

LOS BENEFICIOS FISCALES: INSTRUMENTOS PARA EL FOMENTO DE LA INVESTIGACIÓN Y EL DESARROLLO

Marco César GARCÍA BUENO*

SUMARIO: I. *Importancia de la actividad científica*. II. *El fomento de la investigación a través de los beneficios fiscales: su contenido y apego a la Constitución*.

I. IMPORTANCIA DE LA ACTIVIDAD CIENTÍFICA

El desarrollo científico, cultural y tecnológico de un pueblo está condicionado por el cúmulo de investigadores, técnicos y humanistas que en él participan. Resulta difícil, por no señalar como imposible, consolidar mejores y eficientes sociedades, con un crecimiento económico estable, en las que el hombre desarrolle sus más caros valores, cuando no se fomentan labores de investigación. La Universidad, según las ideas de Ortega y Gasset, las cuales hacemos propias, tiene una misión muy importante, que realizada con vehemencia coadyuva a mejorar el entorno en que vivimos. Me refiero a la enseñanza superior: profesionalismo e investigación.¹ Esta última requiere ser desempeñada por los verdaderos adalides del conocimiento, por aquellos que poseen la vocación científica y la fuerza del investigador. Recordemos, no obstante, que la ciencia sin cultura produce resultados desastrosos para la convivencia humana. Tal es el caso del avance tecnológico que actualmente se tiene, y que ha puesto a nuestro entorno al borde del desastre ecológico, por no decir

* Coordinador de asesores del secretario de Gobierno del Estado de Sinaloa.

¹ Cfr. "Misión de la Universidad", *El Arquero*, Madrid, Revista de Occidente, 1968, pp. 24 y 25.

bélico. El hombre debe ser capaz de usar la tecnología en su provecho, lo cual le exige poseer una formación ética y moral que así lo garantice.

Es necesario fomentar la investigación. El resultado se traduciría en una mejora sustantiva para el país y, por ende, en concretos beneficios para la población en su conjunto. Nación que no tiene producción científica y que no participa en el mejoramiento intelectual de sus ciudadanos, tiende a fomentar el rezago cultural, económico y tecnológico. Y, sobre todo, se convierte en dependiente de los avances científicos realizados por otros países. Lo inverso promueve el Estado de bienestar, el mejoramiento de las condiciones de vida, anticipa la convivencia pacífica entre los ciudadanos y nos hace competitivos a nivel internacional. La transformación tecnológica presupone, antes que nada, un notable desarrollo económico para el país que la perpetra. Sin embargo, para que surja no sólo se requieren investigadores, sino también de los recursos suficientes para motivarla. Esta es la función, que a través de sus diversos institutos (beneficios fiscales), compete desplegar a la materia tributaria.

México es un país que no cuenta con una sólida estructura para el fomento de la investigación y el desarrollo de la tecnología. Esta situación repercute negativamente, al fomentar el estancamiento cultural, científico y económico. Somos un nación que consume la tecnología proporcionada por las grandes potencias tecnológicas, por lo tanto estamos a la zaga de los últimos adelantos científicos. La falta de incentivo para el desarrollo de este tipo de actividades nos condena a conservar el *statu quo* de país dependiente, pero sobre todo a seguir gravitando en la órbita de los pueblos en desarrollo. Por más recursos que se canalicen para la compra de tecnología de punta, nunca estaremos a la par de quienes la producen. Un Estado con calidad científica y tecnológica sólo vende la tecnología y la ciencia que no utiliza, lo nuevo se lo reserva. Así, quienes dependan de sus compras, serán perpetuamente dependientes económicos. Carecemos de aportaciones que nos lleven a la autosuficiencia en todas las ramas del saber humano, y sobre todo en lo que respecta al ámbito tecnológico. Una país rico en investigación permite a sus ciudadanos gozar de un mejor nivel de vida.

