

DEDUCCIONES EN MATERIA DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO TECNOLÓGICO

Arturo PÉREZ ROBLES*

SUMARIO: I. *Antecedentes*. II. *Disposiciones vigentes*. III. *La Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta*. IV. *Comentarios*.

I. ANTECEDENTES

En el presente trabajo tomaremos como antecedente más antiguo de la deducción de gastos destinados a la investigación y desarrollo de tecnología, el régimen contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor el 1o. de enero de 1981¹ (LIR), la cual abrogó a la Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964.²

La fracción VII, del artículo 22 de la LIR, vigente en 1981, establecía que los contribuyentes podían efectuar, entre otras deducciones, las aportaciones para fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología, siempre y cuando se cumplieran con los términos que establecía el artículo 27 de dicha Ley.

La fracción antes mencionada ha sido modificada en una ocasión, para que a partir del 1o. de enero de 1995, permanezca redactada de la siguiente manera:

Artículo 22. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

* Barra Mexicana, Colegio de Abogados.

1 *Diario Oficial de la Federación* del 30 de diciembre de 1980.

2 Si bien las disposiciones que se analizarán no constituyen en su totalidad estímulos fiscales en estricto sentido, se comentarán disposiciones que regulan la deducción o el acreditamiento en materia del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Activo, que generan un beneficio fiscal para el inversionista.

...

VII. Las aportaciones para fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología, así como las aportaciones a fondos destinados a programas de capacitación de sus empleados en los términos del artículo 27 de esta Ley.

Como se observa de la transcripción anterior, la modificación efectuada en 1995, permite hacer deducibles las aportaciones a fondos destinados a programas de capacitación de empleados.

Asimismo, la exposición de motivos del “Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales relacionadas con el comercio y las transacciones internacionales”, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 29 de diciembre de 1994, señala respecto de la reforma mencionada, lo siguiente:

La integración económica en que se encuentra inmerso nuestro país, exige de los sectores productivos un esfuerzo importante para establecerse en niveles competitivos a nivel mundial, modernizando su planta productiva, adquiriendo tecnología de punta, destinando recursos a la investigación y al desarrollo y elevando la capacitación del factor trabajo. Para apoyar estos esfuerzos y con ello promover la inversión y el crecimiento económico, se somete a consideración de este H. Congreso de la Unión ampliar la tasa de depreciación de los activos intangibles de 10 a 15% y ampliar la deducción permitida por aportaciones a fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología, de 1 a 1.5%.

Asimismo, se sugiere a esta H. Asamblea permitir a los contribuyentes personas morales o físicas con actividades empresariales constituir un fondo destinado a la capacitación y adiestramiento de los trabajadores, mismo que no podrá ser superior al 0.5% de los ingresos del contribuyente en el ejercicio.³

En el apartado siguiente se analizarán las principales disposiciones aplicables en materia de acreditamiento y deducción, en materia del impuesto sobre la renta (ISR) e impuesto al activo (Impac), actualmente en vigor.

³ No obstante lo manifestado en la exposición de motivos, a partir del 1o. de enero de 1995 el porcentaje autorizado para fondos destinados a programas de capacitación es del 1%.

II. DISPOSICIONES VIGENTES

1. *Aportaciones a fondos de tecnología*

En el caso concreto, las disposiciones aplicables para el caso de aportaciones para fondos destinados a investigación, desarrollo de tecnología y capacitación de los empleados, son los artículos 27 de la LIR, 33 y 34 del Reglamento de la LIR y la Regla 3.6.33 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000 (RM), los cuales se comentarán brevemente.

En el artículo 27 se establecen los requisitos que los contribuyentes deben reunir para tener derecho a la deducción de dos especies de aportaciones vinculadas con el tema; aportación para fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología y la aportación para la constitución del fondo destinado a programas de capacitación de empleados.

A. *Constitución de fideicomiso*

Las aportaciones deberán entregarse en fideicomiso irrevocable, ante institución de crédito autorizada para operar en la República.

B. *Monto*

En materia de investigación y desarrollo de tecnología, la aportación no podrá exceder del 1.5% de los ingresos que obtenga el contribuyente en el ejercicio.

Para programas de capacitación, la aportación no podrán exceder del 1% de los ingresos que obtenga el contribuyente en el ejercicio.

C. *Aplicación de los recursos*

Los fondos aportados, así como sus rendimientos, deberán de aplicarse a la consecución de los fines de cada fideicomiso. Dichos fondos se podrán invertir en la adquisición de activos fijos, sólo cuando estén directa y exclusivamente relacionados con la ejecución del programa.

D. *Fines diversos*

El contribuyente no podrá utilizar para fines diversos los recursos de los fondos, pues en caso contrario, cubrirá sobre la cantidad dispuesta el impuesto a la tasa establecida en el primer párrafo del artículo 10 de esta Ley (35%).

E. *Inversión de las aportaciones y rendimientos*

Deberán invertir las aportaciones y sus rendimientos en valores a cargo del gobierno federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios o en acciones de sociedades de inversión de renta fija, en tanto no se destinen a investigación y desarrollo de tecnología, o a programas de capacitación de empleados.

F. *Ingreso*

(i) *No acumulación.* Los rendimientos que se obtengan con motivo de la inversión no serán ingresos acumulables, siempre que las aportaciones y los rendimientos de los fondos se utilicen en un plazo que no excederá de dos años, contado a partir de la fecha en que se realice la aportación de que se trate.

