contributiva”. Asimismo, indica que es un acto administrativo del Estado cuya determinación es facultad exclusiva de las autoridades fiscales.

En mi consideración la obligación tributaria pertenece al derecho material y el crédito fiscal derecho formal, porque viene vinculado con la determinación de la obligación tributaria. Es decir, en el momento en que el sujeto pasivo se coloca en el presupuesto de hecho de la norma tributaria, surge la facultad del ente público a exigir el pago de la contribución, a través de la liquidación y exigibilidad. Y es la facultad del ente público a cobrar el pago de una contribución, una vez que esta se actualiza en el mundo fáctico.

Ahora bien, después de haber hecho un repaso doctrinal de los conceptos de beneficio fiscal y crédito fiscal, analicemos el texto del artículo en cuestión, el cual menciona que se otorga un estímulo fiscal consistente en aplicar un crédito fiscal del 30%, con relación a los gastos e inversiones en I+D. Al respecto, podemos afirmar que el legislador en la redacción de este párrafo confundió dos conceptos fundamentales del derecho tributario: estímulo fiscal y crédito fiscal. En líneas arriba, se ha observado que el crédito fiscal es una carga y el beneficio fiscal es una exención o reducción de esa carga fiscal. No se pueden identificar esos dos conceptos, ya que no operan en el mismo sentido.

La palabra “aplicar” es clave en el mencionado párrafo, y de acuerdo con el *Diccionario María Moliner*, aplicar significa poner una cosa sobre otra de modo que quede adherida a ella, pegándola o sin pegarla. Entonces, en el contexto del artículo estudiado, se aplica el crédito fiscal sobre los gastos e inversiones, ahora bien, sí entendemos por crédito fiscal una obligación líquida, ésta se va aplicar sobre los gastos e inversiones en materia de I+D que haga el propio contribuyente. Lo que resulta a todas luces confuso y erróneo.

Lo que quiso dar a entender el legislador fue que sobre los gastos e inversiones que realice el contribuyente en C y T, se le aplicará un des-

<sup>9</sup> Arreola Ortiz, Leopoldo R., “El concepto de crédito fiscal”, *Revista de la Academia Mexicana del Derecho Fiscal*, pp. 15 y ss.

cuento directo sobre el crédito fiscal del Impuesto Sobre la Renta, el cual se aplicará anualmente. Y no al revés, como lo expresó en la redacción tan confusa y equívoca. Se puede afirmar, que es un precepto legal de perfiles imprecisos.

Esta redacción técnicamente incorrecta hace ostensible la inadecuación de la doctrina al ordenamiento jurídico. Es evidente, sin embargo, que las deficiencias se deben a los redactores de este texto, por haber confundido el concepto de crédito fiscal con el de beneficio fiscal. Lo que exigirá, posteriormente una depuración por parte del órgano jurisdiccional.

Sumada a esta circunstancia, existe otro problema que nos plantea la redacción de este artículo, debido a que este estímulo fiscal se otorgará conforme a las reglas generales que publique el Comité Interinstitucional, integrado por un representante del CONACyT, quien tendrá voto de calidad en la autorización de los proyectos de C y T, un representante de la Secretaría de Economía, otro de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y uno de la Secretaría de Educación Pública. Dichas reglas se darán a conocer a más tardar el 31 de marzo de 2002, en las cuales se establecerán los sectores prioritarios susceptibles de obtener el beneficio, las características de las empresas y los requisitos adicionales que deberán cumplirse para poder solicitar el beneficio del estímulo.

Ahora, mi pregunta es la siguiente, ¿el Comité Interinstitucional tendrá facultades para legislar sobre materia de beneficios fiscales? Ya que de acuerdo con el principio de legalidad, tanto las contribuciones como los beneficios, deben estar contemplados en la ley. En efecto, el estímulo está en la ley, sin embargo, el Comité emitirá los requisitos para poder otorgar este beneficio. Lo cual rompe el principio de legalidad, ya que dichos requisitos deben estar establecidos en la ley y no en reglas de carácter general.

La aplicación del 30% de descuento sobre el crédito fiscal, altera los elementos cuantitativos de la obligación tributaria de Impuesto Sobre la Renta, los cuales deben establecerse en la ley. La operación de este descuento es, una vez que sea líquida la cantidad a pagar por el contribuyente, es decir, ya calculado el impuesto se aplicará el 30% de descuento, siempre y cuando se reúnan los requisitos establecidos por el Comité.

Además, esta circunstancia puede originar un trato inequitativo entre los contribuyentes, pudiendo recurrir estos últimos al juicio de amparo conforme al artículo 31 fracción IV de la Constitución que establece el



principio de equidad en la obligación de contribuir a los gastos públicos. Y finalmente, el propósito de este beneficio fiscal se desvirtuaría.

## CONCLUSIONES

La comunidad científica mexicana ha recibido con beneplácito este beneficio fiscal, sin embargo, la redacción del propio artículo puede producir algunos efectos no deseados por los legisladores, por la confusión misma del artículo. Sin embargo, el problema más grave es dejar al Comité Interinstitucional la calificación de los contribuyentes aptos para disfrutar del beneficio otorgado por el legislativo.

La Constitución autoriza al Ejecutivo a otorgar incentivos a los creadores e inventores, y el Ejecutivo de acuerdo con el artículo 89 es la persona del presidente de la República, por lo tanto, en el ámbito de dichas facultades puede establecer los requisitos para el otorgamiento del 30% del crédito fiscal, a través de un decreto presidencial y por supuesto, escuchando la opinión del Comité Interinstitucional.

## BIBLIOGRAFÍA

- ARREOLA ORTIZ, Leopoldo R., “El concepto de crédito fiscal”, *Revista de la Academia Mexicana del Derecho Fiscal*.
- BOBBIO, Norberto, *Teoría general del derecho*, España, 1980.
- RODRÍGUEZ BEREJO, “Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *XV Jornadas del Estado. El Sistema Económico de la Constitución Española*, Madrid, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, 1994, vol. II.
- SAÍNZ DE BUJANDA, *Lecciones de derecho financiero*, Madrid, Universidad Complutense, 1993.
- SÁNCHEZ DE LEÓN, G., *Derecho fiscal mexicano*, 2000.
- SOLER ROCH, María Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Madrid, Cuadernos Civitas, 1983.