La capacitación de investigadores no es suficiente. No basta con establecer programas de becas y estímulos para intentar perfeccionar los programas científicos —aun cuando, hay que decirlo, signifiquen un gran avance— se requiere asimismo la creación de centros y apoyos para fomentar la investigación. En México hay gente con una buena prepa-

ración científica; sin embargo, está siendo desaprovechada por la carencia de oportunidades en centros que fomenten y apoyen los programas científicos. Incluso las universidades de provincia adolecen de instalaciones adecuadas y de verdaderos investigadores. Pocas son las instituciones que con esta calidad funcionan en las entidades federativas. El avance cultural debe ser homogéneo en todo el país. La concentración de investigadores y el fomento de sus actividades en zonas determinadas genera un crecimiento anormal de población. La situación es triste. Pocas son las bibliotecas que funcionan en los estados, y las que existen carecen del material bibliográfico suficiente para fomentar el hábito de la lectura, considerado como el primer paso de todo futuro científico. Los libros son nuestra mejor inversión. Tratémoslos con aprecio. Eduquemos el intelecto y como consecuencia estaremos cultivando el alma de una sociedad.

II. EL FOMENTO DE LA INVESTIGACIÓN A TRAVÉS DE LOS BENEFICIOS FISCALES: SU CONTENIDO Y APEGO A LA CONSTITUCIÓN

La materia tributaria representa una eficaz herramienta para el fomento de las tareas de investigación e innovación tecnológica. Un sistema tributario convenientemente diseñado, puede ser un medio eficaz para su fomento. El mundo de los tributos no se constriñe a la captación de ingresos, necesarios para hacer frente a los gastos públicos. Sus fines se extienden más allá de una simple política recaudatoria. Así, nos topamos con las actividades de naturaleza extrafiscal. Éstas hacen del impuesto un instrumento de política económica, social o cultural. A través de los institutos fiscales resulta factible hacer llegar recursos a las instituciones académicas o científicas que hacen de la investigación su postulado. O, en el mejor de los casos, se motiva a las grandes empresas o corporaciones a formar sus talleres de investigación. Un régimen de incentivos fiscales, entendido como inversión, resulta consustancial para el mejoramiento o fomento de las actividades de investigación y desarrollo.

Analicemos, pues, cuál debe ser el camino a seguir para plantear un sistema tributario que permita dar vida a un efectivo sistema de investigación y fomento de tecnología. Resulta necesario, en principio, clarificar el contenido de los beneficios tributarios. Puesto que son la herra-

mienta utilizada para alentar el desempeño de las actividades de investigación. No se trata de gestionar, o, en su caso, otorgar ayudas estatales, sino lograr el impulso del desarrollo científico.

El caótico mundo en el que se mueven los beneficios fiscales es fuente de agudos conflictos en cualquier sistema tributario. Tales institutos son el medio idóneo para incentivar o motivar el desarrollo de operaciones que rebasan los cauces de actuación fiscal del tributo. Me refiero a la obtención de ingresos para satisfacer las necesidades de gasto público. El tributo, en consecuencia, ha adquirido un papel que excede su función recaudatoria, y participa en el ámbito de la política económica, cultural, social, y recientemente ecológica. La Constitución tiene una serie de objetivos, difíciles, en muchos casos, de llevar a la práctica. La carencia de recursos es el principal motivo. Tales objetivos, entre muchos otros, buscan incentivar la economía, promocionar el empleo, mejorar los índices de desarrollo, impulsar el deporte, consolidar la unidad familiar, generar una válida distribución de la renta, mejorar los índices culturales, o, en cuanto al tema que nos ocupa, que se relaciona con todo lo anterior, fomentar las actividades de investigación e innovación tecnológica.

Los resultados así obtenidos contribuyen a mejorar el entorno social en el que vivimos, por lo tanto se convierten en parte de una política de interés público. De ello deriva su importancia. El derecho tributario, a través de sus diversos institutos, lleva a cabo una política de protección de las facetas necesarias para el buen funcionamiento de la sociedad, incentivando su realización a través del apoyos económicos, de subvenciones o perpetrando una política de desgravación. El planteamiento es efectivo, pero ocasiona singulares problemas. La fracción IV, del artículo 31 de la Constitución garantiza que la participación de los ciudadanos a los gastos públicos sea coherente con su capacidad contributiva. Esto significa un límite para el legislador al no poder establecer cargas tributarias sobre hechos que no sean representativos de tal capacidad. Ahora bien, cuando se constituyen los beneficios fiscales, trátese de minoraciones, deducciones, exenciones o cualesquier otra figura que busque desgravar, e incentivar conductas, es seguro que, en algunos casos, se atentará contra los postulados del principio de capacidad contributiva. En este entendido, nos preguntamos si la norma que establece el beneficio resulta afectada de ilegalidad constitucional, o, en su caso, resulta más importante la medida protectora, que la salvaguarda del principio. En tales casos, priva la medida de incentivo, siempre y cuando lleve