(ii) *Acumulación.* En caso de que las inversiones respectivas no se realicen dentro del plazo señalado, el contribuyente estará obligado a presentar declaraciones complementarias correspondientes a los ejercicios en los que hubiera efectuado las deducciones de las aportaciones en cuestión, sin incluir dichas deducciones, o a los ejercicios en los que se hubieran generado los rendimientos señalados, acumulando dichos rendimientos, según el caso.

G. *Concepto de investigaciones y desarrollo de tecnología*

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 o procesos de producción, que representen un avance tecnológico, de conformidad con las reglas que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

H. *Concepto de capacitación*

Se entiende por capacitación el proceso que tiene por objeto preparar al trabajador para prevenir riesgos de trabajo e incrementar la productividad.

I. *Fondos comunes*

El reglamento de la LIR autoriza a los contribuyentes a constituir fondos comunes, siempre que las personas que aporten sean residentes en México y designen un representante común.

2. *Ley de Ingresos para 2001 (LIF, 2001)*

El artículo 15, fracción IX, de la Ley en cuestión, otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del ISR, consistente en aplicar un crédito fiscal derivado de gastos e inversiones efectuados en investigación y desarrollo de tecnología, en contra del ISR e Impac que resulte en el ejercicio fiscal del 2001, el cual no podrá exceder del 20% de la diferencia en que se haya incrementado la inversión en estos conceptos, respecto de 1999 y 2000.

Para la aplicación del estímulo se creará un comité interinstitucional integrado por representantes del Conacyt, de la SHCP y de la actual Secretaría de Economía.

Esta inversión es independiente al fondo de aportaciones a que se refiere el artículo 27 de la LIR.

III. LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1. *Régimen de deducción de gastos e inversiones en tecnología*

En el proyecto de la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (NLIR) se señala como deducción autorizada la inversión destinada a la investigación y desarrollo de tecnología, siempre y cuando se cumpla con lo que establece el artículo 33 de la NLIR.

A. *Exposición de motivos*

En la exposición de motivos de la llamada “nueva hacienda pública distributiva”, no se hace un comentario directo a la modificación del régimen de deducción de las erogaciones que realicen los contribuyentes para la investigación y el desarrollo tecnológico.

B. *Concepto de inversión destinada a la investigación y desarrollo*

Se considera como inversión destinada a la investigación y desarrollo de tecnología, la realizada en territorio nacional, dirigida directa y exclusivamente a la ejecución de proyectos propios del contribuyente para el desarrollo de productos, materiales o procesos de producción, que representen un avance tecnológico, de conformidad con las reglas que dicte el Servicio de Administración Tributaria (art. 33, NLIR).

C. *Régimen de deducción*

Por regla general, en la NLIR desaparece el esquema de deducción de aportaciones a fondos de tecnología y se sustituye por la deducción de las erogaciones destinadas a la investigación y desarrollo de tecnología, mismas que procederán como gasto (deducibles en su totalidad en el ejercicio de incursión) o en su caso, como inversiones. En este último caso, el contribuyente podrá deducir como por ciento máximo por ejercicio, el 35% del valor de los bienes de activo fijo destinados directamente a la investigación de nuevos productos o desarrollo de tecnología en el país o, en su caso, podrán tomar la deducción inmediata que se explica más adelante, de conformidad con lo que establece el artículo 42 de la NLIR.

2. *Estímulos fiscales en la LIR y LIF 2001*

A. *Deducción inmediata*

En el caso de inversiones (activo fijo) destinadas a la investigación y desarrollo tecnológico, los contribuyentes podrán deducir de forma inmediata la inversión que realicen en el ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes, o en el ejercicio siguiente. La deducción antes

mencionada será igual al 86% del monto original de la inversión. Esta deducción será aplicable aun cuando se realice la inversión en las zonas metropolitanas del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey, así como sus áreas de influencia.

E. *Estímulo fiscal*

En el caso de que la inversión destinada a la investigación y desarrollo tecnológico se realicen en los municipios que representen el 35% de la mayor pobreza nacional, el porcentaje que el contribuyente tendrá derecho a deducir de forma inmediata se incrementa al 93% del monto original de la inversión.

Adicionalmente, se menciona que los contribuyentes del ISR que realicen gastos e inversiones en investigación y desarrollo de tecnología que cumplan con los requisitos que establece la LIF 2001, podrán optar por aplicar el estímulo de dicha Ley o aplicar un estímulo equivalente a un crédito fiscal del 15% de los gastos e inversiones elegibles en investigación y desarrollo de tecnología que realicen en el ejercicio.

F. *Disposiciones transitorias*

Los contribuyentes que hayan constituido fideicomisos en términos de la ley anterior, podrán deducir la inversión destinada a la investigación y desarrollo de tecnología conforme a la NLIR, siempre que primero se agoten los fondos de dichos fideicomisos.

IV. COMENTARIOS

En la reforma del sistema de deducción de las erogaciones relativas a la investigación y desarrollo tecnológico, se destacan los siguientes elementos.

1. *Inversión en lugar de aportación de fondos*

La deducción ya no se realizará en el ejercicio en que se constituyan los fondos, sino que procederá a razón del 35% del monto original actualizado de la inversión realizada en el ejercicio de que se trate, o bien, tomando la deducción inmediata del 86% o 93%, dependiendo la zona

en que se realice la inversión. Los gastos serán deducibles en el ejercicio fiscal de incursión.

2. *Fondos de capacitación*

En la NLIR, no se contemplan deducciones especiales para la capacitación de los empleados, por lo que este tipo de fondos se extinguirán y el contribuyente realizará la deducción como un gasto en la medida en que incurra en el mismo.