

Cambios en materia del estímulo fiscal por gastos e inversiones en investigación y desarrollo de tecnología en el 2009

Autor: C.P.C. Edgar Rubén Guerra Contreras - Socio de PricewaterhouseCoopers

Para el año de 2009 no hubo modificaciones a las disposiciones fiscales a través de la denominada miscelánea fiscal, por lo cual pudiera considerarse que siguen siendo aplicables las disposiciones del año 2008¹; sin embargo, hay un cambio que debe evaluarse para conocer sus implicaciones, sobre todo en aquellas empresas que han venido siendo beneficiadas o de aquéllas que planean beneficiarse del estímulo en materia de investigación y desarrollo de tecnología, establecido en el artículo 219 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

El artículo 219 de referencia establece un estímulo a los contribuyentes de dicho gravamen, por los proyectos en investigación y desarrollo tecnológico que realicen en el ejercicio, el cual consiste en aplicar un crédito fiscal equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizados en el ejercicio en investigación o desarrollo de tecnología, contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en que se determine dicho crédito. En el caso de que el crédito sea mayor al impuesto sobre la renta se puede aplicar la diferencia que resulte contra el impuesto causado en los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

Asimismo, el artículo 219 que se analiza, señala que se considera como investigación y desarrollo de tecnología, los gastos e inversiones en territorio nacional, destinados directa y exclusivamente a la ejecución de proyectos propio de contribuyente dirigidos al desarrollo de productos, materiales o procesos de producción, que representan 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 del estímulo fiscal a distribuir entre los aspirantes del beneficio, así como los requisitos que se deben cumplir de acuerdo con el artículo 219 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, 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 correspondiente.

Sólo como referencia, desde el año 2002 y hasta 2008, las cantidades que se han establecido en la Ley de Ingresos de la Federación como montos a distribuir entre los beneficiarios de este estímulo son las siguientes:

Monto a distribuir:

		Distribución por ejercicio fiscal						
Años		2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002
Cantidades en millones de pesos	de	4,500	4,500	4,000	3,000	1,000	500	500

¹ En el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sobre la propuesta de programa económico 2009, de fecha 8 de septiembre de 2008, se menciona que: “El actual paquete económico no incluye propuestas de modificaciones sustantivas a la legislación, normatividad y procedimientos que rigen el actual marco fiscal. Por primera vez en quince años no se presenta una miscelánea fiscal”.

Asimismo, en los ejercicios 2006, 2007 y 2008 se establecen algunos criterios para destinar el monto a distribuir a determinados tipo de proyectos de investigación y desarrollo de tecnología, en donde se observa cierta prioridad para proyectos vinculados con instituciones de educación superior y centros de investigación. En el siguiente cuadro se muestra en resumen, los tipos de proyectos a los cuales establece en la Ley de Ingresos de la Federación las cantidades a distribuir:

Distribución por ejercicio fiscal							
Años	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002
Distribución							
a) Proyectos de investigación y desarrollo de tecnología en fuentes alternativas de energía, y de la micro, pequeña y mediana empresa.	1,000	1,000	750	2	2	2	2
b) Proyectos de creación de infraestructura especializada para centros de investigación - proyectos orientados al desarrollo de productos, materiales o procesos de producción que representen un avance científico o tecnológico	1,000	1,000	750	2	2	2	2
c) Proyectos vinculados con instituciones de educación superior y centros públicos de investigación	1,000	2	2	2	2	2	2
d) Resto de los solicitantes	1,500	2,500	2,500	2	2	2	2
Total	4,500	4,500	4,000	3,000	1,000	500	500

Para el año de 2009, la Ley de Ingresos de la Federación no establece al menos en forma expresa como lo venía señalando hasta el año 2008, el monto total del estímulo fiscal a distribuir entre los aspirantes del beneficio (el tipo de inversiones o proyectos a los que se va a destinar una cantidad determinada del beneficio), ni los requisitos que se deberán cumplir como lo indica el artículo 219 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Lo que se menciona para el año 2009 en la Ley de Ingresos de la Federación, que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 10 de noviembre de 2008, en el último párrafo del artículo 22, es lo siguiente:

“Durante el ejercicio fiscal de 2009 se apoyarán los proyectos en investigación y desarrollo tecnológico, vía presupuesto, en los términos que al efecto establece el Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2009”.

Es decir, en la Ley de Ingresos de la Federación de 2009 no se establecen el monto del estímulo que se otorgará para los aspirantes al estímulo en materia de investigación y desarrollo tecnológico ni los requisitos que se deberán cumplir, tal como lo establece la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para este cambio, en la exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el 2009 se señala que se propone que durante el 2009, el apoyo para las inversiones en investigación y desarrollo de tecnología se otorguen por la vía presupuestaria en el Presupuesto

de Egresos de la Federación, para lo cual se consideraron algunas situaciones que en la exposición de motivos indicada se mencionan.