implícito para la sociedad un beneficio amparado por la propia constitución.²

En este tenor, el tributo puede utilizarse como instrumento, al margen de la función recaudatoria, favorable para la realización de específicas situaciones. “Tan pronto como el impuesto sacrifica parte de su recaudación al servicio de uno u otros objetivos, se está ante el llamado impuesto no-fiscal”.³ Fácilmente se entiende —aun cuando la Constitución no lo señale— factible sostener impuestos con fines extrafiscales, siempre y cuando sus objetivos estén respaldados por la Constitución. No compartimos la tesis de que el tributo con fines no fiscales deba respetar rigurosamente los principios de justicia tributaria, como en su caso lo es la capacidad contributiva.⁴ Toda carga tributaria que no se limite a la recaudación de ingresos, y cuyos resultados transgredan las fronteras económicas, para incursionar en el ámbito extrafiscal, provocará una alteración, en mayor o menor medida, del principio de capacidad contributiva. Esto se justifica cuando el objetivo que se persigue está amparado por la Constitución.

² Los fines extrafiscales de los tributos suelen atentan contra el principio de capacidad contributiva.

³ *Cfr.* Albiñana García-Quintana, César, “Los impuestos de ordenamiento económico”, *Hacienda Pública Española*, Madrid, núm. 71, 1981, p. 23.

⁴ Tal es la tesis que sostiene el Tribunal Constitucional español (Sentencia 37/1987, en *op. cit.* de Alonso González, p. 363), al señalar que “es constitucionalmente admisible que el Estado, y las comunidades autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza. Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo”.

En nuestra opinión, ésta no es la solución al problema que enfrentan los tributos no fiscales en su relación con el principio de capacidad contributiva. Por lo general, este tipo de tributos no se adecuan eficazmente a la capacidad contributiva de quienes, por ley, están obligados a pagarlos; su legitimación se ubica en aquellos otros valores perseguidos por la Constitución. El principio de capacidad contributiva es uno de los criterios de importancia en el control de la justicia impositiva; se predica del sistema tributario en su conjunto, pero encuentra aplicación, en mayor o menor medida, en cada impuesto en particular. En el caso de los tributos con fines extrafiscales, cuyo interés se dirige a solucionar problemas de importancia para el país, fundamentan su actuación en los criterios constitucionales que así lo prevén. Esto no significa pasar por alto los límites que controlan la potestad normativa tributaria, como en su caso corresponde al principio de capacidad contributiva.

En el caso de México, la Constitución en su artículo 25 presenta el escenario sobre el cual se puede mover el Estado en la búsqueda del crecimiento económico, el desarrollo del empleo y una más justa distribución de la riqueza. A través de dicha norma se otorga al Estado la rectoría del desarrollo nacional, bajo el entendido que “conducirá, planeará, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de las libertades que otorga esta Constitución”.⁵

Se reconoce, así, la inexistencia en el texto supremo de una facultad expresa para el desarrollo de la función extrafiscal, pero al señalarse que el Estado puede, bajo motivos de desarrollo económico, realizar las actividades necesarias para cumplir con tal fin, siempre y cuando se respeten las libertades en él establecidas,⁶ se advierte, en suma, la intervención fiscal en su vida económica y social, lo cual no representa problema alguno, salvo delimitar constitucionalmente la potestad normativa tributaria.

La figura de la extrafiscalidad tiene una fuerte importancia en el Estado moderno, sus objetivos son más amplios que los buscados en sistemas políticos decimonónicos. Se comprende, en este sentido, que los impuestos no tienen como finalidad única llenar las arcas públicas. El problema converge en delimitar si la realización de este cúmulo de objetivos pueden ser contrarios a los más importantes principios de justicia material, sobre todo en lo que a la capacidad contributiva se refiere. Tal y como ya quedó expuesto, la capacidad contributiva es uno de los criterios que sirve de base al sistema tributario que se digna de ser justo. Su contenido, al ser de índole material, es un freno a las posibles arbitrariedades del legislador. Esto no es óbice para que se le dé el título de principio rector de la tributación. El tributo, en consecuencia, visto como instrumento jurídico que atiende a una función recaudadora, re-

⁵ *Cfr.* Artículo 25 de la Constitución Política Mexicana.

⁶ En el mismo sentido lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al señalar: IMPUESTOS. FINES EXTRAFISCALES. Además del propósito recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, estados y municipios, los impuestos pueden servir implícitamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo económico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos. *Semanario Judicial de la Federación*, séptima época, vol. 63, primera parte, p. 91.

quiere ajustar su actuación a tal principio. Por otra parte, tiene la posibilidad, siempre y cuando esté avalada por la Constitución, de servir a fines diferentes al financiero. En este último caso, su participación no es igual en aquellos presupuestos de hecho que tienden hacia un cometido no-fiscal. Su legitimación se realiza al tenor de los diversos valores contenidos en la Constitución. En definitiva, al buscar una definición del tributo es importante señalar que su alcance se extiende más allá de la mera obtención de recursos, a fin de justificar su actuación como instrumento de política económica, dentro de los márgenes y cometidos establecidos por la Constitución.

El tratamiento fiscal de las actividades que se relacionan con los procesos de investigación, resulta primordial para conocer el grado de desarrollo en el que se encuentra un país determinado. Al momento de intentar desplegar la idea de lo que es un beneficio fiscal, es necesario tener presente que su principal característica corresponde al trato preferencial que otorgan y sobre todo en cuanto a la actividad promocional que realizan de alguna disciplina o actividad. El beneficio suele confundirse con aquellas otras figuras a las que se les denomina minoraciones, cuyo fin único estriba en adecuar la carga tributaria del sujeto pasivo a las criterios de justicia material consignados en la Constitución. Los beneficios fiscales son considerados un gasto fiscal que el Estado debe absorber, como el costo que implica proteger o dar relevancia a cierta actividad económica. La idea del beneficio es promocionar una conducta. En cambio, a la minoración se le excluye de la categoría de gastos fiscales, y se les otorga el calificativo de estructurales, en tanto “contribuyen a la exacta definición y cuantificación del tributo”.⁷ Este último, en muchos casos se constituye sobre riquezas aparentes, o en otros su presupuesto normativo resulta ser sumamente amplio por lo que es necesario delimitarlo y constreñirlo a la verdadera aptitud contributiva del sujeto. En tales casos, el legislador crea figuras como la deducción que permiten al contribuyente adecuar la carga tributaria a su verdadera aptitud contributiva. Esto en ningún caso podrá ser considerado un beneficio puesto que no se suscita la actividad promocional. Este tipo de figuras suele llevar implícito algún fin extrafiscal. Por ello no es posible identificarlas como entes de naturaleza eminentemente fiscal. Los beneficios,

⁷ Velarde Aramayo, Silvia, *Beneficios y minoraciones en derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1997, p. 58.

por su parte, siempre buscarán satisfacer intereses de índole eminentemente extrafiscal.

Con los beneficios tributarios o fiscales se promociona una actividad económica o una conducta determinada. La actividad tributaria no sólo se encarga de hacer llegar recursos al Estado, vía contribuyentes, su función puede ser ampliada a fin de realizar las más variadas actividades: proteger a la familia, incentivar el empleo, distribuir la riqueza, otorgar mejores condiciones de vida, activar la economía, o, respecto al caso que nos ocupa, fomentar las tareas de investigación y desarrollo. La captación de recursos pasa a ser, en consecuencia, una actividad, que si bien tiene carácter primordial, no se convierte en la única, por lo tanto adquiere la calidad de secundaria. El uso de estos mecanismos no fomentan los privilegios, sino surgen con motivo de incentivar la protección de tal o cual actividad económica.

A través de los beneficios fiscales, vistos como el medio de fomentar o proteger las labores económicas de un sector específico de contribuyentes, se busca desgravar el ámbito de actuación del tributo. Como parte de ellos ubicamos a la subvención, considerada una forma o medio de canalizar recursos patrimoniales estatales hacia un contribuyente, cuya actividad o situación requiere ser protegida por el legislador. En el caso de las actividades de investigación y desarrollo, el uso de las subvenciones puede ser una medida efectiva para incentivarlas o incrementarlas, sobre todo cuando se trate de instituciones privadas con una reconocida actividad científica, que requieren del apoyo estatal. La subvención suele confundirse con la exención,⁸ puesto que ambas tienen un mismo fin: incentivar la actividad económica; sin embargo, son institutos de naturaleza distinta. Su uso no se debe prestar a confusión. A través de la primera se canalizan recursos del Estado al particular. En cambio, en el caso de la exención se excluye al sujeto pasivo, cuya identificación deviene de una norma de sujeción, del cumplimiento de su obligación tributaria normativa.⁹ No surge, por tanto, una transferencia de recursos.