Se señala que el acreditamiento del estímulo fiscal requiere que el contribuyente genere un monto de impuesto sobre la renta para aplicar dicho estímulo. En los casos que no sea así, se puede aplicar el remanente del estímulo en los diez ejercicios siguientes, situación que según la exposición de motivos ha llevado a que los beneficiarios hayan acreditado un promedio un poco más de la mitad del monto autorizado en el período 2002-2006, no se indica qué ha pasado con 2007, por lo cual si el apoyo se otorga por la vía presupuestal la situación cambia ya que el beneficiario puede ejercer el monto asignado a cada proyecto en el propio ejercicio del 2009.

También se indica que el apoyo por la vía del subsidio llegará a quienes cumplan con los requisitos correspondientes, de forma más eficiente, ya que los beneficiarios recibirán recursos para financiar gastos e inversiones en investigación y desarrollo tecnológico, sin tener que diferir su acreditamiento cuando no generen el impuesto sobre la renta equivalente. Que el otorgamiento del estímulo vía presupuestal es más eficiente para su monitoreo y evaluación de sus resultados, ya que se propone que los proyectos estarán sujetos al "Sistema de Evaluación de Desempeño".

Asimismo, se indica en la exposición de motivos que la propuesta para el 2009 no implica la cancelación de los montos del estímulo fiscal autorizado en ejercicios anteriores que aún no han sido aplicados, ya que los contribuyentes podrán aplicar los acreditamientos hasta agotar el monto del estímulo ya obtenido.

Por lo anterior, en la Ley de Ingresos de la Federación para el 2009 se propuso que el mecanismo para incentivar las inversiones en proyectos de investigación y desarrollo tecnológico fuera vía presupuestal; y por lo tanto, no se establecería para el ejercicio 2009 monto alguno por concepto de estímulo fiscal en esta materia.

En resumen, sin modificar la Ley del Impuesto sobre la Renta, el legislador para el ejercicio del 2009 hizo cambios respecto al estímulo previsto en su artículo 219, por las siguientes razones:

- 1) La Ley del Impuesto sobre la Renta establece que el estímulo consiste en aplicar un crédito fiscal equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizados en el ejercicio, situación que es diferente para el 2009, pues se pretende que el beneficio se obtenga vía presupuesto, en donde los beneficiarios recibirán los recursos para financiar sus gastos e inversiones. Este procedimiento podría originar un efecto fiscal a los contribuyentes que obtengan los recursos para financiar sus proyectos, en comparación al procedimiento de recibir un acreditamiento que implica una disminución del impuesto sobre la renta, con independencia de la validez de modificar el procedimiento previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin modificar ésta última.
- 2) No se indica en la Ley de Ingresos de la Federación el monto del estímulo a distribuir entre los contribuyentes en el ejercicio de 2009, tal como establece la Ley de Impuestos sobre la Renta, por lo cual no se tiene certeza de las cantidades que se van a destinar para apoyar este tipo de proyectos en un ejercicio complicado desde el punto de vista económico, que sería conveniente incentivar a través de apoyos fiscales.
- 3) Tampoco se indican los requisitos que se deberán cumplir para hacerse beneficiarios de este incentivo, como lo establece la Ley de Impuestos sobre la Renta.

En cuanto a la aplicación del estímulo, el 1º. de septiembre se publicaron en el Diario Oficial de la Federación las REGLAS Generales para la aplicación del estímulo fiscal a los gastos e inversiones en investigación y desarrollo de tecnología y funcionamiento del Comité Interinstitucional que aplica dicho estímulo, dichas reglas que son aplicables para el ejercicio del

2008, incluyen un anexo, denominado anexo UNICO de las reglas generales para la aplicación del estímulo fiscal a los gastos e inversiones en investigación y desarrollo de tecnología y funcionamiento del Comité Interinstitucional que aplica dicho estímulo, gastos e inversiones elegibles y no elegibles. La importancia de estas reglas para este año del 2009 es que el anexo UNICO conforme al artículo tercero transitorio de estas reglas, entró en vigor el 1º de enero del 2009.

De un análisis comparativo realizado de las reglas generales de aplicación del estímulo vigentes a partir del 2009, respecto a las vigentes hasta 2008 existen cambios que es importante considerar, principalmente, para eliminar algunos gastos e inversiones elegibles para este beneficio.

En el rubro de gastos corrientes por servicios externos, no son elegibles los gastos de empresas de ingeniería y/o consultoría y laboratorios, asesores y/o consultores independientes nacionales o extranjeros ni los gastos por servicios de entidades pertenecientes al mismo grupo corporativo industrial. Dejando como gastos elegibles los servicios tecnológicos contratados con instituciones de educación superior, universidades, centros e instituciones de investigación públicos y privados.

Dentro del concepto de erogaciones para efectos de proyectos e investigación y desarrollo tecnológico se eliminan como conceptos elegibles del beneficio a los contratos con empresas de ingeniería y/o consultoría especializada, laboratorios, asesores y/o consultores independientes nacionales o extranjeros, residentes en territorio nacional para efectos fiscales, los gastos realizados que derivan de contratos con despachos y/o consultores, residentes en el extranjero para efectos fiscales. También se eliminan los honorarios de consultores y expertos ligados directamente con los proyectos de investigación y desarrollo tecnológico. Básicamente se dejan los contratos celebrados con universidades o institutos de estudios superiores y centros o institutos de investigación públicos o privados.

En este rubro también se eliminan las adaptaciones en líneas de producción para las pruebas de nuevos productos, los gastos de adaptación e instalación de las áreas dedicadas a actividades de investigación y desarrollo, así como los gastos e inversiones relacionados con creación y operación de un sistema especializado en la planeación, análisis y evaluación de la actividades y recursos tecnológicos de contribuyentes, cuando eran utilizados en proyectos de investigación y desarrollo tecnológico y la depreciación anual del área del inmueble dedicada a la investigación y desarrollo de tecnología, empleada en este tipo de proyectos.

Por otro lado, en cuanto a lo que establece la Ley de Ingresos de la Federación del 2009, en cuanto a que durante el ejercicio fiscal de 2009 se apoyarán los proyectos en investigación y desarrollo tecnológico, vía presupuesto, en los términos que al efecto establece el Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2009, de un análisis que se hace del Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2009² no se observa en forma directa una referencia al estímulo previsto por el artículo 219 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Existen algunas disposiciones que tienen relación en materia de estímulos o de programas enfocados a proyectos de investigación.

Por ejemplo, el artículo 50 establece que las sanciones económicas que aplique el Instituto Federal Electoral derivadas del régimen disciplinario de los partidos políticos durante el 2009, serán reintegradas a la federación dentro de los 30 días naturales siguientes a la fecha en la que se realice el pago o se haga efectivo el descuento. Se establece que los recursos obtenidos por este concepto serán destinados en los términos de las disposiciones aplicables al ramo 38 para

² El Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal del 2009, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 28 de noviembre del 2008.

el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología y los centros públicos de investigación, los cuales deberán destinarse a actividades sustantivos y proyectos científicos.

Por su parte, el artículo 57 del Decreto del Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2009 señala que en la ejecución del programa para la innovación tecnológica para la competitividad de las empresas, se promoverá que sean enfocados a proyectos de investigación y que las empresas beneficiadas celebren convenios de colaboración con instituciones públicas de educación superior..

En el anexo 1 del Presupuesto de Egresos del 2009, se menciona en los ramos administrativos, el ramo 38 al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología con un presupuesto de egresos de \$15,474,732,726; sin embargo no hay una mención específica para el estímulo de investigación y desarrollo de tecnología que establece el artículo 219.

Por lo anterior, como existe un cambio en la forma cómo se obtendrá este estímulo en el sentido de obtener recursos para financiar los gastos e inversiones de estos proyectos, y no un crédito susceptible de aplicarse contra el impuesto sobre la renta, sería deseable que el Comité Interinstitucional ³ para la aplicación del estímulo fiscal a los gastos e inversiones en investigación y desarrollo de tecnología, que tiene las facultades de expedir las reglas generales de aplicación de este estímulo, así como sus modificaciones, publique los cambios correspondientes, para que los contribuyentes interesados en obtener este beneficio fiscal puedan tener el interés de seguir realizando este tipo de gastos e inversiones, sobre todo en un entorno de crisis económica, en donde se requiere promover este tipo de gastos e inversiones en las empresas.

Conclusiones

El estímulo fiscal por gastos e inversiones en investigación y desarrollo de tecnología para el ejercicio del 2009 tiene cambios que es importante considerar en las empresas que tengan planeado beneficiarse de éste. El cambio principal es que en lugar de obtener un crédito contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio se obtendrán recursos para financiar el proyecto de investigación y desarrollo tecnológico. Este cambio puede tener un efecto para fines del impuesto sobre la renta distinto al que se presenta de obtenerse un crédito que se aplica contra el impuesto sobre la renta.

Los gastos e inversiones que se eroguen en investigación y desarrollo de tecnología elegibles para este estímulo han sido acotados respecto a los elegibles hasta 2009, principalmente se promueven los servicios que se contraten con universidades o institutos de estudios superiores, así como centros o institutos de investigación públicos o privados, por lo cual conviene hacer un análisis de los conceptos elegibles para este estímulo, con base en las reglas y el Anexo UNICO que se publicó en el Diario Oficial de la Federación del 1º de septiembre del 2008.

"El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y legales, así como a un profesionista calificado."

³ El Comité Interinstitucional está integrado por un representante del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, la Secretaría de Economía, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la Secretaría de Educación Pública, conforme a las Reglas Generales para la aplicación del estímulo fiscal a los gastos e inversiones en investigación y desarrollo de tecnología y funcionamiento del Comité Interinstitucional que aplica dicho estímulo.