⁸ Respecto al tema de la exención, consúltese Lozano Serrano, Carmelo, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Madrid, Tecnos, 1988; y Herrera Molina, Pedro, *La exención tributaria*, Madrid, Colex, 1990.

⁹ La exención —dicho en palabras de Herrera Molina— tiene un atributo que la caracteriza: su efecto desgravatorio especial. Éste debe ser visto como una configuración objetiva del tributo y no como un derecho del contribuyente, *op. cit.*, p. 25.

Es importante valorar la conveniencia o, en su caso, inconveniencia del uso de subvenciones o exenciones para el otorgamiento de apoyos a las labores de investigación. Toda exención, en última instancia, se convierte en un gasto público, el cual es difícil de cuantificar. Para el Estado no será factible conocer las cantidades que por esta vía se canalizan a proyectos científicos, por lo tanto no tendrá un control sobre ellos, lo cual se presta al fraude y a la evasión. En cambio, la subvención, al ser recursos que se entregan directamente son susceptibles de mayor control. Ambas figuras están en posición de ser un eficaz medio para motivar el desarrollo de actividades económicas, pero, como ya señalamos, habrá de ser el legislador quien valore los efectos positivos, o, en su caso, negativos que cada uno pudiera tener en el sistema tributario en general.

Al momento de establecer una exención el legislador necesita tomar en cuenta los criterios imperantes de justicia. Cada una de las desgravaciones autorizadas tiene fines que cumplir desde el ámbito financiero. Nunca estas últimas serán una razón que menoscabe el contenido jurídico en beneficio del presupuestal. Las directrices políticas y económicas, por más importantes que sean, deben tener un fundamento en la Constitución. Lo contrario provoca, como ya se dijo, su ilegitimidad constitucional. La misión del legislador fiscal es conservar su vista puesta en el horizonte de la justicia, e impedir se vulnere uno de los derechos más sagrados del pueblo: el económico.

Nuestro interés se centra en fomentar la investigación, por los efectos positivos que la misma concentra para la economía nacional y el desarrollo del país. Es primordial, por tanto, otorgar un contenido a los preceptos utilizados. Así, toda indagación que nos lleve a descubrir nuevos horizontes en cuanto al conocimiento y signifique una aportación al mundo científico será catalogada como *investigación*. Por su parte, cuando el resultado de la investigación sea aplicado para la fabricación o mejoramiento tecnológico de un producto o nuevos materiales, así como para el diseño de modernos procesos de producción, estaremos frente al *desarrollo*. Por último, la *innovación científica y tecnológica*, se convierte en el resultado de la transformación de una idea o de un producto nuevo o mejorado introducido en el mercado.¹⁰

¹⁰ Cfr. la obra conjunta *Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*, Martín Fernández, J., (coord.), Madrid, La Ley, 2000, pp. 36-37.

Actualmente la Ley del Impuesto sobre la Renta establece un régimen de beneficio para el fomento de las actividades de investigación. El artículo 22, permite, entre otras cosas, deducir de la base del impuesto las aportaciones para fondos destinados a la investigación y desarrollo de tecnología, así como las aportaciones destinadas a programas de capacitación de sus empleados en los términos del artículo 27 de la Ley. Así, siguiendo las reglas que impone el antes mencionado artículo 27 de ese cuerpo normativo, toda aportación deberá otorgarse mediante fideicomiso irrevocable, ante una institución de crédito autorizada para operar en la República mexicana; los fondos destinados a los programas de capacitación no podrán exceder del 1.5% de los ingresos que obtenga el contribuyente en el ejercicio; los recursos así obtenidos deberán destinarse expresamente a la investigación y desarrollo de tecnología; y tales recursos se podrán invertir en activos fijos sólo cuando estén relacionados con los programas de investigación. Como se aprecia, el beneficio que se ofrece es sumamente exiguo, y los requisitos para obtenerlo es sumamente complicado. Esto impide incentivar con eficacia las actividades científicas en nuestro país. Es necesario, promover una reforma, no sólo con tintes recaudatorios, sino que fomente el desarrollo de tales actividades, ello sólo será posible cuando se valore la importancia del tributo y de los beneficios fiscales, y del gran papel que el derecho fiscal puede jugar para ello.